**ساختار شراکت در موسسات حسابرسی و مسائل مربوط به آن**



**پديدآورندگان:‌ غلامحسین دوانی
علی امانی**

**مقدمه**
با تاسیس نهاد حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، تاسیس موسسات حسابرسی متشکل از حداقل سه نفر حسابدار رسمی، امکان‌پذیر شد. این رویداد پس از یک فاصله بیست‌ساله نسبت به تجارب قبلی اتفاق افتاد، بنابراین بسیاری از مشکلات پیش‌روی آن قبلاً تجربه نشده و در نتیجه راهکارهای مربوط، پیش‌بینی نگردیده بود. امروز پس از گذشت چند سال و روشن شدن برخی مشکلات، ادامه شیوه آزمون و خطا توجیه نداشته و به‌جاست که با درس‌گیری از مشکلات گذشته، راه رفته بازنگری شده و دستاوردهای ناشی از آن جهت بهبود وضعیت در آینده به‌کار گرفته شود. به‌نظر می‌رسد چالشهای موجود ناشی از کمبود آشنایی با موضوع و یا عدم درک صحیح آن باشد. در این مقاله چند موضوع به‌منظور ارتقای بیشتر سطح برخورد با چگونگی تشکیل و اداره موسسات حسابرسی، بررسی شده است.

**حرفه حسابرسی کسب‌وکار است**
موسسه حسابرسی، واحدی اقتصادی است که در زمینه خدمات حرفه‌ای فعالیت می‌کند. این نوع فعالیت، یک کسب‌وکار به‌حساب می‌آید و دارای اقتصاد، اما مانند واحدهای تولیدی نیست. کسب‌وکار بودن حرفه حسابرسی، به مفهوم تبعیت آن از اصول عقلانی اقتصاد مبنی بر تحلیل هزینه- ‌فایده است.
به‌عبارت دیگر، در این نوع کسب‌وکار نیز عامل سود مطرح است و به‌طور طبیعی منافاتی هم با اصول اخلاقی ندارد، اما نکته اینجاست که این نوع کسب‌وکار زمانی از کیفیت لازم برخوردار است که با اعتماد مورد نیاز متقاضیان اطلاعات مالی همراه باشد. بنابراین فرایند کسب سود در آن، مستلزم رعایت قواعدی است که این اعتماد را مخدوش نکند. از این منظر، کیفیت حسابرسی مطرح خواهد شد (مانند کنترل کیفیت در کالاها و خدمات دیگر).
علاوه براین، وضعیت شرکای موسسه حسابرسی با سهامداران شرکتهای تولیدی یا خدماتی دیگر متفاوت است و قرار دادن آنها در یک کفه ترازو صحیح نیست. در این نوع کسب‌وکار مسئله جدایی مالکیت از مدیریت مانند شرکتهای تولیدی و خدماتی مطرح نیست و در نتیجه الگوهای حاکمیت شرکتی در موسسات حسابرسی دارای ویژگی خاص خود می‌باشد. در موسسات حسابرسی، شرکا (سهامداران)، خود اداره‌کننده کسب‌وکار هستند و مسئولیت آنها با مسئولیت اعضای هیئت‌مدیره شرکتهای تولیدی که ممکن است غیر از سهامداران باشند، متفاوت است.

**ساختار قانونی کسب‌وکار در حرفه حسابرسی**
انتخاب ساختار قانونی مناسب برای واحدهای اقتصادی از حیث مالکیت، حقوق و تعهدات آن، از دغدغه‌های مهم فعالان اقتصادی از جمله شاغلان در حرفه حسابداری و حسابرسی، جوامع حرفه‌ای ذی‌ربط، نهادهای قانونگذار و دولتها می‌باشد. ساختار قانونی کسب‌وکار، نقش اساسی در تنظیم روابط میان کلیه اشخاص ذی‌ربط و پایداری واحد اقتصادی دارد.
بررسی تاریخی موضوع در کشورهای دیگر، حاکی از ایجاد و تاسیس شکلهای قانونی مالکیت فردی، مالکیت سهامی (شرکتی) و شراکت (بطور کلی) می‌باشد. ساختار قانونی در حرفه حسابرسی نیز متاثر از این موضوع و همچنین مسائل و چالشهای خاص، با گذار از قالبهای «مالکیت انفرادی» و «سهامی» به ساختار «شراکتی» در چارچوب انعقاد موافقت‌نامه‌های مشارکت رسیده است. هر چند، با توجه به حوزه‌بندی جغرافیایی تعریف شده برای فعالیت (محلی- ملی- بین‌المللی) و همچنین نوع و تعداد مشتریان متقاضی دریافت خدمات، ممکن است ساختاری به ساختار دیگر ترجیح داده شود.
به‌هرحال با توجه به طبیعت سلسله‌مراتبی حرفه حسابداری و حسابرسی که ارتقا از یک رده به رده بالاتر نیازمند کسب دانش و تجربه متناسب با آن رده و کسب معیارهای لازم است، قسمت عمده متغیرهای مربوط به ساختار مناسب شناسایی و راهکارهای لازم نیز برای آن تعریف شده است. این موضوع مستقل از این مسئله است که اصولاً اشتغال به حرفه حسابداری و حسابرسی مستلزم احراز صلاحیت اولیه می‌باشد؛ به‌طور مثال، موفقیت در آزمون حسابدار رسمی و دارابودن شرط سابقه کار.

**وضعیت حرفه در یک کشور اروپایی**
اگر ساختار حرفه حسابداری را در یک کشور نمونه اروپایی بررسی کنیم می‌بینیم که در این کشور تعداد درخورتوجهی نهاد حرفه‌ای حسابداری وجود دارد که هر یک شرایط ویژه‌ای را جهت شناسایی و پذیرش اعضا تعیین نموده‌اند، ضمن این‌که کارکرد نهاد، روابط اعضا آن با یکدیگر، روابط نهاد با دولت و اجتماع، جایگاه و نقش و رسمیت آن در اقتصاد، حقوق و تعهدات اعضا به‌وسیله مقررات ذی‌ربط تعیین شده است.
یکی از این نهادها مختص کسانی است که می‌‌خواهند به‌عنوان حسابدار مستقل ایفای نقش کنند. متقاضیان پذیرش در چنین نهادی، در صورتی که حداقل تحصیلات مورد نظر را داشته باشند، پس از موفقیت در آزمون و طی دوره کارآموزی، می‌توانند عنوان حسابدار مستقل را احراز نمایند. حسابداران مستقل سپس وارد یک موسسه حسابرسی که تشکیلاتی با مالکیت فردی است، شده و پس از طی سلسله مراتب که فرایند زمانی آن به‌طور متوسط سیزده سال به‌طول می‌انجامد، به مرحله‌ای می‌رسند که می‌توانند در کنترل، مدیریت، سودیا‌زیان، دارائیها و بدهیهای موسسه، ذی‌مدخل شوند. اصطلاح قراردادی برای حسابدار رسمی که به این رتبه می‌رسد «شریک» است. قابل توجه این که طبق دستورالعمل اجرایی موضوع ماده 2 و 6 آئین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، دو سطح برای شرکا شناسایی و این مدت برای شرکای گروه اول پانزده سال تعیین شده است.
در کشور مورد نظر، تشکیلاتی که برای کار حسابرسی ایجاد می‌شود، به صورت «مشارکت» تاسیس می‌گردد. بدین ترتیب که افراد با انعقاد قرارداد مشارکت، یک شخصیت حقوقی را ایجاد می‌نمایند که اصطلاحاً به آن «موسسه» گفته می‌شود. در قرارداد مشارکت، حقوق و تعهدات شرکا، رده‌بندی و انواع شرکا مثل کارآموز، ارشد، سهیم در سودوزیان و حقوق‌بگیر (Trainer partner, Senior partner, Profitable partner, Salary partner)، همچنین چگونگی اداره مشارکت پیش‌بینی می‌گردد. توضیح لازم اینکه شرکای موسسات حسابرسی لزوماً یکسان نبوده و تفاوت در خصوصیات، عملکرد و نقش آنها از طریق پیش‌بینی ساختارهای دو یا چندلایه مشارکت تعریف می‌شود. بدین ترتیب ممکن است هر شریک نسبت به شریک دیگر از حقوق و تعهدات متفاوت برخوردار باشد. در حالی که براساس یک برداشت نادرست در ایران، ظاهراً همه شرکا خود را یکسان فرض می‌کنند، حال آن که حتی اگر درصد سهم‌الشرکه شرکا مساوی باشد، از نظر توانایی حرفه‌ای، روابط عمومی، قدرت کاریابی و ... نمی‌توانند یکسان باشند.

**ماهیت موسسات حسابرسی بین‌‌المللی**
پیدایش شرکتهای چندملیتی و گروه شرکتهای مستقر در چند کشور، موضوع الزام حسابرسی شرکتهای فرعی توسط حسابرسان مورد پذیرش حسابرس شرکت مادر را مطرح نموده است. بر این اساس نیاز همکاری موسسات حسابرسی کشورهای مختلف که از ضوابط واحدی پیروی نمایند، تشکیل شخصیتهای فراملی را الزامی ساخته است. در این چارچوب چنانچه موسسات حسابرسی ملی بخواهند در سطح فراملی فعالیت نمایند وارد شبکه (Network)، اتحاد (Alliance) یا کانونی (Association) متشکل از موسسات حسابرسی کشورهای دیگر شده و ضمن حفظ مالکیت خود، با رعایت ضوابط و قواعد ساختار اخیر و نوعی استفاده از نام تجاری (برند)، فعالیت خواهند کرد. در این‌گونه ساختارها معمولاً یک شخصیت حقوقی به عنوان «چتر» که تامین مالی آن توسط اعضای شبکه صورت می‌گیرد، وجود دارد. این شخصیت حقوقی بدون ورود به عملیات اجرایی، عهده‌دار تنظیم روابط اعضای شبکه، اداره آن و تعیین خط‌مشی‌ها و ضوابط شبکه می‌باشد.
 **انواع شکلهای همکاری موسسات ملی با شبکه، اتحاد یا کانون موسسات بین‌المللی**
قـراردادهـای همـکـاری در سـطـح نـامـه‌نگـاری (Correspondence contracts)؛ این نوع قراردادها به دو شکل همکاری انحصاری و غیرانحصاری میسر بوده و در آن ضوابط خاصی از حیث رعایت استانداردها و کیفیت توسط موسسه ملی، پیش‌بینی نمی‌گردد. جهت استفاده از نام تجاری (برند) ممکن است یک نام بین‌المللی انتخاب شود لیکن برای مقاصد درون‌مرزی، از نام موسسه ملی استفاده خواهد شد.
قراردادهای همکاری (Cooperation contracts)؛ در این نوع قرارداد حقوق و وظایف موسسه ملی پیش‌‌بینی شده و رعایت ضوابط مندرج در قرارداد توسط موسسه ملی الزامی است.
نوع مخصوصی از ادغام شبکه‌ها در سطح بین‌المللی؛ این ادغام‌ها بین موسسات دارای بازار بزرگ در سطح بین‌المللی انجام شده و هدف از آن تمرکز بازار می‌باشد.

**شرکای موسسات حسابرسی؛ انواع، نقش و کارکرد**
شرکای موسسات حسابرسی بسته به ضوابط هر کشور، برخی صلاحیت‌های حرفه‌ای مشترک دارند ولی در بعضی خصوصیات ممکن است متفاوت باشند. همچنین نقش آنها در اداره و فعالیت موسسه تفاوت دارد. از این زاویه دو بحث مطرح خواهد شد. اول این‌که هر یک از شرکا درخصوص تولید کار برای موسسه، انجام آن، روابط با مشتریان و اشخاص ثالث و کارکنان چه نقشی دارد؟ دوم اینکه سهم هر یک از درامد موسسه (با توجه به این‌که خودشان بخشی از کار را انجام می‌دهند) و نیز تامین مالی مورد نیاز آن (سرمایه ثابت و در گردش) چگونه است؟
براساس تحقیقات منتشرشده، در واحدهای تجاری ارائه‌کننده خدمات حرفه‌ای، وجود بازیگران نقشهای زیر الزامی است:
الف- جوینده و یابنده (Rainmaker-Superstar-Finder)؛ این افراد نقشی پررنگ در بیرون از موسسه دارند- وظیفه آنها یافتن کار و مشتری (Marketing partner) برای موسسه است.
ب- مدیر و متفکر (Middle star-Minder)؛ این افراد در درون موسسه انجام کار را مدیریت (Technical partner) نموده به‌نحوی‌که کمترین ریسک متوجه موسسه گردد.
ج- نیروی محرکه (Falling star Grinders)؛ فرایند اجرای هرکار با این دسته از افراد می‌باشد.
از طرف دیگر در تعداد زیادی از کشورها ایجاد تشکیلات حسابرسی با انعقاد قراردادهای مشارکت صورت گرفته و شخصیت حقوقی ناشی از این قرارداد اصطلاحاً «موسسه حسابرسی» نام دارد. میزان سهم‌الشرکه شرکا و چگونگی روابط آنها در اداره امور مشارکت، در قرارداد مشخص می‌گردد. امروزه الگوی رایج در این قراردادها، تنها ساختار مشارکتی یک‌لایه ((Single-tier model یا تساوی شركا Equal partnership)) از هر حيث نبوده بلکه ساختارهای دو لایه (Wo-tier structure) یا چندلایه نیز شکل گرفته است. بدین ترتیب که مثلاً در ساختار دولایه‌ای، تعدادی از شرکا دارنده ارزش ویژه (Equity partner) و حقوق مخصوص به‌خود از حیث اداره تشکیلات بوده و سایر شرکا (Non- Equity partner) در طبقه دیگری قرار می‌گیرند. این‌که هر یک از شرکا چه سهمی از درامدهای موسسه را داشته باشند، سوالی است که رویکرد به موضوعات فوق پاسخ آن را مشخص خواهد نمود.

**وضعیت در کشور ما**
فعالیت به‌عنوان حسابدار مستقل، مستلزم تعیین صلاحیت به‌عنوان حسابدار رسمی بوده که لازمه آن برخورداری از تحصیلات، سوابق کار و قبولی در آزمون طبق مقررات ذی‌ربط است. آخرین اطلاعیه هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، دارا بودن حداقل شش سال سابقه کار حسابرسی (تمام وقت) بعد از اخذ مدرک تحصیلی (کارشناسی) را که حداقل دو سال آن در داخل کشور باشد، الزامی دانسته ضمن اینکه اعلام می‌دارد داوطلبانی که حداقل سه سال به‌صورت تمام وقت سابقه کار حسابرسی بعد از اخذ مدرک تحصیلی کارشناسی داشته باشند، می‌توانند در آزمون شرکت نموده و در صورت قبولی در آزمون، سالهای باقیمانده تا شش سال را تکمیل نمایند.
در همین حال کارکنان موسسات حسابرسی جهت شرکت در آزمون احراز رتبه‌های حرفه‌ای فراخوان شده‌اند. طبق اطلاعیه ذی‌ربط، دارندگان مدرک تحصیلی کارشناسی حسابداری مشروط به دارا بودن سه سال سابقه کار حسابرسی بعد از اخذ مدرک تحصیلی، می‌توانند جهت احراز رتبه حسابرس ارشد و در صورت دارابودن پنج سال سابقه کار، جهت احراز رتبه سرپرست در آزمون شرکت نمایند.
شایان توجه اینکه به موجب دستورالعمل اجرایی موضوع مواد 2 و 6 آئین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مبنی بر تعیین رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی، که طبق آن سلسله مراتب ذی‌ربط از کمک حسابرس شروع شده و به شریک ختم می‌گردد، رتبه شریک مختص حسابداران رسمی بوده و در فاصله رتبه سرپرست تا شریک، رتبه‌های سرپرست ارشد و مدیر قرار دارد (اولین تناقض در مقایسه با کشور اروپایی مورد مثال).
به هرحال طبق اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، دارندگان صلاحیت حسابدار رسمی می‌توانند تحت عنوان شاغل انفرادی (مالکیت فردی) یا موسسه (مالکیت غیرانفرادی) فعالیت نمایند. جهت تشکیل موسسه اجتماع حداقل سه نفر شریک و نیز پیروی از اساسنامه نمونه (دارای مواد الزامی و اختیاری) ضرورت دارد (دومین تناقض با کشور اروپایی مورد مثال).
مضافاً بر آنکه تا قبل از اصلاحیه اخیر اساسنامه جامعه، هر شخصی که در آزمون حسابدار رسمی قبول می‌شد بلافاصله می‌توانست به اتفاق دو حسابدار رسمی دیگر، یک موسسه تشکیل دهد و وارد بازار کار حسابرسی شود؛ امری که در هیچ کشور پیشرفته جهان امکان‌پذیر نیست.
شایان ذکر است تشکیل شخصیت حقوقی به‌عنوان موسسه، تابع آئین‌نامه اصلاحی ثبت تشکیلات و موسسات غیرتجاری بوده و بر این اساس روابط شرکا در چارچوب اساسنامه ذی‌ربط تنظیم خواهد شد. در حالی که احکام شرکت (مشارکت) موضوع فصل هشتم قانون مدنی است که در نوع سهامی آن قانون تجارت و اصلاحیه ذی‌ربط، موضوعات را احصا کرده و در نوع غیرسهامی (مشارکت مدنی) احکام مشارکت تابع قانون مدنی است. اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی، با استفاده از قالب «موسسه»، ویژگیهای دو ساختار حقوقی متفاوت را با هم ادغام کرده است (سومین تناقض با کشور اروپایی مورد مثال).
به‌هرحال در اساسنامه نمونه، انواع شرکا تعریف نشده است، در حالی که طبق دستورالعمل اجرایی موضوع مواد 2 و 6 آیین‌نامه یادشده، نوعی سطح‌‌بندی از شرکا براساس سابقه مدیریت حسابرسی مطرح گردیده است. در ضمن، موضوع تقسیم سود یا زیان در آن مسکوت می‌باشد. ممکن است این‌طور به‌نظر برسد که این موضوع به توافق شرکا واگذار شده، در حالی که این سوال پیش می‌آید که با توجه به چارچوب تدوین شده در اساسنامه، کدام دارنده عنوان حسابدار رسمی است که بپذیرد شرکا می‌توانند حسابدار رسمی بوده و دارای حقوق و تعهدات متفاوت باشند؟ (چهارمین تناقض با کشور اروپایی مورد مثال). در حالی که این موضوع حتی قبل از انقلاب در موسسات بزرگ مسبوق به سابقه بوده و همگی شرکا دارای حقوق یکسان نبوده‌اند!
جالب آن‌که وفق مقررات اساسنامه نمونه، قانون تجارت و مقررات ثبت موسسات غیرتجاری، یکسان نبودن حقوق شرکا امکان‌پذیر بوده ولی در ایران تاکنون کاربرد نداشته است. مروری بر اساسنامه بزرگترین موسسه حسابرسی کشور قبل از انقلاب که شرکای اولیه آن همگی تابعیت انگلستان را دارا بوده‌اند نیز مؤید نکات فوق می‌باشد.
بررسی نگارندگان از طریق مکاتبه کتبی با برخی وکلای برجسته کشور که مبرز و توانا در مفاهیم قانون تجارت هستند نشان‌دهندۀ آن است که تدوین اساسنامه‌ای مبتنی بر موارد فوق (یعنی وجود شرکای ارشد، شرکای سهیم درسودوزیان، شرکای فاقد حق رای و شرکای بدون سهم در سود و زیان) که ناقض اساسنامه نمونه هم نباشد، امکان‌پذیر بوده اما متاسفانه از آنجا که حسابرسان عموماً خود را از مشورت حقوقی بی‌نیاز می‌دانند تاکنون بدین مهم نپرداخته‌اند.
این در شرایطی است که در چند سال اخیر چالش و تنش بین شرکای موسسات چندان کم نبوده که برخی از این چالشها به جامعه حسابداران رسمی هم منعکس و جامعه به‌عنوان داور سعی درحل‌وفصل اختلافات نموده در حالی که حل‌وفصل مسائل اساسنامه‌ای و شرکا صرفاً در قالب داوری امکان‌پذیر نبوده بلکه وظیفه جامعه حسابداران رسمی در درجه اول و خود موسسات حسابرسی در درجه بعدی آن است که از طریق مجاری قانونی بتوانند روابط شرکا را به‌صورت شفاف حتی‌المقدور در اساسنامه و در نهایت شراکت‌نامه پیش‌بینی و لحاظ نمایند.

**رویکرد اساسنامه نمونه موسسات به شراکت چگونه است؟**
اساسنامه نمونه با نگاه به قانون تجارت تنظیم شده است، زیرا در ماده 34 آن، موارد پیش‌بینی‌نشده در اساسنامه، ارجاع به قانون مذکور و مقررات جامعه حسابداران رسمی گردیده است. به‌هرحال، همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، این اساسنامه دارای دو دسته مواد الزامی و اختیاری بوده و به‌نظر می‌رسد نگاه آن به شراکت، تساوی شرکا (Equal partnership) از هر حیث باشد. به‌عنوان نمونه، ماده بیست آن (الزامی) مجمع شرکا را به‌طور عام ذکر نموده یا اینکه ماده 11 (الزامی) خروج اجباری شریک (حسب آثار ناشی از تنبیهات انضباطی یا بنا به مصلحت) از موسسه با رای اکثریت عددی شرکا که حداقل دوسوم سرمایه موسسه را دارا باشند، بیان نموده است.
همچنین در ماده 15 (الزامی) لزوم مراجعه شرکا به داوری (آن هم تعیین شده توسط شورایعالی جامعه حسابداران رسمی) هنگام بروز اختلاف ذکر شده است. اما در عین حال به‌موجب ماده 18 مسئولیت جبران خسارات وارده به اشخاص ثالث را، از حیث روابط داخلی موسسه به‌عهده شریک (شرکای) مسئول کار گذاشته (اختیاری) و از نظر اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی برای کلیه شرکا قائل شده (الزامی)، ضمن این‌که در فصل چهارم و ذیل عنوان «تقسیم سود»، موضوع را به سکوت برگزار نموده است. همچنین در ماده 20 (الزامی) از جمله وظایف مجمع شرکا را تعیین حقوق و مزایا، پاداش و حق حضور اعضای هیئت‌مدیره تعیین کرده است. افزون بر موارد فوق، از نظر اساسنامه مذکور، الگوی راهبری مورد نظر جهت اداره موسسه، وجود هیئت‌مدیره سه نفره طبق ماده 26 (الزامی) و مدیرعامل (اختیاری) می‌باشد (بدون توجه به تعداد شرکا). همچنین در ماده 17 (الزامی) امضای گزارشهای مربوط به خدمات حرفه‌ای را به‌عهده حداقل دو نفر از شرکا یا یک نفر از آنها به‌همراه یکی از حسابداران رسمی در استخدام گذاشته است. چنین تناقضاتی در اساسنامه بازنگری در آن را بیش از پیش ضروری می‌سازد.
 **سرقفلی در موسسات حسابرسی**
در اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی ایران (ابلاغی توسط جامعه حسابداران رسمی) چگونگی رویکرد به سرقفلی مبهم است، زیرا این موضوع صرفاً در ارتباط با بحث خروج شریک مطرح شده و مبحث ورود شریک جدید به موسسه دایر یا تبدیل وضعیت حسابدار رسمی در استخدام به شریک، تعمداً یا سهواً به فراموشی سپرده شده است.
در حرفه حسابرسی، ممکن است دارایی نامشهود وجود داشته باشد، که به‌طور عمده مصداق آن «سرقفلی» و نماد شاخص آن «نام تجاری» یا براند (Brand) است. در کشور اروپایی مورد مثال، سرقفلی عبارت از درصدی از درامد خالص یا ناخالص چند سال اخیر می‌باشد (پنجمین تناقض با کشور اروپایی مورد مثال).

**استراتژی موسسه‌داری**
همانند هر سازمان دیگر، موسسات حسابرسی نیز می‌بایستی دارای استراتژی باشند. انتخاب نادرست استراتژی اثرات قطعی بر وضعیت موسسه خواهد داشت. با توجه به موضوع مطروحه تحت عنوان «چرخه عمر سازمان»، سوال این‌جاست که درهریک از مراحل چرخه عمر سازمان کدام استراتژی را باید به‌کار گرفت. تجربه کشورهای دیگر حاکی از این است که در مرحله تولد سازمان به‌دلیل ظرفیت‌سازی، نقش افراد مهم‌تر از تشکیلات بوده بنابراین سازوکارها در این جهت شکل خواهد گرفت. اما در مراحل بعدی، مباحث تثبیت و رشد مطرح است لذا استراتژی‌های دیگری به‌کار خواهد آمد. چنانچه تفکرات شرکا در هر یک از مراحل چرخه عمر موسسه ثابت بوده و تغییر ننماید، دراین صورت لطمه آن به موسسه وارد خواهد شد.

**رویکرد موسسات حسابرسی در برخورد با مشتریان**
حسابرسی یک حرفه خدماتی است و مانند هر حرفه دیگری، بحث فروش و بازاریابی در آن مطرح است. اما، آیا این موضوعات در آن با صنایع و حرفه‌های دیگر مشابه است؟ شرکای موسسات حسابرسی می‌بایستی به این موضوع دقت داشته باشند که طبق اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، ارائه همزمان خدمات مشاوره و حسابرسی به یک مشتری مجاز نیست زیرا در خدمات حسابرسی رویکرد «جلب اعتماد» و درخدمات مشاوره رویکرد «ارائه راه حل» مطرح بوده و جمع‌بست این دو جز با عدم رعایت برخی از اصول امکان‌پذیر نخواهد بود. همچنین در مبحث بازاریابی و فروش امروزه سه رویکرد شکارچی (Hunter) یا رویکرد اخذ کار بهرطریق، کشاورز (Farmer) یا سرمایه‌گذاری برای آینده، و ماهیگیر (Fisherman) یا انتخاب مشتریان، مطرح است. انتخاب هریک از این رویکردها، استراتژی و تاکتیک‌های مناسب خود را لازم داشته ضمن این‌که هر رویکرد متناسب با نوعی از خدمات می‌باشد.

**نظام جبران خدمات شرکا**
در موسسات حسابرسی، شرکای آن عهده‌دار انجام کار بوده و به‌عبارت دیگر موسسات حسابرسی خویش‌کارفرمایی (خوداشتغالی) محسوب می‌شوند. یعنی شرکا در عین حال کارمند و کارفرمای تشکیلات می‌باشند. کارمند در قبال ارائه خدمات خود به تشکیلات انتظار جبران مادی و معنوی دارد. جبران مادی خدمات کارمند، تابع سیستم برقرار شده در این خصوص می‌باشد که نظام جبران خدمات (Compensation) نام دارد.
جبران خدمات مفهوم گسترده‌ای است که فرایند طراحی نظامهای حقوق‌ودستمزد، نظامهای پاداش، طبقه‌بندی و ارزیابی مشاغل و همچنین تنظیم جداول حقوق‌ودستمزد را در بر می‌گیرد. در مورد نظام جبران خدمات، تئوری‌های متعددی مطرح شده است. با بهره‌گیری از تئوری‌های مذکور امروزه طیف وسیعی از نظام‌های جبران خدمات در موسسات حسابرسی بین‌المللی به‌کار گرفته می‌شود. در یک سوی این طیف نظام‌های مبتنی بر سلسله مراتب یا تعدیل شده آن و در سوی دیگر نظام‌های مبتنی بر عملکرد قرار دارد.
در نظام‌های سلسله مراتبی تاکید بر موسسه بوده نه فرد، مضافاً بر آن‌که سیاست حاکم بر آنها اصطلاحاً بمان یا برو (UP or Out) است. یعنی این‌که افراد می‌بایستی حائز شرایط ارتقا به رده بالاتر شوند یا این‌که شانس خود را در جای دیگر آزمون کنند. برعکس در نظامهای مبتنی بر عملکرد، فرد مقدم بر موسسه است. اصطلاحاً از این نظامها با عبارت هر آنچه را می‌توانی بخوری، بُکش (Eat what you kill) یاد می‌شود. نظامهای جبران خدمات مرسوم در موسسات ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای در کشورهای دیگر، عمدتاً به‌شرح ذیل می‌باشند:
• مشارکت مساوی در سطح شرکا (ساختار یک‌لایه) یا گروههای مختلف شرکا (ساختار دو یا چندلایه) (Equal partnership)،
• ارشدیت و سلسله مراتب (Lock-Step)،
• قائل شدن سه نقش برای شرکا یا نظام انگیزشی (Modified Hale and Door)،
• ارشدیت+ یافتن مشتری جدید+ ساعات فعالیت غیرقابل احتساب به حساب مشتری در قالب یك فرمول ساده (Simple unit formula)،
• 50 درصد عوامل عینی (عمدتاً درامدزایی شریک) و 50 درصد عوامل ذهنی (50/50 Subjective/Objective)،
• 50 درصد عملکرد مالی و40 درصد کارگروهی و10 درصد کارایی (Team- building)، و
• عملکرد فردی در زمینه یافتن مشتری جدید و پول‌سازی برای موسسه (Eat what you kill).
لازم به ذکر این‌که در اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی، مبحث تقسیم سود مسکوت بوده و به‌عنوان اختیار یا الزام به آن ورود نشده، لذا این موضوع به توافق شرکا واگذار گردیده است. با این وصف تساوی شرکا که فعلاً به‌عنوان «تابو» مطرح شده، امری حتمی نبوده و موضوع کلاً بسته به توافقات است.
ذکر این نکته نیز ضروری است که در برخی از کشورها ارائه گزارش شفافیت (Transparency Report) توسط موسسات حسابرسی الزامی است. در این گزارشها مبحثی تحت عنوان «نظام جبران خدمات شرکا» وجود دارد که با مراجعه به آن می‌توان از شیوه هر موسسه در این خصوص مطلع شد.
 **بازنشستگی**
اشتغال به فعالیت نامحدود نبوده و مقید به زمان است. کناره‌گیری از فعالیت ممکن است دلایل متعددی داشته باشد، از جمله بازنشستگی. بازنشستگی ممکن است خودخواسته باشد یا بنا به ملاحظات تشکیلاتی صورت گیرد. امروزه در برخی از موسسات حسابرسی بین‌المللی سیاست‌های بازنشستگی در سن مشخص، بنا به سیاست‌های تشکیلاتی وجود دارد. دلایل تدوین چنین سیاست‌هایی مفصل است که می‌تواند درجای خود مورد بحث قرار گیرد.
به‌هرحال، افراد شاغل بعد از بازنشستگی، درامد ثابت زمان اشتغال را نخواهند داشت. به‌همین منظور، جهت امرارمعاش بعد از بازنشستگی آنان، طرح‌های بازنشستگی خاصی مورد استفاده قرار می‌گیرد. طرح بازنشستگی ترتیباتی است که برای افراد مشمول آن، درامدی در طول زمان بازنشستگی فراهم می‌کند. طرحهای بازنشستگی به چهارشاخه اصلی «دولت- پشتیبان»، «کارفرما- پشتیبان»، «شخصی» و «سالانه‌ها» تقسیم می‌شود. از طرف دیگر روش محاسبه و میزان مستمری در هر یک از طرحهای مذکور متفاوت بوده و در بحث لایه‌بندی طرح‌های بازنشستگی، به منظور نزدیکتر شدن مستمری بازنشستگی به آخرین دستمزد دوران اشتغال، مطرح می‌شود:
لایه اول- در این لایه هدف اولیه تضمین حداقل حمایت‌های تامین اجتماعی برای اکثریت یا تمام افراد جامعه است.
لایه دوم- با ظهور مشکلات در طرح‌های لایه اول و عدم توانایی آنها در حفظ قدرت خرید مستمری‌بگیران، موضوع صندوقهای مستمری مکمل به‌عنوان لایه دوم مطرح شده است.
لایه سوم- بیمه‌های انفرادی که اغلب به‌صورت بیمه‌های عمر و پس‌انداز توسط شرکتهای بیمه عرضه می‌شوند، این لایه را تشکیل می‌دهند.
تمام نظام‌های بازنشستگی نیازمند روشی برای تامین مالی مصارف خود (پرداخت مستمری بازنشستگی) هستند. بر این اساس طرح‌های دولت- پشتیبان جزء لایه اول، طرح‌های کارفرما- پشتیبان جزء لایه دوم، و طرحهای شخصی و سالانه‌ها جزء لایه سوم می‌باشند. طبق اطلاعات محدود منتشرشده، در برخی از موسسات حسابرسی خارجی، علاوه بر لایه اول، طرحهای کارفرما- پشتیبان برقرار است. در این موسسات بخشی از هزینه طرح‌ از محل درامد موسسه و بخش دیگری توسط شرکا تامین می‌شود. در کشور ما، افراد عمدتاً تحت پوشش طرحهای لایه اول (دولت- پشتیبان) بوده و پس از بازنشستگی از مستمری آن استفاده می‌کنند. حال اگر این افراد از موسسه حسابرسی کناره گیرند، مستمری بازنشستگی آنها تناسبی با آخرین دستمزد دوران اشتغال نداشته مضافاً از آنجا که بحث لایه‌های دوم و سوم در سیستم موسسه‌داری در ایران مطرح نشده، پس از بازنشستگی مشکلات عدیده‌ای فراهم می‌گردد.
حال چنانچه موضوع درامد موسسات حسابرسی ایرانی و عدم ثبات معقول آن را در نظر نگیریم، باید پرسید آیا شرکای موسسات حاضرند چنین مباحثی در موسسات آنها مطرح و هزینه آن پرداخت گردد؟ یعنی آیا واقعاً موسسات حسابرسی و شرکایی وجود دارند که برای پنج‌سال آینده و یا ده‌سال آینده خود برنامه داشته باشند؟ که بتوانند راه گریز از این مشکلات را پیش‌بینی نمایند؟

**نتیجه‌گیری**
در اساسنامه نمونه موسسات هیچ یک از موارد فوق به روشنی مطرح نگردیده است، با این استثنا که در مبحث وظایف و اختیارات مجمع شرکا، به عنوان امر الزامی به تعیین حقوق و مزایا، پاداش و حق حضور اعضای هیئت مدیره اشاره شده است، گرچه با توجه به الزام حضور تمام وقت شرکا در موسسه، «حق حضور» محلی از اعراب ندارد (ششمین تناقض با کشور اروپایی مورد مثال).
بررسی اجمالی صورتهای مالی موسسات حسابرسی بزرگ و یا گزارشهای موسوم به شفاف‌سازی این‌‌گونه موسسات، موید آن است که پرداخت به شرکای موسسات حتی در صورت دارا بودن رتبه مشابه، یکسان نیست و چنانچه حقوق و مزایای کارکنان و شرکا به‌درستی در یک نظام حقوق و مزد طراحی شود، سود موسسات حسابرسی دیگر چندان درخور توجه نخواهد بود، کما این‌که رتبه‌بندی موسسات حسابرسی نه بر مبنای سود که صرفاً بر مبنای درامد صورت می‌گیرد. به‌طور مثال اگر در ایران محدودیت مالیاتی (نرخ بیشتر مالیات حقوق نسبت به نرخ مالیات بر سود) وجود نداشت، میل طبیعی شرکا به پرداخت حقوق و مزایا بیشتر می‌شد که در چنین حالتی اساساً تقسیم سود موضوعیت خود را از دست می‌داد.
یادآور می‌شود اشتغال شریک در موسسه حسابرسی، اصطلاحاً «خوداشتغالی» است. بنابراین در خصوص شرکای غیربازنشسته از یکی از صندوقهای بازنشستگی، ضرورت ارسال لیست حقوق به مرجع ذی‌ربط وجود دارد که موسسه را با سه مسئله روبه‌رو می‌سازد؛ میزان حقوق مشمول کسر بیمه از حیث تاثیر آن بر مبلغ مستمری بازنشستگی، نرخ مالیات حقوق و نرخ مالیات سود موسسه. حال این موضوعات چگونه بایستی صورت‌بندی شود؟
همچنین شرکا ممکن است تحت پوشش یکی از صندوقهای بازنشستگی باشند، آیا بازنشستگی در چارچوب مقررات صندوق ذی‌ربط مترادف بازنشستگی از فعالیت در موسسه است؟ و پیش‌بینی هیچ نظام خاصی در این خصوص ضرورت ندارد؟ بدیهی است در صورت صلاحدید شرکا و به‌منظور تدوین نظام جبران خدمات شرکا می‌توان همه‌ساله درصدی از سود موسسه را در حسابی به نام «صندوق تامین آتیه شرکا» تخصیص و نحوه پرداخت به هر یک از شرکا در زمان فوت یا برکناری و اخراج از این صندوق منوط به آئین‌نامه خاصی باشد.
در مجموع به‌نظر می‌رسد با توجه به قوانین موجود و قسمتهای اختیاری اساسنامه نمونه، رفع ابهامات مطرح شده به‌طور کلی امکان‌پذیر بوده، مشروط بر این که اساسنامه‌های ارسالی موسسه‌ها به جامعه حسابداران رسمی ایران، به منظور تایید جهت ارائه به مرجع ثبت شرکتها، با روشن‌بینی، واقع‌بینی و لحاظ موارد پیشگفته ملاحظه گردد.