

عوامل تأثیرگذار بر

حق الزحمه‌ی حسابرسی

غلامحسین دوانی



ذی حق است یا نیست. ثانیاً ذی‌نفع بودن از شرایط اقامه‌ی دعواست ولی وجود حق منجز از شرایط پیروزی در ماهیت دعواست نه از شرایط اقامه‌ی دعوا. حال با توجه به مفاد بسیاری مواد اصلاحیه‌ی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ و قانون بازار سرمایه مصوب ۱۸۴ پیرامون ذی‌نفعان شرکت و بازار سرمایه نفع به مفهوم سود، منفعت و مقابل زیان و ضرر آمده است.

شخصی که اقامه‌ی دعوا می‌نماید، باید توجیه کند که اگر دعوی اقامه شده به صدور حکم علیه خواننده منجر شود قابلیت این را دارد که سودی به او برساند. قاعده‌ی قدیمی معروف فرانسوی «نفع، مقیاس دعاوی است و هر جا نفع نیست، دعوا هم نیست» مبین این شرط است. ماده‌ی ۲ قانون آیین دادرسی مدنی برایین معنا است که مقرر می‌دارد «هیچ دادگاهی نمی‌تواند به دعوایی رسیدگی کند مگر این که شخص یا اشخاص ذی نفع یا وکیل یا قائم مقام یا نماینده‌ی قانونی آنان رسیدگی به دعوا را برابر قانون درخواست نموده باشند». گستردگی مفهوم ذی‌نفع «زیرا نفع به هر اندازه‌ای که وجود داشته باشد کافی است و می‌تواند مادی یا معنوی باشد» آن چنان است که حوزه ریسک گزارش‌های حسابرسی را دودصد چندان می‌نماید و این از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی است که در ایران اساساً بدان پرداخته نمی‌شود. از طرف دیگر خرید در زمره عقود است و وفق قانون و مقررات عقد عبارت است از این که یک یا چند نفر در مقابل یک یا چند نفر دیگر تعهد به امری نمایند و مورد قبول آن‌ها باشد. در اصطلاح حقوقی به داشتن اختیار به هم زدن معامله خیار می‌گویند. در ماده‌ی ۳۹۶ قانون مدنی انواع اختیارات یا همان اختیاراتی که به فروشنده و مشتری به طور قانونی داده شده تا معامله را فسخ کنند ده مورد شامل خیار مجلس، خیار شرط، خیار تأخیر ثمن، خیار رؤیت و تخلف از وصف، خیار غبن، خیار عیب، خیار تدلیس، خیار تبعیض صفت، خیار تخلف شرط و

خدمت به این خریدار خاص را برآورد و مطالبه می‌کنند. ذی‌نفع در مفهوم حقوقی و قضایی کسی است که از طرح دعوا نزد مراجع قضایی، نفع و فایده مشخصی می‌برد؛ در دعوی مدنی و حقوقی، خواهان حتماً ذی‌نفع در دعوا می‌باشد و اگر شخص، ذی‌نفع نباشد، دادگاه دادخواست وی را رد می‌کند اما در دعوی عمومی که علیه دولت یا مأموران دولتی مطرح می‌شود، لزوم نفع مستقیم در دعوا، ملاک رسیدگی نبوده و از این جهت، تفاوت‌های ماهوی بین مفهوم ذی‌نفع در دعوی مطروحه در دادگستری با دعوی مطرح شده در دیوان عدالت اداری وجود دارد. این که ذی‌نفع باید نفع مستقیم از طرح دعوا ببرد یا این که نفعی ولو غیرمستقیم هم به وی برسد، کافی در طرح دعوا خواهد بود، موضوعی است که با مذاقه در شرایط و ماهیت ذی‌نفع در قانون آیین دادرسی مدنی و قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مشخص می‌شود. نکته حائز اهمیت در این رابطه تفاوت ذی‌نفع و ذی‌نفع می‌باشد چرا که اولاً برای اقامه‌ی دعوا ذی‌نفع بودن بر ذی‌نفع بودن ارجح است ابتدا باید ذی‌نفعی خواهان احراز شود سپس در روند رسیدگی احراز شود که او

در مباحث اقتصادی یکی از مهم‌ترین موارد کلیدی مبحث قیمت‌گذاری کالا و خدمات برشمرده شده است. در واقع تولید و عرضه‌ی کالا و خدمات، از شاخص‌های شناخته‌شده‌ی تولید ارزش اقتصادی محسوب می‌شوند. با نگاهی به موارد مصرف کالا و خدمات در می‌یابیم که برخی از کالاها و خدمات اگرچه در آن واحد دارای یک فروشنده هستند اما با تعدد خریدار مواجه بوده و جالب آن که فقط یکی از خریداران بهای آن خدمت یا کالا را پرداخت می‌کند در حالی که همه‌ی آن خریداران از آن استفاده و یا شاید برخی که در پرداخت بهای آن «کالا و خدمت» مشارکت ندارند بسیار بیش‌تر از سایر خریداران از آن بهره‌مند شوند. اگرچه در تئوری حسابداری گفته شده استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی متعدد و به آن‌ها ذی‌نفعان اطلاق می‌شود ولی در عمل ما با خریدار و «نه ذی‌نفع» به تنهایی مواجه هستیم. در واقع چشم اسفندیار حلقه‌ی مفقوده حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دقیقاً در بازایی تعریف خریدار خدمت حسابرسی نهفته شده زیرا حساب‌برسان برایین تصور هستند که خدمت آن‌ها صرفاً در قالب قرارداد حسابرسی با صاحب‌کار و لذا بهای

خيار حيوان است که عمده اين خياريات مشمول خدمات حسابرسي نمي گردند؟! اين بدان معني است که حسابرسان از يك جهت فروشنده خدمات خود هستند ولي خريدار گزارش علي رغم آن که در قرارداد حسابرسي به رحال شخص خاصي به نام صاحب کار آن را امضا مي نمايد، مشخص نيست. مضافاً موضوع مورد معامله کالا نيست که مقررات کالايي بر آن تسري يابد. اگر بدانيم که گزارش حسابرسي عملاً توليد ريسک بوده و بايد بهاي اين توليد ريسک را برآورد و مطالبه کنيم آنگاه ناچار خواهيم بود به جاي پناه بردن به جدول حق الزحمه رده بندي حسابرسان به برآورد ابعاد ريسک خريداران متعدد گزارش حسابرسي به پردازيم، در چنين حالي بدون شک حق الزحمه خدمات حسابرسي نه ۷۰ درصد و يا ۱۷۰ درصد که شايد با توجه به ريسک خريداران خاص به چندين برابر افزايش يابد. شايد آشنائي با چند مفهوم کليدي اقتصادي بتواند راهگشاي تعيين حق الزحمه ي حسابرسي شود.

در تعريف کالا گفته شده که کالا يك شي خارجي است که اولاً به وسيله ي خواص آن، يکي از نيازهاي انسان را برآورده ساخته و ثانياً هدف از توليد آن، نه مصرف مستقيم توليدکننده بلکه مبادله با کالاي ديگري است و اين خصيصه ي دوم کالا که آن را از محصولات ساير اشکال فعاليتهاي توليدي انسان متمايز مي سازد دقيقاً در بستر مناسبات خدمات اعتباربخشي «حسابرسي» نيز واجد اهميت بسيار است. توليد کالا نتيجه ي مستقيم تقسيم کار اجتماعي است يعني بدون تقسيم کار اجتماعي توليد کالايي وجود نخواهد داشت و البته توجه به اين نکته، بسيار مهم است که عکس اين موضوع صادق نيست. به بيان ديگر مي توان در يك جامعه، تقسيم اجتماعي کار را شاهد بود بدون آن که الزاماً مناسبات کالايي در آن جامعه وجود داشته باشد. شاخص هاي تفاوت کالا و خدمات چيست؟



يک بررسي اجمالي در شاخص کالا نشان مي دهد که عموم کالاها داراي قابليت انباشت شدن، ملموس بودن و امکان ذخيره سازي بوده مضافاً در کالاها مي توان توليد و استفاده ي هم زمان صورت گيرد که اين خصلت در خدمات حسابرسي اساساً متصور نيست. يعني يك مؤسسه ي حسابرسي نمي تواند يك گزارش حسابرسي از يك بانک نامعلوم تهيه کند «حتي اگر به داده هاي اطلاعاتي آن دسترسي يافته باشد» و آن را آماده نگه دارد تا اگر بانک خواست گزارش را به او بفروشد؟! لذا اين اصل که ميان کالا و خدمت تفاوت هايي وجود دارد، تا حد زيادي معقول، مقبول و منطقي است بدین معني که چون توليد دو چرخه يا اتومبيل با خدمات حسابرسي.

«توليد ريسک» از يك مقوله و جنس نيستند لذا نبايد در قيمت گذاري آن ها از يك ابزار يکسان استفاده کرد. خصوصيات بر شمرده بالا خصيصه هاي بنيادين تفاوت کار حسابرسي با توليد هرگونه محصول ديگراست زيرا به طور مثال طلا ساز و جواهر ساز، محصول خود را - بدون اين که بدانند چه کسی آن را خواهد خريد - توليد کرده به نمايش مي گذارند؛ و مي فروشند. اما آيا حسابرسان هم مي توانند چنين کنند؟ آيا حسابرسان مي توانند با توجه به شناختي که از بازار سرمايه و صاحب کاران دارند انواع گزارش هاي حسابرسي را آماده کنند تا چنانچه مصرف کننده ي خدمات حسابرسي «صاحب کاران» به آن ها مراجعه کردند، اين گزارش هاي آماده را به آن ها عرضه نمايند؟ و آيا اساساً امکان دارد حتي در صورت خريدار خدمات حسابرسي، بتوان هم زمان گزارش حسابرسي را آماده کرد و يا از انبار انباشت گزارشات يکي را استخراج و به صاحب کار «خريدار» بدهيم؟! جواب به طور قطع و يقين منفي است زيرا حسابرسي، پزشک يا يک وکيل زماني مي توانند خدمات خود را عرضه کنند که يک بيمار، موکل، يا صاحب کار «خريدار خدمات» وجود داشته باشد به

همين علت در بهترين حالت خدمات ويژه نظير حسابرسي مشابه توليدات سفارشي است که براي خريداران خاص با دريافت پيش پرداخت شروع به ساخت و تهيه مي شود و لاغير. در واقع به همين به همين علت، در توصيف خدمت مي گویند که خدمت، نيازمند همکاري در خلق و توليد (Co-creation / Co-production) است. تدقيق و تعميق در اين مقوله بيانگر اين موضوع است که تقاضا براي خدمات حسابرسي و ويژگي هاي ارزشمند محصول نهايي فرايند حسابرسي از ديده گاه استفاده کنندگان اطلاعات مبتني بر «بررسي و ارزيابي ريسک» است که تاکنون کم تر بدان پرداخته شده است. تحليل هاي اقتصادي متداول براي شرح ماهيت عرضه ي يک کالا يا خدمت، معمولاً با شناسايي تابع توليد آن کالا يا خدمت آغاز مي شود. هر تابع توليد با در نظر گرفتن عوامل توليد مانند سرمايه و نيروي کار، حجم محصول توليد شده را تعيين مي کند. در تابع توليد، وجود کارايي فني و گزينش بهترين ترکيب داده ها از سوي مديريت براي توليد حجم معيني از محصول، پيش فرض هاي اوليه اند. در حالي که در بررسي خدمات حسابرسي توجه به داده هاي فرايند حسابرسي و نتايج آن، پيامدهاي اطلاعات نامتقارن و موانع بالقوه براي ورود به عرضه ي ارائه ي خدمات حسابرسي مورد بررسي و تجزيه و تحليل قرار مي گيرد. از ديده گاه خريداران بالقوه و بالفعل خدمات حسابرسي و اعتباربخشي گزارش حسابرسي به علت بررسي داده هاي مندرج در گزارش حسابرسي بسيار با ارزش و اين ارزش تابعي از افزايش احتمال کشف اشتباهات با اهميت و موارد عدم رعايت اصول پذيرفته شده حسابداري و ميزان پوشش بيمه اي ايجاد شده براي افراد و گروه هاي خريدار که به نام ذي نفع مشهور شده اند، مي باشد. همين نگرش جديد مويد آن است که در اجرائ فنون حسابرسي براي توليد گزارش حسابرسي عوامل اصلي توليد (سرمايه و نيروي

کار و مدیریت نیز با ترکیب‌های متفاوت به کار گرفته می‌شود. یعنی در چرخه‌ی تولید گزارش‌های حسابرسی دقیقاً مشابه تولید کالایی از ترکیب‌های گوناگون عوامل سرمایه و نیروی کار و مدیریت استفاده شده و هنر حسابرسان در این مفهوم کلیدی نهفته است که در اجرای آزمون‌های حسابرسی مربوط به رسیدگی به یک واحد اقتصادی، ضرورتاً در مورد چگونگی ترکیب این عوامل، تصمیم‌گیری نمایند. با توجه به این‌که در عصر جهانی شدن و جهان متداوم متغیر، رعایت استانداردهای حسابرسی وظیفه‌ای دائماً در حال تغییر است و این تغییر، حاصل دگرگونی در شرایط محیطی و تغییر در الزامات حاکم بر گزارشگری مالی است. لذا وجود شرایط متغیر در به‌کارگیری ترکیب‌های متفاوت عوامل تولید برای اجرای فنون مختلف حسابرسی با لحاظ پاره‌ای از محدودیت‌ها، از ویژگی‌های خدمات حسابرسی شده است. مبانی علم اقتصاد به ما می‌آموزد که قیمت تمام شده در هر واحد تولیدی - خدماتی «شامل مؤسسات حسابرسی»، تابعی از سه عامل عمده‌ی «نرخ بازده فرایند تولید، حجم کل تولید مورد انتظار و برنامه‌ی زمانی تحویل محصول به مشتریان» است. بر پایه همین مبانی با افزایش نرخ بازده فرایند تولید و خدمات، انتظار می‌رود مخارج این فرایند نیز افزایش و با افزایش حجم تولید و خدمات نیز تصور بر آن است که بهای هر واحد تولید شده کاهش یابد و از طرف دیگر با افزایش فاصله‌ی زمانی تحویل محصول به مشتریان، مخارج مربوط نیز در محدوده‌ی ظرفیت عادی تولید کاهش یابد. در حالی که باید توجه داشت که محصول خدمات حسابرسی یک محصول سفارشی است که طی یک دوره‌ی خاص تهیه می‌شود و با محصولات آماده سیستماتیک تفاوت دارند لذا بهای این محصول همگون سایر کالاها و خدمات سفارشی متفاوت از کالاها و خدمات معمولی است. از دیگر منظر باید توجه داشت که اجرای عملیات

حسابرسی مستقل سالانه و سال مالی واحدهای مورد رسیدگی در بیش‌تر موارد بر سال تقویمی منطبق است، لذا عرضه‌ی محصول نهایی فرآیند حسابرسی (گزارش حسابرسان مستقل) عمدتاً در چهار ماه اول سال بعد عملیات تقویمی صورت می‌گیرد. اگرچه حسابداران رسمی و واحدهای مورد رسیدگی «یکی از خریداران گزارش حسابرسی» درصدد هستند تا با توسل به اقداماتی نظیر تغییر سال مالی صاحب‌کاران، افزایش بررسی میان دوره‌ای و آزمون‌های رعایت از سوی حسابرسان مستقل، بهای خدمات حسابرسی را کاهش دهند اما محدودیت‌های زمانی حاکم بر رسیدگی‌های حسابرسی و تاکید بر مهلت قانونی تجویز شده از سوی مراجع نظارتی در مورد مقطع زمانی تحویل گزارش حسابرسان مستقل، در بیش‌تر موارد موجب افزایش مخارج حسابرسی می‌شود. وجود چنین قوانین و مقرراتی سبب شده تا در هر سال، حسابداران رسمی بیش از ساعات متعارف کار کنند که این امر موجب تحمیل هزینه‌های جانبی نظیر مخارج اضافه کاری کارکنان، هزینه آب و برق و ملزومات مصرفی محل فعالیت فعالیت حسابرسی می‌شود زیرا با افزایش حجم تولید، مخارج مرتبط با آن نیز افزایش پیدا می‌کند، درحالی که چنین ویژگی محدودیتی در تولید کالاها وجود ندارد مثلاً در صورت فشار مشتریان «خریداران» برای خرید خودرو قراردادهای پیش‌فروش منعقد و با اعطای سود به خریداران تطویل مدت تحویل کالا را جبران می‌کنند که چنین مواردی در خدمات حسابرسی غیرممکن است.

کالا چیست؟

کالا یک شیء خارجی است که اولاً به وسیله‌ی خواص خویش یکی از نیازهای انسان را برآورده می‌سازد و ثانیاً هدف از تولید آن، نه مصرف مستقیم تولیدکننده بلکه مبادله با کالای دیگری است و این خصیصه‌ی دوم کالا که آن را از محصولات

سایر اشکال فعالیت‌های تولیدی انسان متمایز می‌سازد، واجد اهمیت بسیار است: تولید کالا نتیجه‌ی مستقیم تقسیم کار اجتماعی است یعنی بدون تقسیم کار اجتماعی تولید کالایی وجود نخواهد داشت و البته توجه به این نکته، بسیار مهم است که عکس این موضوع صادق نیست. به بیان دیگر می‌توان در یک جامعه، تقسیم اجتماعی کار را شاهد بود بدون آن که الزاماً مناسبات کالایی در آن جامعه وجود داشته باشد. مارکس جوامع بدوی هندی و نیز تقسیم کار در یک کارخانه را که در آن کار بر مبنای نظم معینی تقسیم می‌شود، به عنوان نمونه‌هایی از این موضوع نام می‌برد. اهمیت این دیدگاه مارکس زمانی آشکار می‌شود که آن را با دیدگاه «آدام اسمیت» مقایسه کنیم که تقسیم کار را ناشی از «همیل مشخص طبیعت آدمی» به مبادله می‌داند. دیدگاه مارکس، شکل کالایی مناسبات اقتصادی را تنها به عنوان یکی از اشکال ممکن زندگی اقتصادی درک می‌کند و نه شکل منحصر به فرد آن که برآمده از «طبیعت آدمی» است. این رویکرد به معنی وجود آغازی تاریخی برای شکل‌گیری مناسبات کالایی است؛ امری که تعارضی قاطع با ادعای ازلی و ابدی بودن این شکل خاص از زیست اقتصادی دارد.

ارزش مصرفی کالا

کالاها باید بتوانند نیازی از انسان‌ها را مرتفع سازند به عبارت دیگر مصرف کالاها به دلیل خواص مندرج در آنهاست که قادر به برطرف کردن نیازمندی خاصی - فیزیکی یا روانی - از انسان می‌شود. ارزش مصرف کالا، ناشی از خواص فیزیکی، شیمیایی و... هر کالاست که بر مبنای آن هر کالای می‌تواند نیاز یا نیازهایی را از انسان ارضا کند. شناخت و کشف خواص گوناگون کالاها امری تاریخی است و از سوی دیگر ارزش مصرف نمایانگر رابطه‌ای میان مصرف‌کننده و کالا است اما باید به یاد داشته باشیم که محصول



بماند، مناسبات اجتماعی خاصی است که «ارزش مبادله» تنها نمود بیرونی آن است؛ ارزش مبادله بیانگر رابطه‌ی اجتماعی ویژه‌ای است میان صاحبان/ تولیدکنندگان محصولات گوناگون که در این رابطه‌ی ویژه، محصولات به صورت کالا در می‌آیند؛ مناسبات خاصی که طی آن محصولات انواع مختلف کار، به صورت مستقل و نیز برای مبادله‌ی افراد خصوصی تولید شده‌اند. در این وضعیت چون تولیدکنندگان/صاحبان محصولات، به واسطه مبادله محصولات خویش با هم تماس برقرار می‌کنند لذا خصلت اجتماعی خاص کارهایشان نیز از همین منظر درک می‌شود.

رابطه‌ی ارزش و ارزش مبادله

ارزش مبادله «نمود» ارزش مستتر در کالا یا به عبارت دیگر شکل پدیداری ارزش است؛ شکلی که به واسطه حذف ارزش مصرف کالاها در فرآیند مبادله، «ارزش» خود را از طریق آن متجلی می‌سازد و اهمیت بررسی این شکل ارزش از آن روست که بررسی شکل طبیعی یا «ارزش مصرف» کالاها نه تنها قادر نیست تا ما را به درک «ارزش» رهنمون سازد بلکه

با سایر کالاها تولید می‌شود یعنی هدف از تولید آن نه مصرف مستقیم توسط تولیدکننده بلکه مبادله با یک ارزش مصرف دیگر است. ارزش مبادله، برخلاف ارزش مصرف، یک امر عَرَضی است و تنها هنگامی نمود می‌یابد که یک کالا در برابر کالای دیگر قرار گیرد؛ مقدار خاصی از گندم با مقدار خاصی از گوشت، نمک، طلا و... مبادله می‌شود. به بیان دیگر «ارزش مبادله» بیان کمی نسبت‌های معینی از ارزش‌های مصرف گوناگون است که قابل تحویل به یکدیگرند. این خصیصه در مورد خدمات به صورت جزئی صادق نبوده اما در باره کلیت خدمات «زجمله خدمات حسابرسی» نیز صادق است، چرا که با ارائه یا مبادله گزارش‌های حسابرسی به سایر خواستاران «زجمله بانک‌ها، سازمان مالیاتی، بستانکاران، سازمان محیط زیست و...» عملاً این مبادله به صورت استفاده‌ی چندجانبه از گزارش‌های حسابرسی انجام می‌گیرد.

در نگاه اول به نظر می‌رسد بر مبنای این تعریف از «ارزش مبادله» که به صورت نسبت‌های خاص کالاها بیان شده است، ما با ارتباط میان کالاها مواجهه ایم اما آنچه که در این میان نباید مغفول

یا کالایی که فاقد ارزش مصرف باشد اصولاً قابل مبادله نخواهد بود و به گفته‌ی مارکس «ارزش‌های مصرف در عین حال قوای مادی ارزش مبادله هستند. همین خصوصیات در مورد خدمات نیز حاکم و تسری دارد.

رابطه‌ی ارزش و ارزش مصرفی

در باره‌ی رابطه‌ی میان «ارزش» و «ارزش مصرف» یادآوری چند نکته ضروری است: ممکن است چیزی دارای «ارزش مصرفی» باشد اما دارای «ارزش» نباشد؛ تمامی اشیایی که بدون انجام کار انسان بر روی آن‌ها برای بشر مفیدند در این مقوله می‌گنجند: هوا، آب رودها، مراتع طبیعی و مانند آن. در مقابل اما اگر شئی فاقد «ارزش مصرف» باشد لزوماً فاقد «ارزش» نیز هست حتی اگر برای تولید آن نیروی کار مصرف شده باشد؛ نیروی کاری که برای تولید شئی بی‌مصرفی صرف شده در حقیقت به هدر رفته و به زعم مارکس حتی «آن کار، کار شمرده نمی‌شود و بنابراین ارزشی هم به وجود نمی‌آورد»

ارزش مبادله

چنان که بیان شد کالا اصولاً برای مبادله



یا اکتسابی است یا مربوط به استعدادهای روانی و جسمانی یک فرد است و یا ترکیبی از هر دو مورد، لذا به بررسی موارد مذکور می‌پردازیم:

مهارت اکتسابی

به عنوان نمونه چنانچه یک حسابرس برای آموزش انجام کاری نیاز به T ساعت کار داشته باشد (شامل کار خود فرد آموزش گیرنده و نیز مربیان) و مدت زمان عمر کاری یک حسابرس P باشد، آنگاه خواهیم داشت:

ارزش هر ساعت کار حسابرس آموزش‌نندیده (کار ساده): $1 = P/P$
 ارزش هر ساعت کار حسابرس آموزش‌دیده (کار پیچیده): $T/P+1 = P+T/P$
 لذا ارزش هر ساعت کار حسابرس آموزش‌دیده T/P بیش از ارزش هر ساعت کار ساده خواهد بود.

استعداد ذاتی

اگر تفاوت مهارت دو نفر حسابرس به استعدادها و فیزیکی یا ذهنی مربوط باشد و این توانایی موردی عمومی و مستقل از رشته تولیدی خاص باشد (نظیر هوش یا قدرت بدنی) آنگاه می‌توان با انتقال آن دو

کالاها و خدمات صرفاً بر اساس زمان کار اجتماعی لازم محاسبه شود، تفاوت در میزان مهارت تولیدکنندگان و ارائه دهندگان خدمت چگونه بروز می‌یابد؟ هر کار پیچیده عبارت است از ضربی از کار ساده و لذا هر واحد از کار پیچیده با کمیت بیش‌تری از کار ساده محاسبه می‌شود. این شیوه تبدیل و بیان کار پیچیده به کار ساده، از سوی برخی منتقدان نظریه‌ی ارزش مورد اعتراض قرار گرفته است و برخی از آنان این شیوه‌ی حل مساله را مستلزم استدلال دوری (دور باطل) دانسته‌اند زیرا از دید این دسته از منتقدان تولید ارزش بیش‌تر، توسط یک واحد کار پیچیده در مقایسه با یک واحد کار ساده، از طریق بررسی ارزش محصول دو نوع کار و در نتیجه مزد دریافتی رده‌های مختلف حساب‌رسان صورت می‌گیرد و بنابراین، این شیوه‌ی استدلال دایره‌وار مردود است اما برای نشان دادن بطلان این نظر کافی است تا نشان داده شود که ارزش کار پیچیده نه بر مبنای ارزش متفاوت محصولات دو نوع کار بلکه بر مبنای چگونگی تحصیل مهارت لازم برای انجام کار پیچیده محاسبه شده است: مهارت لازم برای انجام یک کار پیچیده

تنها پس از نادیده‌گرفتن این «ارزش‌های مصرف» یا اشکال طبیعی کالاها در فرآیند مبادله است که امکان درک کالا به عنوان چیزی واجد ارزش فراهم می‌آید. در حقیقت از آنجایی که ارزش مبادله تنها در وضعیتی وجود دارد که کالاها در برابر یکدیگر قرار گیرند و «در جمع حاضر باشند». لذا ارزش مبادله از یک منظر رابطه‌ی میان کالاهای متفاوت است اما هر کالا دارای کیفیتی اجتماعی است که این کیفیت خود را به صورت کمی در ارزش مبادله نمایان می‌کند. در نتیجه می‌توان به جای این گفته که کالاها ارزش مصرف و ارزش مبادله هستند، به صورت دقیق‌تر گفت که هر کالا یک «ارزش مصرف» و یک «ارزش» است.

کار ساده و کار پیچیده

آیا میزان ارزش کار یک کارگر ساده و آموزش‌نندیده با یک کارگر ماهر یکسان است؟ یا به تعبیری دیگر میزان ارزش یک حسابرس با حسابرس ارشد و یا سرپرست با مدیر حسابرسی یکسان است؟ می‌دانیم که برای تولید کالاها و یا ارائه‌ی خدمات گوناگون، میزان متفاوتی از مهارت و میزان آموزش لازم است لذا چنانچه ارزش

نفرحسابرس به یک رشته مشترک تفاوت کارآیی آن‌ها را بر حسب مفاهیم فیزیکی سنجید. اما در جهان واقعی افراد متعددی وجود دارند که استعداد آن‌ها تنها در زمینه خاصی است و نمی‌توان با انتقال آن‌ها به یک رشته‌ی تولیدی یا خدماتی دیگر آن‌ها را اندازه گرفت نظیر «خوانندگان، ورزشکاران حرفه‌ای و حسابرسان» اما اگر چه این موارد افراد متعددی را شامل می‌شوند اما قابلیت تولیدشان در مقایسه با کل تولید به هیچ وجه قابل مقایسه نیست و تنها استثناهایی بر قاعده محسوب می‌شوند. از سوی دیگر سطح متوسط توانایی و استعداد طبیعی در هر رشته خاص تقریباً یکسان است و لذا تفاوت در میانگین متوسط مهارت لازم یک رشته تولیدی را در مقایسه با سایر رشته‌ها می‌توان با تقریب مناسبی تنها نتیجه‌ی تفاوت در آموزش فرض کرد. پیش از ادامه بحث ذکر این نکته ضروری است که طرح مسأله ارزش به شیوه‌ای که در بالا بیان شد، در سطح بالایی از تجزیه و تحلیل صورت گرفته است؛ کالاها در جهان واقعی لزوماً بر مبنای ارزش خود مبادله نمی‌شوند و عواملی چون عرضه و تقاضا، نرخ عمومی سود، هزینه‌ی تولید و ... بر «قیمت» آن‌ها تأثیرگذار است که حرفه‌ی حسابرسی نیز چندین از این موضوع دور نیست. در حقیقت ارزش‌های مصرف کالاها و خدمات گوناگون نشانگر اختلافات کیفی آن‌ها هستند و دقیقاً به دلیل همین اختلافات است که صاحبان آن‌ها اقدام به مبادله آن‌ها می‌کنند زیرا «هیچ کس گندم را با گندم مبادله نمی‌کند» اما ارزش مبادله یکسان میزان واحدهای مختلف از کالاها و گوناگون، بیان‌کننده یکسان بودن کمیت آن عامل مشترک در واحدهای مشخص کالاها و مبادله‌شده است. با تجزیه و کنار گذاشتن ارزش مصرف کالاها، آن عامل مشترک عیان می‌شود؛

تمامی این محصولات فرآورده‌های کار آدمی هستند و در حقیقت فرآورده‌های انواع گوناگون کار آدمی، که منجر به ایجاد خواص مختلف و متفاوت این محصولات شده است اما اگر ما ارزش مصرف کالاها را کنار گذاشتیم، این عمل به آن معنی است که عوامل پدیدآورنده‌ی آن‌ها را نیز تجزیه کرده‌ایم. با اوصاف و از آنجا که گزارش حسابرسی چند خریدار است که باید همه آنها به نسبت استفاده از این گزارش به پرداخت وجه آن «ارزش مبادله» اقدام نمایند اما حسابرسان چگونه می‌توانند مبنایی را شناسایی کنند که بر آن مبنای نسبت به تعیین حق الزحمه‌ی خود اقدام و آن را مطالبه نمایند. در این ارتباط باید دید ماحصل کار حسابرسان مورد علاقه «خرید» چه کسانی است. و علاقمندی مشترک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی کدام است؟ واقعیت آن است که سهام‌داران، دولت و بانک «به‌عنوان تأمین‌کننده‌ی منابع مالی شرکت» و سایر مطالبه‌کنندگان گزارش حسابرسی همه‌ی توجه خود را معطوف به درآمد‌های بنگاه از منظر سوددهی و مجموع دارایی‌های بنگاه از منظر پوشش تأمین ریسک‌های آتی آن مبذول می‌دارند لذا بدیهی است که حق الزحمه‌ی حسابرسی در بازار جهانی خدمات حسابرسی به همین دو عامل اصلی گره خورده است یعنی برای این که بتوان قیمت کار حسابرسی را از همه خریداران دریافت نمود، باید اساس قیمت‌گذاری فعالیت حسابرسی را به عامل مشترک و مورد علاقه‌ی همه‌ی استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی مربوط ساخت. چرایی موضوع باز می‌گردد که ماحصل همه فعالیت‌های شرکت «مشتمل بر انواع ریسک» در کسب درآمد شرکت

از یک طرف و مجموع دارایی‌های آن شرکت از طرف دیگر خلاصه می‌شود لذا چون نتیجه کار حسابرسان تولید ریسک می‌باشد برای اندازه‌گیری این ریسک متضمن حق الزحمه مناسب، حق الزحمه‌ی حسابرسی بر دوپایه «درآمد و دارایی» تعیین و شناسایی می‌شود. امری که تاکنون در ایران متأسفانه بدلیل دیدگاه سنتی و فرسوده حق الزحمه ساعتی مصوب شورای اقتصاد و یا حق الزحمه مبتنی بر درصدی بیش از سال قبل، عملاً حرفه‌ی حسابرسی را از جایگاه واقعی خود در نگاه داشته است.

بررسی اجمالی تحقیقات فدراسیون بین‌المللی حسابداران جهان «IFAC» و همچنین تحقیقات مستند مجله بین‌المللی حسابداری «IAB» موید آن است که دیرزمانی است متوسط حق الزحمه‌ی حرفه‌ی حسابرسی بخصوص در بورس‌های جهان، به صورت درصدی از درآمد واحد مورد رسیدگی و با درصدی از دارایی‌های آن واحد تعیین شده به طوری که گفته می‌شود حسابرسان با تمرکز بر گردش وجوه نقد واحد مورد رسیدگی عملاً فرایند ریسک و حوزه‌ی ریسک را مورد کنکاش قرار داده و توجه خود را به شناسایی ریسک‌های مندرج در درآمد‌ها و دارایی‌ها «به‌عنوان عالی‌ترین و مهم‌ترین پدیده‌های اثرگذار بر گزارش حسابرسی» معطوف داشته و ماحصل کار خود را با این دو عامل می‌سنجند. بدیهی است پناه بردن به هر فرمول دیگری نظیر افزایش درصدی نسبت به سال قبل، مناقصات از پیش تعیین شده، نرخ شکنی‌های خودزنی و ... باعث ناتوانی حرفه و به‌ویژه مؤسسات حسابرسی در تداوم فعالیت و جذب نیروی کارآمد و نهایتاً صدور گزارش‌های آبکی فاقد ارزش‌مندی برای استفاده‌کنندگان خریدار گزارش خواهد شد. ■

منابع:

- 1-Audit Fees Survey: An Analysis of Audit Fees as a Percentage of Corporate Revenue-IFAC
- 2-<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Audit-Fees-Survey-V3.pdf>
- 3-<https://hpmgroup.co/wp-content/uploads/2018/03/fei-audit-fee-2017-report-final.pdf>
- 4-<https://www.auditanalytics.com/products/sec/audit-fees>