

## نوع ادغام موسسات حسابرسی در ایران: شکلی یا واقعی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۱۲

■ شهلا ترکانی<sup>۱</sup>

■ فخرالدین محمدرضایی<sup>۲</sup>

■ احمد یعقوب‌نژاد<sup>۳</sup>

### چکیده:

علی‌رغم این که در سال‌های اخیر، داغ شدن تنور ادغام موسسات حسابرسی در ایران، توجه فعالان حرفه، نهادهای ناظر و دانشگاهیان را جلب کرده، در ارتباط با محرک‌ها، موانع، فرآیندها، انواع، پیامدها و دلایل شکست ادغام‌ها، شواهد ناچیزی در دسترس است. بنابراین، مطالعه حاضر تلاشی برای بازکردن جعبه سیاه ادغام موسسات حسابرسی از طریق مصاحبه‌های عمیق با شرکای این موسسات (۲۳ مصاحبه با شرکای موسسات حسابرسی ادغام‌کننده و شونده) به منظور درک بهتر نوع ادغام (شکلی یا واقعی) است. سوالات نیمه ساختار یافته به منظور پی بردن به نوع ادغام موسسات حسابرسی، سطوح مختلف از یکپارچه‌سازی پس از ادغام (فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی) را در بر می‌گیرند. به طور کلی بینش‌های حاصل از تحلیل محتوای مصاحبه‌ها با شرکای موسسات حسابرسی درگیر ادغام، بیانگر آن است که در اکثر موسسات مورد مطالعه، یکپارچه‌سازی رویه‌ای و عملیاتی (فیزیکی) رخ نداده (داده) است. تحلیل مصاحبه‌ها در سطح موسسات بیانگر آن است که اکثر ادغام‌های انجام شده توسط موسسات ایرانی (هشت مورد) از نوع شکلی بوده و تنها دو مورد از ادغام‌ها از نوع واقعی و یک مورد هم شبه واقعی است. یافته‌های ما بیانگر آن است که موسسات درگیر ادغام به طور شکلی، فقط در قالب یک نام مشترک، اما به صورت جزیره‌ای، بر همان ساز و کارهای قبل از ادغام و بدون یکپارچه‌سازی رویه‌ای و عملیاتی، به فعالیت خود ادامه می‌دهند. شواهد ارائه شده توسط این پژوهش در راستای استدلال "نماد به جای محتوا"، بیان می‌کند که دلیل اصلی ادغام‌های شکلی می‌تواند بهره‌مندی از مزایای بزرگ شدن سریع از طریق ادغام (مانند کسب و حفظ رتبه بالاتر در رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار و افزایش سهم بازار) بدون تحمل هزینه‌های آن باشد، که عمدتاً قابل انتساب به سیاست‌گذاری‌های نهادهای ناظر ذریبط و ویژگی‌های بازار حسابرسی است. **کلید واژگان:** موسسات حسابرسی، ادغام شکلی ۱، ادغام واقعی ۲، یکپارچه‌سازی فیزیکی، یکپارچه‌سازی رویه‌ای و یکپارچه‌سازی عملیاتی

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. گروه حسابداری، دانشگاه خوارزمی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول؛ f.mrezaei@khu.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

## ۱. مقدمه

موسسات حسابرسی به عنوان نوعی از موسسات خدمات حرفه‌ای<sup>۱</sup>، سازمان‌های دانش بر غیر شرکتی هستند که دارای ویژگی‌ها متمایز و ملاحظات خاص (شکل سازمانی<sup>۲</sup> به صورت شراکت حرفه‌ای، منابع انسانی متخصص با دانش بالا و سرمایه کم) با شرکت‌های تجاری دارند و تحت شرایط محیطی، نظارتی خاصی فعالیت می‌کنند و ملزم به رعایت آیین حرفه‌ای می‌باشند (گرین وود و همکاران، ۱۹۹۴).

همانند خاص بودن ماهیت عملیات و خدمات موسسات حسابرسی، فعالیت ادغام موسسات حسابرسی در مقایسه با ادغام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیز متفاوت (آسان‌تر و کم هزینه‌تر) است. چرا که در این شکل سازمانی مدیر و مالک یکی هستند (سهامدار وجود ندارد)، قوانینی در ارتباط با ادغام موسسات حسابرسی وجود ندارد، نیازی به ارزشگذاری عمومی سهام نیست، به مشاوره‌های گران قیمت مالی و قانونی نیست و امکان خصمانه وجود ندارد. بنابراین، تصویر ادغام در موسسات حسابرسی خیلی سر راست و فرآیند خیلی کم هزینه است (فیرکلاو و فیرکلاو، ۲۰۱۲). اما علی‌رغم تمام مباحث مربوط به آسان بودن ادغام در موسسات حسابرسی، پژوهش‌های قبلی نشان داده اند فرآیند ادغام در عمل هم خیلی ساده و سر راست نیست (مانند گرین وود، ۱۹۹۴، فیرکلاو و فیرکلاو، ۲۰۱۲).

پس از شروع ادغام بین هشت موسسه بزرگ بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰، تحقیقات زیادی درباره پیامدهای این ادغام‌ها در زمینه‌های متنوعی چون حق الزحمه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، رقابت و تمرکز حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی صورت گرفت (مانند، بسکرویل و های<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶؛ دینگ و جیا، ۲۰۱۲؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۸؛ لای، ۲۰۱۹). اما فیرکلاو و فیرکلاو (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که علی‌رغم رشد تحقیقات انجام گرفته در زمینه تشکیلات سازمانی موسسات خدمات حرفه‌ای (مثلا، نلسون، ۱۹۸۸؛ گرین وود و همکاران، ۱۹۹۰؛ لوندال، ۱۹۹۷؛ لیخت و فنل، ۲۰۰۱)، دلیل و نحوه ادغام و تملک این موسسات به خوبی درک نشده است. به عبارت دیگر، در زمینه محرک‌ها و موانع ادغام، فرآیند ادغام، نوع ادغام و دلایل شکست ادغام موسسات حسابرسی، شواهد نظری و تجربی کافی در دسترس نیست. هر چند سینکین (۲۰۱۴) ادغام موسسات حسابرسی را در قالب ادغام جانبی<sup>۴</sup>، ادغام بالادست<sup>۵</sup>، ادغام کوچک<sup>۶</sup>، و فروش بخشی از کار<sup>۷</sup> طبقه‌بندی می‌کند، در ارتباط با ادغام شکلی و واقعی موسسات حسابرسی در ایران که در شواهد حکایتی برجسته شده اند (مانند کیهانی، ۱۳۹۹)، شواهدی در دست نیست.

1. Professional service firms
2. Organization form
3. Baskerville & Hay
4. Lateral Merger
5. Upstream Merger
6. Mini Merger
7. The Cull-Out Sale

گرین وود و همکاران (۱۹۹۴) بیان می‌کنند که تئوری‌های ادغام باید نسبت به محیط و شرایط فعالیت‌های ادغام‌ها، حساس باشند، تا تفسیر درستی ارائه بدهند. بنابراین، ابتدا یک خلاصه‌ای از شرایط بازار حسابرسی ایران، ادغام‌های آن و مشوق‌های ادغام ارائه می‌دهیم، تا به تئوری که ما را در تفسیر نوع ادغام‌ها در موسسات ایرانی رهنمون سازد، دست یابیم. با توجه به این که در بازار حسابرسی ایران، موسسات حسابرسی بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند، رقابت در بازار حسابرسی بالاست، مشوق‌های طرف تقاضا و عرضه برای خدمات حسابرسی با کیفیت، به اندازه کافی نیستند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸)، ادغام‌های انجام شده در بازار حسابرسی ایران دارای ویژگی‌های منحصر به فردی هستند. در دنیا موسسات حسابرسی محلی با موسسات بزرگ ادغام می‌شوند و در راستای قوانین ادغام به فعالیت خود ادامه می‌دهند، این در حالی است که ادغام‌های شورت گرفته در ایران بین دو موسسه محلی است و فرآیند ادغام موسسات حسابرسی از معبر انحلال می‌گذرد و تمامی موسسات ادغام شونده از بین رفته و تنها یک موسسه با/بدون تغییر نام، باقی می‌ماند.

مطابق کیهانی (۱۳۹۹)، عمده‌ترین دلایل ادغام موسسات حسابرسی را می‌توان در قالب دو دسته افزایش کیفیت حسابرسی و سهم بازار حساب‌رسان طبقه‌بندی کرد. این نویسنده یک دلیل منحصر به فرد برای ادغام موسسات حسابرسی در ایران مطرح می‌کند "متأسفانه بسیاری از مؤسسات حسابرسی صرفاً به منظور جلوگیری از دست دادن قراردادهای خدمات حرفه‌ای خود و حفظ و یا بالاتر بردن رتبه‌ی خود در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، اقدام به ادغام می‌کنند که حاصل آن، منتج به ترکیبی صوری و همان گونه که در مقدمه‌ی این مقاله بیان گردید به رویکردی دور از تعریف واقعی آن است" (کیهانی ۱۳۹۹، ۲۹). هر چند یک دلیل منحصر به فرد دیگر را نیز می‌توان در ادغام موسسات حسابرسی در ایران دخیل دانست و آن هم برخورداری از معافیت چرخش اجباری موسسه هر چهار سال یکبار<sup>۱</sup> می‌تواند باشد. بنابراین، مطابق این دو دلیل منحصر به فرد برای موسسات حسابرسی ایرانی درگیر ادغام و مباحث کیهانی (۱۳۹۹)، می‌توان بیان کرد که ادغام موسسات حسابرسی ممکن است از نوع شکلی نه واقعی باشند.

ما از استدلال "نماد به جای محتوا"<sup>۲</sup> برای تفسیر چرایی نوع ادغام موسسات حسابرسی در ایران، بهره می‌بریم. در حوزه سیاسی، جایگزینی محتوا با شکل و نماد به یکی از ارکان اصلی سیاست‌گذاری امروزی تبدیل شده است. به عقیده مور (۲۰۰۶)، برخی از جوامع شکل را با محتوا اشتباه می‌گیرند که به سیاست‌مداران امکان می‌دهد تا افکار عمومی را با وانمود کردن به رسیدگی به یک مسئله یا دنبال کردن یک سیاست، به بازی بگیرند. نمونه‌های فراوانی از اقدامات

۱. بموجب تبصره (۵) ماده (۱۰) دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب مورخ ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحات بعدی)، موسساتی که حداقل دارای ۲۰ شریک بوده و هیچیک از شرکاء بیش از ۲۰ درصد سهم‌الشرکه را نداشته باشند. براساس ضوابطی که سازمان تعیین می‌نماید. می‌توانند شرایط مقرر در تبصره دو (چرخش اجباری کار بعد از چهار سال) این ماده را با تغییر تیم رسیدگی‌کننده و شرکای مسئول کار را احراز نمایند.

2. symbol-over-substance

و سیاستگذاری‌های نمادین و بدون محتوا یا با محتوای مبهم و متناقض توسط دولت‌های مختلف وجود دارد. حتی مصادیق زیادی از رویه‌های حسابداری ملزم شده براساس مفهوم رحجان محتوا بر شکل وجود دارد. در ادبیات حسابداری، محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی توسط حسابرس دولتی به مثابه یک عمل نمادین است. عملی که دولت از طریق آن می‌خواهد به عموم نشان دهد که کنترل و نظارت مناسبی بر دارایی‌های عمومی که در اختیارش هست، از طریق حسابرسی صورت می‌گیرد.

از سطوح یکپارچه‌سازی پس از ادغام مطرح شده توسط شریواستاوا (۱۹۸۶) برای مطالعه ادغام شکلی از واقعی در موسسات حسابرسی ایرانی، بهره برده شده است. شریواستاوا (۱۹۸۶) یکپارچه‌سازی پس از ادغام را در سه سطح مطرح می‌کند، یکپارچه‌سازی (۱) فیزیکی، (۲) رویه‌ای و (۳) عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی. یکپارچه‌سازی فیزیکی عمدتاً به اشتراک دفاتر کاری (تجمیع مکانی)، می‌پردازد. یکپارچه‌سازی رویه‌ای به تدوین دستورالعمل‌های اداری و عملیاتی مشترک می‌پردازد. یکپارچه‌سازی عملیاتی عمدتاً به مدیریت و اجرای متمرکز امور عملیاتی مختلف موسسه حسابرسی مانند مدیریت کارکنان، تعامل با مشتریان، وصول مطالبات، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کار، توزیع و انجام کار و مسئولیت امضای گزارش حسابرسی، می‌پردازد. نهایتاً یکپارچه‌سازی فرهنگی به بحث مشابهت فرهنگ سازمانی و امور انسانی می‌پردازد.

براساس استدلال نماد به جای محتوا، می‌توان پیش‌بینی کرد که در موسسات با ادغام واقعی (محتوایی)، درصد بالایی از یکپارچه‌سازی پس از ادغام در سه سطح فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی، اتفاق بیفتد. اما در مورد موسسات با ادغام شکلی، پیش‌بینی بر این است که یکپارچه‌سازی با درصد بسیار پایینی در سه سطح مذکور رخ دهد. ادغام شکلی موسسات حسابرسی می‌تواند به اشکال مختلفی نمایان شود. به عبارت دیگر، در اغلب این گونه موارد، موسسات حسابرسی درگیر ادغام، فقط در قالب یک اسم مشترک به فعالیت ادامه می‌دهند، در حالی که هر یک از موسسات ادغام شده به صورت جزیره‌ای و بدون تجمیع مکانی، در دفاتر قبل از ادغام خود به فعالیت، ادامه می‌دهند (عدم یکپارچه‌سازی فیزیکی). رویه‌ها و دستورالعمل‌های اداری و سازمانی مشترک در زمینه‌های مختلفی همانند مدیریت کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کارها، کنترل کیفیت، توزیع کارها، ندارند (عدم یکپارچه‌سازی رویه‌ای). نهایتاً این که در این گونه از موسسات، عملیات اجرایی همانند مدیریت کارکنان (جذب، ارزیابی، بکارگیری و اخراج)، تعامل با مشتریان، وصول مطالبات، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کارها، توزیع و انجام کارهای حسابرسی و امضای گزارش حسابرسی به صورت غیرمتمرکز و همانند ساز و کارهای قبل از ادغام براساس مدیریت در سطح شرکا یا دفاتر کاری (هر موسسه درگیر ادغام یک دفتر کاری را تشکیل داده است)، صورت می‌گیرد.

با توجه به لیست موسسات ادغام شده استخراجی از سایت جامعه حسابداران رسمی تاکنون ۲۸ مورد ادغام انجام شده که منتج به ۲۱ موسسه پس از ادغام گردیده است. ما ۱۱ مورد ادغام‌ها به صورت هدفمند (که عمدتاً شامل موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول می‌باشند) از

طریق مصاحبه‌های عمیق با شرکای این موسسات (ادغام‌کننده و ادغام‌شونده) مورد مطالعه قرار دادیم. برای درک نوع ادغام موسسات (شکلی یا واقعی) رهنمود مصاحبه نیمه ساختاریافته با نظر خبرگان حرفه و براساس سه سطح یکپارچه‌سازی پس از ادغام پیشنهاد شده توسط شریواستاوا (۱۹۸۶) تدوین و سپس مصاحبه‌های عمیق با ۲۳ شریک موسسات درگیر ادغام (موسسات ادغام‌شونده و ادغام‌کننده) صورت گرفت. سوالات طوری طراحی شدند که بتوانیم ارزیابی مناسبی در زمینه یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی پس از ادغام موسسات درگیر ادغام، داشته باشیم.

در ادامه ادغام موسسات حسابرسی در ایران، مرور پیشینه و مبانی نظری، ارائه شده است. در بخش بعدی، طرح و روش پژوهش تشریح شده است. سپس قسمت اصلی مقاله به صورت تحلیلی، نوع ادغام موسسات حسابرسی را در سطح یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی کاوش می‌کند. نهایتاً آخرین بخش هم تحت عنوان بحث و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

## ۲. زمینه و مرور پیشینه و مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱. ادغام در بازار حسابرسی ایران

یکی از راهکارها در بعد مشوق‌های عرضه با کیفیت خدمات حسابرسی، بزرگ شدن موسسات حسابرسی است که می‌تواند در نهایت به کیفیت حسابرسی بالاتر منجر شود. جهت بزرگ شدن موسسات حسابرسی دو راهکار وجود دارد: (۱) بزرگ شدن از درون، (۲) بزرگ شدن از طریق ادغام با سایر موسسات. همچنین در میان عوامل متعدد بیان شده، یکی از عوامل نوظهوری که با توجه به تحقیقات انجام شده بر کیفیت و حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است، ادغام موسسات حسابرسی است (مثل تحقیقات لای<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹؛ چوی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷؛ دینگ و جیا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). در این راستا، کیهانی (۱۳۹۹) دلایل متعددی را برای ادغام موسسات حسابرسی ذکر می‌کند که شامل: (۱) تکمیل کادر تخصصی موسسات، (۲) امکان ارائه خدمات تخصص صنعت (۳) سود آوری بیشتر (۴) گسترش خدمات حرفه‌ای در محدوده فراتر از جغرافیای استقرار موسسات و (۵) بالاتر رفتن رتبه موسسات در فهرست موسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار.

جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار نیز مطابق با نظریه اندازه حسابرس دی آنجلو (۱۹۸۱)، کم هزینه‌ترین و سهل الوصول‌ترین راه برای بهبود کیفیت حسابرسی را، بزرگ شدن اندازه موسسات حسابرسی می‌دانند. بنابراین این دو نهاد، اولی به شکل برنامه‌های تشویقی و دومی به شکل الزامی با حق انتخاب، بر ادغام موسسات حسابرسی تمرکز کردند. به عبارت دقیق‌تر، سازمان بورس و اوراق بهادار با صدور دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۱، امتیازات موسسات را بیشتر بر پایه بزرگی آن‌ها بنا نهاد و برای موسسات بزرگ (طبقه اول) امتیازات قابل توجهی همچون واگذاری حسابرسی شرکت‌های

1. Lai

2. Chio & et al

3. Ding & Jia

بزرگ بورسی را در نظر گرفت. هم‌چنین،

دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۶، مقرر کرده است که موسساتی که ۲۰ نفر شریک دارند و هیچ یک از شرکا بیش از ۲۰ درصد سهم‌الشرکه را ندارد، می‌توانند بعد دوره تصدی چهارساله با تغییر تیم رسیدگی‌کننده و شرکای مسئول کار، به حسابرسی صاحبکار ادامه دهند (از تغییر اجباری بعد از چهار سال، معاف می‌شوند). این موضوعات، انگیزه‌های اقتصادی در موسسات کوچک بوجود آورده است که ساده‌ترین و سریع‌ترین راه رسیدن به لیست موسسات معتمد بورس، حفظ و ارتقای رتبه در آن لیست و معاف شدن از چرخش اجباری را ادغام با یکدیگر بدانند. چنین اتفاقاتی تنور ادغام موسسات حسابرسی در ایران را داغ کرده است.

متأسفانه در قانون تجارت ایران و قانون ثبت موسسات غیرتجاری مبحثی به نام ادغام وجود ندارد. بنابراین راهکاری هم برای آن پیش‌بینی نشده است. برای نخستین بار پیشینه ادغام به مفاد ماده (۱۱۱) اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۲۷ باز می‌گردد که به علت تعارض آن با قانون تجارت، فرایند ادغام عملاً از معبر انحلال می‌گذرد، در حالیکه ادغام به معنی "انحلال فوری" و تابع تشریفات انحلال نشدن است، چرا که فرایند انحلال طولانی مدت و عملاً مانعی در ادغام به شمار می‌رود. شاید به همین دلیل بود که برای اولین بار در بندهای (ج و د) ماده (۱۹) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم موضوع تجزیه و ادغام قانونی شد. براساس این قانون ادغام اقدامی است که بر اساس آن چند شرکت، ضمن محو شخصیت حقوقی خود، شخصیت حقوقی جدیدی تشکیل می‌دهند یا در شخصیت حقوقی دیگری جذب می‌شوند. فارغ از اینکه بنا به تعریف فوق موضوع جذب یک یا چند شرکت در یکی از همان شرکت‌ها به صراحت مطرح نشده اما به هر حال در مفاد مواد ۱۶ و ۱۷ و ۱۸ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاست‌های کلی اجرای اصل چهل و چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۸۷ برای نخستین بار موضوع ادغام، تجزیه و بنگاه‌های کنترل‌کننده به صورت قانونی تعریف شدند. اگرچه مفاد مواد فوق مربوط به شرکت‌ها (و نه موسسات غیرتجاری که خود به موجب قانون خاص ثبت موسسات انتفاعی غیر تجاری به ثبت می‌رسند) بوده لذا شاید بتواند به عنوان آماره و دلیل برای ادغام موسسات حسابرسی هم بکار رود.<sup>۱</sup>

ادغام موسسات حسابرسی در ایران متمایز با سایر کشورها صورت می‌گیرد و از آنجایی که موسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران امکان فعالیت ندارند، موسسات حسابرسی ایرانی با یکدیگر ادغام می‌شوند (محمدرضایی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). هم‌چنین با توجه به تمرکز دو نهاد جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار بر ادغام موسسات حسابرسی، از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹، ۲۸ مورد ادغام در میان موسسات حسابرسی ایران صورت گرفته

۱. فرآیند ادغام موسسات حسابرسی (بیست و یک تیرماه ۱۳۹۴). دنیای اقتصاد، شماره روزنامه ۳۵۲۷، شماره خبر ۸۹۸۰۷۶

است که ماحصل آن ۲۱ موسسه پس از ادغام بوده است. البته، یک مورد ادغام از موسسات حسابرسی بزرگ و یک مورد ادغام موسسات حسابرسی متوسط به شکست انجامیده است. البته تعداد موسسات ادغام شده نسبت به جامعه موسسات حسابرسی ایران بسیار کم است (کیهانی، ۱۳۹۹).<sup>۱</sup> اگر بخواهیم موسسات ادغام شده را در راستای اهداف تاکید شده تفسیر کنیم لازم بذکر است که اغلب موسسات ادغام شده پس از ادغام به دلیل بزرگ شدن، تبدیل به موسسات حسابرسی طبقه اول شده اند و فقط چهار موسسه پس از ادغام علی رغم این که جز موسسات معتمد بورس هستند جز حسابرسان طبقه اول نیستند. لازم به ذکر است که حدود پنج تا از موسسات تشکیل شده از ادغام، در لیست موسسات معتمد سازمان بورس نیستند.

## ۲-۲. مرور پیشینه

آغاز ادغام‌های موسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰، بستر تحقیقات گسترده ای برای محققان و دست اندرکاران فراهم آورد. کاوش ادبیات پژوهشی مرتبط با ادغام ها، با هدف یافتن شواهدی در ارتباط با سه مرحله پیش از ادغام، مرحله ادغام و پس از ادغام، انجام شده است. شواهد مرتبط با مرحله قبل از ادغام در دو دسته کلی، محرک‌ها و موانع ادغام موسسات حسابرسی، مرور شده اند. اما شواهد بسیار ناچیزی و آن هم اغلب از نوع حکایتی، نه پژوهشی، برای این مرحله یافت شد. در ارتباط با مرحله ادغام، شواهدی ناچیزی در دسترس هست که فرآیند ادغام را مورد مطالعه قرار داده اند. نهایتاً، شواهد پژوهشی و حکایتی مرحله پس از ادغام را می‌توان در دو دسته کلی مرور کرد، (۱) پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی با شواهد تجربی کافی و (۲) دلایل شکست ادغام موسسات که اغلب از نوع حکایتی هستند.

در ارتباط با مرحله پیش از ادغام، دو مورد شواهد حکایتی، موجود می‌باشد. محامی (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان "ضرورت ادغام موسسات حسابرسی" به بررسی دلایل توجیه کننده ادغام موسسات حسابرسی پرداخت. نتایج حاکی از آن است که به دلایل متعددی از جمله مشکلات درون و بیرون جامعه حسابداران رسمی و همچنین مزایای ادغام مثل صرفه مقیاس، ارتقای کیفیت و مطابقت با قوانین بنیادی و طبیعی حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی امری ضروری است. کیهانی (۱۳۹۹) مشوق‌های ادغام موسسات حسابرسی را بحث کرده است. دلایل ذکر شده توسط کیهانی را می‌توان در دو دسته کلی تر، سودآوری (مانند گسترش سهم بازار از طریق ادغام) و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده (مانند تکمیل کادر پرسنلی برای ارائه خدمات تخصص صنعت)، طبقه‌بندی کرد. اما رحمانی و محمدی اروجه (۱۳۹۰)، شواهد پژوهشی در ارتباط با موانع تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ در ایران از طریق ادغام، فراهم کرده اند. نتایج بدست آمده براساس دیدگاه شرکای موسسات حسابرسی، حاکی از آن است که به ترتیب ساختار و ویژگی‌های فرهنگی، ساختار سرمایه و مالکیت، ساختار بازار خدمات حسابرسی و عدم آشنایی

۱. برای مشاهده لیست موسسات ادغام شده به سایت جامعه حسابداران رسمی ایران یا مقاله کیهانی (۱۳۹۹) مراجعه نمایید.

شرکای موسسات حسابرسی با مزایای ادغام، موانع تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ در ایران هستند.

در حوزه‌ی پژوهش‌های مرتبط با مرحله ادغام (دوران گذار از دو یا چند موسسه به یک موسسه واحد)، سه پژوهش مرتبط مرور شده اند که شواهد جالبی را فراهم کرده اند. اولین پژوهش توسط گرین وود و همکاران (۱۹۹۴) است که به اهمیت "تناسب سازمانی" در ادغام موسسات حسابرسی می‌پردازد. این پژوهشگران در یک پژوهش موردی به بررسی مراحل ادغام دو شرکت حسابداری حرفه‌ای بزرگ در کانادا طی مدت چهار سال پرداخته اند. آنها به این مسئله می‌پردازند که عدم موفقیت برخی از ادغام‌ها این است که در مرحله مذاکرات اولیه یا «نامزدی» ادغام، توجه مدیران طرفین، معطوف به دستیابی «تناسب راهبردی»<sup>۱</sup> مانند صرفه جویی اقتصادی ناشی از مقیاس، تخصص‌گرایی بیشتر و بهبود پوشش جغرافیای شده و «تناسب سازمانی»<sup>۲</sup> مانند ساختار موسسه، فرایندهای تصمیم‌گیری و ساز و کارهای فرهنگی، نادیده گرفته می‌شود. پژوهشگران در این تحقیق، یک مدل نظامند سه مرحله‌ای از فرایند ادغام که شامل مرحله (۱) بررسی نامزدهای احتمالی ادغام «پیش از نامزدی»، مرحله (۲) مذاکره واقعی بر سر تصمیم ادغام «مرحله نامزدی»<sup>۳</sup> و در نهایت مرحله (۳) پس از ترکیب شدن قانونی سازمان‌ها و تبدیل شدن سازمان جدید به نهاد عملیاتی «ازدواج»، ارائه کرده اند. در این راستا، آشکاناسی و هم‌ملز (۱۹۹۵) در یک مطالعه ۳۰ ماهه، اندلوژی سازمانی در موسسه حسابرسی ادغام شده را با استفاده از روش‌های کمی و کیفی مورد مطالعه قرار داده اند. این مطالعه شواهدی برای پشتیبانی از یک مدل چهار مرحله‌ای فرایند ادغام شامل ایجاد یک دوره شوک، عقب نشینی و سپس انطباق سریع و تغییر را فراهم می‌کند. نتایج پژوهش، نیاز به در نظر گرفتن عوامل انسانی و فرهنگی در ادغام‌ها را برجسته می‌کند و اینکه مدیریت را برای یکپارچگی پس از ادغام، نیاز به مدیریت با رویکرد فعالانه دارد. نهایتاً، جعفری (۱۳۹۶) در پایان نامه‌ای به بررسی ساز و کارهای موجود و ساز و کارهای مطلوب ادغام موسسات حسابرسی در ایران پرداخته است. نتایج این تحقیق نشان دهنده چهار ساز و کار تأثیرگذار بر موفقیت ادغام است که شامل ساز و کارهای محیطی، سازمانی، فردی و فرهنگی می‌شوند. هر یک از این ساز و کارها نیز شامل مولفه‌هایی هستند. در این راستا اولویت بندی این ساز و کارها بسیار اهمیت دارد که به این صورت است: ۱. ساز و کارهای فردی ۲. ساز و کارهای سازمانی ۳. ساز و کارهای فرهنگی ۴. ساز و کارهای محیطی.

بیشترین و قابل‌اتکاترین شواهد موجود در مورد ادغام موسسات حسابرسی در مورد پیامدهای ادغام این موسسات است. این مطالعات نقش ادغام موسسات حسابرسی بر عواملی چون کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی مورد مطالعه قرار داده اند. جریان غالب پژوهش‌های مرتبط با نقش ادغام موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بیانگر آن است کیفیت خدمات حسابرسی به دنبال ادغام، افزایش یافته است

1. Strategic fit
2. Organizational fit
3. courting



(چوی و همکاران ۲۰۱۷<sup>۱</sup>؛ دینگ و جیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ وانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). به طور نمونه، دینگ و جیا (۲۰۱۲) نقش ادغام پرایس واتر هوس کوپرز<sup>۴</sup> در انگلستان را بر کیفیت حسابداری و حق الزحمه حسابداری، آزمون کرده اند. نتایج حاکی از آن است که به دلیل افزایش ارتباط ارزشی سود و کمتر بودن سطح ارقام تعهدی اختیاری صاحبکاران این موسسه پس از ادغام، کیفیت خدمات حسابداری افزایش یافته است. اما در رابطه با حق الزحمه حسابداری پس از ادغام نتایج تحقیقات ناسازگار است. یافته‌های ایر و ایر (۱۹۹۶)، ایوانسویچ و زردکوهی (۲۰۰۰) و فرث و لائو (۲۰۰۴) بیانگر کاهش حق الزحمه بعد از ادغام است. اما، نتایج برخی دیگر از پژوهش‌ها مثل دینگ و جیا (۲۰۱۲) و گانگ و همکاران (۲۰۱۶) بیانگر افزایش حق الزحمه بعد از ادغام موسسات حسابداری هستند. اما یافته‌های پونگ و برنت (۲۰۰۶) حاکی از آن است که افزایش تمرکز در بازار خدمات حسابداری انگلستان در نتیجه ادغام موسسه پرایس واتر هوس کوپر، منجر به افزایش حق الزحمه حسابداری نشده است. نتایج تحقیق باند (۲۰۱۰) در زمینه رقابت در بازار خدمات حسابداری استرالیا پس از ادغام همچنان رقابتی است. نهایتاً، لای (۲۰۱۹) به بررسی این موضوع پرداخت که آیا ادغام موسسات حسابداری منجر به کاهش تاخیر گزارش حسابداری، افزایش حق الزحمه حسابداری و کاهش کیفیت حسابداری می‌شود؟ نتایج تحقیق وی حاکی از آن است که بعد از ادغام، تاخیر در گزارش حسابداری در صنعت املاک کاهش یافته است. ولی شواهدی مبتنی بر کاهش کیفیت حسابداری و یا افزایش حق الزحمه حسابداری بدست نیامده است.

در ارتباط با دلایل شکست ادغام، دو مورد شواهد حکایتی و یک مورد شواهد تجربی مرتبط ارائه شده است. سینکین و پوتنی (۲۰۰۹) مهم‌ترین دلایل شکست ادغام در موسسات حسابداری را عدم تمایل شرکای هر دو طرف برای انطباق با رویه‌های جدید، عدم توافق بر سر نام موسسه ایجاد شده پس از ادغام، فرهنگ متفاوت شرکت‌های درگیر ادغام، انجام تغییرات سریع، ظرفیت ناکافی موسسه ادغام کننده، انتقال نامناسب کارکنان (تغییرات سریع و گسترده در حقوق و مزایای آنها)، برنامه‌ریزی ضعیف دوره گذار، بی صبری یا بی طاقتی و ارتباط ضعیف بین تیم‌های مدیریتی، بیان می‌کند. کیهانی (۱۳۹۹) به غیر موارد ذکر شده توسط سینکین و پوتنی (۲۰۰۹)، ادغام صوری و شکلی به عنوان دلیل شکست ادغام موسسات حسابداری بیان کرده است. در راستای بحث کیهانی (۱۳۹۹) نتایج دانه یوب و جین (۲۰۱۷) به عنوان تنها شواهد در دسترس، علت عدم توفیق ادغام‌های صورت گرفته در صنعت فولاد چین را به "ادغام‌های اسمی به رهبری دولت" نسبت می‌دهد که پیامدهای مثبت هم افزایی ادغام‌های واقعی برای این صنعت را به ارمغان نیاورده است. خلاصه اینکه، مرور پیشینه نشان می‌دهد که در مورد نوع ادغام موسسات حسابداری به طور اعم و ادغام شکلی و صوری، در ادبیات پژوهشی ادغام موسسات حسابداری،

1. Choi & et al
2. Ding & jia
3. Wang & et al
4. PricewaterhouseCoopers

شواهدی در دسترس نیست. بنابراین در قسمت بعدی تلاش می‌شود، با ارائه یک استدلال بدیع در این زمینه، به تشریح نظری این رخداد احتمالی که توسط کیهانی برجسته شده است، بپردازیم.

### ۲-۳. مبانی نظری

از دیدگاه اقتصادی، ادغام به سه دسته افقی، عمودی و متنوع تقسیم می‌شود. زمانی که کسب و کارهای مشابه و هم‌رده در هم ادغام می‌شوند، ادغام افقیه وجود آمده است و زمانی که یک کسب و کار، با فعالیت‌های بالادستی یا پایین‌دستی خود ادغام می‌شود، ادغام عمودی شکل گرفته است. در ادغام متنوع، شرکت‌هایی که دارای فعالیت‌های کسب و کار کاملاً نامرتبط هستند بایکدیگر ادغام می‌شوند. سینکین<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) از دیدگاهی دیگر، ادغام موسسات حسابرسی در قالب ادغام جانبی<sup>۲</sup>، ادغام بالادست<sup>۳</sup>، ادغام کوچک<sup>۴</sup>، و فروش بخشی از کار<sup>۵</sup> طبقه‌بندی می‌کند. در ادغام جانبی، یک موسسه حسابرسی با چندین شریک با موسسه دیگر (با اندازه مشابه) ادغام می‌شود. در ادغام بالادست، یک موسسه حسابرسی کوچک یا متوسط با یک موسسه بزرگتر ادغام می‌شود. در ادغام کوچک، که بین موسسات کوچک محبوبیت فراوانی دارد، یک یا چند شریک (انفرادی) با علومی از کسب و کار درون یک شرکت ادغام می‌شوند. صاحبان فعلی می‌توانند در عین حال که درآمد خود را حفظ کنند، شریکی را جذب کنند که توانایی توسعه و حفظ، مدیریت مؤسسه حسابداری و مشتریان را دارد. در فروش بخشی از کار که ابزاری برای طرح جانشینی<sup>۶</sup> داخلی است، شریک در حال بازنشستگی، موسسه را ترک می‌کند و موسسه به منظور پرداخت سهم الشرکه و فراهم آوردن جانشین شریک ترک‌کننده موسسه، قسمتی از خدمات، مشتریان یا مناطق جغرافیایی خود را به موسسه دیگر واگذاری می‌کند.

علی‌رغم دسته‌بندی جالب نوع ادغام‌ها در موسسات حسابرسی توسط سینکین (۲۰۱۴)، نوع منحصر به فردی از ادغام موسسات در ایران شکل گرفته است. کیهانی (۱۳۹۹، ۲۷) بیان می‌کند ادغام موسسات حسابرسی در ایران در عمل "رویکردی واقعی نداشته بلکه به شکلی صوری و حاصل ترکیبی از شرکای جزیره‌ای در مؤسسات حسابرسی بوده است". مرور پیشینه این پژوهش نشان می‌دهد که نه تنها در ادغام موسسات حسابرسی، بلکه در مورد ادغام شرکت‌های تجاری نیز، به موضوع ادغام شکلی در مقابل واقعی کمتر پرداخته شده است. در تنها پژوهش در دسترس مرتبط با این مفهوم، دانه یوب و جین (۲۰۱۷) به موضوع ادغام اسمی<sup>۷</sup> صورت گرفته در صنعت فولاد چین اشاره کرده است.

مایستر (۱۹۹۳) بر این باور است که موسسات ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای آنچنان متفاوت

1. Sinkin
2. Lateral Merger
3. Upstream Merger
4. Mini Merger
5. The Cull-Out Sale
6. Succession
7. Nominal

هستند که نظریه‌های مربوط به سازمان‌های دیگر «نه تنها در مورد آنها کاربرد ندارد... بلکه ممکن است اشتباه خطرناکی باشد». بنابراین در نبود شواهد نظری و تجربی موجود، در پژوهش حاضر از استدلال "نماد در برابر محتوا" مور (۲۰۰۶) برای تشریح نظری پدیده ادغام شکلی موسسات حساسبرسی در ایران بهره برده شده است. در حوزه سیاسی، جایگزینی محتوا با شکل و نماد به یکی از ارکان اصلی سیاست‌گذاری امروزی تبدیل شده است. به عقیده مور (۲۰۰۶)، برخی از جوامع شکل را با محتوا اشتباه می‌گیرند که به سیاست‌مداران امکان می‌دهد تا افکار عمومی را با وانمود کردن به رسیدگی به یک مسئله یا دنبال کردن یک سیاست به بازی بگیرند. نمونه‌های فراوانی از اقدامات و سیاست‌گذاری‌های نمادین و بدون محتوا یا با محتوای مبهم و متناقض توسط دولت‌های مختلف وجود دارد. به عنوان مثال می‌توان به قانون آلودگی نفتی<sup>۱</sup> آمریکا اشاره کرد که در سال ۱۹۹۰ به تصویب رسید. این قانون بر تعیین مسئولیت و تعریف جرایم سنگین برای آلودگی‌ها تمرکز دارد، ولی اقدامات موثری را برای جلوگیری از آن پیشنهاد نمی‌کند (لوبل و لوینستاین، ۲۰۰۵). قانون احیای جنگل‌های سالم<sup>۲</sup> آمریکا که در سال ۲۰۰۳ تصویب شد، مناطق زیادی را برای بهره‌برداری از جنگل‌ها و جنگل‌زدایی در اختیار شرکت‌های خصوصی قرار داد. عموم مردم که عمدتاً طرفدار محیط زیست بودند جزئیات این قانون را درک نمی‌کردند (مور، ۲۰۰۶).

در پژوهش‌های حساسبرسی، محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) برای تشریح رابطه نظری بین نوع حساسبرسان در ایران (حسابرس دولتی در مقابل حساسبرس خصوصی) و نوع گزارش حساسبرسی، از استدلال "نماد به جای محتوای" مور (۲۰۰۶)، بهره برده است. این پژوهشگران بیان می‌کنند که حساسبرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی توسط حساسبرس دولتی، به مثابه یک اقدام نمادین است تا دولت به ملت این علامت دهی را داشته باشد که در اداره، نظارت و حسابخواهی اموالی که از طرف ملت کنترلش را برعهده دارد، کوتاهی نمی‌کند. بنابراین، این پژوهشگران استدلال می‌کنند که علی‌رغم این که حساسبرس دولتی به ظاهر اغلب ویژگی‌های لازم برای حفظ استقلال خود در مقایسه با موسسات حساسبرسی خصوصی دارد (مانند تعداد مشتریان زیاد، درآمد زیاد و بازار حساسبرسی انحصاری)، اما عملاً به دلیل نمادین بودن حساسبرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی توسط حساسبرس دولتی، لزوماً حساسبرس دولتی گزارش‌های غیرمقبول بیشتری در مقایسه با حساسبرسان بخش خصوصی صادر نخواهد کرد.

برای تمایز ادغام‌های شکلی از واقعی ما از سطوح مختلف یکپارچه‌سازی پس از ادغام، شریواستاوا (۱۹۸۶) بهره برده ایم. شریواستاوا (۱۹۸۶) بیان می‌کند که یکپارچه‌سازی پس از ادغام در سطوح مختلف، (۱) رویه ای، (۲) فیزیکی و (۳) عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی رخ می‌دهد. یکپارچه‌سازی فیزیکی مستلزم یکی کردن دارایی‌ها، تجهیزات، فناوری‌ها و دفاتر است. در سطح یکپارچه‌سازی رویه ای، سیستم‌های دو موسسه ترکیب شده و یک نهاد حقوقی واحد تشکیل می‌شود. به عبارت دیگر، این یکپارچگی به تدوین دستورالعمل‌های و اتخاذ رویه‌های

1. Oil Pollution Act

2. Healthy Forests Restoration Act

مشترک برای اداره موسسات درگیر ادغام در قالب شخصیت حقوقی جدید و واحد است. نهایتاً در یکپارچه‌سازی عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی، یک مجموعه ارزش‌ها و فرهنگ یا به عبارتی سازمان جدید تک فرهنگی می‌شود (سیلز و میرویس، ۱۹۸۴؛ نهاوندی و ملک زاده، ۱۹۸۸). به بیانی دیگر، در این یکپارچه‌سازی، عملیات پس از ادغام، از طریق مدیریت متمرکز کنترل و اداره می‌شود. بنابراین، در یک ادغام واقعی که انگیزه دستیابی به هم‌افزایی وجود دارد (که البته ممکن است بسیار توان‌فرسا و زمان‌بر باشد)، تلاش‌های هدفمندی آشکارانه برای یکپارچه‌سازی عمیق در تمام سطوح فرآیندهای سازمان صورت می‌گیرند. در مقابل، عدم یکپارچه‌سازی سطوح مذکور یا یکپارچه‌سازی ناقص آن سطوح، بیانگر آن خواهد بود که یکپارچه‌سازی عمیق در تمام سطوح فرآیندهای موسسه حسابرسی پس از ادغام، صورت نگرفته و ادغام شکلی است.

### ۳. روش پژوهش

#### ۳-۱. طرح پژوهش

با توجه به اینکه هدف ما افزایش دانش موجود درباره‌ی شکل و عملیات ادغام موسسات حسابرسی است، روش مطالعه کیفی را برگزیدیم. مهمترین دلیل انتخاب روش کیفی آن است که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً دانش کمی وجود داشته باشد (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). با مرور تحقیقات انجام شده قبلی در خصوص ابعاد ادغام موسسات حسابرسی، پژوهش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی بینش محدودی در خصوص شکل و فعالیت ادغام ارائه نموده‌اند و این پژوهش‌ها عمدتاً مزایا، موانع و پیامدهای ادغام را برجسته کرده‌اند و در خصوص نوع ادغام موسسات حسابرسی، دانش کمی وجود دارد. لذا با علم به محدود بودن تحقیقات قبلی در این حوزه و ماهیت اکتشافی مطالعه حاضر، از رهنمود مصاحبه نیمه ساختار یافته استاندارد، برای پاسخگویی به سؤال تحقیق خود، مطابق با رویکرد به کار رفته در سایر مطالعات کیفی در ادبیات حسابداری استفاده می‌کنیم (مانند، وسترن، بدارد، و ارلی، ۲۰۱۵؛ بیلز، هاین، و استین، ۲۰۱۸؛ وستیرمن، کوهن و ترومپاتر، ۲۰۱۸). و از این رهنمود در مصاحبه با شرکای<sup>۱</sup> موسسات درگیر در ادغام، استفاده شد.

چارچوب کلی برای طراحی سوالات مصاحبه، سطوح یکپارچه‌سازی پس ادغام پیشنهاد شده شریواستاوا (۱۹۸۶) است. این پژوهشگر معتقد است که یکپارچه‌سازی پس از ادغام در سطوح مختلف، (۱) رویه‌ای، (۲) فیزیکی و (۳) عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی رخ می‌دهد. بنابراین برای تمایز ادغام واقعی از شکلی، باید سوالاتی در مورد یکپارچه‌سازی پس از ادغام از جنبه‌های فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی طرح می‌شد. با مطالعه عمیق‌تر ادبیات مرتبط با هر یک از این سطوح یکپارچه‌سازی و کسب نظرات اولیه از خبرگان، این نتیجه حاصل شد که یکپارچه‌سازی فرهنگی-اجتماعی یک سطح بالاتر و غایی‌تر از سطوح یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی است و ادغامی این سطوح (فیزیکی، رویه‌ای، عملیاتی) را به طور کامل

۱. دیفاند و فرنسیس (۲۰۰۵) و فرنسیس (۲۰۱۱) بر انجام تحقیقات بیشتر در زمینه شرکای حسابرسی تاکید دارند.

یکپارچه‌سازی نکرده باشد، امکان دست یافتن به یکپارچه‌سازی فرهنگی و اجتماعی وجود ندارد. هم‌چنین پژوهش‌های انجام شده در باره تفاوت‌های فرهنگی و سازمانی مانند استال و ویگت (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که پرداختن به یکپارچه‌سازی فرهنگی و اجتماعی پس از ادغام، خود نیاز به یک پژوهش مستقل عمیقی دارد. بنابراین سوالات اصلی مصاحبه یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی پس از ادغام را شامل می‌شود و هر سوال اصلی هر سطح از یکپارچه‌سازی، از چندین سوال فرعی تشکیل شده است.

پاسخ‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها در برخی موارد (برخی از موسسات همکاری عالی داشته و مدارک و مستندات اضافی مانند اساسنامه و فرم‌های اداری و توافق‌نامه ادغام را در اختیار پژوهشگران قرار دادند) با مستندات تکمیل و تأیید شدند. در نهایت برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، ما از آنالیز محتوا، به دنبال مراحل توصیه شده توسط کروزول (۲۰۰۳، ۲۰۰۵) برای کدگذاری داده‌ها استفاده کردیم.<sup>۱</sup> به عبارت دیگر، ما براساس مضامین مشترکی که در طی مصاحبه‌ها به دست آوردیم، برای هر سؤال کدی ایجاد کردیم. در طول دوره تجزیه و تحلیل، ما متن‌ها را بررسی و بازخوانی کردیم تا ببینیم آیا بینش‌های جدیدی پدید آمده است (کنو و همکاران ۲۰۱۷) و به ترتیب طرح کدنویسی را به ترتیب تصحیح کردیم (مایلز و همکاران ۲۰۱۴). در نهایت سه پژوهشگر در مورد کدگذاری نهایی توافق کردند. سرانجام، همان‌طور که در راهنماهای انجام تحقیقات کیفی پیشنهاد شده است، ما یک نسخه از متن خود در اختیار برخی مصاحبه‌شوندگان قرار دادیم، بنابراین به مصاحبه‌شوندگان اجازه دادیم که اظهارات خود را بیان کنند یا اصلاحات یا توضیحاتی را در این زمینه انجام دهند (کنو، مک کراکن و سالتریو ۲۰۱۷). چهار نفر از شرکای حسابرسی پاسخ دادند و همه از حمایت‌های جدی برای نتایج گزارش خبر دادند. یکی از مخاطبان اظهار داشت که این گزارشات "فوق‌العاده صادقانه و دقیق" بودند.

روش‌شناسی مطالعه حاضر با سه مشکل روبرو شد. اول اینکه برنامه اولیه برای انجام مصاحبه‌های حضوری به دلیل مشغله کاری شرکای موسسات و عدم تمایل آن‌ها (به دلایل فرهنگی مانند محافظه‌کاری) برای مصاحبه در مورد فرایند ادغام موسسات خود، با مشکل روبرو شد و مصاحبه‌ها حداقل با تاخیر و پس از هماهنگی‌ها و پیگیری‌ها، انجام شدند. دوم اینکه انجام مصاحبه‌های حضوری با همه‌گیری ویروس کرونا با مشکل بیشتری روبرو شد (دسترسی به راحتی داده نمی‌شد). سوم این که، چون مصاحبه‌ها پس از حدود دو سال از زمان ادغام صورت گرفتند، مصاحبه‌شوندگان باید تا حدی به گذشته‌نگری<sup>۲</sup> روی می‌آوردند. با این حال، شرکای مصاحبه‌شونده سخاوتمندانه وقت گذاشتند و در صورت لزوم مدارک و مستنداتی که اعتبارسنجی داده‌های مصاحبه را امکان‌پذیر می‌کرد، فراهم آوردند. مطابق کارت رایت و کوپر

۱. مطابق پژوهش‌های از این دست مانند فونتاین و همکاران (۲۰۱۳)، در این پژوهش از نرم‌افزارهای موجود مانند MAXQDA یا NVivo برای تحلیل محتوای مصاحبه‌ها استفاده نکردیم چرا که بدیهی است که نرم‌افزار فقط می‌تواند در سازماندهی و بازیابی داده‌ها و اطلاعات به پژوهشگر کمک کند و به تنهایی نمی‌تواند درباره داده‌ها قضاوت کند. با این حال با بررسی مجموعه این نرم‌افزارها متوجه شدیم که هنوز زبان فارسی را پشتیبانی نمی‌کنند.

2. Retrospection

(۱۹۹۰) و گرین وود و همکاران (۱۹۹۴) هر چند گذشته نگری یک ابزار تحقیقاتی آرمانی نیست، ولی در پژوهش‌های ادغام روشی کمابیش اجتناب ناپذیر است.

### ۳-۲. جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش از نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. این روش در صورت نیاز به معیارهای خاص برای مشارکت و زمانی که هدف تحقیق درک عمیق بر خلاف تعمیم باشد، توصیه می‌شود (پاتون، ۲۰۰۲). معیارهای نمونه ما این بود که هر یک از موسسات مورد مطالعه، از نظر اندازه (بزرگی فعالیت) در حدی باشند که هم امکان یکپارچه‌سازی در تمام سطوح (فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی) را داشته باشد و هم بتوانند در صورت تمایل، در دفاتر جداگانه و به صورت جزیره‌ای به فعالیت خود ادامه دهند. در نظر گرفتن این معیار خاص برای مشارکت‌کنندگان، به این دلیل بود که بتوانیم درباره نوع ادغام، قضاوت درستی داشته باشیم؛ چرا که برای موسسات غیر بزرگ، به دلیل تعداد کم شرکا و کارکنان، فعالیت در دفاتر جداگانه، ایجاد کارگروه‌ها، کمیته‌ها یا واحدهای مانند واحد حقوقی، کنترل کیفیت و ... به طور کلی مسئله یکپارچه‌سازی، مقرر به صرفه نبوده و موضوعیت چندانی هم ندارد.

بنابراین از بین ۲۰ موسسه حاصل از ادغام در سال ۱۳۹۸، یک مورد آن در دوره پژوهش منفک شد. از ۱۹ موسسه باقی مانده، تنها ۹ مورد جز موسسات بزرگ<sup>۱</sup> می‌باشند و ۱۰ مورد جز موسسات غیر بزرگ قرار گرفتند. با این حال برای اطمینان از درستی معیار در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه و کسب اطلاعات از میزان یکپارچه‌سازی موسسات غیر بزرگ پس از ادغام، با شرکای سه موسسه مصاحبه انجام شد. در طی فرآیند مصاحبه با یکی از این موسسات غیر بزرگ، متوجه شدیم که نوع ادغام، فروش بخشی از کار (جذب)، توسط شرکای موسسات ادغام شونده بوده است. لذا با توجه به پرت بودن داده‌های این مصاحبه و برای جلوگیری از اختلال در نتیجه‌گیری پژوهش، علی‌رغم صرف زمان برای جمع‌آوری داده، از نمونه ما حذف و مصاحبه با موسسات غیر بزرگ را متوقف کردیم. نتیجتاً، مطابق جدول (۱) داده‌های ما از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۲۳ شریک با سمت‌های مختلف از ۱۱ موسسه برآمده از دل ادغام، جمع‌آوری گردیده است. ما معتقدیم که اطلاعات کافی را برای دستیابی به اهداف تحقیق خود بدست آوردیم.

همانطور که جدول (۱) نشان می‌دهد، تلاش شده است که ترکیب مصاحبه‌شونده‌ها هم در برگیرنده شرکای موسسات ادغام‌کننده و هم شرکای موسسات ادغام‌شونده باشد. دفعات مصاحبه‌ها تقریباً یک بار بوده به جز دو بار مصاحبه‌ای که با رئیس هیات مدیره و مدیرعامل موسسه حسابرسی F1، شده است. هم‌چنین در مصاحبه‌ی اول، با چهار شریک اصلی موسسه مذکور به صورت یک جا مصاحبه شده است. تمامی مصاحبه‌ها به جز سه مورد (دو مورد تلفنی،

۱. موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول با توجه به دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد، در این پژوهش به عنوان موسسات حسابرسی بزرگ شناخته شده‌اند، اما استفاده از این اصطلاح به هیچ عنوان تداعی‌گر ویژگی‌های موسسات بزرگ بین‌المللی نیست.

یک مورد هم از طریق ایمیل)، حضوری بوده و به طور میانگین یک ساعت به طول انجامیده است. برای حفظ محرمانه بودن، اطلاعاتی که احتمالاً یک شریک یا موسسه را شناسایی می‌کند، ارائه نشده است و تنها به هر موسسه براساس حروف الفبا یک کد از F1 تا F11 تخصیص داده شده است. هم چنین، برای ارتباط نقل قول‌های مستقیم انجام شده با خلاصه جدول اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده‌ها، به هر یک شریک به ترتیب کد P1 تا P23 اختصاص یافت. به طور مثال نقل قول P12 مربوط به شریک شماره ۱۲ در جدول (۱) است. از ۱۱ موسسه‌ای که با شرکای آنها مصاحبه شده است، نه موسسه جزء موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول طبق رتبه‌بندی سال ۱۳۹۹، هستند. در این پژوهش در برخی موارد با چند شریک یک موسسه حسابرسی، مصاحبه شده است. اگر نحوه مصاحبه در جدول (۱)، مشترک ذکر شده است، یعنی به طور همزمان چند شریک در مصاحبه شرکت کرده‌اند. اما در برخی موارد هم با چند شریک یک موسسه به طور جداگانه مصاحبه شده است که این موارد اغلب برای موسساتی بوده است که برخی از شرکا به دلایل مختلفی، موسسه را ترک کرده بودند و امکان مصاحبه مشترک وجود نداشت یا بین پاسخ‌های یک شریک و شریک دیگر از همان موسسه تناقض وجود داشت که برای رفع تناقض به شریک سوم یا چهارم، برای مصاحبه، مراجعه می‌شد. با توجه به هدف پژوهش مصاحبه‌ها کلاً پس از ادغام انجام شده‌اند. پاسخ تمامی شرکای مصاحبه شده (صدای مصاحبه شونده‌گان) به جز یک مورد (که اجازه ضبط صدا را ندادند<sup>۱</sup>)، ضبط شدند. قبل از شروع مصاحبه از مصاحبه شونده اجازه استفاده از دستگاه ضبط گرفته شد. ضبط مصاحبه به تفسیر پاسخ‌ها با کمترین میزان خطا، کمک می‌کند. علاوه بر این، ما به همه مصاحبه شونده‌گان اطمینان دادیم که پاسخ‌های آنها محرمانه باقی می‌ماند و تمام نقل قول‌های مورد استفاده در مقاله تحقیق نهایی عاری از هرگونه اطلاعات شناسایی است. مصاحبه‌های ضبط شده رونویسی، خلاصه و مبنای تجربه و تحلیل داده‌ها قرار گرفت. برخی از اطلاعات به طور مستقیم از صحبت مصاحبه شونده‌گان نقل قول و برخی دیگر از پاسخ‌ها، استنباط شده‌اند. جدول (۱) اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده‌ها را با جزئیات ارائه داده است.

۱. برای مشارکت کننده‌ای که نمی‌خواست مصاحبه ضبط شود، محقق در طول مصاحبه یادداشت برداری کرد، و یادداشت‌ها قبل از کدگذاری با مصاحبه‌های سایر شرکای همان موسسه مقایسه و تلفیق شد.

جدول (۱): اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده‌ها

نحوه مستند کردن	شکل مصاحبه	مدت انجام مصاحبه - دقیقه	نحوه مصاحبه	دفعات مصاحبه	تاریخ مصاحبه	وضعیت همکاری مصاحبه شونده	از موسسه ادغام کننده یا ادغام شونده	سمت مصاحبه شونده	کد اختصاص یافته به شرکای مصاحبه شده	طبقه موسسه ادغام شده در لیست موسسات معتمد	کد اختصاص یافته به موسسه حساسیتی
ضبط صدا	حضور	۱۲۰ دقیقه	جداگانه و مشترک	۲	۹۹/۰۱/۱۴ و ۹۸/۱۲/۱۳	ادامه	ادغام کننده	مدیرعامل و رئیس هیات مدیره و شریک	P1	۱	F1
ضبط صدا	حضور	۵۰	مشترک	۱		ادامه	ادغام شونده	مدیر کنترل کیفیت و شریک	P2	۱	F1
ضبط صدا	حضور	۵۰	مشترک	۱		ادامه	ادغام شونده	شریک و معاون برنامه‌ریزی و هماهنگی	P3	۱	F1
ضبط صدا	حضور	۳۵	مشترک	۱		ادامه	ادغام شونده	شریک	P4	۱	F1
ضبط صدا	حضور	۴۵ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۰۸/۱۹	ادامه	ادغام کننده	عضو هیات مدیره	P5	۳	F2
ضبط صدا	حضور	۱۵۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۰۸/۲۷	ادامه	ادغام کننده	مدیرعامل	P6	۱	F3
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۰۹/۰۴	جداشده	ادغام شونده	شریک	P7	۱	F3
ضبط صدا	حضور	۵۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۰۹/۱۹	ادامه	ادغام کننده	مدیرعامل	P8	۱	F4
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۰/۲۲	ادامه	ادغام کننده	مدیرعامل	P9	۱	F5
ضبط صدا	حضور	۳۵ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۰/۲۴	ادامه	ادغام شونده	عضو هیات مدیره	P10	۱	F6
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۰/۲۹	ادامه	ادغام شونده	مدیرعامل	P11	۱	F6
یادداشت برداری	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۲	۹۸/۱۱/۱۸	جداشده	ادغام شونده	شریک	P12	۱	F7
یادداشت برداری	ایمیل	-	جداگانه	۱	۹۸/۱۰/۱۵	جداشده	ادغام شونده	شریک	P13	۱	F7
ضبط صدا	حضور	۸۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۹/۰۱/۳۰	ادامه	ادغام کننده	رئیس هیات مدیره	P14	۱	F7
ضبط صدا	حضور	۱۱۰	مشترک	۱	۹۹/۰۱/۲۶	ادامه	ادغام کننده	مدیرعامل	P15	۱	F7
ضبط صدا	حضور	۱۱۰	مشترک	۱	۹۹/۰۱/۲۶	ادامه	ادغام کننده	شریک	P16	۱	F7
ضبط صدا	تلفنی	۷۰	جداگانه	۱	۹۹/۰۶/۲۹	ادامه	ادغام شونده	شریک	P17	۱	F7
ضبط صدا	حضور	۵۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۱/۲۸	ادامه	ادغام کننده	عضو هیات مدیره	P18	۱	F8
ضبط صدا	حضور	۳۵ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۲/۵	ادامه	ادغام شونده	عضو هیات مدیره	P19	ندارد*	F9
ضبط صدا	حضور	۵۰ دقیقه	جداگانه	۲	۹۸/۱۲/۱۴ و ۹۸/۱۲/۰۷	ادامه	ادغام شونده	مدیرعامل	P20	۱	F10
ضبط صدا	حضور	۶۰ دقیقه	جداگانه	۱	۹۸/۱۲/۱۴	ادامه	ادغام کننده	عضو هیات مدیره	P21	۱	F10



F10	۱	P22	رئیس هیات مدیره	ادغام کننده	ادامه	۹۸/۱۲/۱۴	۱	جداگانه	۶۰ دقیقه	حضوری	ضبط صدا
F11	۱	P23	مدیرعامل	ادغام کننده	ادامه	۹۹/۰۱/۲۰	۱	جداگانه	۵۰ دقیقه	تلفنی	ضبط صدا

\*. ندادار، یعنی اینکه موسسه مورد مطالعه جزء موسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۹ نیست.

#### ۴. بینش‌های حاصل از مصاحبه با شرکای موسسات حسابداری درگیر ادغام

در این بخش با تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه با شرکای موسسات حسابداری درگیر ادغام در سه سطح یکپارچگی فیزیکی، یکپارچگی رویه ای و یکپارچگی عملیاتی می‌پردازیم. یکپارچگی فیزیکی به موضوع تجمیع مکانی دفاتر موسسات حسابداری می‌پردازد. یکپارچگی رویه ای به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا دستورالعمل‌های موسسات ادغامی در زمینه مدیریت کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کار و کنترل کیفیت، یکسان‌سازی و بروز رسانی شده است یا خیر. یکپارچگی عملیاتی به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا عملیات موسسات ادغامی در زمینه مدیریت کارکنان، تعامل با مشتری، وصول مطالبات، تنوع خدمات، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کارها، توزیع و انجام کارهای حسابداری و امضای گزارش حسابداری، به صورت متمرکز مدیریت و انجام می‌شود یا بر همان منوال قبل از ادغام مدیریت آن در اختیار شرکا و دفاتر کاری است. در ادامه سوالات ذکر می‌شوند. هر سوال اصلی و سوالات فرعی مرتبط در قالب یک زیر بخش جداگانه سازماندهی شده است.

#### ۴.۱. یکپارچه‌سازی فیزیکی

یکی از نشانه‌های ادغام واقعی موسسات حسابداری در ایران می‌تواند بررسی این موضوع باشد که آیا واقعا موسسات درگیر در ادغام، در یک دفتر کاری تجمیع شده اند و یا اینکه هر موسسه درگیر ادغام در دفتر قبلی و با پرسنل قبلی خود به صورت جزیره ای به فعالیت، ادامه می‌دهد. سوالی که در این قسمت پرسیده شده است: آیا محیط دفاتر موسسات ادغام شده به اشتراک گذاشته شده است؟

از بین یازده موسسه حاصل از ادغام، هفت مورد آنها در ساختمانی واحد تجمیع شده اند و چهار مورد کماکان در دفاتر جداگانه به فعالیت خود ادامه می‌دهند. از بین هفت مورد که در دفتر واحدی تجمیع شده اند، تنها دو در مورد، ساختمان به نام موسسه جدید است. شریک موسسه FI در باره یکپارچه‌سازی فیزیکی می‌گوید:

"اموال منقول از موسسات قبلی (به عنوان آورده شرکا) طبق نظر کارشناس رسمی دادگستری ارزیابی شد و برای ارزیابی سایر دارایی‌های (میز، صندلی و...) توافق کردیم. در حال حاضر تمام ساختمان‌های دفتر تهران و شهرستان‌ها به نام موسسه جدید است."  
(P1)

در پنج مورد مابقی در ساختمان واحد به صورت استیجاری جمع شده اند. شاید در ظاهر امر به نظر برسد که یکپارچه‌سازی فیزیکی صورت پذیرفته باشد در حالی که می‌تواند تنها به صورت شکلی و به دلایلی دیگری چون صرفه جویی اقتصادی و یا به گفته یکی دیگر از شرکا (P23)، صرفاً برای یکپارچگی اداری برای موسسات درگیر ادغام باشد. در این راستا، یکی از شرکای موسسات درگیر ادغام بیان می‌کند:

"به دلیل اینکه اول خیلی اعتماد و اطمینان که در آخرش چه اتفاقی قرار بیافته نیست، هر موسسه‌ی سعی می‌کنه که خودش را خیلی متلاشی نکنه. ما هم همین کار را کردیم. اگرچه دفتر خودمون را نگه داشتیم و موسسه قبلی خودمون را منحل نکردیم، فقط اسم حسابرسی را از نام موسسه در آوردیم که بتوانیم در چارچوب جامعه کار کنیم. ولی وقتی که ادغام شدیم ترجیح دادیم که همه در یک دفتر باشیم. اینجا چون دفتر کوچک بود اومدیم سایر طبقات رو هم اجاره کردیم و در واقع دفتر جدید را ایجاد کردیم ولی جمعیت به آن شکل سعی کردیم اول نشویم تا خوب بفهمیم که ادغام موفق میشه یا نه". (P10)

#### ۴.۲. یکپارچه‌سازی رویه ای

یکی از سطوح یکپارچه‌سازی پس از ادغام، یکپارچه‌سازی رویه ای است. یکپارچه‌سازی رویه ای به این موضوع می‌پردازد که آیا دستورالعمل‌های مدون و مشترکی برای مدیریت کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کار و کنترل کیفیت کارهای حسابرسی، آماده شده است. در ادامه، بینش‌های حاصل از تحلیل مصاحبه‌های شرکای موسسات درگیر ادغام در ارتباط با یکپارچه‌سازی رویه‌ای، آورده شده است.

#### ۴.۲.۱. دستورالعمل‌های مدیریت کارکنان

کسب اطلاعات در مورد این که آیا موسسات ادغامی مورد مطالعه، دستورالعمل مدون و مشترکی برای مدیریت کارکنان دارند، نه تنها به ما در ارزیابی یکپارچه‌سازی رویه ای از این بعد کمک می‌کند، بلکه می‌تواند پیش درآمدی برای تحلیل ما برای یکپارچه‌سازی عملیاتی از بعد مدیریت کارکنان باشد. به عبارت دیگر، موسسات ادغامی که فاقد دستورالعمل‌های مدون و مشترک مدیریت کارکنان باشند، عملاً مدیریت متمرکزی بر کارکنان نخواهند داشت. این سوالات عبارتند از: آیا اشل حقوق و دستمزد کارکنان موسسات ادغام شده، یکسان‌سازی شده است؟ آیا نحوه استخدام کارکنان پس از ادغام در آیین نامه استخدامی لحاظ شده است؟ آیا چارت سازمانی موسسه با توجه به تغییرات ادغام بروز رسانی لازم انجام گرفته و تخصص‌های لازم به فراخور وضعیت فعلی در چارت مربوطه پیش‌بینی شده است (واحد منابع انسانی، واحد حقوقی، واحد آموزش، کنترل کیفی، امور قراردادهای، امور مالی، پیگیری و وصول مطالبات و ...)? در شش مورد (چهار موسسه بزرگ و دو موسسه غیربزرگ) از موسسات مورد مطالعه، اشل حقوق و دستمزد یکسان‌سازی نشده، آیین نامه استخدامی مشترک تدوین نشده و چارت

سازمانی بروز رسانی نشده است. اما، در پنج مورد (موسسات بزرگ) از موسسات مورد مطالعه، یکپارچه‌سازی رویه ای در دستورالعمل‌های مدیریت کارکنان، به طور کامل رعایت شده است. شریک موسسه F5 در این باره می‌گویند:

"آیین نامه استخدامی و دستورالعمل‌ها را اصلاح کردیم، آیین نامه‌های جذب تدوین و فرآیندها را تعریف کردیم". (P9)

#### ۴,۲,۲. دستورالعمل‌های پذیرش کار

یکی از نشانه‌های ادغام واقعی در موسسات درگیر ادغام، تهیه و تدوین دستورالعمل‌ها و آیین نامه‌های متحدالشکل برای پذیرش کار در موسسه می‌باشد. در این بخش یک سوال طرح شده است. آیا آیین نامه یا دستورالعمل پذیرش کار پس از ادغام به صورت مدون تهیه شده است؟ تنها در پنج موسسه (موسسات بزرگ) مورد مطالعه، فرم یا دستورالعمل پذیرش کار تهیه شده است و در مابقی موسسات آیین نامه یا دستورالعمل پذیرش کاری، تدوین نشده و پذیرش کار طبق نظر شریک که کار را جذب کرده، صورت می‌گیرد.

#### ۴,۲,۳. دستورالعمل‌های قیمت‌گذاری کار

در این بخش یک سوال مطرح شده است. آیا برای قیمت‌گذاری کارها، مدل بودجه بندی وجود دارد؟ و توسط چه کسی بررسی و تصویب می‌شود؟

تنها در سه موسسه (موسسات بزرگ) مورد مطالعه، دستورالعملی برای تعیین حق الزحمه پیشنهادی براساس مدل بودجه بندی، تهیه گردیده است. در ادامه اظهارات یکی از شرکای این موسسات ارائه می‌گردد:

"شریک ارزیابی کننده کار، براساس فرم بودجه بندی، ساعات کار (حسابرس ارشد، سرپرست، مدیر و...) را پیش‌بینی می‌کند که با توجه به تورم بالا نباید از ۱۲۰ درصد سال قبل کمتر باشد. سپس سربار (سهام جامعه حسابداران رسمی، بیمه و مالیات و...) و سهم سود موسسه به آن اضافه می‌شود. در نهایت پس از بررسی مدیر عامل یا توسط معاونت برنامه‌ریزی و هماهنگی، به تصویب می‌رسد". (P1)

#### ۴,۲,۴. دستورالعمل‌های کنترل کیفیت

در این قسمت دو سوال در مورد نحوه نظارت بر کیفیت کارهای موسسه پس از ادغام طرح شده است. آیا آیین نامه‌های کنترل کیفیت به صورت تجمیع شده و یک شکل برای تمام کارها تدوین شده است؟ مدل کنترل کیفی در موسسه پس از ادغام چگونه است (به صورت ضربدری و یا واحد جداگانه)؟

تنها در هفت مورد از موسسات مورد مطالعه، آیین نامه کنترل کیفیت تهیه و تدوین شده است. در ادامه گزیده ای از اظهارات یکی از شرکا در این باره ارائه می‌گردد:

"ما برای تدوین آیین نامه کنترل کیفیت از مدل یکی از موسسات بزرگ  $X$  استفاده کردیم." (P6)

### ۴.۳.۱. یکپارچه‌سازی عملیاتی

برای درک این سطح از یکپارچه‌سازی ادغام موسسات، سولاتی در زمینه ساز و کارهای عملیات موسسات ادغام شده پس از ادغام در زمینه مدیریت پرسنل، چگونگی تعامل با صاحبکار، نحوه پذیرش کار پس از ادغام، چگونگی قیمت‌گذاری کارها و توزیع کارها و مسولیت امضا گزارشات از شرکای موسسات پرسیده شد. در ادامه سولات ذکر می‌شوند.

### ۴.۳.۱. مدیریت متمرکز کارکنان

در این قسمت سولاتی از شرکای موسسات حسابرسی در زمینه یکپارچه‌سازی کارکنان پرسیده شده است. چگونگی مدیریت پرسنل در هنگام ادغام و نحوه جذب و بکارگیری آنها پس از ادغام می‌تواند اطلاعات جالبی ارائه کند تا در مورد نوع ادغام موسسات مورد مطالعه، قضاوت کنیم. این سولات عبارتند از: آیا پرسنل مجدداً ارزیابی، قراردادهای همکاری ادامه داشته، یا بازخرید و یا پرسنل جدید استخدام شده‌اند؟ پس از ادغام، سلسله مراتب کارکنان موسسه حسابرسی چگونه خواهد شد؟ آیا جابجایی کارکنان در سطح موسسه انجام می‌گیرد؟ آیا جذب و گزینش کارکنان مطابق روال معمول (آگهی جذب، گزینش و مصاحبه و...) بوده و یا هر شریک به صورت مجزا نیروها و افراد معرفی شده مورد نیاز کارهای محوله خود را استخدام می‌نماید؟ معیارها گزینش کارکنان پس از ادغام چه تغییراتی داشته است؟

با تحلیل پاسخ‌ها شرکای موسسات، تنها در دو مورد از موسسات ادغامی (F1 و F8) رعایت کامل یکپارچه‌سازی مدیریت پرسنل صورت گرفته است. منظور این که در این موسسات، کمیته منابع انسانی ایجاد گردید، کلیه پرسنل تجمیع و در اختیار موسسه قرار گرفته و توسط کمیته منابع انسانی ارزیابی مجدد شدند و تعدادی از پرسنل بازخرید، تعدیل و نهایتاً با توجه به نیاز بردها جذب نیرو انجام گرفت. در دو مورد دیگر از موسسات (F6 و F7) علی‌رغم این که نیروها بدون ارزیابی مجدد و طبق روال قبل از ادغام هر نیرو با همان مدیر کار ادامه همکاری داشتند، فقط جذب نیرو پس از ادغام به طور متمرکز انجام می‌گیرد. نهایتاً، در هفت موسسه ادغامی دیگر، پرسنل مجدداً ارزیابی نشدند، جابجایی کارکنان صورت نگرفت (نیروها با همان شرکای قبل از ادغام کار می‌کنند) و جذب و گزینش کارکنان به صورت غیرمتمرکز و بر همان منوال قبل از ادغام در سطح شرکا یا دفاتر کاری انجام می‌شود.

### ۴.۳.۲. مدیریت متمرکز تعامل با مشتریان

در این قسمت یک سوال مطرح شده است. آیا مسولیت انعقاد قراردادها (با صاحبکار) از مرحله توافق مبلغ قرارداد، شرایط اجرای کار، توافق موارد قابل ذکر در گزارش نهایی، شرکت در جلسات مجامع صاحبکار (در صورت نیاز) و ارسال صورتحساب و تسویه حساب با صاحبکار با مدیران هر

کار حسابرسی و تیم حسابرسی هر کار به صورت جداگانه انجام می‌شود و یا توسط واحدهای مربوطه و به صورت متمرکز انجام می‌گیرد؟  
تنها در دو مورد از ادغام‌ها (F1 و F8)، واحد تعامل با مشتریان ایجاد شده است. در ادامه اظهارات یکی از شرکای این دو موسسه ارائه می‌گردد:

"مسئولیت انعقاد قراردادها با کارفرما بر عهده معاونت برنامه‌ریزی و هماهنگی است. برای انعقاد قرارداد، صاحبکاران اول باید موسسه را انتخاب کنند. به جز کارهای عملیاتی (شرایط اجرای کار، توافق موارد قابل ذکر در گزارش نهایی، شرکت در جلسات مجامع شرکت‌ها) که توسط شریک مسئول مربوطه که پروژه به آن محول شده است، صورت می‌گیرد؛ مابقی تعاملات با مشتری مانند انعقاد قرارداد، ارسال صورتحساب، تسویه حساب با صاحبکار، توسط موسسه انجام می‌شود و متکی به شریک مسئول کار حسابرسی نیست." (P1)

برای نه مورد دیگر از ادغام‌ها، واحد تعامل با صاحبکار یا واحدهایی تحت عناوین مشابه وجود ندارد. به عبارت دیگر، در این موسسات، صفر تا صد تعامل با مشتری همانند روال قبل از ادغام، توسط شرکای مسئول کار انجام می‌شود (شرکایی که کار را برای موسسه جذب کرده‌اند).

### ۴.۳.۳. مدیریت متمرکز وصول مطالبات

در این قسمت یک سوال مطرح شده است: آیا وصول مطالبات و دریافتی از بابت قراردادها به حساب‌های بانکی متمرکز موسسه پس از ادغام واریز شده و یا طبق روال قبل از ادغام؛ به حساب‌های معرفی شده (منظور از حساب‌های معرفی شده، حسابی که در موسسه جدید معرف هر یک از موسسه‌های درگیر ادغام به صورت جداگانه است) بوده است؟ در ادامه پاسخ شرکای موسسات به سوال ارائه می‌گردد:

علی‌رغم این که در دو مورد از موسسات مورد مطالعه، وصول مطالبات به حساب موسسه جدید واریز می‌شود، با این حال، وصول مطالبات متمرکز نیست و در سطح برد یا دفتر کاری، به طور جداگانه صورت می‌گیرد.

"ما مدیریت منابع مالی مون رو خیلی موفق انجام دادیم به این شکل که تو حسابداری ما هر بردی به حساب بانکی دارد. مدیر برد روی دستگاه تلفن همراهش نرم‌افزار بانک نصب هست و برایش پیامک میاد که پولش به حساب موسسه واریز شده ولی باممیز دو یعنی برد دو. بعضا اومدن گفتن که جزیره ای میشه. اما نه اینطور نیست." کنترل منابع مالی هر برد کاری در اختیار همان برد هست. برداشت پول با پیشنهاد مدیر برد و با تصمیم مدیر عامل موسسه (دیگر سایر اعضای هیئت مدیره درگیر نمی‌شوند) است." (P1)  
"وصول مطالبات هر دفتر برای خودش است، حساب‌های بانکی جدید به نام موسسه ایجاد کردیم، هر دفتری موظف که توی قرارداداش شماره حساب موسسه که در اختیارش

هست را بنویسد. البته همه اینها مجدداً در دبیرخانه چک می‌شود". (P9)

در نه مورد دیگر از ادغام‌ها، وصول مطالبات به صورت متمرکز ولی از طریق حساب معرفی شده از طرف شرکا که به نام موسسه جدید است، واریز می‌شود. گزیده‌های از مصاحبه‌ها با شرکای موسسات ادغامی، در ادامه بیان می‌شود:

"موسسات وقتی که ادغام می‌شوند بایستی حساب‌های جدید ایجاد کنند، چون شخصیت حقوقی‌شان فرقی می‌کند...؛ کلیه مبالغ به شماره حساب معرفی شده به نام موسسه که در اختیار شرکا است، واریز می‌شوند". (P10)

#### ۴.۳.۴. تنوع خدمات

افزایش تنوع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی پس از ادغام، می‌تواند نشانه‌ای از بروز هم‌افزایی ناشی از ادغام واقعی موسسات حسابرسی باشد (سینکین و پوتنی، ۲۰۰۹). از موسسات مورد مطالعه، تنها در دو مورد از موسسات پس از ادغام (F1 و F8)، افزایش تنوع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی، حاصل شده است. که مطابق شریک حسابرسی (P1)، افزایش تنوع خدمات حسابرسی به دلیل افزایش شرکا با تخصص‌های مختلف می‌باشد.

#### ۴.۳.۵. مدیریت متمرکز پذیرش کار

در این قسمت سوالاتی در مورد پذیرش کار حسابرسی پرسیده شده است. نحوه پذیرش کار اگر مطابق با رویه‌های روشن و قابل قبول و از قبل تدوین شده باشد و از طریق واحد یا کمیته‌ای به صورت متمرکز انجام گیرد، می‌تواند نشانه‌ای از ادغام واقعی تلقی شود. در غیر این صورت اگر پذیرش کار به صورت متمرکز نباشد (هر شریکی که کار را آورده، پذیرش آن کار را خودش انجام دهد)، می‌تواند نشانه‌ای از ادغام شکلی باشد. برای پی بردن به نوع ادغام موسسات حسابرسی، در ادامه دو سوال مطرح شده است: آیا شرکای موسسه به صورت مستقل کار را پذیرش می‌کنند؟ آیا یک کمیته پذیرش یا رد مشتری و یا واحد امور مشتری و قراردادهای وجود دارد؟ یا با تصویب هیات مدیره یا شریکی که کار را آورده یا شریک مسئول کار، انجام می‌گیرد؟

تنها در سه مورد از موسسات ادغامی بزرگ، این سطح از یکپارچگی رعایت شده است. در ادامه، دو مورد از اظهارات شرکای این موسسات، ارائه می‌گردد:

"ابتدا کار توسط حوزه مدیریت بررسی می‌شود. از شریکی که کار را برای موسسه آورده است یا مدیر برد کاری مربوطه، درخواست می‌شود که فرم شناخت مشتری را تکمیل کند. سپس حوزه مدیریت، در مورد پذیرش یا رد کار حسابرسی، تصمیم‌گیری می‌کند". (P1)

"برای پذیرش کار آیین‌نامه و دستورالعمل تهیه شده است. کمیته پذیرش کار تعریف شده است که متشکل از شرکا و برخی از اعضای شورای راهبردی هستند. مدیرعامل که

عضو کمیته پذیرش هست با توجه به تصمیم کمیته پذیرش کار را برای ارزیابی به یکی از شرکا ارجاع می‌دهد و آن شریک چک لیست پذیرش کار را تکمیل می‌کند". (P14)

در هشت مورد دیگر از موسسات ادغامی مورد مطالعه، پذیرش کار به طور غیر متمرکز و از طریق هر شریکی که کار را آورده، صورت می‌گیرد. گزیده‌ای از اظهارات یکی از شرکای این موسسات در ادامه ارائه می‌گردد:

"هر دفتر اجرایی اگر محدودیتی برای اون تیپ کار ایجاد نشده باشد؛ می‌تواند کار را پذیرش کند. فقط یک توافقنامه ای داریم که پا تو کفش همدیگر نکنیم. مثلاً من اگه رفتم توی هلدینگ خودروبی دیگر کسی حق نداره برود .. یکی رفت تو سیمان اون تو سیمانه، یکی رفت توی پتروشیمی اون تو پتروشیمی هست." (P9)

#### ۴.۳.۶. مدیریت متمرکز قیمت‌گذاری کار

در این قسمت سولاتی از شرکای موسسات حسابرسی درگیر ادغام، پرسیده شده است که پی ببریم نوع ادغام در موسسات، شکلی یا واقعی است. نحوه قیمت‌گذاری کارهای حسابرسی اگر مطابق با دستورالعمل‌های از پیش تعیین شده باشد و از طریق کارگروه یا کمیته ای به صورت متمرکز انجام گیرد، می‌تواند نشانه ای از ادغام واقعی تلقی شود در غیر این صورت اگر حق‌الزحمه حسابرسی به صورت غیر متمرکز باشد (هر شریکی که کار را آورده، مستقلاً عمل کند)، می‌تواند نشانه ای از ادغام شکلی باشد. در ادامه سه سوال مطرح شده است: آیا قیمت‌گذاری توسط واحد امور قراردادهای انجام می‌شود؟ آیا هر شریک مستقلاً با توجه به وضعیت بازار و پیش‌بینی‌های انجام شده جهت انجام کارها و مدل بودجه بندی، قیمت را تعیین می‌کند؟

تنها در سه مورد از موسسات ادغامی بزرگ، این سطح از یکپارچه‌سازی رعایت شده است. به عبارت دیگر در هشت موسسه ادغامی مورد مطالعه، قیمت‌گذاری کارهای حسابرسی به صورت متمرکز انجام نمی‌گیرد و بیشتر از طریق چانه زنی شریکی که کار را جذب کرده و صاحبکار، تعیین می‌شود. در ادامه گزیده‌ای از اظهارات شریک حسابرسی (P1) در ارتباط با یکپارچه‌سازی قیمت‌گذاری کارهای حسابرسی آورده شده است:

"قیمت‌گذاری پروژه‌های حسابرسی توسط کارگروه توسعه بازار صورت می‌گیرد ابتدا حق‌الزحمه پیشنهادی به صاحبکار، براساس بودجه‌بندی که در فرم پذیرش کار تعبیه شده است، تعیین می‌شود. با توجه به تورم بالا در ایران، حق‌الزحمه سال جاری نباید، کمتر از ۱۲۰ درصد حق‌الزحمه سال قبل باشد. بودجه ساعات کار باید منطبق با سال قبل باشد، اگر کم یا زیاد باشد، شریک ارزیابی کننده یا شریکی که برای گرفتن کار چانه زنی کرده، باید دلایل متقاعد کننده ای را ارائه دهد. نهایتاً فرمول نهایی برای تعیین حق‌الزحمه پیشنهادی به این شکل است، بودجه کار ۶۰ درصد + ۲۰ درصد سربار موسسه و ۲۰ درصد سود موسسه. بعد از مشخص شدن رقم پیشنهادی حق‌الزحمه حسابرسی، به شریک مرتبط با کار یا واحد بازاریابی، اجازه داده می‌شود که براساس قیمت پیشنهادی

تعیین شده با صاحبکار، چانه زنی کند." (P1)

### ۴.۳.۷. مدیریت متمرکز توزیع و انجام کارهای حسابرسی

در این قسمت سؤالاتی در مورد نحوه توزیع کار حسابرسی پرسیده شده است. سؤالات عبارتند از: آیا هر مدیر ارشد و مدیر فنی و تیم حسابرسی طبق روال قبل از ادغام کارهای محوله را تا صدور گزارش حسابرسی انجام می‌دهند یا ساز و کار دیگری وجود دارد؟ آیا همه کارهای به هیات مدیره یا کمیته‌های تحت نظر آن مانند کمیته توزیع پروژه‌های حسابرسی، ارجاع و سپس بر اساس تخصص بین شرکا تقسیم می‌شود؟ آیا بخش ارائه خدمات و حسابرسی مستقل تفکیک شده است؟ هدف از طرح این سؤالات، پی بردن به نوع ادغام موسسات حسابرسی است. اگر توزیع کارهای حسابرسی توسط یک واحد مستقل و به طور متمرکز انجام شود، می‌تواند نشانه از ادغام واقعی تلقی گردد. در ادامه نتایج بدست آمده از مصاحبه‌ها ارائه شده است.

سه مورد از موسسات مورد مطالعه (از موسسات بزرگ) دارای کمیته توزیع کار می‌باشند، و بخش خدمات غیر حسابرسی از حسابرسی تفکیک شده است. در ادامه پاسخ شرکای این سه موسسه ارائه می‌شود:

" پس از پذیرش کار در حوزه مدیریت موسسه، معاونت هماهنگی و برنامه‌ریزی بین بردها، کار را توزیع می‌کند. البته هنوز نتوانستیم بردها را تخصصی کنیم؛ چون به اندازه کافی فراوانی نداریم. فقط توانستیم کارهای غیر حسابرسی را جدا کنیم. ما تنوع گذاشتیم توی این تقسیم کارها، یعنی یک برد ممکن است کار بانک، کار بورسی، کار صندوق و... داشته باشه." (P1)

" در اوایل ادغام کوشش شد کارهای قبلی بین مدیران قبلی توزیع شود تا ناسازگاری پیش نیاید. ولی بعد از آن، کمیته توزیع کار تشکیل شد. ما برد تخصصی نداریم، فقط واحد خدمات از حسابرسی جداست." (P13)

" دپارتمان‌های تخصصی شامل، حسابرسی داخلی، حسابرسی عملیاتی، تحلیل فرآیندها و خدمات مالی، ایجاد شد. مثلاً مدیری داریم که کلاً کارش حسابرسی داخلی هستش، به همین ترتیب تخصصی کار می‌کنند. کارهای حسابرسی عملیاتی که همه انجام می‌دهند. کمیته پذیرش، کارها را تعیین و تقسیم می‌کند." (P18)

در هشت مورد دیگر از موسسات مورد مطالعه (شش موسسه بزرگ و دو موسسه غیر بزرگ)، طبق روال قبل از ادغام عمل می‌کنند و بخش خدمات غیر حسابرسی از حسابرسی تفکیک نشده است. اظهارات یکی از شرکای این موسسات در ادامه ارائه می‌گردد:

" هر دفتری یک مدیر ارشد، مدیران فنی و با یکسری نیرو و .... دارد و مسولیت کار با خودشان است. گروههای تخصصی نداریم و هر دفتری می‌تواند برای خودش تنوع ایجاد کند، ولی حق ندارد کارهای ناسازگار (هم حسابرسی و هم خدمات) انجام دهد." (P9)



#### ۴,۳,۸. مدیریت متمرکز کنترل کیفیت

در این قسمت یک سوال در مورد نحوه عملیات کنترل کیفیت کارهای موسسه پس از ادغام طرح شده است. نحوه کنترل کیفی در موسسه پس از ادغام چگونه است (به صورت ضربدری و یا واحد جداگانه)؟

تنها در سه موسسه مورد مطالعه، کمیته مستقل کنترل کیفیت وجود دارد و در مابقی موارد (هشت مورد دیگر)، شرکای موسسات به صورت ضربدری همدیگر را کنترل کیفیت می‌کنند. در ادامه گزیده ای از اظهارات یکی از شرکا در این باره ارائه می‌گردد:

" خودمان کنترل کیفیت را انجام می‌دهیم، کمیته یا واحد مستقلی نداریم. برای کارهای بورسی علاوه بر مدیر اول و مدیر دوم، مدیر سوم، گزارش را بررسی می‌کند در واقع در کارهای بزرگ همه درگیریم." (P6)

#### ۴,۳,۹. مدیریت متمرکز امضای گزارش حسابرسی

طرح سوال در مورد مسئولیت امضای (شریک مسئول و ناظر) گزارش حسابرسی، می‌تواند ما را در پی بردن به نوع ادغام موسسات مورد مطالعه، یاری رساند. به عنوان نمونه، اگر امضای گزارشات حسابرسی بر همان منوال قبل از ادغام باشد (شرکای هر موسسه درگیر ادغام در گزارشات حسابرسی، نقش شریک مسئول و ناظر را بازی کنند)، این موضوع می‌تواند به عنوان نشانه ای از ادغام شکلی تلقی گردد. در حالی که، اگر شریک مسئول کار و شریک ناظر کار توسط هیئت مدیره یا کمیته توزیع کار و غیره، به صورت متمرکز تعیین شود، می‌تواند نشانه ای از ادغام واقعی باشد. برای پی بردن به این موضوع، سوالاتی در ادامه طرح شده است. مسولیت امضای (شریک مسئول و ناظر) گزارش حسابرسی، در چه مرحله‌ی مشخص می‌شود؟ به طور مثال در مرحله پذیرش کار یا در مرحله بودجه بندی یا در مرحله اتمام کار؟ در ادامه نتایج بدست آمده از مصاحبه‌ها ارائه شده است.

در سه مورد از موسسات مورد مطالعه (موسسات بزرگ)، مسئولیت امضای گزارشات به صورت متمرکز و در مرحله پذیرش کار یا ابتدای سال مشخص می‌شود. گزیده ای از پاسخ‌های شرکای این موسسات در ادامه آورده شده است:

" در ابتدای هر سال جدولی تهیه می‌شود و سالانه تغییرش می‌دهیم. در جدول، مدیر اول و مدیر دوم مشخص است و پیش‌بینی می‌کنیم که اگر مدیر دوم به هر دلیلی (مسافرت، بیماری...) نبود، مدیر سوم (مدیر ارشد موازی مدیر دوم)، کار را بررسی کند (پرونده را مرور می‌کند) و امضا نماید که کار لنگ نشود. البته در جدول، فقط مدیران فنی را تغییر می‌دهیم و تا حالا مدیران ارشد بردها را تغییر ندادیم." (P1)

" مسولیت امضای گزارش حسابرسی را کمیته پذیرش تعیین می‌کند. در لحظه اول مدیر اول و مدیر دوم را مشخص می‌کند." (P18)

در هشت مورد از موسسات مورد مطالعه دیگر، مسئولیت امضای گزارشات به صورت متمرکز و در مرحله پذیرش کار یا ابتدای سال مشخص نمی‌شود. بلکه مبنای تعیین شریک مسئول و ناظر حسابرسی، شریکی است که کار را برای موسسه جذب کرده است. گزیده ای از پاسخ‌های شرکای این موسسات در ادامه آورده شده است:

"... همان مدیر ارشدی که با صاحبکار ارتباط داره و کار را گرفته، ایشان در واقع می‌شود امضای دوم. بعد، یکی از شرکایی که تازه ترند و جدیدترند و در واقع از ارشدیت پایین ترند، مدیر مستقیم کار می‌شود که در طول هفته، ماه به کار سر می‌زند." (P10)

"از قبل مشخص است. شریکی که کار را آورده امضای دوم و مدیر فنی اش امضای اول می‌شود. عمدتاً مدیر دوم و اول باهم هستند." (P23)

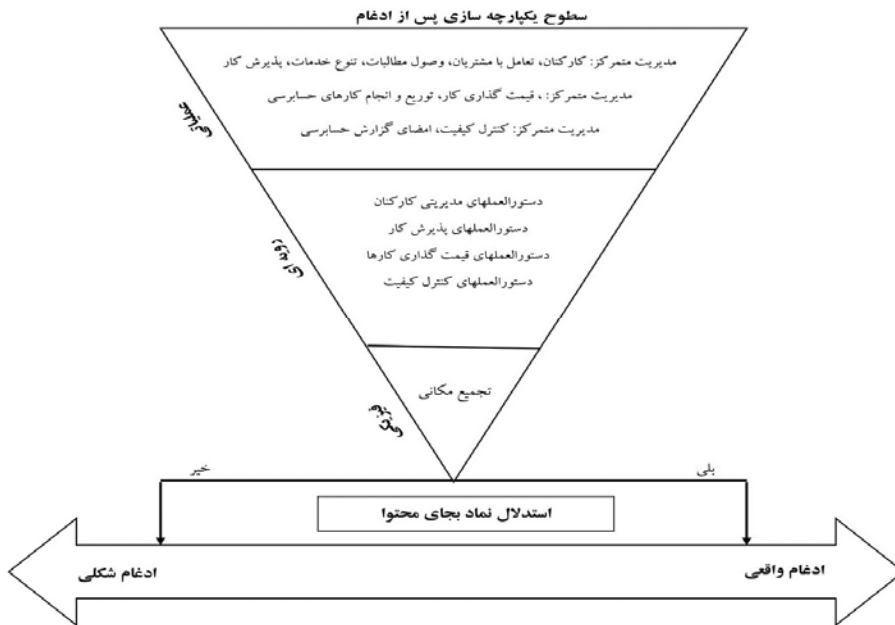
#### ۴.۸. جمع‌بندی تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها

از بعد یکپارچگی فیزیکی، در هفت موسسه از یازده موسسه مورد مطالعه، تجمیع فیزیکی انجام شده است و فقط در چهار مورد علی‌رغم ادغام، حتی تجمیع فیزیکی هم صورت نگرفته است. بنابراین از بعد یکپارچگی فیزیکی می‌توان جمع بندی کرد که ادغام در اکثر موسسات ایرانی از نوع واقعی است. از بعد یکپارچگی رویه ای که پیش فرض اولیه این بود اکثر موسسات ادغامی مورد مطالعه بتوانند آن را رعایت بکنند، نتایج نشان داد که فقط در دو مورد آن هم یکسان‌سازی حقوق و دستمزد و آئین نامه کنترل کیفیت، اکثریت موسسات مورد مطالعه، آئین نامه هایشان را یکسان‌سازی کرده اند. اما نتایج در مورد یکسان‌سازی رویه‌ها و دستورالعمل‌ها برای مدیریت متمرکز کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری و کنترل کیفیت کارهای حسابرسی، نشان می‌دهد که این یکپارچگی صورت نگرفته است. به عبارت دیگر، از بعد یکپارچگی رویه ای، می‌توان گفت که اغلب موسسات مورد مطالعه، به این مهم دست نیافته اند. در بعد یکپارچگی عملیاتی موسسات پس از ادغام، به نظر می‌رسد که اوضاع وخیم‌تر است و فقط در یک مورد "وصول مطالبات" به صورت متمرکز انجام می‌شود. اما در سایر بخش‌ها مانند عملیات مدیریت متمرکز کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تنوع خدمات، تقسیم کار و مسئولیت امضای گزارش حسابرسی، یکپارچگی اتفاق نیفتاده است. جمع بندی کلی نتایج بدست آمده براساس هر سه بعد یکپارچگی بیانگر آن است که عمدتاً ادغام‌های صورت گرفته در ایران با نوع ادغام واقعی، فاصله زیادی دارد. هم چنین، جمع بندی بینش‌های حاصل از مصاحبه‌های شرکا در سطح موسسات مورد مطالعه، بیانگر آن است که فقط در دو مورد ادغام واقعی صورت گرفته است و یک مورد نیز به ادغام واقعی نزدیک است. اما، در هشت ادغام مورد مطالعه دیگر، ادغام شکلی است یا به شکلی بودن خیلی نزدیک است. مدل استنباطی نوع ادغام موسسات حسابرسی حاصل از تحلیل بینش‌های بدست آمده از مصاحبه‌ها با شرکای موسسات حسابرسی درگیر ادغام، در شکل (۱)، آورده شده است.

به عبارت دیگر تفسیر جمع بندی فوق در مورد هشت ادغام شکلی مورد مطالعه به این

صورت است که موسسات حسابرسی ادغام شده فقط در قالب یک اسم مشترک به فعالیت ادامه می‌دهند، در حالی که هر یک از موسسات ادغام شده به صورت جزیره ای و بدون تجمیع مکانی، در دفاتر قبل از ادغام خود به فعالیت، ادامه می‌دهند (عدم یکپارچه‌سازی فیزیکی). در این گونه از ادغام‌ها یا چارت سازمانی مدونی وجود ندارد یا اگر وجود داشته باشد شکلی است و هر موسسه ادغام شده واحد منابع انسانی و سلسله مراتب قبلی خود را حفظ می‌کند. مدیریت پرسنل موسسه شامل حفظ نیروهای قبلی، جذب نیروهای جدید، ارزیابی نیروها، تعیین حق‌الزحمه و تخصیص به تیم‌های حسابرسی، به طور جداگانه برعهده هر یک از موسسات ادغام شده و هر یک از شرکا بر همان منوال قبل از ادغام، صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر، مدیریت پرسنل برعهده واحد منابع انسانی و به صورت متمرکز نیست. هم چنین، صفر تا صد تعامل با مشتری شامل پذیرش کار، توافق بر سر حق‌الزحمه، نحوه ارائه خدمات و گزارش حسابرسی و پیگیری وصول مطالبات و تسویه حساب با مشتری، برعهده هر یک از شرکای و موسسات درگیر ادغام، بر همان منوال قبل از ادغام می‌باشد. به عبارت دیگر، مدیریت تعامل با مشتری توسط یک واحد مستقل مانند کمیته پذیرش و برنامه‌ریزی به صورت متمرکز، انجام نمی‌شود. در بحث توزیع کار نیز مطابق مباحث بالا، هر شریک یا واحدی (مثلاً در قالب موسسه قبل از ادغام) که کاری برای موسسه جذب کرده، خودش کار را انجام می‌دهد و عملاً کمیته توزیع کار یا برنامه‌ریزی به صورت متمرکز مدیریت این امور را برعهده ندارد. لازم بذکر است که در چنین موسساتی حتی ممکن است به ظاهر کمیته‌هایی مانند پذیرش کار، منابع انسانی، توزیع کار و برنامه‌ریزی و کنترل کیفیت وجود داشته باشد، ولی به دلیل شکلی بودن، این کمیته‌ها کارکرد لازم را نخواهند داشت (عدم یکپارچه‌سازی روبه ای و عملیاتی). به طور خلاصه، می‌توان گفت در این گونه ادغام‌ها، موسسات درگیر ادغام به صورت شکلی در قالب یک شخصیت حقوقی واحد فعالیت می‌کنند، ولی در واقعیت همان چندین موسسه درگیر در ادغام هستند که به صورت مستقل همانند دوره قبل از ادغام به فعالیت می‌پردازند.

شکل (۱): مدل استنباطی نوع ادغام موسسات حسابرسی حاصل از توصیف شرکا



## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

موضوع ادغام موسسات حسابرسی به دلیل پیامدهایی که بر فعالان این حرفه و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی دارد، توجه قانون‌گذاران، نهادهای ناظر، فعالان حرفه و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. اما، به استثنای پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، در سایر ابعاد این پدیده مانند محرک‌ها و موانع ادغام، فرآیند ادغام و دلایل شکست ادغام‌ها، شواهد تجربی و نظری قابل توجهی وجود ندارد. بنابراین، شکاف دانشی عمیقی در زمینه پژوهش‌های از نوع اکتشافی و موردی که فرآیند ادغام را به طور عمیق مطالعه کنند، نمایان شده است. یکی از ابعاد مغفول ادغام موسسات حسابرسی، مطالعه در مورد نوع ادغام این موسسات است. علی‌رغم این که در متون موجود به انواع مختلفی از ادغام‌های موسسات حسابرسی همچون ادغام جانبی، ادغام بالادست، ادغام کوچک و فروش بخشی از کار، پرداخته شده است، ادغام واقعی و شکلی (که به نظر می‌رسد پدیده یکتایی باشد که در بازار حسابرسی ایران رخ داده)، مورد مطالعه و کاوش قرار نگرفته است. بنابراین هدف این پژوهش پرداختن به این موضوع از طریق تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌های عمیق با شرکای موسسات ادغامی در ایران است. سوالات نیمه ساختاریافته و تحلیل‌های ما، از سه بعد یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی، فرآیند ادغام در موسسات ایرانی را بررسی می‌کند.

تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها، نشان می‌دهد که ادغام‌های صورت گرفته در موسسات حسابرسی ایرانی، عمدتاً از نوع شکلی است. از بعد یکپارچه‌سازی فیزیکی، اغلب موسسات مورد

مطالعه به این مهم دست یافته اند. به عبارت دیگر، اغلب موسسات مورد مطالعه پس از ادغام در دفتر کاری مشترکی به فعالیت می‌کنند. یکپارچه‌سازی رویه ای، فقط در دو مورد آن هم یکسان‌سازی حقوق و دستمزد و آئین نامه کنترل کیفیت، اتفاق افتاده است. به عبارت دیگر، از بعد یکپارچه‌سازی رویه‌ای، می‌توان گفت که اغلب موسسات مورد مطالعه، به این مهم دست نیافته اند. از بعد یکپارچه‌سازی عملیاتی به غیر از وصول مطالبات، در سایر بخش‌ها مانند عملیات مدیریت متمرکز کارکنان، پذیرش کار، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تنوع خدمات، تقسیم کار و مسئولیت امضای گزارش حسابرسی، یکپارچه‌سازی اتفاق نیفتاده است. جمع بندی یافته‌های بدست آمده از نقطه نظر هر سه بعد یکپارچه‌سازی ادغام به طور همزمان، بیانگر آن است که در دو موسسه مورد مطالعه، ادغام واقعی و در یک موسسه دیگر ادغام شبه واقعی است و در هشت موسسه مورد مطالعه دیگر، این ادغام از نوع شکلی است. به عبارت دیگر، در اکثر ابعاد مذکور، نحوه عمل در واقعیت بر همان منوال و ساز و کارهای قبل از ادغام بوده و عمدتاً شریک محور و دفتر محور (هر موسسه درگیر ادغام به یک دفتر کاری تبدیل شده) است.

برای تحلیل چنین پدیده ای در این پژوهش از استدلال نماد به جای محتوا بهره برده شده است. براساس این استدلال، ادغام موسسات حسابرسی می‌تواند به مثابه یک عمل نمادین (به شکل صوری)، برای بهره مندی از منافع آن در یک بازار حسابرسی خاص، باشد. در تفسیر دلایل این ادغام شکلی به جای ادغام واقعی، باید به محرک‌های موسسات درگیر ادغام پرداخته شود. این محرک‌ها از بعد دستورالعمل‌ها و الزامات نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و ویژگی‌های بازار حسابرسی (تقاضا برای حسابرسی باکیفیت)، قابل بحث است. به نظر می‌رسد مهم‌ترین محرک برای ادغام موسسات حسابرسی در ایران دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد بورس باشد. این دستورالعمل، برای موسسات حسابرسی بزرگ تر، امتیاز بیشتری را در نظر می‌گیرد و حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی را به این موسسات بزرگ تر محول کرده است. موسسات حسابرسی سریع‌ترین راهکار برای بزرگ شدن را در ادغام می‌بینند تا بتوانند وارد فهرست موسسات معتمد بورس شده، رتبه خود در این فهرست را حفظ کرده، به موسسات معتمد طبقه "اول" ارتقا یافته و از الزامات چرخش اجباری موسسات حسابرسی هر چهار سال یکبار، معاف شوند. به غیر از این دو محرک هویدا، یک محرک نهان دیگری نیز وجود دارد که باعث می‌شود ادغام واقعی برای موسسات درگیر ادغام، چندان مهم نباشد، این محرک نهان، نبود تقاضا در بازار حسابرسی ایران برای حسابرسی با کیفیت است.

ادغام واقعی می‌تواند هزینه‌هایی برای موسسات درگیر ادغام تحمیل کند مانند هزینه کاهش اختیار عمل شرکا، هزینه عدم سازگاری، راه اندازی سازوکارهای تشکیلاتی (کمیت‌های مختلفی مانند پذیرش کار، مدیریت منابع انسانی، برنامه‌ریزی و هماهنگی) و کنترل کیفیت مناسب و غیره. موسسات درگیر ادغام، برای تشویق به ادغام واقعی و تحمل هزینه‌های آن، به بازگشت این هزینه‌ها فکر می‌کنند. به عبارت دیگر، موسسات درگیر ادغام این سوال را از خود می‌پرسند که آیا صاحبکارانی وجود دارد که بابت ادغام واقعی (افزایش استقلال و صلاحیت موسسات

حسابرسی ادغامی)، مایل به پرداخت صرف حق‌الزحمه باشند. چون ارزیابی شرکای درگیر ادغام از این بابت خیلی امیدوار کننده نیست، بنابراین فزونی منافع بر هزینه ای در مورد ادغام واقعی متصور نیستند. در چنین حالتی، موسسات درگیر ادغام برای بهره مندی از مزایای دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات معتمد بورس، اقدام به ادغام به شکل صوری با تحمل کمترین هزینه‌های ادغام می‌کنند. در این حالت، موسسات درگیر ادغام تحت یک نام مشترک ولی بر همان منوال قبل از ادغام به صورت جزیره ای به فعالیت خود ادامه می‌دهند. در چنین شرایطی، تصور سرریز پیامدهای مثبت ناشی از هم‌افزایی حاصل شده از ادغام موسسات حسابرسی برای بازار سرمایه و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، مشکل به نظر می‌رسد.

این پژوهش با مطالعه عمیق پدیده نوع ادغام در موسسات حسابرسی ایرانی می‌تواند دستاوردهای بسیار جالب و مفیدی را برای قانون‌گذاران و نهادهای ناظر به همراه داشته باشد. اول این که نهادهای ناظر، ساز و کاری را طراحی کنند که موسسات حسابرسی را به ادغام واقعی تشویق کند. در این راستا پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی حرفه، آیین‌نامه‌ای تحت عنوان اصول یکپارچه‌سازی موسسات حسابرسی درگیر ادغام، تدوین کرده و این موسسات را ملزم به رعایت آن نماید. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران به موسسات درگیر ادغام الزام نماید که در مورد اصول یکپارچه‌سازی ادغام در مرحله برنامه‌ریزی ادغام، به توافق برسند. کاهش وزن اندازه موسسات (به عنوان نشانه ای از شکل نه محتوا) در امتیاز دهی موسسات حسابرسی معتمد بورس و پرداختن بیشتر به محتوا و کیفیت کار آنها براساس معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی می‌تواند موسسات دیگر را از ادغام شکلی باز داشته و اکثر ادغام‌های فعلی را از شکلی به واقعی سوق دهد. اما، پرداختن در مورد افزایش مشوق‌های ناشی از تقاضا برای حسابرسی باکیفیت، نیاز به اقدامات پیش‌زمینه ای گسترده ای است که خود چندین کار پژوهشی مستقل و عمیق را می‌طلبد.

پژوهش حاضر یک حوزه پژوهشی جدید و گسترده ای را به روی پژوهشگران گشوده است. پژوهش حاضر یکپارچه‌سازی ادغام (فرهنگی) را مطالعه نکرده‌اند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌های آتی این بعد از یکپارچه‌سازی را در موسساتی که در پژوهش حاضر به عنوان موسسات با ادغام واقعی شناسایی شده‌اند، مطالعه کنند. با توجه به نبود شواهد تجربی کافی در مورد محرک‌ها و موانع ادغام در موسسات حسابرسی، پیشنهاد می‌شود پژوهشگران با انجام پژوهش‌های از نوع اکتشافی مبتنی بر مصاحبه‌های عمیق با شرکاء، شکاف دانشی موجود را پوشش دهند. در زمینه فرآیند ادغام موسسات حسابرسی در ایران شواهدی در دسترس نیست. بنابراین، پژوهشگران می‌توانند با مطالعات موردی، شواهد غنی در این حوزه فراهم نمایند. هم‌چنین، در زمینه پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، اثر این پدیده بر کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و تغییر، ابقا یا انتخاب حساب‌سازان مورد مطالعه قرار گیرد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
۲. رحمانی علی، محمدی اروجه فائزه. (۱۳۹۰). بررسی موانع تشکیل مؤسسات بزرگ در ایران. دانش حسابرسی. ۱۱ (۴۵): ۸۲-۱۰۳.
۳. کیهانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). ادغام مؤسسات حسابرسی کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۵۰.
۴. محامی، ناصر. (۱۳۹۵). ضرورت ادغام مؤسسات حسابرسی، دنیای اقتصاد. ۲۳ آبان ماه.

### ب- منابع خارجی

1. Ashkanasy, N. M., and Holmes, S. (1995). "Perceptions of Organizational Ideology Following Merger: A Longitudinal Study of Merging Accounting Firms." *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), 19-34.
2. Baskerville, R., and Hay, D. (2006). The effect of accounting firm mergers on the market for audit services: New Zealand evidence. *Abacus*, 42(1), 87-104.
3. Bond, D. K. (2010). The Impact of the Arthur Andersen And Ernest & Young Merger on the Australian Audit Services Market (Unpublished PhD's thesis). The University of Technology, Sydney.
4. Bills, K. L., C. Hayne, and S. E. Stein. 2018. A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality. *The Accounting Review*. (forthcoming). <https://doi.org/10.2308/accr-52003>.
5. Cartwright, S. and Cooper, C. L. (1990), The impact of mergers and acquisitions on people at work: Existing research and issues. *British Journal of Management*, 1, 65-76.
6. Christensen, B. E., Smith, K., Wang, D., and Williams, D. (2018). The audit quality effects of small audit firm mergers in the United States. *Mays Business School Research Paper*, (2635605).
7. Choi, J. H., Kim, S., and Raman, K. K. (2017). Did the 1998 merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand increase audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1071-1102.
8. Creswell, J. 2003. *Research Design*. Thousand Oaks, CA: Sage.
9. Creswell, J. 2005. *Educational Research*. Upper Saddle River, NJ: Pearson.
10. Dae-yub, N., Jin, K. S., 2017. Analysis of the Effectiveness of China's Restructuring Policy: Focused on the Concentration of Steel Industry. Available at <http://www.papersearch.net/thesis/article.asp?key=3508100>.
11. DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 297-322.
12. Ding, R., and Jia, Y. (2012). Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 69-85.
13. Fairclough, N. C. and Fairclough, S. (2012). The Oxford handbook of mergers and acquisitions (pp.593-618), Chapter: 24, Oxford University Press, Editors: David Faulkner, Satu Teerikangas, Richard J. Joseph.
14. Firth, M., & Lau, T. (2004). Audit pricing following mergers of accounting practices: Evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 34(3), 201-213.
15. Gong, Q., Zhen, O., Lin, Y. and Wu, L., (2016). On the benefits of audit market consolidation: Evidence from merged audit firms. *The Accounting Review*, 96 (2), 463-488.
16. Greenwood, R., Hinings, C. R. and Brown. J. (1990). "P2-Form" strategic management:

- Corporate practices in professional partnerships. *Academy of Management Journal*, 33(4) 725-755.
17. Greenwood, R., Hinings, C.R. and Brown, J. (1994). Merging professional service firms. *Organization Science*, 5 (2), 237-259.
  18. Iyer, V. M., & Iyer, G. S. (1996). Effect of Big 8 mergers on audit fees: Evidence from the United Kingdom. *Auditing*, 15(2), 123.
  19. Ivancevich, S. H., & Zardkoobi, A. (2000). An exploratory analysis of the 1989 accounting firm megamergers. *Accounting Horizons*, 14(4), 389-401.
  20. Jafari, M. (2018). Incentives behind audit firms merging in Iran. Master Thesis, University of Tehran, Farabi College, Iran (in Persian).
  21. Kenno, S. A., S. A. McCracken, and S. E. Salterio. 2017. Financial reporting interview-based research: a field research primer with an illustrative example. *Behavioral Research in Accounting* 29 (1): 77-102.
  22. Lai, K. W. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 1-21.
  23. Leicht, K. T., and Fennel, M. (2001). *Professional work: A sociological approach*. Oxford: Blackwell.
  24. Lobel, J., Loewenstein, G. (2005). Emote control: the substitution of symbol for substance in foreign policy and international law. *Chicago Kent Law Review*, 80(3), 1045-1090.
  25. Lowendahl, B. R. (1997). *Strategic management of professional service firms*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
  26. Miles, M. B., A. M. Huberman, and J. Saldana. 2014. *Qualitative data analysis: a methods sourcebook*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc.
  27. MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R. and Hassan, M.S (2016), The Effects of Audit Market Liberalisation and Auditor Type on Audit Opinions: The Iranian Experience, *International Journal of Auditing*, 20(1), 87 – 100
  28. MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N. and Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 53 (4): 295–313.
  29. MohammadRezaei, F. and Mohd-Saleh, N., (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *Accounting and Finance*, 58, 885–920.
  30. Moore, D., Tetlock, P. E., Tanlu, L. & Bazerman, M. (2006), 'Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling', *Academy of Management Review*, Vol. 31, No. 1, pp. 10–29.
  31. Nahavandi, A. and A. Malekzadeh (1988), "The Role of Acculturation in Mergers and Acquisitions," *Academy of Management Review*, 13, 79-90.
  32. Nelson, R. (1988). *Partners with power: The social transformation of the large law firm*. Berkeley, CA: University of California Press.
  33. Patton, M. Q. 2002. *Qualitative Research and Evaluation Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage.
  34. Pong, C. K., & S. Burnett. (2006). "The Implications of Merger for Market Share, Audit Pricing and Non-Audit Fee Income". *Managerial Auditing Journal*, 21, (1/2), 7-22.
  35. Sales, A. L. and P. Mirvis (1984), "When Cultures Collide: Issues in Acquisition," in J. R. Kimberly and R. E. Quinn (Eds.), *Managing Organizational Transition*, Homewood, IL: Irwin.
  36. Sinkin, J., & Putney, T. (2009). *Succession Planning: The Available Strategies and How They Work*. CPA Prac. Mgmt. f., 5, 5.
  37. Stahl, G.K. and Voigt, A. (2008). Do cultural differences matter in mergers and acquisitions? A tentative model and examination. *Organization Science*, 19(1), 160-176.
  38. Shrivastava, P. (1986), "Postmerger Integration," *Journal of Business Strategy*, 5, 103-111.



39. Tonge, S. D., and Wootton, C. W. (1991). Auditor concentration and competition among the large public accounting firms: Post-merger status and future implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(2), 157-172.
40. Wang, T., Liu, C., & Chang, C. H. J. (2011). CPA-firm merger: An investigation of audit quality. *European Accounting Review*, 20(4), 727-761.
41. Westermann, K. D., J. C. Bedard, and C. E. Earley. 2015. Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors’ on the job learning. *Contemporary Accounting Research* 32(3): 864-896.
42. Westermann, K. D., J. R. Cohen, and G. Trompeter. 2018. PCAOB inspections: Public
43. accounting firms on “trial”. *Contemporary Accounting Research*. Forthcoming. Online early at <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12454>.
44. Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies*. New York: Free Press.
45. Wootton C.W., C.M. Wolk, & C. Normand. (2003). An Historical Perspective on Mergers and Acquisitions by Major US Accounting Firms. *Accounting History*, 8(1),25-60.
46. Yu, Dong Michael. (2007). *The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality* (PhD's thesis). University of Missouri, Columbia.