

# ادغام مؤسسات حسابرسی

## کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن



حمیدرضا کیهانی

بوقوع پیوست. که هم اکنون (تا تاریخ ۱۳۹۹/۰۳/۱۰) تعداد ۲۸ ادغام و (تا تاریخ ۱۳۹۸/۰۹/۲۱) تعداد ۲ خروج از ادغام در مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران داشته‌ایم و امید است در آینده به این تعداد افزوده نشود. فهرست مؤسسات ادغام شده و منفک از ادغام به شرح جدول شماره یک و دو زیر است.

۴- دلایل ادغام و یکی شدن مؤسسات حسابرسی:

عمده‌ترین دلایل ادغام مؤسسات حسابرسی را می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

۴-۱- تکمیل کادر تخصصی در مؤسسات:

در شرایط کنونی در حرفه‌ی ما نیروی ماهر و متخصص از ابزار مهم و از ضروریات اثربخش در ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی و گزارش‌های مرتبط است که این نیاز می‌تواند با ادغام مؤسسات حسابرسی و استفاده‌ی مطلوب از نیروهای توانمند موجود در آن‌ها مرتفع گردد.

۴-۲- امکان ارائه‌ی خدمات ویژه‌ی تخصصی و سودآوری بیش‌تر:

با ادغام مؤسسات حسابرسی و تجمیع متخصصین حرفه در مؤسسات ادغام شونده، امکان ارائه خدمات تخصصی، جذب فرصت‌های بیش‌تر و کسب مشتریان جدید بیش‌تر شده که در واقع کسب سود بیش‌تر را به دنبال خواهد داشت.

۴-۳- گسترش خدمات حرفه‌ای در محدوده‌ای فراتر از جغرافیای استقرار مؤسسات:

ادغام در مؤسسات حسابرسی بین‌المللی باعث دسترسی بیش‌تر آن‌ها به بازارهای جهانی و در نتیجه سودآوری بالاتر خواهد شد. لیکن متأسفانه با توجه به شرایط تحریم این موضوع فعلاً در ایران ساکت و غیر فعال است.

۴-۴- بالاتر رفتن رتبه‌ی مؤسسات

از ادغام مؤسسات حسابرسی می‌شود، نام بیگ فور (BIG FOUR) جلوه‌گری می‌کند و این در حالی است که تا اوایل قرن جدید چیزی به نام بیگ فور وجود نداشت. در آن ایام هشت مؤسسه‌ی حسابرسی در اندازه‌ی نه چندان بزرگ و به نام‌های آرتور اندرسن،<sup>۲</sup> کوپرزاندلای براند هاوس،<sup>۳</sup> ارنست و وینی،<sup>۴</sup> دیلویت هاسکینز و سلسل،<sup>۵</sup> پیت مارویک میچل،<sup>۶</sup> پرایس واتر هاوس،<sup>۷</sup> توچ رز<sup>۸</sup> و آرتور یانگ<sup>۹</sup> وجود داشت.

در سال ۱۹۸۹ ادغام‌های بزرگی اتفاق افتاد و هشت مؤسسه‌ی فوق در ابتدا به شش مؤسسه و سپس در سال ۱۹۹۸ به ۵ مؤسسه بزرگ و در سال ۲۰۰۲ این ۵ مؤسسه به ترکیبی از ۴ مؤسسه به نام‌های پی دبلیو سی،<sup>۱۰</sup> دیلویت،<sup>۱۱</sup> ای وای<sup>۱۲</sup> و کی پی ام جی<sup>۱۳</sup> درآمد که همان بیگ فور کنونی هستند.

۳- تاریخچه‌ی ادغام در ایران:

نخستین ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران در سال ۱۳۹۴ شمسی و براساس دستورالعمل ادغام مؤسسات حسابرسی مصوب ۱۳۸۴/۱۲/۱۷ شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

### ۱- مقدمه

از دیرباز تحصیل و ادغام<sup>۱</sup> یک یا چند مؤسسه در یک مؤسسه‌ی حسابرسی که از این پس در این مقاله به آن مؤسسه‌ی «موجود» گفته می‌شود و یا ترکیب دو یا چند مؤسسه‌ی حسابرسی در یک مؤسسه‌ی جدید که از این پس آن را مؤسسه‌ی «جدید» نام می‌بریم، همواره خبرساز و در سطر اخبار حرفه‌ای کشورهای در حال توسعه و پیشرفته بوده است. لکن این عمل در کشور ما، عمدتاً نه به صورت رویکردی واقعی بلکه به شکلکی صوری و حاصل ترکیبی از شرکای جزیره‌ای در مؤسسات حسابرسی بوده است. در حالی که ادغام به معنای یکی شدن ارکان و اجزای مؤسسات حسابرسی ادغام شونده در قالبی واحد و مشترک و متأثر از کلیه‌ی منافع و ضررهای حاصل از این ترکیب است. از همین رو، در مقاله‌ی حاضر به صورتی گذرا مباحث مرتبط با این موضوع و چگونگی اجرا و موانع ادغام طرح می‌شود.

۲- تاریخچه‌ی ادغام در جهان:

در اذهان افراد حرفه‌ای تا صحبت

### جدول یک

مؤسسات ادغام شده				
ردیف	مؤسسه‌ی حسابرسی ادغام شونده	مؤسسه‌ی حسابرسی ادغام کننده	تاریخ ادغام	نام مؤسسه‌ی حسابرسی پس از ادغام
۱	دایا رایان	رهیافت و همکاران	۱۳۹۴/۰۲/۱۶	دایا رهیافت
۲	ایران مشهود	آزمون پرداز	۱۳۹۴/۰۶/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۳	آریان فراز	دایا رهیافت	۱۳۹۴/۰۸/۰۲	دایا رهیافت
۴	دانشگر محاسب خبره	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۵	دانشگر محاسب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۴/۱۱/۰۳	ارقام نگر آریا
۶	آگاه حساب	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۵/۲۴	ارقام نگر آریا
۷	تدبیرگران شاخص اندیش	ارقام نگر آریا	۱۳۹۵/۰۷/۲۵	ارقام نگر آریا
۸	امین مشهود پارس	کارای فارس	۱۳۹۵/۰۸/۰۱	کارای فارس
۹	فرازمند	بهنود حساب	۱۳۹۵/۱۲/۰۱	بهنود حساب
۱۰	متین خردمند	رازدار	۱۳۹۵/۱۲/۰۵	رازدار
۱۱	آرمان راه برد	آروین ارقام پارس	۱۳۹۵/۱۲/۱۵	آرمان آروین پارس
۱۲	آیین محاسبان امین	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۰۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۳	آیین ارقام	حساب گستر پویا	۱۳۹۶/۰۴/۲۴	حساب گستر پویا
۱۴	راهبرد پیام	فریوران	۱۳۹۶/۰۴/۳۱	فریوران
۱۵	آب دیده محاسبان امین	هژیران	۱۳۹۶/۰۵/۳۱	هژیران
۱۶	اندیشگران پویا	آزمون پرداز ایران مشهود	۱۳۹۴/۱۰/۰۱	آزمون پرداز ایران مشهود
۱۷	آبان حساب	سامان پندار	۱۳۹۶/۱۱/۰۷	سامان پندار
۱۸	رهنمودگران کاردان	هوشیار ممیز	۱۳۹۶/۱۱/۰۹	هوشیار ممیز
۱۹	آروین حساب رسا	رهنمود ارقام پارس	۱۳۹۶/۱۱/۲۸	رهنمود ارقام پارس
۲۰	ایمان پردازش اعداد	احراز ارقام	۱۳۹۶/۱۱/۰۱	احراز ارقام
۲۱	نمودگر روش	آتیه اندیش ارقام	۱۳۹۷/۰۲/۰۴	آتیه اندیش نمودگر
۲۲	تدبیر امید خاورمیانه	راده	۱۳۹۷/۰۴/۱۰	راده
۲۳	آرنیکا ارقام پارس	مهرگان تراز و همکاران	۱۳۹۷/۰۵/۰۱	مهرگان تراز و همکاران
۲۴	مدبران مستقل	رازدار	۱۳۹۷/۰۸/۱۲	رازدار
۲۵	رایان بهروش پارس	آئین محاسب و همکاران	۱۳۹۷/۰۹/۱۲	آئین محاسب و همکاران
۲۶	مهرگان تراز و همکاران	بصیر محاسب توس	۱۳۹۷/۱۲/۰۱	بصیر محاسب توس
۲۷	دیلمی پور و همکاران	فراز مشاور	۱۳۹۸/۰۲/۰۷	فراز مشاور دیلمی پور
۲۸	نوبین نگر مانا	هدف همکاران	۱۳۹۹/۰۳/۱۰	هدف نوبین نگر

### جدول دو

مؤسسات منفک از ادغام				
ردیف	مؤسسه‌ی حسابرسی پس از ادغام	مؤسسه‌ی حسابرسی منفک از ادغام	تاریخ خروج از ادغام	نام مؤسسه پس از ادغام
۱	ایران مشهود	آزمون پرداز	۱۳۹۸/۰۸/۰۲	آزمون پرداز ایران مشهود
۲	مهرگان تراز و همکاران	بصیر محاسب توس	۱۳۹۸/۰۹/۲۱	بصیر محاسب توس

در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار:

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 همان‌گونه که در مقدمه‌ی این مقاله بیان گردید به رویکردی دور از تعریف واقعی آن است. ۴-۵- استفاده از فناوری انفورماتیک مؤسسات ادغام شونده:

یکی از دلایل ادغام را می‌توان استفاده از ابزار نرم‌افزارهای انفورماتیک مؤسسات رهرو در این راستا دانست. معمولاً ادغام در این مؤسسات، راه‌رفته‌ی آن‌ها را برای مؤسسات ادغام شونده کوتاه‌تر می‌کند.

۵- مراحل ادغام مؤسسات حسابرسی اهم مواردی را که مؤسسات حسابرسی در انجام مراحل ادغام باید در برنامه‌ی کاری خود لحاظ دارند به شرح زیر می‌توان برشمرد:

۱-۵- تنظیم اساسنامه‌ی مناسب که ضوابط، روابط، تفکیک مسئولیت‌های بین شرکا را پس از شروع ادغام و همچنین پس از منفک شدن احتمالی از ادغام را مشخص و تعریف کند.

۲-۵- تنظیم جدول حقوق و مزایای کارکنان و مدیران مؤسسات ادغام‌شونده در جهت یکنواختی حقوق و مزایای آن‌ها پس از ادغام.

۳-۵- تعیین نوع طبقه‌ی شرکا و درصد مالکیت آن‌ها پس از ادغام.

این موضوع یکی از مهم‌ترین نکات ادغام بشمار می‌آید. در این خصوص، یکی از روش‌های متمایز از سایر روش‌ها این است که شرکای مؤسسه‌ی ادغام‌شده به سه گروه تقسیم به شرح زیر تقسیم می‌شوند:

الف) شرکای گروه اول: که در واقع شرکای مؤسس و مسئول تأمین منابع

اولیه و سرمایه‌ی در گردش در جهت ادامه‌ی فعالیت مؤسسه می‌باشند. این گروه مسئولیت راهبردی و تصمیمات اصلی مؤسسه پس از ادغام را نیز برعهده دارند.

ب) شرکای گروه دوم: این دسته از شرکا از اهمیت ویژه‌ای برای شرکای گروه اول برخوردار هستند و به میزان سهم‌الشرکه‌شان در سود و زیان مؤسسه نیز شریک خواهند بود.

ج) شرکای گروه سوم: در واقع صرفاً شرکای حقوق بگیر مؤسسه هستند.

گفتنی است که شرکای گروه دوم و سوم هنگام ورود سهمی از بابت سرقفلی به مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» پرداخت نمی‌کنند و لذا در زمان خروج نیز وجهی از این بابت دریافت نخواهند کرد.

از دیگر مطلب مهم در این قسمت این است که در بدو ورود باید میزان سهم‌الشرکه‌ی هر یک از شرکا به‌وضوح و به تفکیک مشخص و در اساسنامه‌ی مؤسسه درج گردد.

۴-۵- حقوق بازنشستگی، بازخرید شرکا و حقوق ناشی از فوت شرکا در اساسنامه‌ی مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود»:

باید به‌وضوح در خصوص حقوق بازنشستگی و نحوه‌ی بازخرید شرکا و همچنین حقوق و مزایای تعلق گرفته به وراثت شرکای فوت شده تدابیر لازم اتخاذ و در اساسنامه ادغام قید گردد.

۵-۵- رعایت الزامات قانونی در خصوص قانون مالیات‌ها و سازمان تأمین اجتماعی

۱-۵-۵- در ادغام باید به موارد مندرج در ماده‌ی ۱۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده‌ی مذکور در مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» توجه کافی بعمل آید.

۲-۵-۵- در انتقال کارهای در جریان مؤسسات مورد ادغام به مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» باید حتی‌المقدور

نام مجری قراردادهای منعقد به‌نام مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» تغییر یابد تا در رعایت مفاد ماده‌ی ۳۸ قانون تأمین اجتماعی و بخشنامه‌ی «۱۴ جدید درآمد» برای مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» مشکلی پیش نیاید.

۳-۵-۵- بدهی است که از زمان ترکیب باید به این موضوع توجه داشت که هر گونه آثار بدهی‌های احتمالی و یا قطعی از بابت مالیات و بیمه و سایر بدهی‌ها، به مؤسسات قبل از ادغام مربوط خواهد بود و این موضوع باید به‌توجه مقتضی در توافقنامه طرفین قید گردد.

۶-۵- تنظیم و اتخاذ روش‌های مناسب در جریان عملیات حسابرسی مؤسسات ادغام‌شونده:

طرح کلی حسابرسی، برنامه‌ریزی انجام کار و ترکیب تیم‌های حسابرسی باید به گونه‌ای طراحی گردد که در نظر شرکت‌های مورد رسیدگی که قبلاً توسط مؤسسه‌ی حسابرسی قبل از ادغام رسیدگی می‌شد اثرات منفی ایجاد نکند.

۷-۵- چارچوب و دستورالعمل‌های اجرایی و استخدامی در مؤسسات ادغام‌شونده باید در شرایطی متناسب و همخوان بوده و در نهایت از یکنواختی لازم در کلیه‌ی سطوح برخوردار شوند.

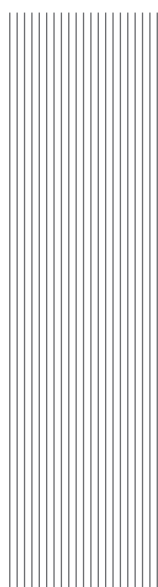
۶. عوامل قابل تأمل در انتخاب مؤسسات حسابرسی برای ادغام:

برای این که مؤسسات حسابرسی مورد ادغام دچار مشکلات ناشی از عوارض ادغام نگردند لازم است موارد زیر را در خصوص انتخاب مؤسسه مناسب رعایت کنند:

۱-۶- وجوه مشترک اخلاقی و اندازه‌ی توان کاری هر یک از مؤسسات مورد ادغام باید به هم نزدیک باشد.

۲-۶- ظرفیت کاری مؤسسات ترجیحاً باید در حد و اندازه‌ی یکدیگر باشد.

۳-۶- دورنمای فعالیت مؤسسات مورد ادغام باید به گونه‌ای روشن بیانگر تداوم فعالیت آن‌ها برای آینده باشد.



## ۷. عوامل شکست در ادغام‌ها:

۷-۱- عدم تنظیم اساسنامه‌ای مناسب که ضوابط، روابط و تفکیک مسئولیت‌های بین شرکا را پس از شروع ادغام و همچنین پس از منفک شدن احتمالی از هم مشخص و تعریف کند.

۷-۲- عدم تمایل شرکای مؤسسات ادغام‌شونده در جهت انطباق با روش‌های جدید تدوین شده برای مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود».

۷-۳- عدم تصمیم‌گیری و اتخاذ استراتژی مناسب قبل از نهایی شدن مراحل ادغام در جهت تغییر نام مؤسسات ادغام‌شونده به نام مؤسسه‌ی جدید و معرفی آن به بازار.

۷-۴- عدم انطباق روش‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی و استخدامی مؤسسات ادغام‌شونده با یکدیگر و عدم تغییر آن در مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود».

۷-۵- شتاب‌زدگی در ایجاد تغییرات پس از ادغام نسبت به امورات عملیاتی، جاری و حفظ مشتریان که موجب از دست دادن قراردادهای و کارکنان مؤسسات خواهد شد.

۷-۶- در انتخاب ناهمگون مؤسسات ادغام‌شونده، ممکن است برخی از شرکا یا کارکنان به دلیل بازنشستگی یا جابه‌جایی در سمت‌ها، باعث ایجاد خلأی محسوس در مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود» گردد و عدم تعیین جایگزین ظرفیت‌های خالی باعث ایجاد مشکلاتی برای مؤسسات ادغام‌شده خواهد شد.

۷-۷- ناهماهنگی و عدم اعتدال در تغییرات احتمالی حقوق و مزایای کارکنان پس از ادغام ممکن است

موجب ناخشنودی و خروج کارکنان و ایجاد مشکلات اساسی برای مؤسسات ادغام‌شده گردد.

۷-۸- عدم همکاری لازم در جهت تأمین منابع کافی توسط شرکای مؤسسات ادغام‌شونده، به‌منظور به‌روزرسانی سیستم‌های فناوری، سرمایه‌ی در گردش و آموزش به‌منظور پیشرفت مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود».

۷-۹- عدم برنامه‌ریزی مؤثر و مدبرانه

۷-۱۱- ارتباط ضعیف مدیران ارشد اعم از واحد اجرایی، عملیات و اداری با کارکنان حاصل از ترکیب.

۷-۱۲- انجام ادغام نه به‌صورت یک رویکرد واقعی بلکه به‌شکلی صوری و حاصل ترکیبی از شرکای جزیره‌ای

## ۸- کلام آخر

هیچ نعمتی چون آرامش و وجود محیطی آرام و صمیمی نمی‌تواند انسان را در مسیری هموار و در جهت اهدافی ایده‌آل به حرکت درآورد، لذا از



جامعه‌ی حرفه‌ای خوب و ارزشمندمان این انتظار می‌رود که در مسیر ادغام، با برنامه‌ریزی مناسب و در جهت قالبی واحد و مشترک، این مهم را پیش گیرند، باشد که بارعایت مطالب فوق در جهت اعتلای جامعه‌ی حرفه‌ای گام‌های مؤثری برداشته شود. ■

در امر ادغام و عدم تدبیر مناسب در تهیه‌ی دستورالعمل‌ها و روش‌هایی اجرایی مشترک.

۷-۱۰- عدم برنامه‌ریزی مناسب در خصوص زمان‌بندی اعلام و آگاهی تغییرات انجام شده و ماحصل آن در مؤسسه‌ی «جدید» یا «موجود».

پی‌نوشت‌ها:

1- Mergers and Acquisitions  
2- Arthur Andersen  
3- Coopers & Lybrand  
4- Ernst & Whinney  
5- Deloitte, Haskins & Sells

6- Peat Marwick Mitchell  
7- Price Water House  
8- Touche Ross  
9- Arthur Young & Co  
10- PWC

11- DeLOTTE  
12- EY  
13- KPMG

منابع:

1-Mergers of CPA Firms

2-Succession Planning Badblocks

3-Mergers and Acquisitions of Accounting Firms