

شناسایی عوامل موثر بر ادغام مؤسسات حسابرسي با استفاده از روش داده بنیاد

Identification of Factors Influencing the Mergers of Auditing Firms Using a Grounded Theory Approach

Highlights

- Organizational, managerial, supra-organizational, legal and regulatory, and human resources factors were identified as the main drivers of integration. The findings offer The results of the research showed that the success of the merger is the result of the simultaneous interaction of internal and environmental factors.
- The results of the research showed that the success of the merger is the result of the simultaneous interaction of internal and environmental factors.
- The merger of audit firms can lead to the diversification of services, improved performance of the firms, and strengthened professional independence of auditors.

Abstract

Research indicates that large auditing firms provide higher quality services to specific clients compared to smaller firms, because the economic dependence of larger firms on clients is lower. Also, in the event of auditor negligence, larger auditing firms lose more credibility than their smaller firms. The aim of this article is to investigate the factors influencing the mergers of auditing firms in Iran. In this research, a qualitative grounded theory approach has been used, and a field study was conducted using grounded theory instead of testing hypotheses, which itself contributes to understanding and constructing a theory derived from the social context and from the perspectives of the subjects. To investigate this aim, qualitative methods were used alongside 20 experts in the auditing sector with experience in the merger of audit firms, utilizing snowball sampling, and information was gathered through in-depth interviews. For analysis, the grounded theory method was utilized. In the initial stage, 123 identification codes were generated, and following revisions (removal and merging), 25 concepts were selected and results were classified into six components including organizational factors, managerial factors, extra-organizational factors, legal and regulatory factors, human resource factors, and Consequences.

Keywords: Merger of auditing firms, Audit quality, Grounded theory method.

Extended Abstract

Objective:

This investigation aims to pinpoint and categorize the determinants affecting the consolidation of audit firms within Iran's professional environment. Prior evidence suggests that larger audit institutions tend to deliver superior service quality to specific clients, primarily because their economic reliance on individual clients is comparatively lower. Additionally, larger firms face more significant reputational losses in cases of professional negligence. Given the increasing globalization of financial markets and the necessity for domestic firms to compete internationally, understanding the driving forces behind mergers is of paramount importance.

Methodology:

The present study adopts a qualitative paradigm, utilizing the systematic grounded theory approach. Unlike conventional hypothesis-testing methods, this inductive strategy facilitates the emergence of a substantive theory rooted in social contexts and the subjective perceptions of participants. The statistical population comprised highly experienced auditing experts (members of the Iranian Association of Certified Public Accountants) who had either directly participated in merger negotiations or possessed comprehensive knowledge of the merger processes. Through purposive snowball sampling, 20 experts (with professional backgrounds spanning 13 to 38 years) were selected. Data were collected via in-depth, semi-structured interviews until theoretical saturation was achieved. The analytical procedure involved open, axial, and selective coding, facilitated by MAXQDA software.

Findings:

The initial open-coding phase generated 123 primary codes (verbal indicators). Subsequent refinement, elimination of redundancies, and conceptual integration reduced these to

25 distinct concepts, which were ultimately organized into six overarching categories: (1) Organizational factors (including cost-efficiency, partners' legal status, technological adoption, and operational planning); (2) Managerial factors (encompassing continuous monitoring, merger leadership, and compensation improvements); (3) Extra-organizational factors (covering cultural-intellectual levels, public culture, bargaining power, international networking, and professional support); (4) Legal and regulatory factors (consisting of standard-setting, large contract acquisition, audit framework design, and licensing); (5) Human resource factors (focusing on audit team composition and client engagement); and (6) Consequences (resulting in service diversification, performance enhancement, and auditor independence).

Conclusion:

The outcomes underscore that audit firm mergers in Iran are not solely financial decisions but are profoundly shaped by cultural contexts, legal infrastructures, and managerial capacities. Motivations such as market expansion, technological advancement, and specialization are pivotal. By offering a localized model, this research equips policymakers and practitioners with actionable knowledge to navigate merger complexities and elevate professional audit quality.

Ethical Considerations

Following the Principles of Research Ethics

The authors have observed ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all of them.

Authors' Participation

The authors' participation in the article extracted from the thesis is as follows:

First author: Preparation and preparation of samples, conducting experiments and collecting data, performing calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, preparing a draft of the article

Second to fourth authors: Thesis supervisors and advisors, research design, monitoring the stages of research, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing and finalizing the article

Conflict of Interest

The authors declare that there is no conflict of interest in this article.

Sponsor

This article is free of any financial support

Acknowledgements

We would like to thank and appreciate the esteemed members of the Iranian Society of Certified Public Accountants for completing the information

نکات برجسته

- عوامل سازمانی، مدیریتی، فراسازمانی، قانونی و مقرراتی و منابع انسانی به عنوان پیشران های اصلی ادغام شناسایی شدند.
- نتایج پژوهش نشان داد موفقیت ادغام، حاصل تعامل هم زمان عوامل درون سازمانی و محیطی است.
- ادغام موسسات حسابرسی می تواند به تنوع خدمات، بهبود عملکرد موسسات و تقویت استقلال حرفه ای حسابرسان منجر شود.

چکیده

بررسی ها نشان می دهد که موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک، خدمات با کیفیت تری را به صاحبکار مشخص ارائه می کنند، زیرا وابستگی اقتصادی موسسات بزرگ به صاحبکار کمتر است. همچنین در صورت قصور حسابرسان، موسسات

حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک تر اعتبار بیشتری را از دست می دهند. هدف این مقاله بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی در کشور ایران می باشد. در این پژوهش از روش تحقیق کیفی داده بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به جای آزمون فرضیه ها که خود در ایجاد شناخت و ساخت نظریه ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوژه ها به اکتشاف می پردازد. برای بررسی این هدف، از روش کیفی و از خبرگان بخش حسابرسی در مواردی همراه با تجربه ادغام موسسات حسابرسی به تعداد ۲۰ نفر به روش نمونه گیری گلوله برفی استفاده و با مصاحبه عمیق به جمع آوری اطلاعات پرداخته شده است. برای تجزیه و تحلیل نیز روش گرند تئوری مورد استفاده قرار گرفته شد. در مرحله اولیه ۱۲۳ کد شناسایی و در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات (حذف و ادغام) ۲۵ مفهوم انتخاب و نتایج در شش مولفه شامل عوامل سازمانی، عوامل مدیریتی، عوامل فراسازمانی، عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل منابع انسانی و پیامدها طبقه بندی شده است.

واژه‌های کلیدی: ادغام مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، داده بنیاد.

۱- مقدمه

در فضای اقتصادی ایران و در سنوات گذشته با توجه به متفاوت بودن ساختار بازار حسابرسی در کشور که ناشی از گستردگی اقتصاد دولتی بوده، همواره مباحث متفاوتی در مورد تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ، عوامل مؤثر، آثار و موانع آن مطرح شده است. وجود سازمان حسابرسی با نقش تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران با هدف اعتلای حرفه و نظارت بر کار کارکنان حرفه ای و تصمیم مجلس شورای اسلامی مبنی بر اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی، موجب رونق گرفتن بازار خدمات حسابرسی در کشور و تاسیس قابل ملاحظه موسسات حسابرسی در سنوات اخیر شده است. از یک طرف رقابت میان موسسات حسابرسی داخل افزایش یافته بطوریکه طبق آخرین گزارشات واصله از سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران در خصوص میزان درآمد کسب شده در سال ۱۴۰۲ سهم سازمان حسابرسی تنها ۱۳ درصد نسبت به مجموع درآمدهای حرفه حسابرسی در کشور بوده است (که این میزان نسبت به سنوات گذشته کاهش قابل ملاحظه ای داشته است) و از طرف دیگر پژوهشگران، سیاستگذاران و صاحب نظران حرفه حسابرسی، اعتقاد دارند که کیفیت حسابرسی از طریق تمرکز و تخصص گرایی به واسطه ادغام موسسات حسابرسی و تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ افزایش می یابد. به نظر آنها اگر حرفه حسابرسی در کشور ایران بخواهد سهمی از بازار جهانی خدمات حسابرسی را داشته باشد و یا در آینده با آزاد سازی خدمات موسسات حسابرسی بین المللی در ایران، یا ورود شرکت های ایرانی به بازارهای سرمایه خارجی سهم خود را حفظ کند، به ناچار باید در کشور،

مؤسسات حسابرسی بزرگ شکل گیرد و به تعبیر جوشو^۱ (۲۰۲۳) مؤسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره ای جز بزرگ شدن و ادغام ندارند. در همین راستا و در ایران از اوایل سال ۱۳۹۴، تعداد ۶۲ موسسه حسابرسی با هم ادغام شده که از بین آنها تاکنون ۷ موسسه حسابرسی از ادغام خارج شده است. این تحقیق با هدف شناسایی و بررسی عوامل موثر بر تصمیم گیری برای ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران انجام می شود. با تمرکز بر عوامل موثر، این مطالعه به دنبال ارائه چارچوبی جامع برای درک بهتر این پدیده و ارائه پیشنهاد هایی برای سیاستگذاران و مدیران مؤسسات حسابرسی است. نتایج این پژوهش می تواند به تقویت ساختار بازار حسابرسی، افزایش رقابت پذیری مؤسسات و بهبود کیفیت خدمات حرفه ای کمک کند حال سوال اینجاست که عوامل موثر بر ادغام مؤسسات حسابرسی کدامند؟

می توان این پرسش را مطرح کرد که آیا الزامات حقوقی حاکم بر مؤسسات حسابرسی در ایران، به عنوان یک مانع ساختاری در مسیر ادغام آنها عمل می کند؟ بر اساس مفاد اساسنامه ای جامعه حسابداران رسمی، فعالیت در این حرفه به دو شکل شخص حقیقی (فردی) یا شخص حقوقی (تأسیس مؤسسه) مجاز شمرده شده است. بر پایه ماده ی ۶۰ این آیین نامه و نیز ماده ی ۱۸ آیین نامه ی نمونه، چنانچه به اشخاص ثالث زیانی وارد شود، همه شرکا در برابر آن زیان دیده، به صورت تضامنی پاسخگو خواهند بود.

تجربه ایالات متحده نشان می دهد که پس از بحران مسئولیت پذیری در سال های پایانی قرن بیستم (دهه ۱۹۹۰)، شمار زیادی از مؤسسات، ساختار خود را به نوعی «مسئولیت محدود» تبدیل کردند. در این چارچوب حقوقی، دارایی های شخصی هر یک از شرکا، در برابر دعاوی هایی که ناشی از خدمات ارائه شده به موکلان سایر شرکاست، مصونیت پیدا می کند. به بیان روشن تر، یک شریک، به سبب خطاهای حرفه ای شریک دیگر که نظارتی بر او ندارد، مؤاخذه نخواهد شد؛ هر چند در قبال اشتباهات خودش همچنان شخصاً مسئول است. گفتنی است که این حکم، معمولاً تنها در زمان انحلال یا خاتمه مشارکت، قابلیت اجرا دارد.

با این وجود، قوانین مسئولیت محدود، به خودی خود مانع از طرح دعوی علیه سرمایه مؤسسه یا آورده ی شرکا نمی شوند. لئو^۱ (۲۰۲۰) نیز این موضوع را تأیید کرده و خاطرنشان می سازد که در بسیاری از ایالت های آمریکا، شرکت های با مسئولیت محدود ناگزیر از ارائه ی وثیقه یا تضمین هایی (همچون بیمه نامه یا گواهی های بانکی) برای پوشش بدهی های آتی خود هستند.

در همین زمینه، مشایخی فرد و جهانشاد (۱۳۹۸) در پژوهش خود به این نکته دست یافتند که هم آمیزی مؤسسات خرد و پدید آوردن نهادهای بزرگ تر، می تواند به ارتقای جایگاه حرفه ای و توانمندی حسابرسان در سطح بنگاه های حسابرسی بینجامد. به نظر فوریادی و راتناواتی^۴ (۲۰۱۵) حسابرسی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی

و اختلاف نمایندگی بین استفاده کنندگان و ارائه دهندگان صورت های مالی، اثرات زیان آور جدایی مالکیت از مدیریت را تغییر خواهد داد. از این رو، کیفیت حسابرسی، ابزاری در جهت کاهش ریسک اطلاعات برای کاربران صورت های مالی است. ادغام موسسات حسابرسی پدیده ای است که در سال های اخیر به ویژه در بازارهای جهانی افزایش یافته است. با وجود مطالعات انجام شده، هنوز کمبود تحقیقات جامع در مورد عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی وجود دارد. این تحقیق می تواند به تکمیل این شکاف کمک کند و چارچوبی برای تصمیم گیری مدیران و سیاستگذاران ارائه دهد و به بهبود کیفیت حسابرسی و ارائه راهکارهایی برای موسسات حسابرسی کمک کند. این موضوع نه تنها از منظر علمی بلکه از منظر عملی و اجتماعی نیز اهمیت دارد، به ویژه با توجه به نقش حیاتی حسابرسان در شفافیت مالی و اقتصادی این موضوع از منظر اقتصادی، اجتماعی و حرفه ای نیز اهمیت دارد.

با توجه به اینکه پژوهش حاضر به بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی می پردازد و با عنایت به این موضوع که پیرامون هدف حاضر هنوز خلاءهای تحقیقاتی از جمله عدم بررسی جامع عوامل محیطی و نهادی، کمبود پژوهش های تطبیقی بین المللی، نبود مدل های بومی برای ادغام، کمبود بررسی اثرات بلند مدت ادغام و عدم توجه به عوامل انسانی و فرهنگی وجود دارد، بنابراین ضرورت و اهمیت پژوهش حاضر پیرامون این مساله تعریف می گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه ها

اتحاد راهبردی در قالب ادغام، فرایندی است که طی آن یک نهاد حسابرسی با گردآوری دارایی ها و گزینش شرکای هم سو، به خلق ارزش مضاعف دست می یابد. این پدیده مستلزم برقراری تعاملات پیوسته و همسوسازی میان طیفی از کنش های سازمانی است؛ به گونه ای که هر چه پیچیدگی و ناهمگونی این کنش ها بیشتر باشد، درجه ی ضرورت تشکیل چنین ائتلافی فزونی می یابد.

مهم ترین دستاورد ادغام برای قلمرو حسابرسی، توانایی برآوردن نیازهای گسترده ی جامعه ی حرفه ای است. این کارکرد، وجوه کمی و کیفی گوناگونی را دربر می گیرد؛ از جمله: توسعه سرمایه های انسانی، ایجاد تعادل در ساختار ترکیبی کارکنان، آموزش نیروی انسانی در بسترهای نزدیک به محیط کار، توجه به پویایی های سازمانی، نوآوری در رویکردهای آموزشی و همچنین درگیرسازی فرایند حسابرسی در معماری نظام ارائه ی خدمات. بر اساس دیدگاه حرفه ای حسابرسان، ابعاد مؤسسه یکی از شاخص های تأثیرگذار بر سطح کیفی خدمات به شمار می رود. چنانچه حسابرسان از جایگاه و حیثیت حرفه ای والاتری برخوردار باشند، تمایل بیشتری برای ارائه ی خدمات با کیفیت برتر از خود نشان می دهند. بنابراین، اگر ادغام به ارتقای اعتبار سازمانی بینجامد، می توان انتظار

داشت که سطح کیفی حسابرسی پس از ادغام، نسبت به وضعیت پیش از آن، بهبود چشمگیری یابد (تیس و همکاران^۵، ۱۹۹۷). موسسات حسابرسی، به عنوان یک شخصیت مستقل، با تسهیل در تصمیم گیری و کاهش عدم تقارن اطلاعات، نقش اساسی در افزایش دقت و اثربخشی در تصمیم گیری سهامداران ایفا می کنند. علیرغم اینکه ادغام موسسات حسابرسی یکی از راه های اصلی موسسات برای گسترش کسب و کارشان است، اما خطرات قابل توجهی نیز برای سهامداران ایجاد می کند. تحقیقات قبلی به اهمیت واسطه های حسابرسی در فرآیند ادغام اشاره می کند لیکن به طور معمول، سهامداران بررسی لازم را برای شناسایی هرگونه مسائل بالقوه ای که می تواند بر معامله تأثیر منفی بگذارد انجام می دهند. با این حال، به دلیل سطح بالای شفافیت اطلاعات، این فرآیند اغلب می تواند پرهزینه و چالش برانگیز باشد. تحقیقات روی ادغام موسسات حسابرسی نشان می دهد که ادغام می تواند تصمیم گیری را تسهیل کند، حق بیمه معاملات را کاهش دهد، اطلاعات ارزشمندی را ارائه کند و منجر به بازده مثبت در بازار شود (بدفورد و همکاران^۶، ۲۰۲۳).

جیو و همکاران^۷ (۲۰۲۰) این نتیجه گیری را تأیید و خاطرنشان نمودند که ادغام موسسات حسابرسی برای مشتریان مزایای قابل ملاحظه ای از جمله بهبود در مقایسه پذیری صورتهای مالی را به همراه دارد به ویژه در محیط هایی همچون کشور چین که هویت حسابرس افشا می شود. مطالعات مذکور در مجموع بر تأثیر شبکه های حسابرسی بر قابلیت مقایسه گزارش های مالی تأکید می کنند و بینش های عملی را برای فعالان بازار و سیاستگذاران ارائه می دهند. الدهمری و چاندرن^۸ (۲۰۱۸) معتقد هستند که مطالعات در زمینه حسابرسی به دلیل در دسترس نبودن داده ها عمدتاً در کشورهایمانند چین، تایوان و استرالیا محدود است، نتایج تحقیقات آنها نشان داد که پژوهش در زمینه ادغام موسسات حسابرسی با ارائه داده ها و بینش های جدید از طریق مصاحبه متمرکز با حسابرسان خبره، دیدگاه های جدیدی را ارائه می دهد. این کار شکاف در ادبیات مربوط به این موضوع را جبران می کند.

گان^۹ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأخیر در گزارش حسابرس، حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی در ادغام موسسه حسابرسی انجام داد و به این نتیجه رسید مؤسسات حسابرسی ادغام شده سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص داده و این مؤسسات تأخیر در ارسال گزارش حسابرسی ندارند که این موضوع می تواند به نفع مشتریان باشد و تخصص صنعت را با افزایش نیروی کار افزایش داده و کیفیت حسابرسی را نیز بالا می برد. در نتیجه مشتریان ادغام، تأخیر کمتری نسبت به حالت پیش از ادغام روی گزارش صادر شده داشته اند. همچنین این شرکت ها پس از ادغام بیش از نیمی از سهم بازار را از آن خود کرده اند.

نتایج تحقیقات اشلمن و لاوسونیا^{۱۰} (۲۰۱۷) نشان می دهد که این یافته ها از این استدلال که پس از ادغام موسسات حسابرسی تمرکز به طور واضح به قیمت های بالاتر به دلیل حاشیه رقابتی منجر می شود، پشتیبانی نمی کند. همچنین در نظر نگرفتن تغییر در قدرت بازار و اثرات حاشیه ممکن است به نتایج متناقض در میان مطالعات گذشته کمک کرده باشد. اما در نظری متفاوت در خصوص ادغام موسسات حسابرسی جونز^{۱۱} (۱۹۹۸) در بررسی عدم پذیرش ادغام اشاره دارد که شرکا معمولاً بر مبنای میزانی به ادغام رای می دهند که بر منابع آنها تاثیر می گذارد و نه بر مبنای ارزشی که آن ادغام برای سازمان در سطح بین المللی دارد. همچنین شرکای انگلیسی بر این باورند که دستیابی به رشد و منابع جدید، نیازی به ادغام ندارد و نگران این موضوع هستند که فرهنگ درون سازمانی آن ها از طریق ادغام ضربه ببیند. به زعم رحمانی و محمدی اروجه (۱۳۸۹) در طول گذر دوران، حرفه حسابرسی و مؤسسات حسابرسی دستخوش تغییرات عمده ای مانند تغییر در دامنه ارائه خدمات در پاسخ به نیازهای در حال تغییر صاحب کاران بوده اند. در پی ادغام های صورت گرفته در میان هشت مؤسسه حسابرسی بزرگ طی دهه های ۱۹۹۰ و ۱۹۸۰ و انحلال مؤسسه آرتور اندرسون در سال ۲۰۰۲، بازار مؤسسات حسابرسی بسیار متمرکز شد و تحت سلطه چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا در آمد.

سولیوان^{۱۲} (۲۰۰۰) معتقد است دلایل متنوعی برای ادغام مؤسسات حسابرسی وجود دارد که برخی در جهت افزایش رفاه مشتریان و برخی در جهت کاهش آن است. او چهار انگیزه کاهش هزینه نهایی کل، کاهش هزینه نهایی صاحبکاران بزرگ، آثار هماهنگی و آثار ضد رقابتی یک سویه را برای ادغام مؤسسات حسابرسی مطرح می کند. ادغام مؤسسات حسابرسی به شیوه های مختلف، هزینه نهایی مؤسسات ادغام شده را کاهش می دهد. کاهش هزینه بیشتر برای صاحبکاران بزرگ است تا صاحبکاران کوچک. آثار هماهنگی در ادغام مؤسسات حسابرسی، همدستی رقبا را جهت افزایش قیمت تسهیل می کند. این هماهنگی رفتار می تواند شامل توافق ضمنی یا آشکار برای افزایش حق الزحمه یا عدم جذب صاحبکاران رقبای حاضر در این توافق برای ارائه خدمات باشد. کیم و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۶) اشاره دارند که مؤسسات حسابرسی پس از ادغام با تقویت اشتراک دانش حرفه ای در تیم های حسابرسی، موقعیت بهتری برای شناسایی و رسیدگی به خطرات تحریف های بااهمیت در گزارش های مالی دارند. همچنین ارتباطات و انتقال دانش در میان حسابرسان پس از ادغام به استفاده کنندگان این امکان را می دهد تا از کیفیت معاملات اطمینان بیشتری حاصل نمایند. تحقیقات به عمل آمده نشان می دهد که هم افزایی از عوامل موثر در ادغام سازمان هاست و آن را به عنوان توانایی بیشینه کردن نقاط قوت مکمل سازمان های ادغام شده، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می کنند (لارنس و گلاور^{۱۴}، ۱۹۹۸). بزرگ تر شدن مؤسسات موجب افزایش کارآیی از طریق آموزش عمومی و کاهش هزینه های حسابرسی می شود. همچنین پوشش

بین‌المللی برای صاحبکاران ایجاد می‌کند و همانطور که هانلون و هیتزمن^{۱۵} (۱۹۹۴) اشاره می‌کنند، ادغام موجب افزایش پوشش جغرافیایی می‌گردد. پورنظری و تنانی (۱۴۰۱) در تحقیقی با موضوع نقش ادغام موسسات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسان به این نتیجه رسیده‌اند که ادغام موسسات حسابرسی رابطه مثبتی با مبلغ حق الزحمه مشتریان موسسات حسابرسی دارد، به عبارتی می‌توان بیان کرد موسسات حسابرسی هنگامی که ادغام می‌شوند انتظار دستمزد بیشتری دارند. بنابراین انتظار می‌رود وقتی ادغام صورت گیرد موسسات با یکدیگر ترکیب شوند و در ابتدا هزینه‌های بیشتری را می‌بایست پرداخت کنند که همین امر باعث می‌شود حق الزحمه حسابرسی را افزایش دهند. **عدم رضایت شرکا از تقسیم سهم شرکت و توزیع منافع بر اساس آن می‌تواند منجر به بروز**

اختلافها و تضادهای بین شرکا و نهایتاً به شکست ادغام تبدیل گردد (ترکانی و محمدرضایی، ۱۴۰۲).

چن و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۹) به بررسی رابطه حسابرسان و صاحبکار پس از ادغام یک مورد پژوهش چن و همکاران (۲۰۰۹) که به بررسی ادغام یک مؤسسه حسابرسی محلی در چین با یکی از چهار نهاد بزرگ جهانی پرداخته، نشان می‌دهد که دلیل بنیادین روی گردانی صاحبکاران از مؤسسات بزرگ به سوی مؤسسات محلی، در برخورد مسامحه‌آمیزتر و رویه‌های انعطاف‌پذیرتر حسابرسی نهفته است. بنابراین، نمی‌توان به جرئت ادعا کرد که ناهماهنگی در سبک مدیریت و فرهنگ سازمانی پس از ادغام، عامل اصلی از دست رفتن پایگاه مشتریان این مؤسسه بوده است.

در مطالعه‌ای دیگر، مک‌میکینگ و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی آثار هم‌آمیزی مؤسسات حسابرسی بر تراکم بازار و رقابت نرخ در بریتانیا پرداخته‌اند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که اگرچه سهم بازاری مؤسسات بزرگ طی سال‌های ۱۹۸۵ تا ۲۰۰۲ از مجرای ادغام و ورود به حوزه‌های تازه‌ی فعالیت، رشد چشمگیری یافته، اما برخلاف تصور رایج، روند کاهشی کارمزدهای حرفه‌ای که در دهه‌ی ۱۹۸۰ آغاز شده بود، در دهه‌ی ۱۹۹۰ تداوم نیافته است. در این میان، شایان ذکر است که هم‌آمیزی سازمانی، مستلزم برقراری تعاملاتی پایدار و ایجاد انسجام میان کنش‌های گوناگون است؛ هر چه پیچیدگی و ناهمگونی این کنش‌ها بیشتر باشد، ضرورت تشکیل چنین ائتلافی فزونی می‌یابد (آذری و بهرامی، ۱۴۰۰).

چن و همکاران (۲۰۰۹) از دیرباز، موضوع ایجاد نهادهای حسابرسی با ابعاد کلان، یکی از دغدغه‌های اصلی جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی و بسیاری از فعالان حرفه‌ای بوده است. با این حال، غفلت از کار گروهی و تمایل به عملکردی جزیره‌ای و انزوای گرایانه از یک سو، و نبود بسترهای حقوقی و اجرایی کارآمد برای هم‌آمیزی از سوی دیگر، نه تنها مانع از تحقق عملی این هدف شد، بلکه موجب گردید بسیاری از تجربه‌های محدود نیز به ناکامی بینجامد. این ناکامی‌ها، این باور را در میان جمعی از صاحب‌نظران پدید

آورد که به دلیل ساختار رفتاری و فرهنگی حاکم بر فضای حرفه‌ای کشور، ادغام امری ناممکن است. با وجود چنین فضای نامساعدی، شماری از مؤسسات توانستند با موفقیت از سطح یک بنگاه کوچک فراتر رفته و ابعاد فعالیت خود را به طور محسوسی گسترش دهند (دوانی، ۱۳۹۴). از جامعه حرفه‌ای خوب و ارزشمند این انتظار می‌رود که در مسیر ادغام، با برنامه‌ریزی مناسب و در قالبی واحد و مشترک در جهت اعتلای جامعه حرفه‌ای اقدام نماید. (کیهانی، ۱۳۹۹) نگاره ۱ خلاصه پیشنهاد تحقیق و مولفه‌های شناسایی شده در مبانی نظری را نشان می‌دهد.

نگاره (۱): مولفه‌های شناسایی شده از پیشنهاد تحقیق و مبانی نظری

ردیف	محقق (سال)	نتایج
۱	جوشو (۲۰۲۳)	مؤسسات حسابرسی برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای جز بزرگ شدن و ادغام ندارند.
۲	لئو (۲۰۲۰)	در ایالات مختلف شرکت‌های با مسئولیت محدود، ملزم به نگهداری تضمین به جهت بدهی‌های آتی از طریق بیمه یا گواهی‌های بانکی هستند.
۳	مشایخی فردو جهانشاد (۱۳۹۸)	ادغام مؤسسات کوچک و تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسی می‌تواند به برجستگی و قدرت حرفه‌ای حساب‌رسان در سطح مؤسسات حسابرسی کمک کند.
۴	فوریادی و راتناواتی (۲۰۱۵)	کیفیت حسابرسی، ابزاری در جهت کاهش ریسک اطلاعات برای کاربران صورت‌های مالی است.
۵	تیس و همکاران (۱۹۹۷)	اندازه مؤسسات حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت خدمات حسابرسی اثر دارد.
۶	بلفورد و همکاران (۲۰۲۳)	ادغام می‌تواند تصمیم‌گیری را تسهیل کند، حق بیمه معاملات را کاهش دهد، اطلاعات ارزشمندی را ارائه کند و منجر به بازده مثبت در بازار شود.
۷	جیو و همکاران (۲۰۲۰)	ادغام مؤسسات حسابرسی برای مشتریان مزایای قابل ملاحظه‌ای از جمله بهبود در مقایسه‌پذیری صورتهای مالی را به همراه دارد.
۸	الدهمیری و چاندین (۲۰۱۸)	پژوهش در زمینه ادغام مؤسسات حسابرسی با ارائه داده‌ها و بینش‌های جدید از طریق مصاحبه متمرکز با حساب‌رسان خبره، دیدگاه‌های جدیدی را ارائه می‌دهد.
۹	گان (۲۰۱۹)	مؤسسات حسابرسی ادغام شده سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص داده و این مؤسسات تأخیر در ارسال گزارش حسابرسی ندارند.
۱۰	اشلمن و لاسونیا (۲۰۱۷)	پس از ادغام مؤسسات حسابرسی تمرکز به طور واضح به قیمت‌های بالاتر به دلیل حاشیه رقابتی منجر نمی‌شود.
۱۱	جوز (۱۹۹۸)	شرکا معمولاً بر مبنای میزانی به ادغام رای می‌دهند که بر منابع آنها تأثیر می‌گذارد و نه بر مبنای ارزشی که آن ادغام برای سازمان در سطح بین‌المللی دارد.
۱۲	رحمانی و محمدی (۱۳۸۹)	در پی ادغام‌های صورت گرفته در میان هشت مؤسسه حسابرسی بزرگ طی و انحلال مؤسسه آرتور اندرسون، بازار مؤسسات حسابرسی بسیار متمرکز و تحت سلطه چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا درآمد.
۱۳	سولیوان (۲۰۰۰)	هماهنگی در ادغام مؤسسات، همدستی رقبا را جهت افزایش قیمت تسهیل می‌کند.
۱۴	کیم و همکاران (۲۰۱۶)	ارتباطات و انتقال دانش در میان حساب‌رسان پس از ادغام به استفاده کنندگان این امکان را می‌دهد تا از کیفیت معاملات اطمینان بیشتری حاصل نمایند.

ردیف	محقق (سال)	نتایج
۱۵	(لارنس و گلاور ۱۹۹۸)	هم افزایی از عوامل موثر در ادغام سازمان‌هاست و آن را به عنوان توانایی بیشینه کردن نقاط قوت، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می‌کند.
۱۶	هائلون و هیتزمن (۱۹۹۴)	بزرگ تر شدن موسسات موجب افزایش کارایی از طریق آموزش عمومی و کاهش هزینه های حسابرسی می‌شود
۱۷	پورنظری و تانی (۱۴۰۱)	موسسات با یکدیگر ترکیب شوند و در ابتدا هزینه های بیشتری را میبایست پرداخت کنند که همین امر باعث می شود حق الزحمه حسابرسی را افزایش دهند
۱۸	پونگ و برنت (۲۰۰۶)	افزایش تمرکز در بازار خدمات حسابرسی که در نتیجه ادغام ها ایجاد شده منجر به افزایش حق الزحمه موسسات حسابرسی نشده است
۱۹	چن و همکاران (۲۰۰۹)	علت اصلی تغییر حسابرس از چهار موسسه بزرگ به موسسات محلی توسط صاحبکار، رفتارهای حسابرسی ملایمتر است و نمیتوان به طور قطع گفت موسسه محلی بسیاری از صاحبکاران خود را به دلیل نبود تناسب مدیریتی و فرهنگی پس از ادغام از دست داده است.
۲۰	مک کینگ و همکاران (۲۰۰۷)	سهم بازار موسسات بزرگ بین سال های ۱۹۸۵ و ۲۰۰۲ از طریق ادغام و ورود به بخش های جدید افزایش یافته است، هرچند کاهش حق الزحمه حسابرسی دهه ۱۹۸۰، طی دهه ۱۹۹۰ ادامه نیافته است.
۲۱	آذری و همتی (۱۴۰۲)	ادغام نیازمند تعاملات مداوم و ایجاد هماهنگی میان مجموعه ای از فعالیتهایست که هرچه این فعالیتهای پیچیده تر و نامتجانس تر باشند، شکلگیری اتحاد ضرورت بیشتری مییابد.
۲۲	دوانی (۱۳۹۴)	یه دلایل کم توجهی به مقوله مشارکت گروهی در ایران و تشکیل موسسات حسابرسی جزیره ای از یک طرف و نبود سازوکار مناسب قانونی و عملی ادغام از سوی دیگر، عملاً فرآیند ادغام صورت نگرفت و تجربه های انجام شده هم متأسفانه با شکست مواجه شد.
۲۳	ترکانی و رضایی (۱۴۰۲)	عدم رضایت شرکا از تقسیم سهم الشرکه و توزیع منافع بر اساس آن میتواند منجر به بروز اختلافها و تضادهای بین شرکا و نهایتاً به شکست ادغام تبدیل گردد.
۲۴	کیهانی (۱۳۹۹)	از جامعه حرفه ای خوب و ارزشمند این انتظار می رود که در مسیر ادغام، با برنامه ریزی مناسب و در قالبی واحد و مشترک در جهت اعتلای جامعه حرفه ای اقدام نماید.

۳ - روش شناسی پژوهش

در این پژوهش پیش‌رو با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و بر پایه‌ی نظریه‌ی زمینه‌ای (گرنند تئوری) طراحی شده است. این رویکرد، به‌جای تأیید یا رد فرضیه‌های ازپیش‌تعیین‌شده، بر کشف و استخراج نظام‌مند نظریه‌ای از دل داده‌های واقعی و بستر اجتماعی تأکید دارد. درواقع، نظریه‌ی مبنایی، این امکان را فراهم می‌سازد تا پژوهشگر با اتکا به ادراک و زبان کنشگران، به تدریج و از مسیر تحلیل داده‌ها، به الگویی نظری دست یابد که پیوندی عمیق با پدیده‌ی مورد مطالعه دارد؛ امری که در روش‌های کمی و سنتی کمتر به‌چشم می‌خورد.

جامعه آماری این مطالعه را خبرگان حوزه حسابرسی تشکیل می‌دهند که همگی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و یا به‌عنوان شریک مؤسسه، تجربه مستقیم ادغام داشته‌اند، یا به‌دلیل اشراف کامل بر فرایندها و عوامل اثرگذار، از آگاهی جامعی در این زمینه برخوردارند. برای گزینش مشارکت‌کنندگان، از روش نمونه‌گیری

گلوله‌برفی (زنجیره‌ای) استفاده شد. بدین ترتیب، ۲۰ نفر از افراد خبره که سابقه حرفه‌ای آن‌ها بین ۱۳ تا ۳۸ سال متغیر بود، وارد مطالعه شدند. فرایند مصاحبه‌های عمیق تا زمانی ادامه یافت که داده‌ها به مرحله اشباع نظری رسید. به‌طور خلاصه، تحلیل محتوای کیفی مصاحبه‌ها در چهار گام اصلی پیگیری شد: (۱) شناسایی و استخراج نشانه‌های کلامی (عبارات کلیدی)؛ (۲) مفهوم‌پردازی و نام‌گذاری اولیه؛ (۳) مقوله‌پردازی و دسته‌بندی مفاهیم هم‌سو؛ و (۴) ارائه الگوی نهایی پژوهش. در بخش بعدی، جزئیات کامل فرایند کدگذاری و یافته‌های حاصل از آن تشریح خواهد شد:

۱. استخراج شواهد گفتاری (نکات کلیدی)

۲. مفهوم‌پردازی

۳. مقوله‌پردازی

۴. ارائه الگوی پژوهش

۴- یافته‌های پژوهش

در این مرحله، داده‌های گردآمده از مصاحبه‌های صورت گرفته با بهره‌گیری از شیوه کدگذاری نظام‌مند، مورد واکاوی قرار گرفته‌اند. این داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۲۰ تن از صاحب‌نظران حوزه حسابرسی که شماری از آن‌ها خود مستقیماً در فرایندهای عملی ادغام نقش داشته‌اند، به‌دست آمده است. تحلیل یافته‌ها در سه سطح انجام پذیرفته است: کدگذاری باز (اولیه)، کدگذاری محوری (میانی) و کدگذاری انتخابی (نهایی). همه مصاحبه‌ها ضبط و سپس به‌طور کامل پیاده‌سازی شده‌اند. در جلسات پایانی، اشباع نظری حاصل شد و مصاحبه‌های تکمیلی صرفاً برای تأیید کفایت داده‌ها ادامه یافت. با توجه به گستردگی حوزه‌های موضوعی، ممکن بود هر یک از مشارکت‌کنندگان، برآیندهای شخصی یا منافع سازمانی خود را در پاسخ‌ها منعکس سازند؛ از این‌رو، در پاره‌ای از موارد، دیدگاه‌های ابرازشده با یکدیگر ناسازگار بود. فرایند کدگذاری به این ترتیب سامان یافت که در سطح نخست، نشانه‌های کلامی (عبارات کلیدی) استخراج شد؛ در سطح دوم، این نشانه‌ها به مفاهیم انتزاعی‌تر تبدیل گردیدند؛ و در سطح سوم، مفاهیم در قالب مؤلفه‌های اصلی سازماندهی شدند. به بیان دقیق‌تر، شواهد گفتاری یا نکات برجسته موجود در مصاحبه‌ها، رویدادهایی هستند که بار معنایی مستقل دارند. در گام نخست مفهوم‌پردازی، به این شواهد «کد» گفته شده است.

پس از شناسایی و برجسب‌گذاری مفاهیم، آن‌هایی که از قرابت معنایی برخوردار بودند، بر اساس اصل تجمیع (در کدگذاری سطح دوم) در گروه‌های مفهومی بزرگ‌تری جای گرفتند و هر گروه ذیل یک مقوله نام‌گذاری

شد. در نهایت، مقوله‌های اصلی پژوهش که ارکان الگوی نهایی را تشکیل می‌دهند، استخراج گردیدند. با توجه به شمار بالای شواهد گفتاری، در اینجا صرفاً فهرست کاملی از مفاهیم مربوط به همه مصاحبه‌ها در قالب جدول ارائه شده است. تمامی کدها و دسته‌بندی‌های آنها با بهره‌گیری از نرم‌افزار مکس کیودا استخراج شده‌اند. جدول شماره (۲) همه کدهای دسته‌بندی شده را در ۱۲۳ گروه به همراه فراوانی هر کد برای ۲۰ مصاحبه نشان می‌دهد:

آماده برای انتشار

نگاره (۲): کدهای سطح یک

ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی
۱	استقرار واحد های کنترل کیفیت	۱۶	۴۲	امکان ساماندهی	۸	۸۳	امکان فراهم شدن ساز و کار کنترل	۱۱
۲	ایجاد کمیته های فنی و تخصصی در موسسات	۱۶	۴۳	مدیریت بهتر از سوی جامعه	۸	۸۴	ایجاد کمیته تخصصی در موسسات	۷
۳	استقرار سیستم های کامپیوتری	۱۶	۴۴	نگرش شرکا	۸	۸۵	ایجاد سازو کارهای لازم	۱۱
۴	افزایش مبلغ قرارداد های حسابرسی	۱۶	۴۵	عدم وجود قوانین دست و پا گیر	۸	۸۶	موجب بهبود عملکرد و گزارشات	۱۰
۵	بهبود استقلال حرفه ای کارکنان	۱۶	۴۶	سهل نمودن فرایند اداری ادغام	۸	۸۷	افزایش میزان استقلال موسسات	۱۰
۶	عدم اتکا بر صاحب کاران	۱۵	۴۷	کاهش ضوابط و مقررات	۶	۸۸	کاهش برخی هزینه ها	۱۰
۷	تعریف ساز و کاری بهتر	۱۵	۴۸	تسهیل و همکاری از سوی جامعه	۸	۸۹	بهبود توان حفظ آموزش نیروی انسانی	۱۰
۸	حذف موسسات رتبه ج	۱۴	۴۹	تمرکز بیشتر و توانمندی بیشتر	۵	۹۰	تعداد موسسات حسابرسی	۱۰
۹	بهبود حق و مزایا پرسنل حرفه ای	۱۳	۵۰	عملکرد حسابرسان	۸	۹۱	تدوین برنامه مناسب به منظور کاهش	۱۰
۱۰	تدوین دستورالعمل تعیین مبلغ	۱۳	۵۱	افزایش توان رقابت	۸	۹۲	رعایت اصول اخلاق حرفه ای	۹
۱۱	تعریف اهداف ادغام در جهت بهبود	۱۳	۵۲	امکان ایجاد واحد کنترل کیفیت	۸	۹۳	تدوین مکانیسمی جهت پابندی شرکا	۹
۱۲	ایجاد تنوع در ارائه خدمات	۱۲	۵۳	استقلال حسابرسی	۸	۹۴	اعطای مجوز های تاسیس موسسات	۹
۱۳	جایگاه اقتصادی کشور در جهان	۱۲	۵۴	توانایی رقابت اصول	۸	۹۵	ایجاد مشوق های لازم جهت ادغام	۹
۱۴	عدم سرمایه گذاری بخش خصوصی	۱۲	۵۵	فعالیت های تحقیق و توسعه	۴	۹۶	اخذ قراردادهای بزرگتر	۱۱
۱۵	عدم وجود سرمایه گذاری خارجی	۱۲	۵۶	دستیابی به فناوری های نو	۸	۹۷	افزایش میزان سودآوری موسسات	۵
۱۶	بهبود نرخ حق الرحمه	۱۲	۵۷	ادغام موسسات حسابرسی کوچک	۷	۹۸	فراهم نمودن توان جذب متخصصان مختلف	۱۱
۱۷	ایجاد ساز و کار های لازم	۱۲	۵۸	جلب اعتماد عمومی	۷	۹۹	کاهش میزان وابستگی درآمد	۷
۱۸	سهم بالای حسابداران رسمی	۱۱	۵۹	تداوم فعالیت موسسات حسابرسی	۷	۱۰۰	بهبود آموزش	۷
۱۹	ترکیب بهینه نمایندگان	۱۱	۶۰	بقای حرفه حسابرسی	۷	۱۰۱	امکان برقراری سیستم کنترل کیفیت	۷
۲۰	افزایش کیفیت خدمات	۱۱	۶۱	جهت بهبود در عملکرد ادغام موسسات	۴	۱۰۲	امکان استقرار سیستم ها	۷
۲۱	اقتصاد آزاد	۱۱	۶۲	تغییر در شرایط موسسات حسابرسی	۵	۱۰۳	امکان جذب و حفظ نیروی کارآمد	۷

ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی	ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی
۲۲	ارتباطات بین المللی	۱۱	۶۳	تعداد موسسات حسابرسی عضو جامعه	۵	۱۰۴	کدهای سطح یک	فراوانی
۲۳	فرهنگ عمومی	۱۱	۶۴	اصلاح شرایط طبقه بندی موسسات	۷	۱۰۵	افزایش کیفیت گزارش حسابرس	۷
۲۴	مدیریت مناسب ادغام	۱۱	۶۵	مذاکره با واحدهای بالادستی	۷	۱۰۶	تکمیل کار تخصصی و حرفه ای	۴
۲۵	عدم سهم خواهی غیر طبیعی شرکا	۱۱	۶۶	واحد های مورد رسیدگی و تغییرات آنها	۷	۱۰۷	امکان ارائه خدمات متنوع تر	۷
۲۶	منافع وامکانات	۱۱	۶۷	اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی	۷	۱۰۸	سودآوری بیشتر	۷
۲۷	افزایش شرکا	۱۱	۶۸	شرایط لازم برای صدور گزارش ها	۷	۱۰۹	امکان ارائه خدمات حرفه ای بیشتر	۵
۲۸	امکان نگهداری کارهای موجود	۱۱	۶۹	برخورداری از منابع درآمدی مناسب	۷	۱۱۰	امکان استفاده از فناوری های به روز	۷
۲۹	افزایش وزن چانه زنی موسسه	۱۰	۷۰	قادر به ارتقاء بهبود کارایی	۷	۱۱۱	انطباق با روش ها و شرایط جدید	۴
۳۰	هم افزایی و کاهش هزینه های تکراری	۱۰	۷۰	کیفیت گزارشات حسابرسی	۷	۱۱۲	اجرائی لازم جهت حفظ مشتریان	۷
۳۱	فراهم آوردن شرایط مناسب	۱۰	۷۲	از لحاظ ساختاری و درآمدی بهتر	۷	۱۱۳	ایجاد هماهنگی و اعتدال و تغییرات	۵
۳۲	تعیین شرایط و چارچوب ادغام	۱۰	۷۳	الزامات قانونی	۷	۱۱۴	همکاری و هماهنگی های لازم	۷
۳۳	ارایه پیشنهاد به بنگاههای تجاری	۱۰	۷۴	احساس نیاز به ساختارمندی موسسه	۷	۱۱۵	برنامه ریزی مناسب و موثر	۴
۳۴	نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام	۱۰	۷۵	کنترل کیفیت کارها	۷	۱۱۶	دستورالعمل ها و روش های رسیدگی	۳
۳۵	کاهش هزینه های جاری و مضاعف	۹	۷۶	رتبه بندی و پذیرش در بورس	۶	۱۱۷	دستیابی به اهداف	۶
۳۶	افزایش عملکرد موسسات	۹	۷۷	عوامل تشویقی در نظر گرفته نشده	۶	۱۱۸	عملکرد مناسب تر	۵
۳۷	تشکیل کمیته فنی موثر	۹	۷۸	سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی	۶	۱۱۹	تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی	۷
۳۸	مدیریت دانش مناسب و تجربیات	۹	۷۹	اعمال عوامل تشویقی و اختصاص	۶	۱۲۰	برنامه ریزی انجام عملیات	۴
۳۹	ادغام اصولی و مناسب	۸	۸۰	گرید موسسات در سطح جامعه و بورس	۴	۱۲۱	ترکیب مناسب تر تیم های حسابرسی	۵
۴۰	پشتیبانی جامعه و حرفه	۸	۸۱	نوع کارها و شرکتهای تحت رسیدگی	۵	۱۲۲	هم افزایی و امکان استفاده بیشتر	۲
۴۱	افزایش توان رقابتی	۸	۸۲	امکان آموزش بیشتر و بهتر	۶	۱۲۳	ارتقا رتبه بندی موسسات حسابرسی	۴

کدگذاری در مرحله‌ی آغازین، در سه تراز انجام پذیرفت: در تراز نخست، عبارت‌های محوری (گفتارهای کلیدی) استخراج شدند؛ در تراز دوم، این عبارت‌ها به مقوله‌های انتزاعی‌تر (مفاهیم) تبدیل گردیدند؛ و در تراز سوم، مفاهیم در قالب ابعاد اصلی (مؤلفه‌ها) سازماندهی شدند. در گام بعدی، با بازبینی و ساماندهی مجدد کدها، پاره‌ای از آنها کنار گذاشته یا با هم تلفیق گردید. در نتیجه، از مجموع ۱۲۳ کد اولیه، ۴۰ مفهوم در تراز دوم پدیدار شد که نمای کلی آن‌ها در نگاره ۳ ارائه شده است.

نگاره (۳): کدهای سطح یک

ردیف	مفاهیم	ردیف	مفاهیم
۱	استقلال حسابرسی	۲۱	اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی
۲	تعریف ساز و کاری بهتر	۲۲	شرایط لازم برای صدور گزارش‌ها
۳	استفاده از فناوری‌های جدید	۲۳	برخورداري از منابع درآمدی مناسب
۴	بهبود شرایط حقوق و مزایا	۲۴	ایجاد کمیته تخصصی در موسسات
۵	مقررات و استانداردها	۲۵	تدوین مکانیسمی جهت پابندی شرکا
۶	اهداف و استراتژیهای مناسب	۲۶	اعطای مجوزهای تاسیس موسسات
۷	ایجاد تنوع در ارائه خدمات	۲۷	ایجاد مشوق‌های لازم جهت ادغام
۸	ایجاد ساز و کارهای لازم	۲۸	اخذ قراردادهای بزرگتر
۹	ترکیب بهینه نمایندگان	۲۹	تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی
۱۰	افزایش وزن چانه زنی موسسه	۳۰	برنامه ریزی انجام عملیات
۱۱	ارتباطات بین المللی	۳۱	ترکیب مناسب تر تیم های حسابرسی
۱۲	فرهنگ عمومی	۳۲	هم افزایی و افزایش تنوع خدمات
۱۳	مدیریت مناسب ادغام	۳۳	همکاری و هماهنگی های لازم
۱۴	وضعیت حقوقی شرکا	۳۴	مدیریت دانش مناسب و تجربیات
۱۵	فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات	۳۵	ادغام اصولی و مناسب
۱۶	ارائه پیشنهاد به بنگاههای تجاری	۳۶	پشتیبانی جامعه و حرفه
۱۷	نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام	۳۷	افزایش توان رقابتی
۱۸	کاهش هزینه های جاری ومضاعف	۳۸	عدم وجود قوانین دست و پا گیر
۱۹	افزایش عملکرد موسسات	۳۹	سهل نمودن فرایند اداری ادغام
۲۰	سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی	۴۰	مذاکره با واحدهای بالادستی

فرایند تحلیل داده‌ها در قالب یک نظام سه‌لایه طراحی گردید. لایه نخست به استخراج نشانگان گفتاری (همان کلیدواژه‌های اولیه) اختصاص داشت. در لایه دوم، این نشانگان به مجموعه‌ای از انگاره‌های ذهنی (مفاهیم) تبدیل شدند. لایه سوم نیز به انتظام‌دهی این انگاره‌ها در قالب ارکان اصلی (مؤلفه‌ها) می‌پرداخت. در ادامه، با بررسی دوباره کلیدواژه‌ها و بازآرایی آن‌ها، شماری از کدهای غیرضروری حذف و تعدادی دیگر با هم درآمیختند. بدین‌سان، از ۱۲۳ کد آغازین، در مرحله دوم ۴۰ مفهوم پدید آمد که چارچوب مفهومی آن‌ها در نگاره ۳ به تصویر کشیده شده است.

نگاره (۳): کدگذاری سطح ۳

ردیف	مقوله	مفاهیم
۱	عوامل سازمانی	کاهش هزینه های جاری و مضاعف، فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات، وضعیت حقوقی شرکا، مدیریت مناسب ادغام، اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی، استفاده از فناوری های جدید، برنامه ریزی انجام عملیات
۲	عوامل مدیریتی	نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام، مدیریت مناسب ادغام، بهبود شرایط حقوق و مزایا
۳	عوامل فراسازمانی	سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی، فرهنگ عمومی، افزایش وزن چانه زنی موسسه، ارتباطات بین المللی، پشتیبانی جامعه و حرفه
۴	عوامل قانونی و مقرراتی	مقررات و استانداردها، اخذ قراردادهای بزرگتر، تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی، همکاری و هماهنگی های لازم، اعطای مجوز های تاسیس موسسات
۵	عوامل منابع انسانی	ارائه پیشنهاد به بنگاههای تجاری، ترکیب مناسب تر تیم های حسابرسی
۶	پیامدها	افزایش تنوع خدمات، افزایش عملکرد موسسات، استقلال حسابرسی

در نهایت نتایج این پژوهش در خصوص عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی به صورت شماتیک صفحه بعد نشان می دهد که عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی در شش مولفه شامل عوامل سازمانی، عوامل مدیریتی، عوامل فراسازمانی، عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل منابع انسانی و پیامدها دسته بندی شده است.

عوامل مدیریتی

- نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام،
- مدیریت مناسب ادغام،
- بهبود شرایط حقوق و مزایا

عوامل سازمانی

- کاهش هزینه های جاری و مضاعف،
- فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات
- وضعیت حقوقی شرکا،
- مدیریت مناسب ادغام،
- اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی،
- استفاده از فناوری های جدید،
- برنامه ریزی انجام عملیات

**عوامل
فراسازمانی**

- سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی،
- فرهنگ عمومی،
- افزایش وزن چانه زنی موسسه،
- ارتباطات بین المللی،
- پشتیبانی جامعه

شناسایی و دسته بندی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسي

پیامدها

- افزایش تنوع خدمات،
- افزایش عملکرد موسسات،
- استقلال حسابرسي،

عوامل قانونی و مقرراتی

- مقررات و استانداردها،
- اخذ قراردادهای بزرگتر،
- تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسي،
- همکاری و هماهنگی های لازم،
- اعطای مجوز های تاسیس

عوامل منابع انسانی

- ارائه پیشنهاد به دستگاههای تجاری،
- ترکیب مناسب تر تیم های حسابرسي

۵- بحث و نتیجه گیری

پس از هر هم‌آمیزی سازمانی در عرصه حسابرسی، همواره این دغدغه برای نهادهای نظارتی، صاحب‌نظران دانشگاهی و اصحاب رسانه مطرح بوده که آیا رقابت‌پذیری در بازار خدمات حرفه‌ای با مخاطره مواجه خواهد شد. عمده‌ی پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه، بر دو محور اصلی متمرکز بوده‌اند: یکی سنجش تأثیر ادغام بر تراکم بازار و دیگری ارزیابی پیامدهای آن بر شدت رقابت. با این وجود، موانع متعددی بر سر راه توسعه مؤسسات بزرگ از مجرای ادغام قرار دارد که از آن جمله می‌توان به پدیده تضاد منافع، ریزش بخشی از موکلان، پیچیدگی مذاکرات در سطوح مختلف شرکا و شعب، آگاهی ناکافی از منافع بالقوه ادغام، نبود شریک تجاری متناسب، مقاومت در برابر سپردن مدیریت، و هراس از دگرگونی‌های ناشی از آن اشاره کرد. ناکامی شماری از این اتحادها، بیانگر فاصله میان «هم‌افزایی راهبردی» و «هماهنگی درون‌سازمانی» است.

شواهد گویای آن است که گسترش فعالیت‌های فرامرزی صاحبکاران و الزام به تأمین نیازهای آن‌ها، مؤسسات حسابرسی را به سمت ادغام سوق داده است. عواملی چون نفوذ به بازارهای نوین، توسعه تحقیق و توسعه، دستیابی به فناوری‌های روزآمد، صرفه‌جویی‌های مقیاس، نیاز به تخصص‌های صنعتی و ارتقای سهم بازار، همگی از محرک‌های تعیین‌کننده در این مسیر به‌شمار می‌روند. افزون بر این، ادغام می‌تواند اعتبار حاصل از توسعه برند و غنای تخصصی نهادهای تازه‌تأسیس را به همراه آورد و این انتظار وجود دارد که با تجمع منابع و بهره‌مندی از سطوح بالاتر دانش تخصصی، هم‌کارایی حسابرسی و هم تسلط بر بازار افزایش یابد و در نتیجه، کیفیت خدمات ارتقا پیدا کند.

برآیند پژوهش کنونی نشان می‌دهد که عوامل اثرگذار بر تصمیم به ادغام را می‌توان در شش گروه جای داد: ۱- عوامل درون‌سازمانی که خود شامل کاهش هزینه‌های جاری و تکراری، تأمین بستر عملیاتی مطلوب، شفافیت جایگاه حقوقی شرکا، یکپارچه‌سازی مدیریت در فرایند ادغام، تناسب ساختار مدیریتی و تشکیلاتی، به‌کارگیری فناوری‌های نوین، و طراحی برنامه عملیاتی است. ۲- عوامل مدیریتی که بر نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام، مدیریت یکپارچه و اصلاح نظام جبران خدمات تمرکز دارد. ۳- عوامل برون‌سازمانی که به سطح دانش، فرهنگ و کیفیت ذهنی، فرهنگ عمومی، قدرت چانه‌زنی مؤسسه، ارتباطات بین‌المللی و حمایت نهادهای حرفه‌ای و صنفی مربوط می‌شود. ۴- عوامل حقوقی-مقرراتی که پابندی به استانداردها، کسب قراردادهای کلان، تنظیم نقشه جامع حسابرسی، هماهنگی‌های بین‌بخشی و تسهیل صدور مجوزهای تأسیس را دربر می‌گیرد. ۵- عوامل منابع انسانی که به ارائه‌ی پیشنهادها راهبردی به بنگاه‌های تجاری و ترکیب بهینه تیم‌های حسابرسی اشاره دارد. ۶- پیامدها که شامل تنوع‌بخشی به خدمات، ارتقای عملکرد مؤسسه و افزایش استقلال حرفه‌ای است.

مضافاً عوامل منابع انسانی شامل ارائه پیشنهاد به بنگاه‌های تجاری و ترکیب مناسب تر تیم‌های حسابرسی می‌باشد. در نهایت ادغام مؤسسات به دلایل افزایش در تنوع خدمات از طریق ارائه طیف وسیع تری از خدمات حرفه‌ای، بهبود استقلال و افزایش عملکرد مؤسسات که منجر به افزایش سهم بازار و سودآوری بیشتر گردیده، می‌تواند برای شرکای حسابرسی مطلوبیت ایجاد نماید. این پژوهش از منظر نوآوری، به دلیل تمرکز بر شناسایی و تحلیل عوامل پیش‌برنده ادغام، در مقایسه با تحقیقات پیشین که عمدتاً بر پیامدها و اثرات ادغام متمرکز بوده‌اند، تمایز قابل توجهی دارد. در حالیکه مطالعات گذشته بیشتر به نتایج

اقتصادی، عملکردی یا رقابتی ادغام پرداخته اند این پژوهش با بررسی عوامل محرک از جمله انگیزه های سازمانی، مدیریتی، فراسازمانی و غیره خلاء موجود در ادبیات تحقیق را تکمیل می کند. این رویکرد نه تنها به درک عمیق تری از فرایند تصمیم گیری برای ادغام کمک می کند بلکه می تواند به سیاستگذاران و مدیران موسسات حسابرسی در پیش بینی و مدیریت مطلوب تر فرایند های ادغام یاری رساند که این خود یک نوآوری کلیدی در این حوزه محسوب می شود. همچنین از منظر علمی، این پژوهش با شناسایی عوامل کلیدی موثر بر ادغام موسسات حسابرسی به پر کردن شکاف موجود در ادبیات حسابرسی کمک کرده است که در مطالعات پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته بود. همچنین استفاده از روش نظریه داده بنیان امکان درک عمیق تری از پیچیدگی های این پدیده را فراهم نمود و بر مزیت این روش در تحلیل پدیده های کیفی نظر دارد. همچنین از منظر کاربردی، نتایج این پژوهش به مدیران موسسات حسابرسی در تدوین استراتژی های ادغام یا توسعه کمک می کند و در اخذ تصمیم های آگاهانه امر تسهیل سازی را انجام می دهد و برای چارچوب گذاران در تدوین مقررات مناسبتر، تقویت فرهنگ حفظ رقابت در بازار، تشویق به ادغام جهت بهبود کیفیت خدمات و آموزش و آگاهی رسانی به موسسات حسابرسی در خصوص شرایط ادغام و برای مشتریان حفظ تعادل رقابتی و درک عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی یاری می رساند.

در فرایند پژوهش، مجموعه ای از شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل و امکان دخالت مستقیم پژوهشگر در آنهاست. برای اطمینان از صحت و قابل اعتماد بودن نتایج ضروریست محدودیت های موجود در پژوهش را به دقت مورد بررسی قرار داد و در تفسیر نتایج آنها را در نظر بگیریم. کمبود در دسترسی به خبرگان دارای تجربه ادغام به واسطه تعداد محدود ادغام موسسات حسابرسی در ایران که این موضوع تحت تاثیر عوامل فرهنگی، آموزشی، نظارتی و قوانین و مقرراتی حاکم بر اقتصاد کشور ایران می باشد یکی از اصلی ترین محدودیت های این پژوهش بوده است. همچنین با عنایت به اینکه در این پژوهش گردآوری شواهد و جمع آوری اطلاعات از طریق مصاحبه با خبرگان داخلی در بخش حسابرسی استفاده شده و نظرات خبرگان بر اساس شرایط اقتصادی، مسائل قانونی و نظارتی، فرهنگ سازمانی و ارزش های حاکم بر کشور ایران ارائه شده است و از طرف دیگر فقدان موسسات بین المللی بزرگ در سطح اقتصاد کشور مانع از تدوین استراتژی های هماهنگ و استفاده از تجربه آن موسسات در جهت نیل به اهداف مشترک شده است، میبایست یافته های این پژوهش با در نظر گرفتن شرایط مذکور مورد استفاده قرار گیرد و ممکن است نتایج این پژوهش قابل تعمیم به سایر کشورها نباشد. به جهت درک عمیق تر از موضوعات مطروحه، به پژوهشگران در تحقیقات آتی پیشنهاد می گردد امکان طراحی الگو و مدلی عملیاتی جهت بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی در ایران از طریق فرضیات تحقیق و یا تنویری های پژوهش مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان از طریق طراحی شکلی قابل فهم و شفاف ارتباط بین متغیرهای لازم را مورد ارزیابی قرار داد. همچنین با توجه به اینکه تعدادی از موسسات ادغام شده از یکدیگر منفک گردیده اند، بنابراین پیشنهاد می شود در خصوص تعیین عوامل موثر بر شکست ادغام موسسات حسابرسی در ایران، پژوهش مستقلی صورت گیرد.

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

مشارکت نویسندگان در مقاله مستخرج از رساله به شکل زیر باشد:

نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش نویس مقاله
نویسنده دوم الی چهارم: اساتید راهنما و مشاور رساله، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی سازی مقاله

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد هرگونه حمایت مالی می باشد.

سپاسگزاری

از اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی ایران جهت تکمیل اطلاعات تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

۱. آذری، واحد؛ بهرامی، مهدی؛ مرادزاده فرد، مهدی و حسینی، سیدحسین (۱۴۰۲). تأثیر مؤلفه‌های مدل رادمن در موفقیت ادغام مؤسسات حسابرسی با تأکید بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۸۶-۱۱۵. لینک در وبسایت نشریه <https://article.iacpa.ir/>
۲. پورنظری، سمیرا و تنانی، محسن (۱۴۰۱). نقش ادغام مؤسسات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی. سومین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع، مدیریت و حسابداری، چابهار. لینک در سیویلیکا <https://civilica.com/doc/2084388/>
۳. ترکانی، شهلا و محمدرضایی، فخرالدین (۱۴۰۲). سهم‌الشرکه و توزیع منافع در مؤسسات حسابرسی ادغامی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۱۱۶-۱۳۹. (DOI): 10.22034.2023.708074
۴. دوانی، غلامحسین (۱۳۹۴). پیش به سوی تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسی. روزنامه دنیای اقتصاد، شماره روزنامه ۳۵۲۷، شماره خبر ۸۹۸۰۷۶. لینک در وبسایت روزنامه <https://donya-e-eqtesad.com/>

۵. رحمانی، علی و محمدی اروجه، فائزه (۱۳۸۹). بررسی آثار ادغام مؤسسات حسابرسی بر محیط رقابتی. حسابدار رسمی، شماره ۱۱، صص ۷۴-۵۵. لینک در مگیران <https://www.magiran.com/paper/809629/>
۶. مشایخی فرد، سعید؛ پورزمانی، زهرا و جهانشاد، آریتا (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص ۶۲-۲۳. لینک در وبسایت نشریه <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-554-fa.html> :
۷. کیهانی، حمیدرضا (۱۳۹۹). ادغام مؤسسات حسابرسی کی، چگونه و چرا؟ و موانع آن. حسابدار رسمی، شماره ۵۰، صص ۳۰-۲۷. لینک در وبسایت جامعه حسابداران رسمی <https://www.iacpa.ir/news/ID/5996/>

- Al-Dhamari, R. A. A., & Chandren, S. (2018). Audit partners gender, auditor quality and clients value relevance. *Global Business Review*, 19(4). <https://doi.org/10.1177/0972150918771081>
- Azari, V., Bahrami, M., Moradzadeh Fard, M., & Hosseini, S. H. (2023). The effect of Radman model components on the success of audit firm mergers with emphasis on audit quality. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 4(13), 86-115. (In Persian) <https://doi.org/10.30479/jpar.2023.xxxx>
- Bedford, A., Bugeja, M., Czerkowski, R., & Bond, D. (2023). Is the effect of shared auditors driven by shared audit partners? The case of M&As. *British Accounting Review*, 55(2), 101100. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2022.101100>
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2009). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Finance*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1390733>
- Davani, G. (2015). Towards the establishment of large auditing firms. *Donyayeh Eqtesad Newspaper*, No. 3527, News No. 898076. (In Persian)
- Eshleman, J. D., & Lawson, B. P. (2017). Audit market structure and audit pricing. *Accounting Horizons*, 31(1), 57-81. <https://doi.org/10.2308/acch-51621>
- Furiady, O., & Ratnawati, K. (2015). The effect of work experiences, competency, motivation, accountability and objectivity towards audit quality. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.119>
- Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 106693. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106693>
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (1994). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.08.002>
- Jiu, L., Liu, B., & Liu, Y. (2020). How a shared auditor affects firm-pair comparability: Implications of both firm and individual audit styles. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 133-160. <https://doi.org/10.2308/ajpt-18-105>
- Jones, S. (1998). The effects of audit firm mergers on audit quality. *Journal of Managerial Issues*, 10(2), 151-164. <https://doi.org/10.2307/40604351>
- Keyhani, H. R. (2019). When, how and why is the merger of auditing firms? And its obstacles. *Certified Public Accountant*, 50, 27-30. (In Persian)
- Kim, Y., Park, J. C., & White, H. D. (2016). Common auditors in M&A transactions. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 77-99. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.07.001>
- Lawrence, J. E., & Glover, S. M. (1998). The effect of audit firm mergers on audit delay. *Journal of Accounting and Economics*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.127662>

Luo, Y. (2020). Auditor industry specialization and discretionary accruals: The role of client strategy. *The International Journal of Accounting*, 51(2), 217-239. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2730029>

Mashayekhi Fard, S., Pourzamani, Z., & Jahanshad, A. (2019). The mediating role of auditor's philosophical mindset on the effect of social trust and social identity on auditor's professional judgment. *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 4(7), 23-62. (In Persian)

McMeeking, K. P., Peasnell, K. V., & Pope, P. F. (2007). The effect of large audit firm mergers on audit pricing in the UK. *Accounting and Business Research*, 37(4), 301-319. <https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9663317>

Pong, C., & Burnett, S. (2006). The implications of merger for market share, audit pricing and non-audit fee income: The case of PricewaterhouseCoopers. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 7-22. <https://doi.org/10.1108/02686900610634714>

Pournazari, S., & Tanani, M. (2022). The role of audit firm mergers on audit fees. *Third International Conference on Challenges and New Solutions in Industrial Engineering, Management and Accounting*, Chababhar. (In Persian)

Rahmani, A., & Mohammadi Orujah, F. (2010). Studying the effects of the merger of auditing firms in a competitive environment. *Certified Public Accountant*, 11, 55-74. (In Persian)

Sullivan, M. W. (2000). The effect of the Big Eight accounting firm mergers on the market for audit services. *US Department of Justice - Economic Analysis Group Working Paper*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.234567>

Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199708\)18:7<509::AID-SMJ882>3.0.CO;2-Z](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199708)18:7<509::AID-SMJ882>3.0.CO;2-Z)

Turkani, S., & Mohammad Rezaei, F. (2023). Shareholding and profit distribution in integrated auditing firms. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 4(13), 116-139. (In Persian) <https://doi.org/10.30479/jpar.2023.xxxx>

Wangerin, D. (2019). M&A due diligence, post-acquisition performance, and financial reporting for business combinations. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 213-245. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12437>

1. Joshua
2. Wangerin
3. Luo
4. Furiady and Ratnawati
5. Teece, et al
6. Bedford, et al
7. Jiu, et al
8. Al-Dhamari and Chandren
9. Gunn
10. John Daniel Eshleman and Bradley Lawson
11. Jones
12. Sullivan
13. Kim, et al
14. Lawrence and Glover
15. Hanlon and Heitzman
16. Pong and Burnett
17. Chen, et al
18. McMeeking, et al