# نوع ادغام موسسات حسابرسی در ایران: شکلی یا واقعی

شهلا ترکانی[1]
فخرالدین محمدرضایی[2]
احمد یعقوب‌نژاد[3]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۱۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۱۲

**چکیده:**

علی رغم 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 محرک ها، 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 ادغام کننده 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 رویه ای 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 رویه ای 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 سیاست گذاری‌های نهادهای ناظر ذیربط و ویژگی‌های بازار حسابرسی است.

**کلید واژگان:** موسسات حسابرسی، ادغام شکلی ۱، ادغام واقعی ۲، یکپارچه‌سازی فیزیکی، یکپارچه‌سازی رویه ای 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 ازموسسات خدمات حرفه‌ای[1] ، سازمان‌های دانش بر غیر شرکتـی هستند که دارای ویژگی‌ها متمایز و ملاحظات خاص (شکل سازمانی[2] به صورت شراکت حرفـه‌ای ، منابـع 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 عملیـات و خدمات موسسات حسابرسی، فعالیت ادغام موسسات حسابرسـی در مقایسه با ادغـام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیز متفاوت (آسان‌تر و کم هزینـه تر) است. چرا که در این شکل سازمانی مدیر و مالک یکی هستند (سهامدار وجود ندارد)، قوانینـی در ارتباط با ادغـام موسسات حسابرسی وجود ندارد، نیازی به ارزشگذاری عمومی سهام نیسـت، به مشاوره‌های گران قیمت مالی و قانونـی نیست و امکان خصمانه وجود ندارد. بنابراین، تصویـر ادغام در موسسات حسابرسی خیلی سر راست و فرآیند خیلی کم هزینه است (فیرکلاو و فیرکـلاو ،۲۰۱۲). اما علی‌رغم تمـام 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).

پـس از شروع ادغام بین هشـت موسسه بزرگ بین‌المللی در دهـه ۱۹۸۰، تحقیقات زیادی دربـاره پیامدهای این ادغام‌ها در زمینه‌های متنوعی چـون حق‌الزحمه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسـی، کیفیت حسابرسی، رقابت و تمرکـز حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی صورت گرفـت (مانند، بسکرویل و های[3]، ۲۰۰۶؛ دینگ و جیـا، ۲۰۱۲؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۸؛ لای، ۲۰۱۹). امـا فیرکـلاو و فیرکلاو (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که علی رغـم 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 بـه خوبی درک نشده است. به عبـارت 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. هـر چند سینکین (۲۰۱۴) ادغام موسسات حسابرسی را در قالب ادغام جانبی[4]، ادغام بالادست[5]، ادغـام کوچک[6]، و فروش بخشی از کـار[7] طبقه‌بندی می‌کند، در ارتباط بـا ادغام شکلی و واقعی موسسـات حسابرسی در ایران که در شواهد حکایتی برجسته شـده اند (مانند کیهانی، ۱۳۹۹)، شواهدی در دست نیست.

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

گریـن وود و همکـاران (۱۹۹۴) بیان می‌کنند که تئوری‌های ادغـام باید نسبت به محیط و شرایـط فعالیت‌هـای ادغام‌ها، حساس باشند، تـا تفسیر درستی ارائه بدهنـد. بنابراین، ابتدا یک خلاصـه ای از شرایط بازار حسابرسی ایران، ادغام‌های آن و مشوق‌های ادغام ارائه می‌دهیم، تا به تئوریی 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 حسابرسـی بالاست، مشوق‌های طرف تقاضا و عرضه برای خدمات حسابرسی با کیفیت، به اندازه کافـی نیستند (محمدرضایی و همکـاران، ۲۰۱۸)، ادغام‌های انجام شده در بازار حسابرسی ایران دارای ویژگی‌های منحصر به فردی هستند. در دنیا موسسات حسابرسی محلی با موسسات بزرگ ادغـام می‌شوند و در راستای قوانین ادغام بـه 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 معبـر انحـلال می‌گذرد و تمامی موسسات ادغام شونده از بین رفته و تنها یک موسسه با/بدون تغییر نام، باقی می‌ماند.

مطابـق کیهانی (۱۳۹۹)، عمده‌ترین دلایل ادغام موسسات حسابرسی را می‌توان در قالب دو دستـه افزایش کیفیت حسابرسی و سهم بازار حسابرسان طبقه‌بندی کرد. این نویسنده یک دلیل منحصـر به فرد برای ادغام موسسات حسابرسی در ایران مطرح می‌کند "متاسـفانه بسـیاری از مؤسسـات حسابرسی صرفا به منظور جلوگیـری از از دست دادن قراردادهای خدمات حرفه‌ای خود و حفـظ و یا بالاتر بـردن رتبه‌ی خود در فهرسـت مؤسسات حسابرسی معتمد سـازمان بـورس واوراق بهادار، اقدام به ادغـام می‌کنند که حاصل آن، منتج به ترکیبی صـوری و همان گونـه که در مقدمه‌ی ایـن 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 ایـران دخیل دانست و آن هم برخورداری از معافیـت چرخش اجباری موسسه هر چهار سال یکبار[1] می‌تواند باشد. بنابراین، مطابق این دو دلیل منحصر به فرد برای موسسات حسابرسی ایرانی درگیـر ادغام و مباحـث کیهانی (۱۳۹۹)، می‌توان بیان کرد که ادغام موسسات حسابرسی ممکن است از نوع شکلی نه واقعی باشند.

مـا از استدلال "نماد به جای محتوا[2]" برای تفسیر چرایـی نوع ادغام موسسات حسابرسی در ایـران، بهره می‌بریـم. در حوزه سیاسی، جایگزینی محتوا با شکل و نمـاد به یکی از ارکان اصلی سیاست‌گـذاری امـروزی تبدیل شده است. بـه عقیده مور (۲۰۰۶)، برخـی از جوامع شکل را با محتـوا 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. بموجـب تبصره (۵) مـاده (۱۰) دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بـورس و اوراق بهادار (مصوب مـورخ ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحات بعدی)، موسساتی که حداقـل 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 رجحان محتوا بـر شکل وجـود دارد. در ادبیات حسابداری، محمدرضائی و همکـاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که حسابرسـی شرکت‌هـای دولتی و شبه دولتی توسط حسابرس دولتی بـه مثابه یک عمل نمادین اسـت. 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 سطـوح یکپارچه‌سازی پس از ادغام مطرح شده توسـط شریواستاوا (۱۹۸۶) برای مطالعه ادغـام شکلی از واقعی در موسسات حسابرسی ایرانـی، 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 مکانـی)، می‌پردازد. یکپارچه‌سازی رویه ای به تدوین دستورالعمل‌های اداری و عملیاتی مشترک می‌پـردازد. یکپارچه‌سـازی عملیاتی عمدتاً بـه مدیریت و اجرای متمرکز امـور عملیاتی مختلف موسسـه حسابرسی مانند مدیریت کارکنـان، تعامل با مشتریان، وصـول مطالبات، پذیرش کار، قیمت‌گـذاری کـار، توزیع و انجام کـار و مسئولیت امضای گزارش حسابرسـی، 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، رویه ای و عملیاتی، فرهنگـی و اجتماعی، اتفاق بیفتد. اما در مورد موسسات بـا ادغام شکلی، پیش‌بینی بر این است کـه یکپارچه‌سازی با درصـد بسیار پایینی در سه سطح مذکور رخ دهـد. ادغام شکلی موسسات حسابرسـی می‌تواند به اشکال مختلفـی نمایان شود. به عبارت دیگر، در اغلـب این گونه موارد، موسسـات حسابرسی درگیر ادغـام، 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 ادغـام خود به فعالیت، ادامه می‌دهند (عدم یکپارچه‌سازی فیزیکی). رویه‌ها و دستورالعمل‌های اداری و سازمانـی مشتـرک در زمینه‌هـای مختلفـی هماننـد مدیریت کارکنـان، پذیرش کار، قیمت‌گـذاری 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 اخـراج)، تعامل با مشتریـان، وصول مطالبات، پذیرش کار، قیمت‌گـذاری کارها، توزیع و انجام کارهای حسابرسی و امضای گزارش حسابرسی به صورت غیرمتمرکز و همانند ساز و کارهای قبل از ادغـام براساس مدیریت در سطح شرکا یا دفاتر کاری (هر موسسه درگیر ادغام یک دفتر کاری را تشکیل داده است)، صورت می‌گیرد.

بـا 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 بـه صورت هدفمند (که عمدتاً شامل موسسات حسابرسـی معتمد بورس طبقه اول می‌باشند) از

طریق مصاحبه‌های عمیق با شرکای این موسسات (ادغام کننده و ادغام شونده) مورد مطالعه قرار دادیم. برای درک نوع ادغام موسسات (شکلی یا واقعی) رهنمود مصاحبه نیمه ساختاریافته با نظر خبرگـان 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 ادغام شونـده و ادغام کننده) صورت گرفت. سوالات طوری طراحی شدنـد که بتوانیم ارزیابی مناسبی در زمینـه یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه ای و عملیاتی پس از ادغام موسسات درگیر ادغام، داشته باشیم.

در ادامه ادغـام موسسات حسابرسی در ایران، مرور پیشینـه و مبانی نظری، ارائه شده است. در بخش بعدی، طـرح و روش پژوهـش تشریح شده است. سپس قسمـت اصلی مقاله به صورت تحلیلـی، نوع ادغام موسسات حسابرسی را در سطـح یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویه ای و عملیاتی کاوش می‌کند. نهایتا آخرین بخش هم تحت عنوان بحث و نتیجه گیری 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 حسابرسـی است که می‌تواند در نهایت به کیفیت حسابرسی بالاتر منجر شود. جهت بزرگ شدن موسسـات حسابرسی دو راهکار وجود دارد: (۱) بزرگ شـدن از درون، (۲) بزرگ شدن از طریق ادغام با سایر موسسات. همچنین در میان عوامل متعدد بیان شده، یکی از عوامل نوظهوری که با توجـه به تحقیقات انجام شده بر کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است، ادغام موسسات حسابرسـی است (مثل تحقیقات لای[1]، ۲۰۱۹؛ چوی و همکاران[2]، ۲۰۱۷؛ دینگ و جیا[3]، 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 بیشتـر ۴) گستـرش خدمات حرفه‌ای در محدوده فراتر از جغرافیای استقرار موسسات و ۵) بالاتر رفتن رتبه موسسات در فهرست موسسات حسابری معتمد بورس و اوراق بهادار.

جامعـه حسابـداران رسمی ایران و سازمان بـورس و اوراق بهادار نیز مطابـق با نظریه اندازه حسابـرس دی آنجلـو (۱۹۸۱)، کـم هزینه‌ترین و سهـل الوصول‌ترین راه بـرای بهبود کیفیت حسابرسـی را، بـزرگ شدن اندازه موسسـات حسابرسی می‌دانند. بنابراین ایـن دو نهاد، اولی به شکـل برنامه‌های تشویقی و دومی به شکل الزامی با حـق انتخاب، بر ادغام موسسات حسابرسی تمرکـز کردند. به عبارت دقیق تر، سازمان بـورس و اوراق بهادار با صدور دستورالعمل رتبه‌بندی موسسـات حسابرسی در سال ۱۳۹۱، امتیازات موسسـات را بیشتر بر پایه بزرگی آن‌ها بنا نهاد و بـرای 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.

متاسفانه 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 عملا از معبر انحلال می‌گذرد، در حالیکه ادغام به معنی "انحلال فوری" و تابع تشریفات انحلال نشدن است، چرا که فرایند انحلال طولانی مدت و عملا 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 هرحال 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 کنترل کننده 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.[۱]

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[۲]، 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 ویک تیرماه ۱۳۹۴). دنیای اقتصاد ، شماره روزنامه ۳۵۲۷، شماره خبر ۸۹۸۰۷۶

2. MohammadRezaei & et al

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)[۱]. 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 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.

شرکـای موسسات حسابرسی با مزایـای ادغام، موانع تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ در ایران هستند.

در حـوزه‌ی پژوهش‌هـای مرتبط با مرحلـه ادغام (دوران گذار از دو یـا چند موسسه به یک موسسـه واحـد)، سه پژوهش مرتبط مرور شـده اند که شواهد جالبی را فراهـم کرده اند. اولین پژوهـش توسط گریـن وود و همکاران (۱۹۹۴) است که به اهمیـت "تناسب سازمانی" در ادغام موسسات حسابرسی می‌پـردازد. 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 می‌پردازنـد که عدم موفقیت برخی از ادغام‌ها این است که در مرحله مذاکرات اولیه یا «نامزدی» ادغام، توجه مدیران طرفین، معطوف به دستیابی«تناسب راهبردی[1]» مانند صرفه جویی اقتصادی ناشـی از مقیاس، تخصص گرایـی بیشتر و بهبود پوشش جغرافیای شـده و «تناسب سازمانی[2]» ماننـد ساختار موسسه، فرایندهای تصمیم‌گیری و ساز و کارهای فرهنگی، نادیده گرفته می‌شود. پژوهشگـران در این تحقیق، یک مدل نظامند سه مرحله ای از فرایند ادغام که شامل مرحله (۱) بررسـی نامزدهای احتمالی ادغام «پیـش از نامزدی»، مرحله (۲) مذاکـره واقعی بر سر تصمیم ادغـام «مرحله نامزدی[3]» و در نهایت مرحله (۳) پـس از ترکیب شدن قانونی سازمان‌ها و تبدیل شـدن سازمان جدید به نهـاد عملیاتی « ازدواج»، ارائه کرده اند. در این راستا، آشکاناسی و هملز (۱۹۹۵) در یک مطالعهٔ ۳۰ ماهه، ائدلوژی 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 مـدل چهار مرحلـه ای فرآیند ادغام شامل ایجاد یک دوره شـوک، عقب نشینی و سپس انطباق سریـع و تغییـر را فراهم می‌کند. نتایج پژوهش، نیاز به در نظـر گرفتن عوامل انسانی و فرهنگی در ادغام‌هـا را برجستـه می‌کند و اینکه مدیریت را برای یکپارچگی پس از ادغام، نیاز به مدیریت بـا رویکرد فعالانه دارد. نهایتاً، جعفری (۱۳۹۶) در پایان نامه ای به بررسی ساز و کارهای موجود و سـاز و کارهای مطلوب ادغـام موسسات حسابرسی در ایران پرداخته اسـت. نتایج این تحقیق نشـان دهنـده چهار ساز و کار تأثیرگذار بر موفقیت ادغام است که شامل ساز و کارهای محیطی، سازمانـی، فردی و فرهنگـی می‌شوند. هریک از این ساز و کارها نیز شامل مولفه‌هایی هستند. در ایـن راستـا اولویت بندی این سـاز و کارها بسیار اهمیت دارد که به این صـورت است: ۱. ساز و کارهای فردی ۲. ساز و کارهای سازمانی ۳. ساز و کارهای فرهنگی ۴. ساز و کارهای محیطی.

بیشترین و قابل اتکاترین شواهد موجود در مورد ادغام موسسات حسابرسی در مورد پیامدهای ادغـام این موسسات است. این مطالعات نقش ادغام موسسات حسابرسی بر عواملی چون کیفیت حسابرسـی، حق‌الزحمه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسی و تاخیـر در گزارش حسابرس مورد مطالعـه قـرار داده اند. جریان غالب پژوهش‌هـای مرتبط با نقش ادغـام 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

(چـوی و همکـاران۲۰۱۷[1] ؛ دینگ و جیـا [2]، ۲۰۱۲؛ وانگ و همکـاران[3]، ۲۰۱۱). به طور نمونه، دینگ و جیا (۲۰۱۲) نقش ادغام پرایس واترهوس کوپرز[4] در انگلستان را بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، آزمون کرده اند. نتایج حاکی از آن است که به دلیل افزایش ارتباط ارزشی سـود و کمتر بودن سطـح اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران این موسسـه پس از ادغام، کیفیت خدمـات حسابرسی افزایش یافته است. امـا در رابطه با حق‌الزحمه حسابرسی پس از ادغام نتایج تحقیقـات ناسازگار است. یافته‌های ایر و ایـر (۱۹۹۶ )، ایوانسویچ و زردکوهی (۲۰۰۰) و فرث و لاو (۲۰۰۴) بیانگـر کاهـش حق‌الزحمه بعـد از ادغام است. اما، نتایج برخـی دیگر از پژوهش‌ها مثـل دینـگ و جیا (۲۰۱۲) و گانگ و همکاران (۲۰۱۶) بیانگـر افزایش حق‌الزحمه بعد از ادغام موسسـات حسابرسی هستند. اما یافته‌های پونـگ و برنت (۲۰۰۶) حاکی از آن است که افزایش تمرکـز در بازار خدمات حسابرسـی انگلستان در نتیجه ادغام موسسـه پرایس واتر هاوس کوپر، منجـر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی نشده است. نتایـج تحقیق باند (۲۰۱۰) در زمینه رقابت در بـازار خدمـات حسابرسی استرالیا پس از ادغام نشان می‌دهد کـه بازار خدمات حسابرسی در استرالیا پس از ادغام همچنان رقابتی است . نهایتاً، لای (۲۰۱۹) به بررسی این موضوع پرداخت کـه آیا ادغام موسسات حسابرسی منجر بـه کاهش تاخیر گزارش حسابرسی، افزایش حق‌الزحمه حسابرسـی و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود؟ نتایج تحقیـق وی حاکی از آن است که بعد از ادغـام، تاخیر در گـزارش حسابرسی در صنعت املاک کاهش یافته است. ولی شواهدی مبتنی بر کاهش کیفیت حسابرسی و یا افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بدست نیامده است.

در ارتبـاط 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 حسابرسی را عـدم تمایـل شرکای هر دو طرف برای انطباق با رویه‌های جدید، عدم توافق بر سر نام موسسه ایجـاد شده پس از ادغام، فرهنگ متفاوت شرکت‌های درگیر ادغام، انجام تغییرات سریع، ظرفیت ناکافـی موسسه ادغام کننده، انتقـال نامناسب کارکنان (تغییرات سریـع 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)، ادغـام صـوری و شکلی به عنوان دلیـل شکست ادغام موسسات حسابرسـی بیان کرده است. در راستای بحث کیهانی (۱۳۹۹) نتایج دائه 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 دولـت" نسبت می‌دهد که پیامدهای مثبـت هم افزایی ادغام‌های واقعی بـرای این صنعت را به ارمغـان نیاورده است. خلاصـه اینکه، مرور پیشینه نشان می‌دهد که در مورد نوع ادغام موسسات حسابرسـی به طور اعم و ادغام شکلی و صـوری، در ادبیات پژوهشی ادغام موسسات حسابرسی،

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.

### ۳-۲. مبانی نظری

از دیدگـاه اقتصـادی، ادغام به سـه دسته افقی، عمودی و متنوع تقسیـم می‌شود. زمانی که کسـب و کارهای مشابه و هم‌رده در هم ادغام می‌شوند،ادغام افقیبه 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 کاملا نامرتبط هستند بایکدیگر ادغام می‌شوند. سینکین[1] (۲۰۱۴) از دیدگاهی دیگر، ادغام موسسات حسابرسی در قالب ادغـام جانبی[2]، ادغام بالادست[3]، ادغام کوچک[4]، و فـروش بخشی از کار[5] طبقه‌بندی می‌کند. در ادغـام جانبی، یـک موسسه حسابرسی با چندین شریک با موسسه دیگـر (با اندازه مشابه) ادغام می‌شود. در ادغام بالادست، یک موسسه حسابرسی کوچک یا متوسط با یک موسسه بزرگتر ادغام می‌شـود. در ادغام کوچک، کـه بین موسسات کوچک محبوبیت فراوانی دارد، یک یا چند شریک (انفـرادی) بـا 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 مؤسسـه حسابداری و مشتریان را دارد. در فروش بخشـی از کار که ابزاری برای طرح جانشینی[6] داخلـی است، شریک در حال بازنشستگـی، موسسه را ترک می‌کند و موسسه به منظور پرداخت سهم الشرکه و فراهـم آوردن جانشین شریک ترک کننده موسسه، قسمتی از خدمات، مشتریان یا مناطق جغرافیایی خود را به موسسه دیگر واگذاری می‌کند.

علی رغم 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 ادغـام موسسات حسابرسـی در ایران در عمل "رویکردی واقعی نداشته بلکه به شـکلی صوری و حاصـل ترکیبی از شـرکای جزیره ای در مؤسسات حسابرسـی بوده است". مرور پیشینه این پژوهـش 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، دائه یوب و جین (۲۰۱۷) به موضوع ادغام اسمی[7] صورت گرفته در صنعت فولاد چین اشاره کرده است.

مایسـتر (۱۹۹۳) بر این باور است که موسسات ارائه دهنده 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 حسابرسی 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[1] 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[2] 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 عمدتا طرفدار محیط زیست بودند جزئیات این قانون را درک نمی‌کردند (مور، ۲۰۰۶).

در پژوهش‌های حسابداری، محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) برای تشریح رابطه نظری بین نوع حسابرسان در ایران (حسابرس دولتی در مقابل حسابرس خصوصی) و نوع گزارش حسابرسی، از استدلال "نماد به جای محتوای" مور (۲۰۰۶)، بهره برده است. این پژوهشگران بیان می‌کنند که حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی توسط حسابرس 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 علی رغم این که حسابرس دولتی به ظاهر اغلب ویژگی‌های لازم برای حفظ استقلال خود در مقایسه با موسسات حسابرسی خصوصی دارد (مانند تعداد مشتریان زیاد، درآمد زیاد و بازار حسابرسی انحصاری)، اما عملاً به دلیل نمادین بودن حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی توسط حسابرس دولتی، لزوما حسابرس دولتی گزارش‌های غیرمقبول بیشتری در مقایسه با حسابرسان 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 دارایی ها، 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

مشتـــرک برای اداره موسسات درگیر ادغام در قالـــب شخصیت حقوقی جدید و واحد است. نهایتاً در یکپارچه‌ســـازی عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی، یک مجموعه از ارزش‌ها و فرهنگ یا به عبارتی سازمـــان جدید تک فرهنگی می‌شود (سیلز و میرویس، ۱۹۸۴ ؛ نهاوندی و ملک زاده ،۱۹۸۸). به بیانی دیگر، در این یکپارچه سازی، عملیات پس از ادغام، از طریق مدیریت متمرکز کنترل و اداره می‌شود. بنابراین، در یک ادغام واقعی که انگیزه دستیابی به هم افزایی وجود دارد (که البته ممکن است بسیار توان فرسا و زمان بر 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

### ۱-۳. طرح پژوهش

بـــا توجـــه به اینکه هدف ما افزایـــش دانش موجود درباره‌ی شکـــل و عملیات ادغام موسسات حسابرســـی است، روش مطالعه کیفی را برگزیدیـــم. مهمترین دلیل انتخاب روش کیفی آن است کـــه درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً دانش کمی وجود داشتـــه باشد (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). با مرور تحقیقـــات انجام شده قبلی در خصوص ابعاد ادغـــام موسسات حسابرسی ، پژوهش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی بینش محدودی در خصوص شکل و فعالیت ادغام ارائه نموده اند و این پژوهش‌ها عمدتـــاً مزایا، موانـــع و پیامدهای ادغـــام را برجسته کرده اند و در خصوص نـــوع ادغام موسسات حسابرســـی، دانـــش کمی وجود دارد. لـــذا با علم به محدود بودن تحقیقـــات 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، وسترمن ، بدارد ، و ارلی ۲۰۱۵ ؛ بیلز، هاین، و استین ۲۰۱۸ ؛ وستیرمن، کوهـــن و ترومپاتر ۲۰۱۸). و از ایـــن رهنمود در مصاحبه با شرکای[1] موسســـات درگیر در ادغام، استفاده شد.

چارچوب کلـــی برای طراحی سوالات مصاحبـــه، سطوح یکپارچه‌سازی پـــس ادغام پیشنهاد شـــده شریواستاوا (۱۹۸۶) اســـت. این پژوهشگر معتقد است که یکپارچه‌ســـازی پس از ادغام در سطـــوح مختلف، ۱) رویه ای، ۲) فیزیکی و ۳) عملیاتی، فرهنگی و اجتماعی رخ می‌دهد. بنابراین بـــرای تمایز ادغام واقعی از شکلی، باید سوالاتی در مورد یکپارچه‌سازی پس از ادغام از جنبه‌های فیزیکـــی، رویه ای و عملیاتی، فرهنگی و اجتماعـــی طرح می‌شد. با مطاله عمیق‌تر ادبیات مرتبط بـــا هر یـــک از این سطوح یکپارچه‌سازی و کسب نظرات اولیـــه از خبرگان، این نتیجه حاصل شد که یکپارچه‌سازی فرهنگی-اجتماعی یک سطح بالاتر و غایی‌تر از سطوح یکپارچه‌سازی فیزیکی، رویـــه ای و عملیاتـــی است و ادغامی این سطـــوح (فیزیکی، رویه ای، عملیاتـــی) 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. هم چنین 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، رویه ای و عملیاتی پس از ادغام را شامل می‌شود و هر سوال اصلی هر سطح از یکپارچه سازی، 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 کرزول (۲۰۰۳، ۲۰۰۵) برای کدگذاری داده‌ها استفاده کردیم.[1] 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 همکاران۲۰۱۷) و به ترتیب طرح کدنویسی را به ترتیب تصحیح کردیم (مایلز و همکاران ۲۰۱۴). در نهایت سه پژوهشگر در مورد کد گذاری نهایی توافق کردند. سرانجام ، همان طور که در راهنماهای انجام تحقیقات کیفی پیشنهاد شده است، ما یک نسخه از متن خود در اختیار برخی مصاحبه شوندگان قرار دادیم، بنابراین به مصاحبه شوندگان 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 ازشرکای حسابرسی پاسخ دادند و همه از حمایت‌های جدی برای نتایج گزارش خبر دادند. یکی از مخاطبان اظهار داشت که این گزارشات "فوق العاده 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 محافظه کاری) برای مصاحبه در مورد فرایند ادغام موسسات خود، با مشکل روبرو شد و مصاحبه‌ها حداقل با تاخیر و پس از هماهنگی‌ها و پیگیری ها، انجام شدند. دوم اینکه انجام مصاحبه‌های حضوری با همه گیری 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، مصاحبه شوندگان باید تا حدی به گذشته‌نگری[2] روی می‌آوردند. با این حال، شرکای مصاحبه شونده سخاوتمندانه وقت گذاشتند و در صورت لزوم مداراک 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.

### ۲-۳. جمع‌آوری داده‌ها

در ایـن پژوهـش از نمونه گیری هدفمند استفـاده شده است. ایـن روش در صورت نیاز به معیارهـای خـاص برای مشارکت و زمانـی که هدف تحقیق درک عمیق بـر 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، رویـه ای و عملیاتـی) را داشته باشد و هم بتوانند در صورت تمایل، در دفاتر جداگانه و به صورت جزیره ای به فعالیت خود ادامه دهند. در نظر گرفتن این معیار خاص برای مشارکت کنندگان، به ایـن دلیل بود که بتوانیم درباره نـوع ادغام، قضاوت درستی داشته باشیم؛ چرا که برای موسسات غیـر بزرگ، به دلیـل تعداد کم شرکا و کارکنـان، فعالیت در دفاتر جداگانـه، ایجاد کارگروه ها، کمیته‌ها یا واحدهای مانند واحد حقوقی، کنترل کیفیت و ... به طور کلی مسئله یکپارچه سازی، مقرون به صرفه نبوده و موضوعیت چندانی هم ندارد.

بنابرایـن از بیـن ۲۰ موسسه حاصل از ادغام در سال ۱۳۹۸، یـک مورد آن در دوره پژوهش منفک شد. از ۱۹ موسسه باقی مانده، تنها ۹ مورد جز موسسات بزرگ[1] می‌باشند و ۱۰ مورد جز موسسـات غیر بزرگ قـرار گرفتند. با این حال برای اطمینان از درستی معیار در نظر گرفته شده بـرای انتخاب نمونه و کسب اطلاعات از میـزان یکپارچه‌سازی موسسات غیر بزرگ پس از ادغام، بـا شرکـای سه موسسه مصاحبه انجام شد. در طی فرآیند مصاحبـه با یکی از این موسسات غیر بزرگ، متوجـه شدیم که نوع ادغام، فروش بخشی از کار (جذب)، توسط شرکای موسسات ادغام شونـده بوده اسـت. لذا با توجه به پرت بودن داده‌های این مصاحبه و برای جلوگیری از اخلال در نتیجـه گیری پژوهش، علی رغم 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 عمیـق با ۲۳ شریک با سمت‌های مختلـف از ۱۱ موسسه برآمده از دل ادغام، جمع‌آوری گردیده است. ما معتقدیم که اطلاعات کافی را برای دستیابی به اهداف تحقیق خود بدست آوردیم.

همانطـور که جـدول (۱) نشان می‌دهد، تلاش شده است که ترکیـب مصاحبه شونده‌ها هم در برگیرنـده شرکـای موسسات ادغام کننده و هم شرکای موسسـات ادغام شونده باشد. دفعات مصاحبه‌هـا تقریباً یـک بار بوده به جز دو بار مصاحبه ای که با رئیـس هیات مدیره و مدیرعامل موسسـه حسابرسی F1، شده است. هم چنیـن در مصاحبه‌ی اول، با چهار شریک اصلی موسسه مذکـور به صورت یک جا مصاحبه شده است. تمامی مصاحبه‌ها به جز سه مورد (دو مورد تلفنی،

---

۱. موسسـات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول بـا توجه به دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد، در ایـن پژوهـش به عنوان موسسات حسابرسی بزرگ شناخته شده اند، اما استفاده از این اصطلاح به هیچ عنوان تداعی گر ویژگی‌های موسسات بزرگ بین‌المللی نیست.

یک مورد هم از طریق ایمیل)، حضوری بوده و به طور میانگین یک ساعت به طول انجامیده است. بـرای حفظ محرمانه بودن، اطلاعاتی که احتمالاً یک شریک یا موسسه را شناسایی می‌کند، ارائه نشـده است و تنها به هـر موسسه براساس حروف الفبا یک کد از F1 تا F11 تخصیص داده شده اسـت. هم چنین، برای ارتباط نقل قول‌های مستقیم انجام شده با خلاصه جدول اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده ها، به هریک شریک به ترتیب کد P1 تا P23 اختصاص یافت. به طـور مثـال نقل قول P12 مربوط به شریک شماره ۱۲ در جدول (۱) است. از ۱۱ موسسه ای که بـا شرکای آنها مصاحبه شده است، نه موسسه جزء موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول طبـق رتبه‌بندی سال ۱۳۹۹، هستند. در این پژوهش در برخی موارد با چند شریک یک موسسه حسابرسـی، مصاحبه شده است. اگر نحوه مصاحبه در جدول (۱)، مشترک ذکر شده است، یعنی بـه طـور همزمان چند شریک در مصاحبه شرکت کرده اند. اما در برخی موارد هم با چند شریک یـک موسسه به طور جداگانه مصاحبه شده است که این مـوارد 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 رفـع تناقض بـه شریک سوم یا چهارم، برای مصاحبه، مراجعه می‌شـد. با توجه به هدف پژوهش مصاحبه‌هـا کلاً پس از ادغام انجام شـده اند. پاسخ تمامی شرکای مصاحبه شده (صدای مصاحبه شوندگـان) به جز یک مورد (که اجازه ضبط صدا را ندادند[1])، ضبط شدند. قبل از شروع مصاحبه، از مصاحبـه شونده اجـازه استفاده از دستگاه ضبط گرفته شد. ضبط مصاحبه به تفسیر پاسخ‌ها با کمتریـن میزان خطا، کمک می‌کند. علاوه بر این، ما بـه همه مصاحبه شوندگان اطمینان دادیم که پاسخ‌های آنها محرمانه باقی می‌ماند و تمام نقل قول‌های مورد استفاده در مقاله تحقیق نهایی عـاری از هرگونه اطلاعـات شناسایی است. مصاحبه‌های ضبط شـده رونویسی، خلاصه و مبنای تجریه و تحلیل داده‌ها قرارگرفت. برخی از اطلاعات به طور مستقیم از صحبت مصاحبه شوندگان نقل قول و برخی دیگر از پاسخ ها، استنباط شده اند. جدول (۱) اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه شونده‌ها را با جزئیات ارائه داده است.

۱. بـرای مشارکـت کننده ای 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**

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

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

*. نـدارد، یعنـی اینکه موسسه مورد مطالعه جزء موسسات حسابرسی معتمـد سازمان بورس و أوراق بهادار در سال ۱۳۹۹ نیست.

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

در ایـن بخش با تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه بـا شرکای موسسات حسابرسی درگیر ادغـام در سه سطـح یکپارچگی فیزیکی، یکپارچگی رویه ای و یکپارچگـی عملیاتی می‌پردازیم. یکپارچگـی فیزیکی بـه موضوع تجمیع مکانی دفاتر موسسات حسابرسـی می‌پردازد. یکپارچگی رویـه ای به بررسی این موضوع می‌پـردازد که آیا دستورالعمل‌های موسسـات ادغامی در زمینه مدیریـت کارکنان، پذیـرش کار، قیمت‌گذاری کار و کنترل کیفیـت، یکسان‌سازی و بروز رسانی شـده است یا خیر. یکپارچگی عملیاتی به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا عملیات موسسات ادغامـی در زمینه مدیریـت کارکنان، تعامل با مشتری، وصول مطالبـات، تنوع خدمات، پذیرش کار، قیمت‌گذاری کارها، توزیع و انجام کارهای حسابرسی و امضای گزارش حسابرسی، به صورت متمرکـز مدیریـت و انجام می‌شود یا بر همان منوال قبـل 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 حسابرسی در ایران می‌تواند بررسی این موضوع باشد کـه آیـا واقعا موسسات درگیر در ادغام، در یک دفتر کاری تجمیع شده اند و یا اینکه هر موسسه درگیـر ادغام در دفتر قبلی و بـا پرسنل قبلی خود به صورت جزیره ای به فعالیت، ادامه می‌دهد. سوالـی کـه در این قسمت پرسیده شده است: آیا محیـط دفاتر موسسات ادغام شده به اشتراک گذاشته شده است؟

از بیـن یازده موسسه حاصل از ادغام، هفـت 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 واحـدی تجمیع شده اند، تنهـا دو در مورد، ساختمان به نام موسسه جدید است. شریک موسسه F1 در باره یکپارچه‌سازی فیزیکی می‌گوید:

*"امـوال منقـول از موسسات قبلی (به عنـوان آورده شرکا) طبق نظـر کارشناس رسمی دادگستـری 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 تجمیع شده اند. شاید در ظاهر امر به نظر برسد که یکپارچه‌سازی فیریکی 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 تجمیع 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، عملا 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 قراردادها، امور مالی، پیگیری و صول مطالبات و ...)؟

در شش مورد (چهار موسسه بزرگ و دو موسسه غیربزرگ) از موسسات مورد مطالعه، اشل حقوق و دستمزد یکسان‌سازی نشده، آئین نامه استخدامی مشترک تدوین نشده و چارت

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

*"آییـــن نامه استخدامی و دستورالعمل‌ها را اصـــلاح 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 نامه‌هـــای متحدالشکل برای پذیرش کـــار 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؟

تنهـــا در پنـــج موسسه (موسسات بزرگ) مورد مطالعه، فرم یـــا دستورالعمل پذیرش کار تهیه شـــده 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 ایـــن بخش یـــک سوال مطرح شده است. آیا برای قیمت‌گـــذاری کارها، مدل بودجه بندی وجود دارد؟ و توسط چه کسی بررسی و تصویب می‌شود؟

تنها در ســـه موسسه (موسسات بزرگ) مورد مطالعـــه، دستورالعملی برای تعیین حق‌الزحمه پیشنهـــادی براساس مدل بودجه بندی، تهیه گردیده است. در ادامه اظهارات یکی از شرکای این موسسات ارائه می‌گردد:

*"شریـــک ارزیابی کننده کـــار، براساس فرم بودجـــه بندی، ساعات کـــار (حسابرس ارشد، سرپرســـت، مدیر و...) را پیش‌بینی می‌کند کـــه با توجه به تورم بالا نباید از ۱۲۰ درصد ســـال قبل کمتـــر باشد. سپس سربار (سهم جامعه حسابـــدارن رسمی، بیمه و مالیات و..) و سهـــم سود موسسه بـــه آن اضافه می‌شود. در نهایت پس از بررسی مدیر عامل یا توسط معاونت برنامه‌ریزی و هماهنگی، به تصویب می‌رسد". (P۱)*

### ۴,۲,۴. دستورالعمل‌های کنترل کیفیت

در ایـــن قسمت دو ســـوال در مورد نحوه نظارت برکیفیت کارهای موسسه پس از ادغام طرح شـــده است. آیا آیین نامه‌های کنترل کیفیت به صورت تجمیع شده و یک شکل برای تمام کارها تدویـــن شده اســـت؟ مدل کنترل کیفی در موسسه پس از ادغام چگونه است (به صورت ضربدری و یا واحد جداگانه)؟

تنهـــا در هفـــت مورد از موسسات مورد مطالعه، آیین نامـــه 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. یکپارچه‌سازی عملیاتی

برای درک این سطح از یکپارچه‌سازی ادغام موسسات، سوالاتی 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. درادامه سوالات ذکر می‌شوند.

#### ۴,۳,۱. مدیریت متمرکز کارکنان

در این قسمت سوالاتی 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 سوالات عبارتند از: آیا پرسنل مجدداً ارزیابی، قراردادهای همکاری ادامه داشته، یا بازخرید و یا پرسنل جدید استخدام شده اند؟ 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 ازادغام 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

کـار حسابرسی و تیـم حسابرسی هر کار به صورت جداگانه انجـام می‌شود و یا توسط واحدهای مربوطه و به صورت متمرکز انجام می‌گیرد؟

تنهـا در دو مورد از ادغام‌ها (F۱ و F۸)، واحـد 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 انعقـاد قـرارداد، صاحبکاران اول بایـد موسسه را انتخاب کنند. به جـز کارهای عملیاتی (شرایـط اجرای کار، توافق موارد قابل ذکر در گـزارش نهایی، شرکت در جلسات مجامع شرکـت ها) که توسط شریک مسئول مربوطه کـه پروژه به آن محول شده است، صورت می‌گیرد؛ مابقی تعاملات با مشتری مانند انعقاد قرارداد، ارسال صورتحساب، تسویه حساب بـا صاحبکار، توسـط موسسه انجام می‌شـود و متکی به شریک مسئـول کار حسابرسی نیست." (P1)*

بـرای نه مورد دیگر از ادغام هـا، واحد تعامل با صاحبکار یا واحدهایـی تحت عناوین مشابه وجـود نـدارد. 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 ایـن قسمت یک سوال مطرح شده است: آیا وصـول مطالبات و دریافتی از بابت قراردادها بـه حساب‌های بانکی متمرکـز موسسه پس از ادغام واریز شده و یا طبـق روال قبل از ادغام؛ به حسابهـای معرفی شده (منظـور از حسابهای معرفی شده، حسابی کـه در موسسه جدید معرف هـر یک از موسسه‌های درگیر ادغام بـه صورت جداگانه است) بوده است؟ در ادامه پاسخ شرکای موسسات به سوال ارائه می‌گردد:

علی‌رغـم این کـه در دو مورد از موسسات مورد مطالعه، وصـول 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 یه حساب بانکی دارد. مدیر برد روی دستگاه تلفن همراهش نرم‌افزار بانک نصب هسـت و براش پیامک میاد که پولش بـه حساب موسسه واریز شده ولی بامیز دو یعنی برد دو. بعضا اومدن گفتن که جزیزه 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 هیت مدیره درگیر نمی‌شوند) است". (P1)*

*"وصول مطالبات هر دفتر برای خودش است، حساب‌های بانکی جدید به نام موسسه ایجاد کردیـم، هر دفتری موظف کـه توی قرارداداش شماره حسـاب موسسه که در اختیارش*

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

در نــه مــورد دیگر از ادغام ها، وصول مطالبات به صورت متمرکز ولی از طریق حساب معرفی شــده از طرف شرکا کــه به نام موسسه جدید اســت، واریز می‌شود. گزیده‌هــای از مصاحبه‌ها با شرکای موسسات ادغامی، در ادامه بیان می‌شود:

*"موسسات وقتی که ادغام می‌شوند بایستی حساب‌های جدید ایجاد کنند، چون شخصیت حقوقــی شــان 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

افزایــش تنوع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی پس از ادغام، می‌تواند نشانه ای از بروز هم افزایــی ناشی از ادغام واقعی موسسات حسابرسی باشــد (سینکین و پوتنی، ۲۰۰۹). از موسسات مــورد مطالعــه، تنها در دو مــورد از موسسات پــس از ادغام (F1 و F8)، افزایــش تنوع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی، حاصــل 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 کمیته ای به صورت متمرکز انجام گیرد، می‌تواند نشانه ای 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 دهــد)، می‌تواند نشانــه ای 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؟ آیــا یک کمیته پذیرش یا رد مشتری و یا واحد امور مشتری و قراردادها وجود دارد؟ یا با تصویب هیات مدیره یا شریکی که کار را آورده یا شریک مسئول کار، انجام می‌گیرد؟

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

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

*"بــرای پذیرش کار آیین نامه و دستورالعمل تهیه شــده 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 غیرمتمرکز و از طریق هر شریکی که کار را آورده، صورت می‌گیرد. گزیده ای 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 با تو کفش همدیگر نکنیم. مثلا من اگه رفتم توی هلدینگ خودرویی 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 سوالاتی 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 قراردادها 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 ا جذب کرده و صاحبکار، تعیین می‌شود. در ادامه گزیده ای 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 ایـن قسمت سوالاتـی در مورد نحوه توزیـع کار حسابرسی پرسیده شـده است. سوالات 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 سوالات، 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.

سـه مـورد از موسسات مورد مطالعه (از موسسات بـزرگ) دارای کمیته توزیع کار می‌باشند، و بخـش خدمات غیرحسابرسی از حسابرسی تفکیک شـده است. در ادامه پاسخ شرکای این سه موسسه ارائه می‌شود:

*" پس از پذیرش کار در حوزه مدیریت موسسه، معاونت هماهنگی و برنامه‌ریزی بین بردها، کـار را توزیع می‌کند. البتـه 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 نیایـد. ولی بعد از آن، کمیته توزیع کار تشکیل شد. مـا برد تخصصی نداریم، فقط واحد خدمات از حسابرسی جداست". (P13)*

*" دپارتمان‌هـای تخصصی شامل، حسابرسی داخلی، حسابرسی عملیاتی، تحلیل فرآیندها و خدمات مالی، ایجاد شد. مثلا 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 هشـت مورد دیگر از موسسات مورد مطالعه (شش موسسه بزرگ و دو موسسه غیربزرگ)، 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:

*" هـر دفتری یک مدیر ارشـد، مدیران فنی و با یکسری نیـرو و .... دارد و مسولیت کار با خودشـان 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 طـرح شده است. نحـوه 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 بورسـی علاوه بر مدیر اول و مدیـر دوم، مدیر سوم، گزارش را بررسی می‌کند در واقع در کارهای بزرگ همه درگیریم." (P6)*

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

طـرح سوال در مورد مسئولیت امضای (شریک مسئـول و ناظر) گزارش حسابرسی، می‌تواند مـا را در پی بردن به نوع ادغام موسسات مورد مطالعـه، یاری رساند. به عنوان نمونه، اگر امضای گزارشـات حسابرسی بـر همان منوال قبل از ادغـام باشد (شرکای هر موسسـه درگیر ادغام در گزارشـات حسابرسی، نقش شریک مسئول و ناظر را بـازی 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 هیت مدیره یا کمیته توزیع کار و غیره، به صورت متمرکز تعیین شود، می‌تواند نشانه ای از ادغام واقعـی باشـد. برای پی بردن به این موضوع، سوالاتی در ادامـه طرح شده است. مسولیت امضای (شریـک مسئول و ناظر) گزارش حسابرسـی، در چه مرحله‌ی مشخص می‌شود؟ به طور مثال در مرحلـه پذیـرش 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 متمرکـز 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، بیمـاری...) نبود، مدیر سوم (مدیر ارشد مـوازی 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)*

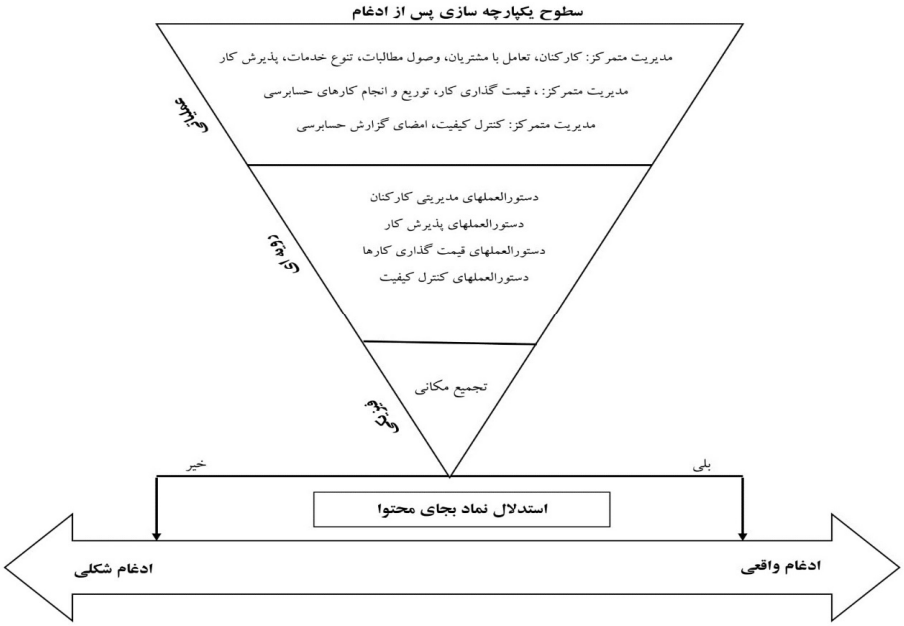
### ۴،۸. جمع‌بندی تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها

از بعد یکپارچگی فیزیکی، در هفت موسسه از یازده موسسه مورد مطالعه، تجمیع فیزیکی انجام شده است و فقط در چهار مورد علی رغم 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 عمدتا 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

صــورت 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 دفاتــر 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 شامــل حفظ نیروهای قبلی، جذب نیروهای جدید، ارزیابی نیروها، تعیین حق‌الزحمه و تخصیص بــه تیم‌های حسابرسی، به طور جداگانه برعهده هر یک از موسسات ادغام شده و هر یک از شرکا بــر همان منوال قبل از ادغــام، صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر، مدیریــت پرسنل بر عهده واحد منابــع انسانــی و به صورت متمرکز نیست. هم چنین، صفر تا صد تعامل با مشتری شامل پذیرش کــار، توافق بر سر حق‌الزحمه، نحوه ارائه خدمات و گزارش حسابرسی و پیگری 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 پذیــرش و برنامه‌ریزی به صورت متمرکز، انجام نمی‌شــود. در بحث توزیع کار نیز مطابق مباحث بالا، هر شریک یا واحدی (مثلا در قالب موسسه قبل از ادغام) که کاری برای موسسه جذب کرده، خــودش کار را انجام می‌دهد و عملاً کمیته توزیع کار یــا برنامه‌ریزی به صورت متمرکز مدیریت ایــن امور را بر عهده نــدارد. لازم بذکر است که در چنین موسساتــی 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 رویــه ای و عملیاتــی). به طور خلاصه، می‌توان گفت در این گونه ادغام ها، موسسات درگیر ادغام بــه صورت شکلی در قالــب یک شخصیت حقوقی واحد فعالیت می‌کننــد، 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

موضـوع ادغام موسسات حسابرسـی به دلیل پیامدهایی که بر فعـالان این حرفه و استفاده کنندگـان از اطلاعات مالی دارد، توجه قانون گـذاران، نهادهای ناظر، فعالان حرفه و پژوهشگران را بـه خود جلب کرده است. اما، بـه استثنای پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، در سایر ابعاد ایـن پدیده مانند محرک‌ها و موانع ادغـام، فرآیند ادغام و دلایل شکست ادغام ها، شواهد تجربی و نظـری قابل توجهی وجود ندارد. بنابراین، شکاف دانشـی عمیقی در زمینه پژوهش‌های از نوع اکتشافی و موردی که فرآیند ادغام را به طور عمیق مطالعه کنند، نمایان شده است. یکی از ابعاد مغفـول ادغام موسسات حسابرسی، مطالعـه در مورد نوع ادغام این موسسات است. علی رغم این که در متون موجود به انواع مختلفی از ادغام‌های موسسات حسابرسی همچون ادغام جانبی، ادغام بالادسـت، ادغـام کوچک و فروش بخشی از کار، پرداخته شده اسـت، ادغام واقعی و شکلی (که بـه نظـر می‌رسد پدیده یکتایی باشد که در بازار حسابرسی ایران رخ داده)، مورد مطالعه و کاوش قـرار 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، رویه ای و عملیاتی، فرآیند ادغام در موسسات ایرانی را بررسی می‌کند.

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

مطالعــه به ایــن مهم دست یافته اند. به عبارت دیگر، اغلب موسســات مورد مطالعه پس از ادغام در دفتــر کاری مشترکی بــه فعالیت می‌کنند. یکپارچه‌سازی رویه ای، فقــط در دو مورد آن هم یکسان‌ســازی حقــوق و دستمزد و آئین نامه کنترل کیفیت، اتفاق افتــاده است. به عبارت دیگر، از بعــد یکپارچه‌سازی رویه‌ای، می‌تــوان 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 گــزارش حسابرسی، یکپارچه‌سازی اتفاق نیفتاده است. جمع بندی یافته‌های بدســت آمده از نقطه نظر هر سه بعد یکپارچه‌سازی ادغام به طور همزمان، بیانگر آن است که در دو موسســه مــورد مطالعه، ادغام واقعی و در یک موسسه دیگر ادغام شبه واقعی است و در هشت موسســه مورد مطالعه دیگر، این ادغام از نوع شکلی اســت. به عبارت دیگر، در اکثر ابعاد مذکور، نحــوه عمــل 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.

بــرای تحلیــل چنین پدیده ای در این پژوهش از استدلال نماد به جای محتوا بهره برده شده اســت. براساس این استدلال، ادغام موسسات حسابرسی می‌توانــد به مثابه یک عمل نمادین (به شکل صوری)، برای بهره مندی از منافع آن در یک بازار حسابرسی خاص، باشد. در تفسیر دلایل ایــن ادغام شکلی به جای ادغام واقعی، باید بــه محرک‌های موسسات درگیر ادغام پرداخته شود. ایــن محرک‌ها از بعد دستورالعمل‌هــا و الزامات نهادهای ناظر بر حرفــه حسابرسی و ویژگی‌های بــازار حسابرسی ( تقاضا بــرای حسابرسی باکیفیت)، قابل بحث است. بــه نظر می‌رسد مهم‌ترین محــرک برای ادغام موسســات حسابرسی در ایران دستورالعمــل رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمــد بورس باشد. این دستورالعمل، برای موسســات حسابرسی بزرگ تر، امتیاز بیشتری را در نظــر می‌گیــرد و حسابرسی شرکت‌های بــزرگ بورسی را به این موسســات بزرگ‌تر محول کرده اســت. موسسات حسابرســی سریع‌ترین راهکار برای بزرگ شدن را در ادغــام می‌بینند تا بتوانند وارد فهرســت موسسات معتمد بورس شده، رتبه خود در این فهرست را حفظ کرده، به موسسات معتمــد طبقه "اول" ارتقا یافته و از الزامات چرخــش اجباری موسسات حسابرسی هر چهار سال یکبــار، معــاف شوند. به غیر از این دو محرک هویدا، یــک 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 اختیــار عمل شرکا، هزینه عدم سازگاری، راه اندازی سازوکارهای تشکیلاتی (کمیته‌های مختلفی ماننــد پذیرش کــار، مدیریت منابع انسانی، برنامه‌ریزی و هماهنگــی) و کنترل کیفیت مناسب و غیــره. موسسات درگیر ادغــام، برای تشویق به ادغام واقعی و تحمــل هزینه‌های آن، به بازگشت ایــن هزینه‌ها فکر می‌کنند. به عبارت دیگر، موسسات درگیر ادغام این سوال را از خود می‌پرسند کــه آیا صاحبکارانــی وجود دارد که بابت ادغــام واقعی (افزایش استقــلال 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 هم افزایی حاصل شده از ادغام موسسات 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 قانون گذاران 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. هم چنین، 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 پیش زمینه ای گسترده ای است که خود چندین کار پژوهشی مستقل و عمیق را می‌طلبد.

پژوهش حاضر یک حوزهٔ پژوهشی جدید و گسترده ای را به روی پژوهشگران گشوده است. پژوهش حاضر یکپارچه‌سازی ادغام (فرهنگی) را مطالعه نکرده اند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌های آتی این بعد از یکپارچه‌سازی را در موسساتی که در پژوهش حاضر به عنوان موسسات با ادغام واقعی شناسایی شده اند، 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. هم چنین، در زمینه پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، اثر این پدیده بر کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و تغییر، ابقا یا انتخاب حسابرسان 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 موسسات حسابرسی کی ؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۵۰.
۴. محامی، ناصر.(۱۳۹۵). ضرورت ادغام موسسات 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 consoliodation: 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., & Zardkoohi, 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 Availabe Stratgies 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.