



درآمد، شرکا، کارکنان وبه‌رهوری در مؤسسه‌های حسابرسی

محبوبه کاظمی

کارشناس ارشد حسابداری

عبداله آزاد

حسابدار رسمی

در این نوشتار نخست نکاتی درباره‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ارائه می‌شود و پس از آن، اطلاعات مربوط به درآمد، شرکا، کارکنان و ظرفیت کاری مؤسسه‌های حسابرسی، به صورت جداول خلاصه ارائه و به اختصار تحلیل و تفسیر می‌شود. اطلاعات مورد استفاده در این مقاله، مربوط به ۷۹ مؤسسه‌ی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای سال ۱۳۹۱ است. نتایج نشان می‌دهد که شواهدی از ارزان‌فروشی خدمات حسابرسی، پایین بودن درآمد سرانه‌ی شرکا، پایین بودن بهره‌وری، درآمدزایی و دستمزد کارکنان حسابرسی و بالا بودن ظرفیت خالی مؤسسه‌های حسابرسی وجود دارد.

آغاز سخن

راهبری شرکتی: پژوهش‌های پیشین نشان داده است که ساختار راهبری شرکتی، بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مؤثر است. برای نمونه تعداد اعضای هیات مدیره‌ی بنگاه مورد رسیدگی، کمیته‌ی حسابرسی و عضو هیات مدیره بودن یا نبودن مدیر عامل، از جمله عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است.

ویژگی‌های حسابر

اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی: انتظار می‌رود که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، حسابرسی باکیفیت‌تری انجام دهند و حق الزحمه‌ی بیش‌تری نیز دریافت کنند. مؤسسه‌های بزرگ می‌توانند با اطمینان بیش‌تری گام بردارند و نگرانی از دست دادن کار، برای آن‌ها کم اهمیت‌تر از مؤسسه‌های کوچک است.

تخصص‌گرایی: تخصص حسابرسان در یک صنعت می‌تواند حق الزحمه‌ی حسابرسی را بکاهد. شواهد موجود نشان داده است که مؤسسه‌های حسابرسی متخصص در صنایع، حق الزحمه‌ی کم‌تری برای حسابرسی دریافت کرده‌اند. **دوره‌ی تصدی حسابرسان:**^۱ رابطه‌ی طولانی حسابرسان با صاحب‌کار موجب شناخت بیش‌تر حسابرسان از فعالیت صاحب‌کار می‌شود و بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مؤثر است. موضوع چرخش اجباری حسابرسان، برای حفظ استقلال او و افزایش کیفیت حسابرسی مطرح شده است. حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحب‌کار به‌دست آورده، تجربه‌ی بیش‌تری کسب می‌کنند و توانایی‌شان افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه‌ی طولانی حسابرسان و صاحب‌کار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. ولی تغییر حسابرسان، ممکن است موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرسان و چه برای صاحب‌کار، شود. باید به این نکته نیز توجه شود که حتی هنگام چرخش حسابرسان نیز ممکن است برخی حسابرسان، برای جذب کار حق الزحمه‌های پایین پیشنهاد دهند.

افزون بر موارد بالا، عواملی مانند خدمات غیر از حسابرسی صورت‌های مالی، موقعیت جغرافیایی حسابرسان و صاحب‌کار، و میزان کارهای حسابرسان نیز بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مؤثر است (هی، ۲۰۱۲، صص ۸-۱۴).

در ایران، درباره‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی پژوهش‌های اندکی انجام شده و هدف این بررسی نیز تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی نیست. در این نوشتار، تحلیلی از اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های حسابرسی با تأکید بر درآمد آن‌ها که بخش بزرگ آن حق الزحمه‌ی حسابرسی است، ارائه می‌شود. باتوجه به این‌که، داده‌ها مربوط به نمونه‌ای از

حق الزحمه‌ی حسابرسی، یکی از مهم‌ترین مسایل حرفه‌ی حسابرسی است. از این‌رو، مورد توجه مجامع حرفه‌ای حسابرسی و مقررات‌گذاران حرفه، حسابرسان، پژوهشگران و دانشگاهیان بوده و در استانداردهای حسابرسی و آیین‌رفتار حرفه‌ای به آن توجه شده است. به‌ویژه، رابطه‌ی حق الزحمه با استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی، در کانون توجه بوده است. در پژوهش‌های پیشین دو جنبه از تأثیر حق الزحمه، بر کیفیت حسابرسی مطرح شده است. نخست، افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی، می‌تواند بر استقلال حسابرسان اثر منفی بگذارد. دوم، حق الزحمه‌ی بیش‌تر، تأثیر مثبت دارد و موجب تلاش بیش‌تر حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود (کاسی و تاداکا، ۲۰۱۲، ص ۴). معمولاً مدیران بنگاه‌های صاحب‌کار به دنبال کاهش هزینه‌های حسابرسی هستند، ولی حسابرسان در پی حفظ یا افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی و افزایش دامنه‌ی حسابرسی در هنگام مواجهه با افزایش خطر حسابرسی هستند. رقابت در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی نیز بر حق الزحمه‌ی حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی مؤثر است. چنین استدلال شده که رقابت، برای کیفیت حسابرسی و در نتیجه برای مشتریان اطلاعات حسابداری، زیان‌بار است. برخی پژوهشگران بر این باورند که ممکن است رقابت، به قیمت‌گذاری پایین، کاهش حق الزحمه، از بین رفتن استقلال حسابرسان و کاهش کیفیت حسابرسی بینجامد (جنسن و پین، ۲۰۰۳، ص ۱). پژوهش‌های پیشین در کشورهای دیگر، عوامل تعیین‌کننده‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی را بررسی کرده‌اند. برخی از این عوامل در دو گروه ویژگی‌های صاحب‌کار و ویژگی‌های حسابرسان به شرح زیر است:

۱. ویژگی‌های صاحب‌کار

اندازه، پیچیدگی و خطر: انتظار براینست که هرچه اندازه‌ی بنگاه صاحب‌کار بزرگ‌تر، پیچیدگی عملیات آن و خطر آن بیش‌تر باشد، حق الزحمه‌ی حسابرسی هم بیش‌تر باشد. پیچیدگی معمولاً شامل پیچیدگی سازمانی (مانند نوع صنعت و تعداد شرکت‌های فرعی) و پیچیدگی جغرافیایی (مانند شعب خارجی) است. رویدادهای ویژه‌ی حسابداری (مانند توقف عملیات و اقلام استثنایی) نیز بر خطر حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی مؤثر است.

حسابرسی داخلی: چنین استدلال می‌شود که حسابرسی داخلی یک شیوه‌ی کنترل داخلی است که بر میزان کار حسابرسان مستقل اثر می‌گذارد و می‌تواند موجب کاهش آن و در نتیجه کاهش حق الزحمه شود.

جدول ۱: تعداد مؤسسه‌های عضو جامعه و بررسی شده در این بررسی	
۲۵۳	کل مؤسسه‌های عضو جامعه
۱۳۳	تعداد مؤسسه‌های دارای اطلاعات تفصیلی در تارنمای جامعه
۴۲	تعداد مؤسسه‌های دارای اطلاعات تفصیلی در تارنمای جامعه که اطلاعات آنها مربوط به سال ۱۳۹۰ است.
۱۲	تعداد مؤسسه‌های دارای اطلاعات تفصیلی در تارنمای جامعه که اطلاعات آنها ناقص است.
۷۹	تعداد نمونه (دارای اطلاعات سال ۱۳۹۱)

طی سال ۱۳۹۱، در تارنمای یادشده به‌روزرسانی شده است.

درآمد مؤسسه‌های حسابرسی

بناگاه‌های اقتصادی، با هدف درآمدزایی و سودآوری تشکیل می‌شوند و به فعالیت خود ادامه می‌دهند. مؤسسه‌های حسابرسی نیز برای تداوم فعالیت نیازمند درآمد و سود هستند. بنابراین، مؤسسه‌ای را می‌توان موفق دانست که از بیشینه‌ی ظرفیت خود برای ایجاد درآمد استفاده کند. در جدول دو، خلاصه‌ای از اطلاعات مربوط به درآمد سالانه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی ارائه شده است.

جدول دو نشان می‌دهد که میانگین درآمد سالانه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی ۷۱۰٫۷ میلیون ریال است؛ ولی دامنه‌ی تفاوت بیشینه و کمینه‌ی درآمد مؤسسه‌ها ۵۷۹٫۳۲ میلیون ریال و حدود چهار برابر میانگین است. این تفاوت می‌تواند ناشی از چند عامل از جمله تعداد شرکا، توان جذب کار، شهرت مؤسسه، قدمت مؤسسه و ... باشد. در این زمینه، توجه به جدول سه نیز جالب است.

مؤسسه‌ها و برای یک سال است و نتایج بر بنیاد یک پژوهش گسترده و چندین ساله انجام نشده و همچنین با توجه به این که در داده‌ها ناهمگونی‌هایی دیده می‌شود، برای پیش‌گیری از تفسیر و برداشت نادرست و همچنین برای کوتاهی سخن، اطلاعات را به صورت مختصر تحلیل کرده‌ایم. ولی همین تحلیل مختصر را نیز سودمند می‌دانیم. افزون بر این، سرنخ‌هایی که از اطلاعات خلاصه شده در این بررسی به‌دست می‌آید خود زمینه‌ی تحلیل را برای خواننده فراهم می‌کند.

جامعه‌ی آماری و نمونه

در این مقاله، خلاصه‌ای از اطلاعات مربوط به ۷۹ مؤسسه‌ی حسابرسی را با تمرکز بر درآمد آنها ارائه می‌شود. جدول یک، چگونگی گزینش نمونه را نشان می‌دهد. برای مقایسه‌ی اطلاعات، مؤسسه‌هایی در نمونه آورده شده که اطلاعات سال ۱۳۹۱ آن‌ها در تارنمای جامعه‌ی حسابداران رسمی موجود باشد. اطلاعات مؤسسه‌های نمونه، در ۱۳۹۲/۱/۱۰ از تارنمای جامعه دریافت شده است، اما این اطلاعات در تاریخ‌های مختلف

جدول ۲: اطلاعات کلی مربوط به درآمد و کار مؤسسه‌های حسابرسی						تعداد نمونه: ۷۹		مبالغ به میلیون ریال	
شرح		میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	تعداد کمتر از میانگین	تعداد بیش‌تر از میانگین		
درآمد سالانه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی		۷,۷۱۰	۳۳,۷۲۹	۱,۱۵۰	۷,۱۸۰	۵۵	۲۴		
تعداد کار	حسابرسی صورت‌های مالی	۸۳	۳۶۰	۸	۶۴	۴۷	۳۲		
	حسابرسی مالیاتی	۲۰	۱۲۷	۰	۲۱	۵۲	۲۷		
	سایر	۱۱	۱۲۴	۰	۱۸	۵۵	۲۴		
	جمع	۱۱۴	۴۵۱	۱۳	۸۷	۵۰	۲۹		
ساعات کار		۷۶,۸۲۹	۳۴۶,۳۶۰	۳,۸۴۰	۶۳,۰۳۷	۵۷	۲۲		
درآمد سرانه‌ی هر کار (جمع کارها)		۷۸	۴۹۳	۲۱	۶۷	۵۴	۲۵		
درآمد سرانه‌ی هر ساعت (جمع کارها)		۰.۱۱	۱.۱۳	۰.۰۳	۰.۱۲	۵۳	۲۶		

جدول ۳: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه درآمد (از نمونه‌های این مقاله)

رتبه ^۲	درآمد سالانه	تعداد کار				ساعات کار		تعداد کارکنان		تعداد شریک	سال عضویت در جامعه	شرح
		جمع	سایر	حسابرسی		واقعی	بالحقه	واقعی	بالحقه			
				مالیاتی	صورتهای مالی							
الف	۳۳,۷۲۹	۲۹۷	۱۹	۴۰	۲۳۸	۳۴۶,۳۶۰	۴۹۲,۱۸۰	۱۸۴	۱۹۱	۸	۱۳۸۲	بیشینه
ب	۱,۱۵۰	۱۳	۳	۲	۸	۲۳,۰۰۰	۱۷۵,۳۲۰	۹	۶۸	۳	۱۳۸۲	کمینه

برای مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی تعداد کار، باوجود اینکه تعداد کارهایش ۱/۵ برابر آن است، ۴۴ میلیون ریال است. درآمد سرانه‌ی هرکار در مؤسسه‌های دارای کمینه‌ی تعداد کار ۲۴۲ و ۸۸ میلیون ریال است.

جدول پنج نشان می‌دهد که مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی درآمد، بیش‌ترین ساعات کار را دارد. اما مؤسسه‌ی دارای کمینه‌ی درآمد، کمینه‌ی ساعات کار را ندارد. ساعات کار، با میزان درآمد و تعداد کارهای مؤسسه‌های دارای کمینه، رابطه‌ی مشخصی ندارد. افزون براین، ساعات هرکار در مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی ساعت کار، ۱۶۶ ساعت است و در مؤسسه‌ی کمینه، ۵۶ ساعت. مؤسسه‌ی نخست برای انجام

جدول سه نشان می‌دهد که هر دو مؤسسه، با هم آغاز به‌کار کرده‌اند ولی یکی بهتر از دیگری عمل کرده است. افزون براین، توزیع درآمد بین مؤسسه‌ها ناقص و بسیار پراکنده است. تعداد مؤسسه‌هایی که درآمد آنها زیر میانگین است بیش از دو برابر تعداد مؤسسه‌های دارای درآمد بالای میانگین است.

به تعداد کارها و ساعات کار که نگریسته شود مواردی مانند آنچه درباره‌ی درآمد گفته شد وجود دارد. جدول چهار نشان می‌دهد که مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی تعداد کار، همان مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی درآمد نیست. درآمد سرانه‌ی هر کار در مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی درآمد ۱۱۴ میلیون ریال و

جدول ۴: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی تعداد کار (از نمونه‌های این بررسی)

رتبه	درآمد سالانه	تعداد کار				ساعات کار		تعداد کارکنان		تعداد شریک	سال عضویت در جامعه	شرح
		جمع	سایر	حسابرسی		واقعی	بالحقه	واقعی	بالحقه			
				صورتهای مالی	مالیاتی							
الف	۱۹,۷۰۲	۴۵۱	۱۲۴	۷۱	۲۵۶	۲۶۰,۰۰۰	۲۸۶,۳۳۲	۹۸	۱۱۸	۵	۱۳۸۰	یشینه
ب	۳,۱۵۲	۱۳	۱	۰	۱۲	۱۸,۶۰۰	۱۷۵,۳۲۰	۶	۶۸	۳	۱۳۸۱	کمینه
ب	۱,۱۵۰	۱۳	۳	۲	۸	۲۳,۰۰۰	۱۷۵,۳۲۰	۹	۶۸	۳	۱۳۸۲	کمینه

جدول ۵: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی ساعت کار (از نمونه‌های این بررسی)

رتبه	ساعات هر کار	درآمد سالانه	تعداد کار				ساعات کار		تعداد کارکنان		تعداد شریک	سال عضویت در جامعه	شرح
			جمع	سایر	حسابرسی		واقعی	بالقوه	واقعی	بالقوه			
					مالیاتی	صورتهای مالی							
الف	۱,۱۶۶	۳۳,۷۲۹	۲۹۷	۱۹	۴۰	۲۳۸	۳۴۶,۳۶۰	۴۹۲,۱۸۰	۱۸۴	۱۹۱	۸	۱۳۸۲	بیشینه
ب	۵۶	۴,۳۲۶	۶۸	۳	۱۹	۴۶	۳,۸۴۰	۱۷۵,۳۲۰	۱۳	۶۸	۳	۱۳۸۲	کمینه

جدول ۶: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی درآمد هرکار (از نمونه‌های این بررسی)													
شرح	سال عضویت در جامعه	تعداد شریک	تعداد کارکنان		ساعات کار		تعداد کار				درآمد سرانه‌ی هرکار	رتبه	
			واقعی	بالحقه	واقعی	بالحقه	حسابرسی		جمع	سایر			
							مالیاتی	صورت‌های مالی					
بیشینه	۱۳۸۲	۲	۴۶	۲۲	۱۱۶,۸۸۰	۶۱,۰۱۴	۱۲	۵	۳	۲۰	۹,۸۵۵	۴۹۳	الف
کمینه	۱۳۸۸	۵	۸۰	۲۴	۲۰۴,۹۸۴	۴۰,۰۰۰	۴۰	۱۳	۶	۵۹	۱,۲۵۴	۲۱	ب

هرکار، تقریباً ۴۹ روز زمان می‌خواهد و دومین، ۲/۵ روز که آغازگر این پرسش است: آیا یک کار حسابرسی که در کم‌تر از سه روز انجام شود؛ حتی با اندازه‌ای کوچک، کیفیت کافی و مناسب دارد؟

جدول شش نشان می‌دهد که بیشینه و کمینه‌ی درآمد سرانه‌ی هرکار، از آن مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی درآمد نیست. افزون براین، کمینه‌ی درآمد سرانه‌ی هرکار ۲۱ میلیون ریال است.

جدول هفت، طبقات مختلف درآمد سرانه‌ی هرکار را نشان می‌دهد. درآمد سرانه‌ی هرکار، در ۳۹ درصد مؤسسه‌ها، زیر ۵۰ میلیون ریال و در ۷۷ درصد مؤسسه‌ها زیر ۱۰۰ میلیون ریال است. جداول یاد شده نشان می‌دهد که مؤسسه‌ای با میانگین مبلغ قرارداد ۲۱ میلیون ریال وجود دارد. درحالی که مؤسسه‌ی با میانگین مبلغ قرارداد ۴۹۳ میلیون ریال نیز هست. شواهد، حاکی از وجود رقابت نامتعارف در بازار حسابرسی، ارزان‌فروشی^۳ و نرخ‌شکنی در بازار و توزیع نامناسب کار و درآمد در بازار حسابرسی است. در کشور ما نرخ شکنی و ارزان‌فروشی، تا حدودی رواج یافته و به آفت حرفه‌ی حسابرسی تبدیل شده است. اگر بودجه‌بندی حسابرسی و اگر تعیین حق‌الزحمه مبتنی بر برآوردی معقول از نوع، ماهیت و حجم کار و عوامل خطر حسابرسی نباشد، در شرایط رقابت نامناسب، ممکن است به انعقاد قرارداد زیر قیمت و به مبلغی نامناسب و ناکافی منجر شود. کافی نبودن حق‌الزحمه، انگیزه‌ای برای کاهش بهای تمام‌شده‌ی حسابرسی و در نتیجه کاهش زمان حسابرسی، میزان آزمون‌ها، اجرا نکردن روش‌های حسابرسی مناسب و کافی، توجه بیش‌تر به شکل کار (پرونده سازی) به جای محتوا و در نهایت کاهش کیفیت حسابرسی است (آزاد و هوشمند، ۱۳۹۲).

جدول ۷: درآمد سرانه‌ی هرکار

درآمد سرانه‌ی هرکار	تعداد	درصد
زیر ۵۰ میلیون ریال	۳۱	۳۹٪
بین ۵۰ تا ۱۰۰ میلیون ریال	۳۰	۳۸٪
بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ میلیون ریال	۱۳	۱۶٪
بین ۲۰۰ تا ۳۰۰ میلیون ریال	۴	۵٪
بین ۳۰۰ تا ۴۰۰ میلیون ریال	۰	۰٪
بیش از ۴۰۰ میلیون ریال	۱	۱٪
جمع	۷۹	

جدول ۸: اطلاعات مربوط به شرکای مؤسسه‌های حسابرسی							تعداد نمونه: ۷۹		
شرح	میانگین	بشینه	کمینه	انحراف معیار	تعداد کمتر از میانگین	تعداد برابر یا بیش‌تر از میانگین			
تعداد شریک	۳	۸	۲	۱	۲	۷۷			
درآمد سرانه‌ی هر شریک (میلیون ریال)	۲,۱۶۷	۹,۱۷۳	۲۵۱	۱,۷۲۲	۵۵	۲۴			
سرانه تعداد کار هر شریک	۲۴	۱۲۰	۳	۱۸	۴۸	۳۱			
	۶	۳۲	۰	۵	۵۰	۲۹			
	۹	۲۴	۲	۶	۴۹	۳۰			
	۳۳	۱۲۰	۴	۲۳	۴۸	۳۱			
تعداد کارکنان هر شریک	۹	۲۴	۲	۶	۴۹	۳۰			
ساعات کار هر شریک	۲۱,۶۸۴	۶۰,۰۰۰	۱,۲۸۰	۱۳,۶۵۹	۴۸	۳۱			



شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و سهم آنها از کار و درآمد مؤسسه

سالانه یا تعداد کار یا کارکنان نیست، اما بیش‌ترین درآمدزایی را به ازای هر شریک داشته است. جدول هشت همچنین نشان می‌دهد که سرانه‌ی تعداد کار هر شریک در سال بین ۴ تا ۱۲۰ با میانگین ۳۳ است. بیشینه‌ی تعداد کار هر شریک مربوط به مؤسسه‌ای است با ۳ شریک، ۳۶۰ کار و درآمد سالانه و درآمد سرانه‌ی هر کار به‌ترتیب، ۱۷۵۲ و ۴۸ میلیون ریال است که نشان‌دهنده‌ی جذب تعداد زیادی کار با حق‌الزحمه‌ی پایین است. این مؤسسه، بیشینه‌ی تعداد کارکنان هر شریک را نیز دارد. شریک یک مؤسسه، به‌طور میانگین بر کار ۹ نفر نظارت می‌کند، ولی تعداد کارکنان زیرنظر هر شریک در بیش‌تر مؤسسه‌ها کم‌تر از میانگین است. بیشینه‌ی ساعات کار به ازای هر شریک، ۶۰۰۰ ساعت و مربوط به مؤسسه‌ای با ۴ شریک و ۱۹۹ کار است و تعداد کارکنانش نیز ۸۹ نفر است.

جدول هشت نشان می‌دهد که تعداد شرکا در مؤسسه‌های بررسی‌شده از ۸ فراتر نرفته است. برخی از مؤسسه‌ها نیز ۲ شریک داشته‌اند که احتمالاً در زمان ارائه‌ی اطلاعات، در پی افزایش تعداد شرکا به بیش از کمینه‌ی لازم (۳ شریک) بوده‌اند. تعداد مؤسسه‌های دارای ۳ شریک در نمونه‌ی بررسی شده، ۵۷ بوده است. بنابراین، در کشور ما بیش‌تر مؤسسه‌های حسابرسی با کمینه‌ی تعداد شرکا تشکیل شده و به فعالیت پرداخته‌اند. تعداد مؤسسه‌های دارای شرکای بیش‌تر، اندک است و تاکنون تعداد شرکای هیچ یک از مؤسسه‌ها دو رقمی نبوده است. در ایران، هر سه نفر، باهم یک مؤسسه تشکیل می‌دهند و پس از آن نیز گاه به صورت مستقل از یکدیگر و به اصطلاح «جزیره‌ای» کار می‌کنند. بنابراین، مؤسسه‌های بزرگی که توان رشد و رقابت داشته باشند اندک است.

کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی و سهم آنها در کار و درآمد مؤسسه

جدول ۱۰، نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی، به طور میانگین ۳۳ نفر حسابرس در رده‌های مختلف دارند. همانند بیش‌تر متغیرهای دیگر، تعداد کارکنان حدود ۷۱ درصد از مؤسسه‌ها کم‌تر از میانگین است. درآمد سرانه‌ی هر یک از کارکنان در مؤسسه‌ی دارای بیشینه‌ی تعداد کارکنان (جدول

درآمد سرانه‌ی هر شریک نیز، نشان دهنده‌ی آن است که بیش‌تر شرکا (حدود ۷۰ درصد) درآمدی زیر میانگین دارند. میانگین درآمد هر شریک، تقریباً ۱۸۰ میلیون ریال در ماه و کمینه‌ی آن ۲۱ میلیون ریال است. مؤسسه‌ای که بیش‌ترین درآمد را به ازای هر شریک دارد (جدول ۹) دارای بیش‌ترین تعداد شریک یا بیش‌ترین درآمد

جدول ۹: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی درآمد هر شریک (از نمونه‌های این بررسی)

شرح	سال عضویت در جامعه	تعداد شریک	تعداد کارکنان		ساعات کار		تعداد کار			درآمد سالانه	درآمد سرانه‌ی هر شریک	رتبه	
			واقعی	بالقوه	واقعی	بالقوه	حسابرسی						
							صورت‌های مالی	مالیاتی	سایر				جمع
بیشینه	۱۳۸۱	۳	۸۰	۵۹	۲۰۴,۴۱۶	۱۵۷,۲۶۹	۱۷۵	۶۲	۵	۲۴۲	۲۷,۵۱۸	۹,۱۷۳	الف
کمینه	۱۳۸۸	۵	۸۰	۲۴	۲۰۴,۹۸۴	۴۰,۰۰۰	۴۰	۱۳	۶	۵۹	۱,۲۵۴	۲۵۱	ب

میانگین ساعات کار کارکنان، ۲۴۰۰ ساعت و بیشینه‌ی آن ۳۸۷۰ ساعت در سال است. اگر این اطلاعات درست باشد و اگر رقم بیشینه را بر ۳۶۵ روز تقسیم کنیم؛ هر یک از کارکنان باید روزی ۱۱ ساعت بدون تعطیلی کار کنند! جدول ۱۲ نشان می‌دهد که ظرفیت خالی این مؤسسه از نظر تعداد کارکنان و ساعات کار، به ترتیب ۴۹ و ۲۲ درصد است. ترکیب کارکنان این مؤسسه نیز شامل دو مدیر (حسابدار رسمی در استخدام) یک سرپرست، ۱۰ حسابرس ارشد، ۲۲ حسابرس و پنج کمک حسابرس است که کمی نامناسب به نظر می‌رسد. در جدول ۱۰، سرانه‌ی ساعات کار کارکنان، تنها متغیری است که در آن، بیش‌تر مؤسسه‌ها بالاتر از میانگین قرار دارند.

ظرفیت خالی مؤسسه‌های حسابرسی

مؤسسه‌های حسابرسی ایران، از کمبود کار زیان می‌بینند. تمام ۷۹ مؤسسه‌ی حسابرسی بررسی شده زیر ظرفیت بالقوه

(۱۱)، ۱۸۳ میلیون ریال در سال است، یعنی حدود ۱۵ میلیون ریال در ماه. این مبلغ مربوط به درآمد سرانه است نه سودآوری هر یک از کارکنان. بنابراین، دستمزد کارکنان باید بسیار کم‌تر از این مبلغ باشد. ترکیب کارکنان این مؤسسه نیز شامل دو مدیر، شش سرپرست ارشد، ۱۵ سرپرست، ۳۳ حسابرس ارشد، ۱۱۰ حسابرس و ۱۳ کمک حسابرس است که از این تعداد پنج نفر حسابدار رسمی در استخدام هستند. وضعیت درآمد سرانه، در مؤسسه‌ی کمینه، اندکی بهتر است و درآمد سرانه‌ی هر یک از کارکنان در ماه حدود ۲۰ میلیون ریال است. ترکیب کارکنان این مؤسسه نیز شامل یک سرپرست، دو حسابرس ارشد، سه حسابرس و یک کمک حسابرس است.

درآمد سرانه‌ی کارکنان نشان می‌دهد که یا کارکنان بهره‌وری خوبی ندارند، یا حق‌الزحمه‌های حسابرسی مناسب نیست و بدین دلیل، کارکنان با کار زیاد، دستمزد کمی دریافت می‌کنند.

جدول ۱۰: اطلاعات مربوط به کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی							تعداد نمونه: ۷۹	
شرح	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	تعداد کمتر از میانگین	تعداد بیش‌تر از میانگین		
تعداد کارکنان	۳۳	۱۸۴	۷	۲۸	۵۶	۲۳		
درآمد سرانه‌ی هر یک از کارکنان (میلیون ریال)	۲۳۳	۵۲۵	۵۲	۹۶	۴۳	۳۶		
سرانه‌ی تعداد کار هر یک از کارکنان (جمع)	۴	۱۱	۱	۲	۵۰	۲۹		
سرانه‌ی ساعت کار هر یک از کارکنان (سالانه)	۲,۴۰۰	۳,۸۷۰	۲۹۵	۶۵۷	۳۶	۴۳		

جدول ۱۱: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی تعداد کارکنان (از نمونه‌های این بررسی)													
شرح	سال عضویت در جامعه	تعداد شریک	تعداد کارکنان		ساعات کار		تعداد کار			درآمد سرانه‌ی هر یک از کارکنان	رتبه		
			واقعی	بالقوه	واقعی	بالقوه	جمع	سایر	حسابرسی				
									مالیاتی			صورتهای مالی	
بیشینه	۱۳۸۲	۸	۱۹۱	۱۸۴	۴۹۲,۱۸۰	۳۴۶,۳۶۰	۲۳۸	۴۰	۱۹	۲۹۷	۳۳,۷۲۹	۱۸۳	الف
کمینه	۱۳۸۱	۳	۶۱	۷	۱۵۷,۳۲۰	۱۰,۵۰۰	۳۲	۲	۱	۳۵	۱,۶۹۰	۲۴۱	ب

جدول ۱۲: اطلاعات مربوط به مؤسسه‌های دارای بیشینه و کمینه‌ی ساعات کار کارکنان (از نمونه‌های این بررسی)												
شرح	سال عضویت در جامعه	تعداد شریک	تعداد کارکنان		ساعات کار		جمع تعداد کار	درآمد سرانه هر یک از کارکنان	ظرفیت خالی		ساعات کار هر یک از کارکنان (سالانه)	
			واقعی	بالقوه	واقعی	بالقوه			تعداد کارکنان	ساعت کار		
بیشینه	۱۳۸۰	۳	۷۸	۴۰	۱۹۹,۵۸۴	۱۵۴,۸۰۰	۲۳۸	۱۴,۵۸۶	۳۶۵	۳۸	۴۴,۷۸۴	۳۸۷۰
کمینه	۱۳۸۲	۳	۶۸	۱۳	۱۷۵,۳۲۰	۳,۸۴۰	۶۸	۴,۳۲۶	۳۳۳	۵۵	۱۷۱,۴۸۰	۲۹۵

کار کرده‌اند. با وجود این، جدول ۱۳ نشان می‌دهد که ۶۳ درصد مؤسسه‌های حسابرسی از نظر ساعات بی‌استفاده، زیر میانگین و ۳۷ درصد بالای میانگین هستند. میانگین ظرفیت خالی مؤسسه‌های حسابرسی، از میانگین ظرفیت واقعی آنها بیش‌تر است. اگر مبانی تعیین ظرفیت بالقوه درست و منطقی باشد، ظرفیت خالی مؤسسه‌های حسابرسی بسیار زیاد است. بنابراین، حرفه باید برای پر کردن این ظرفیت خالی به فکر چاره و ایجاد کار باشد. رشد تعداد حسابداران رسمی و در پی آن، مؤسسه‌های حسابرسی، مطلوب است و برای رشد حرفه لازم، ولی بازار هم باید به تناسب رشد آن‌ها و حتی بیش‌تر از آن رشد کند. ظرفیت خالی، پی‌آمدهای خوبی نخواهد داشت، به‌ویژه اگر با ارزان‌فروشی همراه شود، کاهش کیفیت حسابرسی و اظهارنظر فروشی را می‌توان پی‌آمدی برای آن دانست.

جدول ۱۳، ظرفیت مؤسسه‌های حسابرسی را برای جذب کارکنان نیز نشان می‌دهد. دلیل اصلی کم بودن تعداد کارکنان، کمبود کار و ظرفیت خالی است. بخشی از آن نیز، همان‌طور که در بخش پیشین آمد، مربوط به جذب کم‌تر از نیاز کارکنان در مؤسسه‌ها و نبود تناسب بین تعداد کارکنان و ساعات کار است.

سخن پایانی

هدف این بررسی، تحلیل اطلاعات مؤسسه‌های حسابرسی با تمرکز بر درآمد آنها است. برای این هدف، از اطلاعات موجود در تارنمای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران استفاده شده است. در زمینه‌ی این اطلاعات، مشکلات و محدودیت‌هایی وجود دارد که برخی از آنها به شرح زیر است:

- اطلاعات تفصیلی تمام مؤسسه‌های حسابرسی در تارنمای جامعه موجود نیست.
- اطلاعات تفصیلی موجود درباره‌ی بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی به‌روز نیست.
- اطلاعات تفصیلی موجود، به‌طور هم‌زمان و برای یک

تاریخ معین درج و به‌روزرسانی نشده است.

- اطلاعات موجود، در قالب فایل‌های جداگانه برای هر یک از مؤسسه‌ها موجود است و در قالب فایل‌های مختصر و کاربردی ارائه نشده است.
- اطلاعات موجود، تنها مربوط به یک سال است و اطلاعات پیشین، موجود نیست.
- در رابطه با برخی از اطلاعات، ناهماهنگی‌ها و روابط غیرمنطقی وجود دارد.

حرفه‌ی حسابرسی، برای پیشرفت و بهبود مستمر، نیازمند پژوهش و بازخورد است. پژوهش نیز، نیازمند داده‌های مربوط و قابل اتکا است. بنابراین، به‌نظر می‌رسد که ایجاد یک بانک اطلاعاتی جامع برای داده‌های مربوط به مؤسسه‌های حسابرسی لازم است. در این بانک اطلاعاتی باید آرشیو اطلاعات مؤسسه‌های حسابرسی ایجاد و تمام اطلاعات لازم و تغییرات آن‌ها، در آن درج شود. این اطلاعات، باید یا با هر تغییر و یا در مقاطع زمانی مشخص، مانند پایان هر فصل، به‌روزرسانی شود. افزون بر این، بانک اطلاعاتی به‌گونه‌ای طراحی شود که امکان استخراج داده‌ها در قالب جداول خلاصه و با نرم افزارهای کاربردی (مانند اکسل) نیز وجود داشته باشد. این گونه اطلاعات، می‌تواند زمینه‌ی مناسبی را برای پژوهش ایجاد کند.

اطلاعات مربوط به درآمد سالانه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی، شواهدی از ارزان‌فروشی را فراهم می‌کند. در برخی مؤسسه‌های بررسی شده، حتی مؤسسه‌های بزرگ، نرخ میانگین قراردادهای حسابرسی بسیار پایین و تا حدودی، شگفت‌انگیز است. به‌نظر می‌رسد که حرفه در این زمینه نیازمند نظارت است. شاید وقت آن رسیده که حرفه برای قیمت‌گذاری خدماتش، دستورالعمل معینی داشته باشد. دست‌کم، کمیته‌هایی برای هر کار حسابرسی تعیین شود. چون نرخ شکنی و ارزان‌فروشی، به کیفیت و در نهایت اعتبار حرفه آسیب می‌رساند.

تعداد نمونه: ۷۹				جدول ۱۳: اطلاعات مربوط به ظرفیت مؤسسه‌های حسابرسی		
تعداد بیش‌تر از میانگین	تعداد کمتر از میانگین	انحراف معیار	کمیته	بیشینه	میانگین	شرح
۲۴	۵۵	۵۸,۳۸۹	۱۱۶,۸۸۰	۴۹۲,۱۸۰	۱۹۵,۳۵۷	بالقوه
۲۲	۵۷	۶۳,۰۳۷	۳,۸۴۰	۳۴۶,۳۶۰	۷۶,۸۲۹	واقعی
۲۹	۵۰	۴۳,۴۹۲	۵,۸۹۲	۲۳۰,۱۰۴	۱۱۸,۵۲۸	ظرفیت خالی
۲۴	۵۵	۲۴	۴۶	۱۹۱	۷۶	بالقوه
۲۳	۵۶	۲۸	۷	۱۸۴	۳۳	واقعی
۴۳	۳۶	۱۸	۲	۸۸	۴۴	ظرفیت خالی

اطلاعات مربوط به شرکا، نشان دهنده‌ی تعداد بسیاری مؤسسه با کمینه‌ی شریک است. افزون بر این، گفته می‌شود در برخی مؤسسه‌ها همین تعداد کمینه نیز جزیره‌ای کار می‌کنند. به عبارت دیگر، مؤسسه تنها نامش را به همراه دارد. به نظر نویسندگان، این یکی از اصلی‌ترین بازدارنده‌های رشد مؤسسه‌های حسابرسی و در نهایت حرفه است. انگیزه‌ی مؤسسه‌های کوچک برای جذب کار، ارزان‌فروشی و نرخ‌شکنی، اظهار نظر فروشی و جذب کارکنان با دستمزد پایین (که معمولاً با تخصص پایین همراه است) بیش‌تر از مؤسسه‌های بزرگ است. گرچه مؤسسه‌های بزرگ را نمی‌توان عاری از این انگیزه‌ها دانست و بررسی انجام شده در این مقاله نشان داده مؤسسه‌هایی که در برخی از شاخص‌ها برترند، میانگین مبالغ قراردادهایشان پایین است، به‌طور منطقی انتظار می‌رود مؤسسه‌های بزرگ کار با کیفیت‌تری ارائه کنند. چرا؟ چون از دست دادن یک یا چند کار، اثر بااهمیتی بر درآمد آنها نخواهد گذاشت. مؤسسه‌های بزرگ، توان رشد، رقابت، ارائه‌ی خدمات گوناگون، جذب کارکنان و مشاوران متخصص، ایجاد ارتباطات بین‌المللی، انجام کارهای پژوهشی و آموزشی حرفه‌ای و ... را دارند. بنابراین، حرفه نیازمند حرکت به سوی مؤسسه‌های بزرگ با تعداد زیاد شریک، درآمد مناسب و ارائه‌ی خدمات باکیفیت است؛ مشروط به آن‌که مؤسسه‌های بزرگ نیز مراقب باشند که گرفتار معایب یادشده نشوند.

در زمینه‌ی وضعیت کارکنان، نکته‌ی مهم، پایین بودن سرانه‌ی درآمدزایی آنها است. برای این امر، دو دلیل زیر به نظر می‌رسد:

- پایین بودن حق‌الزحمه‌های حسابرسی
- پایین بودن بهره‌وری کارکنان

اگر حق‌الزحمه‌های حسابرس پایین باشد و ارزان‌فروشی رواج داشته باشد، درآمد با بهای تمام‌شده‌ی واقعی حسابرسی تناسب نخواهد داشت. بخش اصلی بهای تمام‌شده‌ی حسابرسی را دستمزد تشکیل می‌دهد. اگر قرار باشد از کارکنان متخصص

و با انگیزه استفاده شود، باید به آن‌ها دستمزدی درخور پرداخت شود و زمان مناسبی نیز به انجام کار تخصیص داده شود و این یعنی افزایش بهای تمام‌شده. شنیده‌ها حاکی از آنست که در بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی، بخش بزرگی از کارکنان، افراد تازه‌کار و کم تجربه‌اند و این موجب کاهش بهره‌وری و کیفیت می‌شود. افراد باتجربه‌تر و متخصص‌تر نیز از دستمزد و ساعات کار نامتناسب با آن، ناراضی‌اند. به نظر نویسندگان، وضعیت کارکنان رده‌های مختلف در حسابرسی و از جمله دستمزد آن‌ها، نیازمند نظارت است.

افزون بر این، بخش بزرگی از ظرفیت مؤسسه‌های حسابرسی خالی است. اگر ظرفیت بالقوه به‌درستی تعیین شده باشد و اطلاعات ظرفیت واقعی هم درست باشد، حرفه‌ی حسابرسی باید برای ارائه‌ی خدمات گوناگون و ایجاد کار تلاش زیادی بکند. باتوجه به اطلاعات، برای اینکه ظرفیت مؤسسه‌های موجود تکمیل شود، باید ساعات کار واقعی موجود تا حدود دو برابر افزایش یابد. مؤسسه‌های حسابرسی، برای جذب کارکنان نیز ظرفیت زیادی دارند که این وابسته به جذب کار و پرکردن ظرفیت خالی است.

گرچه در جداول ارائه شده، درآمد مؤسسه‌ها، وضعیت شرکا و کارکنان و ظرفیت خالی مؤسسه‌ها، به‌طور جداگانه ارائه شد، در تحلیل اطلاعات، باید همه را باهم در نظر داشت. در مجموع، باتوجه به اطلاعات موجود:

- شواهدی از ارزان‌فروشی خدمات حسابرسی وجود دارد.
- شواهدی از پایین بودن درآمد سرانه‌ی هر شریک وجود دارد.
- تعداد مؤسسه‌های دارای کمینه‌ی شریک بسیار است و مؤسسه‌های بزرگ اندک هستند.
- شواهدی از پایین بودن بهره‌وری، درآمدزایی و دستمزد کارکنان حسابرسی وجود دارد.
- شواهدی از بالا بودن ظرفیت خالی مؤسسه‌های حسابرسی وجود دارد.
- در پایان، امیدواریم که حرفه‌ی حسابرسی برای دستیابی به اهداف خود هر روز بهتر از دیروز عمل کند.

منابع

4. Hay, David, 2012, Further evidence from meta-analysis of audit fee research, International Journal of Auditing.
5. Kasai, Naoki, and Tomomi Takada, 2012, How do regulation and deregulation on audit fees influence audit quality?: Empirical Evidence from Japan. On line:Ssrn.com.

۱. آزاد، عبدالله و رحمت‌اله هوشمند زعفرانی، ۱۳۹۲، گذری بر کیفیت حسابرسی، روزنامه‌ی دنیای اقتصاد، شماره‌ی ۲۸۸۹، ص ۹.
۲. تارنمای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران
3. Jensen, Kevan L, and Jeff L. Payne , 2003, Audit Pricing and Audit Quality: The Influence of the Introduction of Price Competition. On line:Ssrn.com.

پی‌نوشت‌ها

۳- Lowballing

۲- رتبه‌ی مؤسسه از نظر کنترل کیفیت

۱- Auditors Tenure