



دکتر بهرام غیبائی (حسابدار رسمی)

اخلاقیات « میزان حق الزحمه‌های حرفه‌ای »

ممنوع کرده‌اید؟ چرا فکر می‌کنید که این مسئله موجب کاهش استقلال می‌شود؟ یک جامعه‌ی ۱۵۰۰ نفری، با موسسات حسابرسی کم‌تر از اعداد انگلستان دست، چگونه بایستی نیاز حرفه‌ای جامعه را با مقبولیت و موفقیت برآورده کند؟ چرا راه را برای ترقی این حرفه باز نمی‌کنید؟ وجود و شرکت حسابداران رسمی در کمیته‌های حاکمیتی شرکت‌ها، که امروزه در همه جا مطرح است و یا در کمیته‌های حسابرسی، کمیته‌های ریسک، کمیته‌های تطبیق (Committee Compliance) و امثالهم، موقعیت‌های مناسب و مثبتی هستند برای مطرح شدن حساب‌برسان مستقل و اعضای جامعه و مسلم بدانید که در عمل استقلال حرفه‌ای ما را بیش‌تر و محکم‌تر می‌کند. چرا اعضا را از عضویت و فعالیت در چنین فرصت‌های اقتصادی و ساختار مدیریتی منع کرده‌اند؟ جامعه در زمینه‌ی استقلال اعضا چه قدم مثبتی را برداشته است؟ حرفه‌ی حسابرسی غنی‌ترین حرفه‌ی دنیای امروز است، ولیکن در ایران جزو فقیرترین حرفه‌ها محسوب می‌شود که امروز اعضای آن با سیلی صورت خود را سرخ می‌کنند. بارها به استقلال فکر، رای و مالی حساب‌برسان در مباحثات و نوشتارها اشاره کرده‌ایم که در ایران بیشتر به علت قلیل و رقیق بودن حق‌الزحمه‌ها و فقر مادی، عموماً سبب شده که استقلال فکر و رای در انجام کارها پر بکشد. حقیقت را بایستی گفت هر چند که تلخ باشد. مشکلات و محدودیت‌های مشکلات حرفه‌ای ما یکی و دوتا نیست، شاید هر یک از این مشکلات، مبحث مقاله‌ای جدا باشد و دعا کنیم که دولتمردان به کمک سردمداران جامعه‌ی حرفه‌ای، فکری اساسی به حال ما و حرفه بکنند. جالب توجه است که یکی از این مباحث با اهمیت عیناً در خردادماه ۱۳۶۶ طی مقاله‌ای در مجله‌ی حسابداران آن زمان توسط آقای نصرالله مختار مورد نقد و بررسی قرار گرفته بود. متأسفانه از آن تاریخ وضع بدتر شد که بهتر نشده است. خداوند برای این حسابدار رسمی و برجسته که همواره در سطوح مختلف حرفه چه در داخل و چه در خارج درخشیده و باعث غرور و مباهات بوده است، مشکل را آنقدر قشنگ به نقد کشیده و حق مطلب را ادعا نموده است که حیف آمد آن را مجدداً به رشته تحریر در نیاوریم و توجه همکاران ارجمند را به این مطلب مهم جلب نکنم. عنوان مقاله "میزان حق‌الزحمه حرفه‌ای" بود که در زمینه‌ی ضوابط و اخلاقیات حرفه مطرح شده بود. جا دارد حق‌الزحمه‌های که امروز قرارداد آن تهیه می‌شود و یک‌سال بعد وصول می‌شود و با توجه به

جامعه‌ی حسابداران رسمی، هفته و ماه گذشته را ظاهراً به یادآوری رعایت آیین‌نامه و ضوابط و موازین اخلاقی حرفه اختصاص داده بود. در این راستا، محتوی دستورالعمل آیین و رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حرفه‌ای بر همگی اعضای محترم روشن است. نظر شخصی اینجانب بر آن است که این مجموعه در مواردی نه کاربرد دارد، نه با اهداف متعالی برای یک جامعه‌ی حرفه‌ای نوپا و مترقی، حتی برای جامعه‌ی نوجوان حسابداران رسمی ایران، هم‌سو است. مثل همیشه، عکس برگردان استانداردها و نوشتارهای خارجی که بدون توجه به مسایل بومی جامعه‌ی اسلامی ایران، ابعاد فعالیت جامعه و سن و سال جامعه‌ی حرفه‌ای ایران و با عنایت به تعداد قلیل و بسیار کم اعضای واجد شرایط و بالاخره تغییراتی که طبق ضوابط حرفه‌ای در همه جای دنیا تقریباً همه‌روزه در روش و آیین رفتارهای حرفه‌ای اتفاق می‌افتد. این ترجمه‌ها به‌طور ثابت و حکم‌نهایی و فصل‌الخطاب راهنمای اخلاقیات همکاران حرفه‌ای قرار گرفته است.

محض مزاح، ارزش‌های خانوادگی ما در چند دهه‌ی گذشته حکم می‌کرد که دختران ما را از طریق امتحان پاک‌کردن یک دسته سبزی خوردن، توسط مادرشورها انتخاب و عروس می‌شدند، آیا امروز هم همان سنت‌های اخلاقی خانوادگی حکمفرماست؟ به عقیده‌ی نگارنده بعضی از ارزش‌های دستورالعمل‌ها به ضد ارزش تبدیل شده است. مثال، منع تشکیل موسسه‌ی حسابرسی کم‌تر از سه نفر شریک است! واقعاً این حسابداران رسمی جوان و تازه‌وارد چه کار باید بکنند، شراکت از ازدواج سخت‌تر و شرایط آن بسیار مشکل است. کجای دنیای امروز چنین پیش‌فرض‌های غیرمترقی و مستبدانه پیش پای اعضا می‌گذارند که جامعه‌ی ما آن‌ها را وادار به شراکت جزیره‌ای مخرب نموده است. نمونه‌ی دیگر منع شراکت یک حسابدار رسمی در بیش از یک موسسه است! پس این موسسات بین‌المللی چه‌گونه به‌وجود می‌آیند و ما بایستی چه‌گونه رشد کنیم آیا به این مطلب فکر شده است. مشارکت در چند موسسه چه عیبی دارد و چگونه ما بایستی در سطح بین‌المللی مطرح باشیم؟ اگر ما توان صدور بعضی از تولیدات صنعتی و یا اتومبیل و غیره را نداشته باشیم، ولیکن مطمئن باشید که توانمندی صدور خدمات حرفه‌ای را داریم. موسسات بزرگ را نگاه کنید، درآمد سالانه‌ی آنها به اندازه تمام درآمد سالانه کشور است! چرا ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی را برای اعضا

نرخ متعارف تورم و مکافات‌هایی به هنگام وصول به‌موقع و کامل برای موسسات حرفه‌ای به همراه دارد بار دیگر مورد مذاقه قرار گیرد. جناب آقای نصرالله مختار، گفتار و نظرات خود را در ۳۰ سال پیش چنین ارائه داده‌اند:

یکی از وجوه افتراق بین مشاغل و حرفه‌ها آن است که اشخاص صاحب حرفه جهت انجام موضوع تصدی خود نیاز به نوعی دانش اعم از دانش علمی و یا دانش عملی دارند، در حالی که صاحبان مشاغل لزوماً نیازمند دانش نیستند و در واقع موضوع اشتغال‌شان همان گرفته شدن وقت آزاد آنها است که در قبال آن دستمزد یا حقوق و غیره به دست می‌آورند. مردم وقتی با شخص صاحب حرفه روبه رو می‌شوند، این در واقع کاردانی یا تخصص اوست که طالب آن هستند و در قبال آن پول پرداخت می‌کنند، اعم از آن که مثل یک نفر مکانیک اتومبیل، کاریدی و عملی انجام دهند و یا آنکه مانند یک نفر پزشک مبادرت به تشخیص انواع بیماری‌ها و تجویز داروها و مراقبت‌های لازم، بنمایند. درک این موضوع بسیار مهم است، چرا که صاحب حرفه را از لحاظ متعددی از قبیل میزان درآمد و اخلاقیات مربوط به آن، در جایگاه ویژه‌ای قرار می‌دهد که ما قصد داریم در این نوشته مختصر به بعضی از این جنبه‌ها بپردازیم. ولی مقدماً ذکر این موضوع نیز لازم است که بسته به نوع دانش‌ها و مقدار دانشی که در حرفه‌های مختلف جهت رسیدن به درجه‌ی استقلال لازم است، آنها را از دیرباز به دو دسته‌ی علمی و عملی تقسیم کرده‌اند که نوع علمی آن متدرجاً مشمول تحصیلات دانشگاهی شده است، در حالی که آموزش حرفه‌های عملی، حداکثر در مواردی که میزان دانش مربوطه نسبتاً گسترده و یا جدید الابداع است، در حد مدارس و آموزشگاه‌های عملی صورت می‌پذیرد و در موارد عادی‌تر، به‌خصوص در کشورهای جهان سوم، یادگیری حرفه‌ای معمولی به صورت استاد شاگردی و به اصطلاح همراه با سرپرستی عملی انجام می‌گیرد. آن دسته از حرفه‌ها که از لحاظ آموزشی جنبه دانشگاهی پیدا کرده‌اند اصطلاحاً حرفه‌های علمی نامیده می‌شوند که سرآمد آنها حرفه‌ی پزشکی در شاخه‌های مختلف آموزشی و در این دوران اخیر حرفه‌های جدیدی مانند حسابداری و بانکداری می‌باشند.

اخلاقیات در حرفه‌های عملی

بدون شک اخلاقیات در حرفه‌های عملی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است، چرا که صاحب حرفه به مناسبت دانش و تجربی که دارد در موقعیتی است که می‌تواند از سادگی و یا ناواردی ارباب رجوع خود سوءاستفاده کند و بنابراین لازم است که کلیه‌ی اعمال او در یک نظام حساب‌شده‌ی اخلاقیات حرفه‌ای تحت کنترل باشد تا ارباب رجوع از هر گونه تعدی معنوی یا مادی همواره مصون بماند. شاید یک مثال ساده مطلب را به طور زنده روشن سازد: همی ما برای اطلاع یافتن از آنچه در دنیای بیرون می‌گذرد به دستگاه‌های خبرگزاری خارجی و داخلی متکی می‌باشیم این دستگاه‌ها به خودی خود اخبار یا نظرات و عقایدی را نمی‌آفرینند، بلکه عده‌ای افراد حرفه‌ای از قبیل روزنامه‌نگار، مقاله‌نویس،

مترجم، مفسر و غیره دست‌اندرکار آنها هستند و در واقع ثمره‌ی کار این افراد است که بر فراز امواج رادیو تلویزیونی و یا بر روی صفحات اینترنت و یا مطبوعات برای مصرف در اختیار ما گذارده می‌شوند. لحظه‌ای فکر کنیم که اخلاقیات حرفه‌ای چه نقش عمده‌ای را در عملکرد این افراد بازی می‌کند، و چه‌گونه ممکن است در غیاب یک سلسله استانداردهای حرفه‌ای، روح ما توسط این افراد و دستگاه‌های مربوطه‌شان مشوش شود و یک سلسله اخبار دروغین و یا تفسیرهای نادرست مغرضانه و یا برداشت‌های فسادانگیز و غیره به خورد ما مصرف کنندگان داده شود، بدون آن که ما در موقعیتی باشیم که بد

یا خوب و چند و چون موضوع را تشخیص دهیم. البته بحث اخلاقیات حرفه‌ای بسیار مفصل است و در این جا قصد آن نیست که به جزئیات موضوع وارد شویم، ولی به منظور روشن ساختن بحث اصلی، ذکر دو موضوع بی‌مورد نیست یکی آنکه چه کسی واضع اخلاقیات حرفه‌ای و یا یک حرفه‌ی به‌خصوص است و دیگر آن که چه‌گونه می‌توان از اجرای همه‌جانبه‌ی استانداردهای اخلاقی وضع‌شده اطمینان داشت. در پاسخ اول باید گفت که اخلاقیات در حرفه در واقع در تنگاتنگ مباحثات و اقدامات و عملکرد حرفه‌ای پیشگامان حرفه (یعنی آن‌هایی که در فکر اعتلای حرفه هستند) وضع می‌گردد و خیلی قبل از آن که قانون خواسته‌ای را مطرح کند و یا استاندارد به‌وجود آید، جنبه‌های مختلف اخلاقیات به صورت "بهترین روش" از طرف صالحان حرفه‌ای پایه‌گذاری می‌شود. استاندارد موقعی وضع می‌گردد که این "بهترین روش"ها در عین حالی که گسترش یافته و بسیاری از نیک‌اندیشان حرفه از آن استقبال کرده‌اند، عده‌ای نیز به دلیل راحت‌طلبی و یا حسادت صرف و یا به نیت حفظ و نگهداری وضعی که سوءاستفاده‌های احتمالی آن‌ها را ممکن ساخته و یا افشای آن را مشکل بسازد، با گسترش بیش‌تر این بهترین روشها مبارزه می‌کنند.

استاندارد در واقع حداقلی است که از دو طرف مورد قبول واقع می‌گردد، وگرنه آن پیشگامان در آن هنگام که استاندارد وضع می‌گردد به مراتب از آن جلوتر هستند و چه بسا از "بهترین روش"های جدیدتری پیروی کرده و یا مشغول پایه‌گذاری آن باشند. درک این تصویر از آفرینش جنبه‌های مختلف اخلاقیات حرفه‌ای فوق‌العاده مهم است، زیرا در بحث اصلی، که جنبه‌های مالی اخلاقیات است، مطرح خواهیم ساخت که چه‌گونه می‌توان این پیشگامان حرفه را از نقطه‌نظر مالی در اقداماتی که در این زمینه‌های تحقیق در خصوص "بهترین روش"ها و پایه‌گذاری آن‌ها به عمل می‌آورند کمک کرد. نکته‌ی دوم، یعنی چگونگی اطمینان یافتن از اجرای همه‌جانبه‌ی اخلاقیات وضع‌شده را بایستی چنین پاسخ گفت که هیچ‌کس بهتر از خود حرفه‌ای‌ها (یعنی فرد فرد آنها) قادر نیست که در این زمینه کارساز باشد و به عبارت دیگر بهترین راه کنترل، "خودکنترلی" است. لازمه‌ی این امر آن است که اولاً در مراحل آموزش حرفه، جنبه‌های مختلف اخلاقیات اعم از عملی و یا حدود و ثغور تئوریک آن‌ها به‌طور بسیار عمیق مطرح شده و در ضمیر دانش پژوهان که حرفه‌ای‌های بعدی خواهند بود جاسازی شود، و ثانیاً از طریق ایجاد و تقویت مجامع

حرفه‌ای صحیح و سازمان‌یافته در بین اعضای حرفه، فرهنگ همبستگی حرفه‌ای که "نظارت حرفه‌ای" جزئی از آن است اشاعه داده شود. به‌طوری‌که "خودکنترلی" یک امر مستمر و مستدام شده افراد حرفه در واقع ناگزیر از آن باشند. بعضی‌ها به‌نادرست فکر می‌کنند که فلسفه‌ی وجود مجامع حرفه‌ای انحصارطلبی است، در حالی که به‌سادگی می‌توان این ادعای انحصارطلبی را مردود دانست، چرا که در یک سلسله جوامع، مانند انگلستان و آمریکا و آلمان در بسیاری از حرفه‌ها از جمله حسابداری مستقل، نه یک جامعه‌ی حرفه‌ای، یا دو جامعه‌ی حرفه‌ای، بلکه گاه چندین جامعه‌ی حرفه‌ای وجود دارد. این به خاطر آن است که یک جامعه‌ی حرفه‌ای نه به خاطر دفع اغیار (یعنی انحصارطلبی) بلکه واقعاً و به‌طور طبیعی به‌عنوان مجتمعی از افراد حرفه‌ای همگن که اهداف حرفه‌ای مشابهی را دنبال می‌کنند به وجود می‌آید. مردم و دولت در واقع باید ایجاد و زندگانی پرثمر این‌گونه مجامع حرفه‌ای را دقیقاً به خاطر اهدافی که دارند تشویق و تقویت کنند و نگذارند هر چند گاه یک‌بار آن "اغیار" به بهانه‌ی انحصارشکنی و یا بهانه‌های واهی دیگر چنین مجامعی را تعطیل و یا آن‌ها را وادار به بازکردن در بهای خود به روی "همه" کنند

درآمد و اخلاقیات حرفه‌ای

اگرچه کم و زیاد سطح درآمد افراد حرفه‌ای لزوماً عمده‌ترین جنبه‌ی اخلاقیات حرفه‌ای به شمار نمی‌آید، ولیکن "چند و چون" این درآمدها حایز نهایت اهمیت است و برای استقلال حرفه‌ای مالی حسابرسان در انجام وظایف محوله بسیار تاثیرگذار است. بسیاری از اهل حرفه‌ها ممکن است صرفاً به خاطر اقبال و پذیرش همگانی و یا فعالیت‌های حرفه‌ای ثمربخش (از لحاظ ارباب رجوع) به تدریج مرفه و یا بعضاً حتی تا حدی ثروتمند شوند و به اصطلاح از لحاظ مادی افرادی "موفق" به حساب آیند، در حالی که در مقابل، بعضی دیگر از افراد همان حرفه ممکن است از این لحاظ موفق محسوب نشوند. صرف این که یکی از لحاظ مالی نسبتاً موفق و دیگری غیر موفق می‌باشد نمی‌تواند حاکی از وجود ایراد یا ایراداتی باشد، بلکه چند و چون آن مال‌اندوزی، و یا آن فقر، از لحاظ اخلاقیات حرفه‌ای بیش‌تر جالب است. البته باید توجه داشت که حرفه‌ای‌ها ممکن است به صورت استخدامی انجام وظیفه کنند (مانند قضات دادگستری و یا مسئولان امور حقوقی یک شرکت) و یا آن که به صورت مستقل بدین معنی که عموم مردم بتوانند در قبال پرداخت حق‌الزحمه به آن‌ها مراجعه کرده و از خدمات حرفه‌ای ایشان بهره‌مند گردند. منظور نظر ما در این نوشته دسته‌ی اخیر است که در حرفه‌ی ما نیز به صورت حسابداران مستقل انجام وظیفه می‌کنند، و جنبه‌های مالی فعالیت این دسته از افراد حرفه‌ی ماست که مورد توجه است. چنان که گفته شد درآمد حرفه‌ای حسابداران مستقل عموماً از محل حق‌الزحمه‌ای است که در قبال خدمات حرفه‌ای‌شان از ارباب رجوع دریافت می‌کنند. یکی از ضوابط شناخته‌شده در حرفه‌ی حسابداری مستقل آن است که حق‌الزحمه در مقابل کار انجام‌شده دریافت می‌شود و بر خلاف بعضی از حرفه‌های دیگر که دریافت نوعی مقرر به اسم Retainer مرسوم می‌باشد، در این حرفه هیچ‌گونه

وجهی خارج از قرارداد مربوط به انجام کار، و آن هم حتماً در قبال انجام آن، قابل دریافت نیست. یکی دیگر از ضوابط شناخته‌شده آن است که حق‌الزحمه‌ی مربوطه در قبال وقت مصرفی و با توجه به مهارتی که برای انجام کار لازم است و مسئولیتی که تقبل می‌شود احتساب می‌گردد و درک صحیح این نکات برای طرفین قرارداد فوق‌العاده مهم است، چون مفهوم حرفه‌ای آن، حسابدار مستقل را ملزم به رعایت نکاتی می‌کند که حائز نهایت اهمیت است. برای مثال به کار بردن مهارت لازم برای انجام کار ممکن است ایجاب کند که در جریان یک رسیدگی، اعمالی را نه یک کارمند حسابرسی یا حتی سرپرست حسابرسی بلکه یک نفر مدیر حسابرسی با تجربه انجام دهد و در آن صورت طبیعی است که حق‌الزحمه‌ی مورد مطالبه، مربوط به وقت مصرفی شخص مذکور خواهد بود، و یا آنکه نوع کار طوری است که مسئولیت حسابرس ایجاب می‌کند که از وقت کارشناس که گاه ممکن است فوق‌العاده گران قیمت باشد استفاده کند، و یا آن که بعضی موارد را شخصاً مورد رسیدگی قرار دهد، که در این صورت باز با توجه به ارشدیت مقام حسابرس نرخ‌های بالاتری مطرح می‌گردد. این نکات، و مهم‌تر از آن مقدار وقت مصرفی حسابرس که به هر حال ضریب عمده‌ی فرمول محاسبه‌ی حق‌الزحمه است، عواملی است که در غیاب حکومت اخلاقیات حرفه‌ای و وجود سیستم‌های مناسب عملی، همیشه این خطر وجود دارد که به ارباب رجوع (یعنی صاحب‌کاران) اجحاف شود که با توجه به موقعیت حرفه‌ای حسابداران مستقل موضوعی فوق‌العاده خفیه است.

مناقضات حرفه‌ای

در سال‌های اخیر در کشور ما دیده شده است که در مواردی بعضی از صاحب‌کاران جهت اخذ حداقل حق‌الزحمه در زمینه‌های حسابرسی مبادرت به برگزاری مناقضات حرفه‌ای می‌کنند. البته این یک امر طبیعی است که به منظور صرفه‌جویی در کل هزینه‌های دستگاه، میزان هزینه‌های حرفه‌ای نیز مورد بررسی دقیق قرار گرفته و به اصطلاح کارآیی هزینه سبک و سنگین شود، ولی از آن جا که در انجام کارهای حرفه‌ای مسئله‌ی شناخت صاحب حرفه، مسئله‌ی اعتماد حرفه‌ای لازم، مسئله‌ی کیفیت انجام کار و غیره نیز مطرح است، انتخاب حسابرسان از طریق "مناقضه" بدون شک کار فوق‌العاده غلطی است. از لحاظ جامعه‌ی حرفه‌ای نیز با این روش غلط بایستی مقابله و مبارزه شود، چرا که عمده‌ترین اثر آن تشویق موسسات و حسابرسان به قیمت‌شکنی است که در نتیجه، جنبه‌های کیفی کار و آیین صحیح رفتار حرفه‌ای به‌ناچار مورد توجه کم‌تری واقع می‌گردد. نفع کلی و بلندمدت جامعه‌ی حرفه‌ای در آن است که ضمن آن که حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای بایستی از طریق صحیح مورد کنترل قرار گیرد، لیکن در عین حال جنبه‌های کیفی و آیین رفتار حرفه‌ای به هیچ وجه نبایستی فدا شود، بلکه بر عکس در طیف درجه‌بندی میزان توجه کلی جامعه حرفه‌ای، این جنبه‌ها بایستی از اولویت بیش‌تری برخوردار باشند. گاه این استدلال می‌شود که برگزاری "مناقضه" حرفه‌ای در عین حال برای شناسایی موسسات و حسابرسان مختلف هم هست،

چرا که در مواردی دستگاه صاحب‌کار آشنایی کامل را ندارد. ولی در این حالت باید گفته شود که قدر مسلم عدم آشنایی صاحب‌کار با جامعه حرفه‌ای دلیل قوی و محکمی است که در برگزاری مناقصه‌ی حرفه‌ای قادر به بازشناسی کیفیت‌های مختلفی که عرضه می‌شود، و بنابراین مقایسه‌ی صحیح قیمت‌ها نخواهد بود و این‌گونه اطلاعات همواره از جوامع حرفه‌ای قابل‌اخذ است. بنابراین غلط بودن این روش یک بار دیگر مسلم می‌گردد.

چه قدر حق الزحمه؟

کنترل صحیح میزان حق‌الزحمه‌ای که حسابداران مستقل حرفه‌ای برای انجام خدمات خود اعم از حسابرسی یا خدمات مدیریت و مالیاتی و غیره دریافت می‌کنند منوط به شناخت اجزاء محاسبات حق‌الزحمه است. به‌طوری‌که گفته شد از لحاظ اخلاقیات حرفه‌ای، حق‌الزحمه بایستی تابعی از مقدار کار انجام‌شده (یعنی کمیت) و با توجه به مهارتی که برای انجام کار لازم است (یعنی کیفیت) و میزان هزینه‌های مربوطه (اعم از حقوق و مزایا و یا هزینه‌های غیر مستقیم و بالاسری) و بالاخره مسئولیتی که تقبل می‌شود، باشد. مقدار کار انجام‌شده معمولاً بر حسب ساعات کار سنجیده می‌شود و اگر چه از نظر مدیریت صحیح و برنامه‌ریزی‌های لازم در موارد مقتضی برآوردهایی از پیش به عمل می‌آید، لیکن از نظر اخلاقیات حرفه‌ای آنچه که می‌بایست ملاک عمل قرار گیرد مقدار وقتی است که به‌طور واقعی به مصرف می‌رسد و به همین جهت سازوکار ثبت و ضبط اوقات کار حسابداران حرفه‌ای از قبیل تکمیل برگ‌های اوقات کار، تجزیه و تحلیل و بررسی آنها، نگاهداری "دفتر کل اوقات کار صاحب‌کاران" و مدارک مربوطه‌ی دیگر حائز نهایت اهمیت است. یک عامل بسیار مهم دیگر کارایی وقت مصرفی است. به عبارت دیگر، مصرف شدن وقت نباید به‌خودی خود هزینه‌ای به بار آورد، بلکه فرض بر آن است که وقت مصرف شده تحت ضوابط خاص بوده و موجب کار مفید شده است. لازمه‌ی این امر از یک طرف مهارت و کاردانی خاص در اعضای تیم حرفه‌ای و از طرف دیگر وجود نوعی انضباط کاری است. برای مثال، رسیدگی به یک سر فصل ترازنامه ممکن است توسط یک حسابرس کارآموده و متبحر که تحت یک انضباط و دیسیپلین خاص حرفه‌ای کار می‌کند به یک مقدار مشخصی وقت احتیاج داشته باشد، ولی انجام همین امر توسط شخص دیگری که به آن مقدار متبحر نبوده و یا اصولاً نحوه‌ی کارش تابع انضباط نباشد، چندین برابر آن وقت بگیرد. بنابراین نمی‌توان گفت که مثلاً ساعات کار یک حسابرس با ساعات کار حسابرس دیگری لزوماً یکسان است، ولی به هر حال مقدار وقت مصرفی مفید از لحاظ تعیین میزان حق‌الزحمه یک شاخص استاندارد است.

گاه گفته یا شنیده می‌شود که ممکن است مقدار وقت مصرفی از طرف صاحب‌کار کنترل گردد. اگر چه این امر امکان‌پذیر است و در بسیاری از موارد احتمالاً اختلافات را از میان برمی‌دارد، ولی باید اذعان کرد که چنانچه اعتماد لازم بین صاحب‌کار و حسابدار مستقل حرفه‌ای تا این درجه کاهش یافته و اصولاً بی‌اعتمادی حاکم شده باشد، حقاً کوچکترین دفاعی برای ادامه‌ی رابطه‌ی آنها وجود ندارد. از طرف دیگر اگر معلوم شود که مقدار وقت مصرفی مورد ادعای حسابدار مستقل حرفه‌ای، مستند نبوده و مدارک دقیق لازم

به هنگام صرف وقت نگهداری نشده است و به اصطلاح کمیت مورد ادعا قابل تردید باشد (دیگر چه برسد به وقتی که خدای ناکرده اوقات مصرفی موهوم بوده و یا مدارک مربوطه ساختگی باشد) ایراد بسیار عمده‌ای از لحاظ اخلاقیات به شخص صاحب حرفه وارد است، چرا که اعتماد به درستی و صداقت او یکی از پایه‌های اصلی ساختار حرفه را تشکیل می‌دهد

عامل دیگر تعیین‌کننده‌ی میزان حق‌الزحمه مسئله‌ی کیفیت کار است، که مربوط می‌شود به مهارت لازم برای انجام کار و بنابراین رتبه‌ی شخصی که به کار گمارده می‌شود. روش معمول در کلیه‌ی کشورهای جهان آن است که هر یک از افراد موسسه بر حسب رده‌ی شغلی خود نرخ‌بندی می‌شوند و بنابراین حق‌الزحمه‌ی قابل‌بازیافت از صاحب‌کار از طریق حاصل‌ضرب مقدار وقت مصرفی توسط هر فرد در نرخ ساعتی وی به دست می‌آید. آن‌چه در کشور ما بسیار زیاد مورد بحث قرار می‌گیرد میزان نرخ‌ها و نحوه‌ی محاسبه آنهاست، چرا که اکثراً جزئیات محاسبه‌ی این نرخ‌ها برای ارباب رجوع روشن نیست. ما در این‌جا به اختصار نحوه‌ی محاسبه‌ی نرخ ساعتی یک کارآموز حسابرسی که لازم است حداقل حقوق قانونی را دریافت کند و درآمدهای یک حسابرس بسیار ارشد حرفه (شریک ارشد موسسات بزرگ) را به شرح محاسبات در جدول یک نشان داده‌ایم.

بدین ترتیب ملاحظه می‌گردد که حداقل و حداکثر نرخ استاندارد ساعت کار یک کارآموز و یا یک حسابرس ارشد در حرفه و به شرط اشتغال کامل، به ترتیب نرخ‌هایی معادل ۶۱،۵۲۳ ریال و ۲۸۰،۲۶۱ ریال به دست می‌آید که این رقم ممکن است برای بسیاری از خوانندگان تعجب‌آور باشد، چرا که دستگاه‌های عمده‌ی کشور ما انتظار دارند که حق‌الزحمه‌ی خدمات حرفه‌ای به نرخ‌هایی به‌مراتب پایین‌تر از این نوع ارقام احتساب گردد، و بسیاری از اشخاص حرفه‌ای و حتی بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی دولتی و طبق تعرفه‌های دولتی و یا احیاناً از روی ناچاری و یا طبق یک سیاست حساب شده این خواسته را برآورده می‌کنند. ولی ببینیم از لحاظ اخلاقیات حرفه‌ای آیا این روش صحیح و یا حداقل قابل دفاع می‌باشد یا خیر؟ ناگفته نماند که نرخ‌های مذکور در سطح کشورهای پیشرفته می‌تواند از ده برابر بیشتر باشد و این است دلیل فقر حرفه‌ی ما در ایران و یکی از علل اصلی عدم استقلال حسابرسان مستقل.

عدول از نرخ‌های ساعتی استاندارد

در چند حالت عدول از نرخ‌های ساعتی استاندارد ممکن است موجه تلقی شود. اول و مهم‌تر از همه وقتی است که دستگاه گیرنده‌ی خدمت، سازمان خیریه‌ای است که شخص صاحب حرفه میل دارد با عمل خود، در حدی که از وی ساخته است، بدان کمک کند. در چنین مواردی بسیاری از اشخاص صاحب حرفه ممکن است خدمات خود را حتی به‌طور مجانی و یا حداقل به قیمت تمام‌شده یا جزئی از آن در اختیار سازمان‌های گیرنده‌ی خدمت قرار دهند. حالت دیگر، وقتی است که صاحب‌کار همه‌ساله و به‌طور مطمئن به مقدار قابل‌توجهی (از لحاظ کمیت) خدمات حرفه‌ای دریافت می‌دارد و بنابراین به لحاظ آن که کادر شاغل از طرف حسابدار مستقل حرفه‌ای

کاملاً به کار وارد شده و بنابراین نیاز به سرپرستی و همچنین میزان ریسک مستتر در مسئولیتی که تقبل می‌شود کاهش می‌یابد، شخص صاحب حرفه ممکن است از این بابت‌ها تخفیف قائل شده و نرخ ویژه‌ی کم‌تری را در مورد چنین صاحب‌کاری به کار ببرد. ولی به استثنای این حالات، به‌طور کلی از لحاظ اخلاقیات حرفه‌ای این نکته حائز نهایت اهمیت است که همه در قبال خدمات حرفه‌ای که دریافت می‌کنند به یک نرخ حساب شده و استاندارد حق‌الزحمه پرداخت کنند و عدول از این اصل (که اجحاف به یک گروه در

مقابل گروه دیگری از ارباب رجوع است) نوعی نرخ‌شکنی است و از لحاظ حرفه‌ای اصولاً قابل دفاع نیست.

البته ممکن است با کاهش عمده چند فقره از ضرایب به‌کار برده شده در محاسبات فوق، نرخ پایین‌تری به دست آورد. مهم‌ترین رقمی که ممکن است مورد بحث قرار گیرد حقوق عادلانه‌ی یک کارشناس در حرفه است و بدیهی است که اگر حقوق‌های پایین‌تری پرداخت شود نرخ‌های پایین‌تری به دست می‌آید. این بحث فقط در حاشیه با اخلاقیات حرفه‌ای ارتباط پیدا می‌کند و آن هم فقط به این لحاظ که در بلندمدت فقط در

مجموعه نرخ استاندارد مدیر یا شریک ارشد	جدول نرخ استاندارد ساعاتی کارآموز	
		اندک محاسبه در قیمت تمام‌شده در وقت کار سالانه
۲۵۰۰۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰۰	حقوق ماهانه = ۱۲ جدول ۲۶۵ هزار تومان و حداکثر ۱۱ میلیون تومان (
۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۶۵۰۰۰۰۰	ابتدی سالانه - معادل یک ماه حقوق
۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۶۵۰۰۰۰۰	پاداش حسن انجام کار - معادل یک ماه حقوق در اکثر موسسات معتبر
۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۶۵۰۰۰۰۰	آخرین بابت حقوق حائمه خدمت - مثلاً معادل یک ماه در سال
۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۶۵۰۰۰۰۰	حق بیمه تامین اجتماعی - سهم کارفرما - (جدول و حداکثر طبق تعرفه)
۲۲.۲۲۲۲۲+	۱.۵۷۵.۷۱۲	
۱.۱۲۲.۲۲۲۲۲+	۲۱.۲۲۵.۷۱۲	
۲۲۲.۲۲۲.۲۲۲	۱۲.۲۲۸.۵۷۱	بابت سهم هزینه‌های سرپرست موسسه (۱۲٪)
۱.۱۲۲.۲۲۲.۲۲۲	۲۵.۲۵۸.۲۸۱	یا قبضه هزینه‌های پرسنلی یکساله
		باز محاسبه وقت مفید:
	۳۶۵	تعداد روزهای سال
	۹۵	اگر می‌شود: روزهای جمعه و پنجشنبه
	۱۲	تعطیلات رسمی (در روزهای کاری)
	۴۰	مرخصی استعلاجی (برحسب روزهای کاری)
	۳	مرخصی بیماری در روزهای کار (برآورد آماری)
	(۱۲۲)	روزهای واقعی کارکرد در سال
	۲۸۸	به ساعات استاندارد کار (اصفاقت در روز)
	۱۲۲۲	اگر می‌شود: بابت سرپرستی و آموزش داخلی (مجموعاً ۱۲٪)
	۵۷۲	
	۱۵۲۰	
	(۳۱۵)	بابت اوقات تلف شده و غیر مفید (بطور متوسط ۱۲٪)
	۱۲۵۴	متوسط برآورد ساعات مفید کار در سال
		حداکثر کاری هر ساعت کار:
۹۲۱.۷۸۸	۲۲.۳۲۱	قیمت تمام شده هر ساعت کار از کل ۱۲۵۴ (جدول و حداکثر) اضافه می‌شود:
۲۵۴.۵۲	۱۲.۳۰۹	بابت سود موسسه (در قبال مسئولیت تقبل شده) ۱۵٪ رقم ناخالص
۳۰۲.۲۲۱	۲.۹۲۲	بابت مالیات بر درآمد (معادل ۱۵٪ مکسورده از رقم ناخالص)
		قیمت تمام شده (نرخ استاندارد) جدول و با حداکثر خدمات حرفه‌ای (charging out rates)
۱.۲۸۰.۲۲۱ ریال	۲۱.۵۲۲ ریال	

صورتی می‌توان استعدادهای خوب و افراد واجد خصایل اخلاقی شایسته را بدین حرفه جلب کرد که افراد در موقع انتخاب رشته احساس کنند که کار کردن در این حرفه لزوماً به معنی فقر و فاقه نخواهد بود، بلکه شخص در مقابل مسئولیت سنگین حرفه‌ای که می‌پذیرد حقوق نسبتاً معقولی دریافت خواهد کرد. مهم‌ترین عامل تصمیم‌گیرنده در این زمینه مقایسه‌ی متناسب با حرفه‌های دیگر از قبیل پزشکی، دندانپزشکی، حقوق و نظایر آن در داخل کشور و مقایسه با اعداد و ارقام حاکم در خارج از کشور است.

دو ضریب مهم دیگری که ممکن است مورد بحث واقع شوند یکی درصد مربوط به هزینه‌های بالاسری، یا هزینه‌های عمومی موسسه، و دیگری درصد مربوط به سود موسسه است. از لحاظ ارائه‌ی خدمات مناسب حرفه‌ای، فرض بر آن است که شخص حرفه‌ای نه به صورت

یک فرد آزاد بلکه به صورت جزئی از یک موسسه‌ی متشکل، با کادر پشتیبانی مناسب، انجام وظیفه می‌کند. بدیهی است چنین موسسه‌ای لازم است محیط کار مناسب و آبرومندی ایجاد کرده، از انواع و اقسام تسهیلات علمی و فنی برخوردار شده و افراد ستادی مختلفی را در اختیار داشته باشند. مثلاً می‌بایستی با جوامع حرفه‌ای داخل و خارج کشور ارتباط داشته و حتی‌المقدور به آن‌ها کمک مالی کند، انواع و اقسام نشریات حرفه‌ای و کتاب‌های علمی رشته‌های مربوطه را دریافت کند، دوره‌های آموزش داخلی ترتیب دهد، افرادی را برای دیدن دوره‌های خاص به سمینارها اعزام دارد و غیره و غیره. همه‌ی این عوامل مستلزم صرف هزینه است و اگر در این محاسبات، چنین هزینه‌ی بالاسری در نظر گرفته شده است برای همین امور است. در غیاب یک چنین تشکیلات مناسب، به‌طور مسلم شخص حرفه‌ای نمی‌تواند در بلندمدت خدمات معقول و قابل‌قبولی را ارائه نماید و درنهایت جامعه‌ی مصرف‌کننده متضرر خواهد شد. رقمی که برای سود موسسه در نظر گرفته می‌شود نیز به همین ترتیب قابل بحث است. جامعه‌ی مالی انتظار ندارد که اشخاص صاحب حرفه (آن‌هم از نوع حرفه‌های علمی) از راه‌های غیر مشروع مانند نپرداختن حقوق کافی به کارکنان خود و به اصطلاح بهره‌کشی و یا اعمال مشابه دیگر سود به دست آورد، بلکه به منظور جلب اعتماد کامل مصرف‌کننده کاملاً بجاست که سود معقولی علاوه بر قیمت تمام‌شده، در نرخ‌های درخواستی شخص صاحب حرفه

مستقر باشد و گرنه در بلندمدت افراد بااستعداد و شرایط لازم که حقاً بایستی به این حرفه‌ها جلب بشوند ترجیح می‌دهند مشاغل دیگری را انتخاب کنند که به ضرر کلی اجتماع در بلندمدت است. اخلاقیات حرفه‌ای به‌هیچ‌وجه مانع منظور کردن ارقامی متعارف و عادلانه از این بابت‌ها در محاسبات حق‌الزحمه نیست، ولی نکته‌ی بسیار مهم آن است که در قبال هزینه‌های بالاسری واقعاً وجوه کافی جهت خدمات پشتیبانی به‌خصوص جنبه‌های توسعه‌ی امور مربوط به تحقیق و آموزش‌های فنی و دیگر برنامه‌های آموزش و تحقیق و کارآموزی به مصرف برسد و به‌طور کلی دخل و خرج صاحبان حرفه طوری باشد که در صورت آشکار شدن جزئیات امر، واقعاً همه چیز نه‌تنها قابل توضیح و قابل دفاع باشد، بلکه باعث سرافرازی شخص و کل حرفه گردد.

نتیجه‌گیری

موضوع حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای و چند و چون آن از لحاظ اخلاقیات حرفه‌ای حائز اهمیت زیادی است. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر، نه‌تنها از این لحاظ، بلکه به لحاظ جنبه‌های کلی اقتصادی، موضوع مورد توجه فراوان قرار گرفته است و بنابراین بجاست که از لحاظ فنی جنبه‌های مختلف موضوع شکافته و درباره‌ی آن بحث شود. به لحاظ اعتمادی که جامعه‌ی مصرف‌کننده به اشخاص صاحب حرفه (از نوع حرفه‌های علمی) می‌کند - و باید هم بکند - جایی برای گران‌فروشی و اجحاف نباید وجود داشته باشد، لیکن در عین حال ناپیوستگی اشخاص صاحب حرفه را وادار به نرخ‌شکنی و رقابت‌های نادرست کرد و یا از آن‌ها خواست که به درآمدهای مادون استانداردهای صحیح اجتماعی و غیر متناسب با تحصیلات و تجارب‌شان و یا ماهیت خدماتی که به جامعه ارائه می‌دهند قناعت کنند. مجامع حرفه‌ای و به‌طور کلی پیشگامان حرفه در این زمینه‌ها نیز مسئولیت دارند و بایستی در امر آشنا ساختن جامعه‌ی مصرف‌کننده به نحوه‌ی احتساب حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای و کم و کاست آن و از آن مهم‌تر استاندارد خدمات مورد دریافت کوشا باشند تا بدین ترتیب، استقلال مالی حرفه‌ای که یکی از اصول بنیادی حرفه مستقل می‌باشد، به‌وجود آید.