Journal of
Professional Auditing Research
Fall 2026, V.6, No 24 pp 8-31

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

Hamed Lavasani[1], Iman Dadashi[2], Mohamadhamed Khanmohamadi[3], Hamid reza Gholamnia Roshan[4]

Received: 2025/03/13
Approved: 2025/07/14

Research Paper

Highlights

• Organizational, managerial, supra-organizational, legal and regulatory, and human resources factors were identified as the main drivers of integrationThe 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.

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

Journal of
Professional Auditing Research
Fall 2026, V.6, No 24 pp 8-31

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.

Journal of
Professional Auditing Research
Fall 2026, V.6, No 24 pp 8-31

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

10.22034/JPAR.2025.2055856.1407

1. PHD student, Department of Accunting, Bab.c., Islamic Azad University, Babol, Iran.
Hamed.lavasani@iau.ac.ir
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics Sciences and Administrative, University of Qom, Qom, Iran. (Corresponding Author) i.dadashi@qom.ac.ir
3. Associate Professor, Department of Accounting Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.
Khanmohammadi.mh@iau.ac.ir
4. Assistant Professor, Department of Accounting , Bab.c., Islamic Azad University, Babol, Iran.
Roshan@iau.ac.ir
http://article.iacpa.ir

فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای
سال ششم، شماره بیست و چهار، پاییز ۱۴۰۵، صص ۸-۳۱

شناسایی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی با استفاده از روش داده بنیاد

حامد لواسانی[۱]، ایمان داداشی[۲] ✉، محمد حامد خانمحمدی[۳]، حمیدرضا غلام نیا روشن[۴]

مقاله‌ی پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۲۳

نکات برجسته

- عوامل سازمانی، مدیریتی، فراسازمانی، قانونی و مقرراتی و منابع انسانی به عنوان پیشران‌های اصلی ادغام شناسایی شدند.
- نتایج پژوهش نشان داد موفقیت ادغام، حاصل تعامل هم زمان عوامل درون سازمانی و محیطی است.
- ادغام موسسات حسابرسی می‌تواند به تنوع خدمات، بهبود عملکردموسسات و تقویت استقلال حرفه‌ای حسابرسان منجر شود.

چکیده

بررسی‌ها نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک، خدمات با کیفیت‌تری را به صاحبکار مشخص ارائه می‌کنند، زیرا وابستگی اقتصادی موسسات بزرگ به صاحبکار کمتر است. همچنین در صورت قصور حسابرس، موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک‌تر اعتبار بیشتری را از دست می‌دهند. هدف این مقاله بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی در کشور ایران می‌باشد. در این پژوهش از روش تحقیق کیفی داده بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به جای آزمون فرضیه‌ها که خود در ایجاد شناخت و ساخت نظریه‌ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوژه‌ها به اکتشاف می‌پردازد. 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 نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده و با مصاحبه عمیق به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شده است. برای تجزیه و تحلیل نیز روش گرندد 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 طبقه‌بندی شده است.

واژه‌های کلیدی: ادغام مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، داده‌بنیاد.

10.22034/JPAR.2025.2055856.1407

۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. hamed.lavasani@iau.ac.ir
۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. (نویسنده مسئول) i.dadashi@qom.ac.ir
۳ دانشیار،گروه حسابداری، واحد دماوند،دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. khanmohammadi.mh@iau.ac.ir
۴ استادیار، گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. roshan@iau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

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 حرفه‌ای 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 ملاحظه‌ای داشته است) و از طرف دیگر پژوهشگران، سیاستگذاران و صاحبنظران حرفه حسابرسی، اعتقاد دارند که کیفیت حسابرسی از طریق تمرکز و تخصص‌گرایی به واسطه ادغام موسسات حسابرسی و تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ افزایش می‌یابد. 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 بین‌المللی در ایران، یا ورود شرکت‌های ایرانی به بازارهای سرمایه خارجی سهم خود را حفظ کند، به ناچار باید در کشور، موسسات حسابرسی بزرگ شکل گیرد و به تعبیر جوشو[1] (۲۰۲۳) موسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای 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 تصمیم‌گیری برای ادغام موسسات حسابرسی در ایران انجام می‌شود. با تمرکز بر عوامل موثر، این مطالعه به دنبال ارائه چارچوبی جامع برای درک بهتر این پدیده و ارائه پیشنهادهایی برای سیاست‌گذاران و مدیران موسسات حسابرسی است. نتایج این پژوهش می‌تواند به تقویت ساختار بازار حسابرسی، افزایش رقابت‌پذیری موسسات و بهبود کیفیت خدمات حرفه‌ای کمک کند حال سوال اینجاست که عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی کدامند؟

می‌توان این پرسش را مطرح کرد که آیا الزامات حقوقی حاکم بر مؤسسات حسابرسی در ایران، به‌عنوان یک مانع ساختاری در مسیر ادغام آن‌ها عمل می‌کند؟ بر اساس مفاد اساسنامه‌ی جامعهٔ حسابداران رسمی، فعالیت در این حرفه به دو شکل شخصِ حقیقی (فردی) یا شخصِ حقوقی (تأسیس مؤسسه) مجاز شمرده شده است. بر پایهٔ ماده‌ی ۶۰ این آیین‌نامه و نیز ماده‌ی ۱۸ آیین‌نامه‌ی نمونه، چنانچه به اشخاص ثالث زیانی وارد شود، همهٔ شرکا در برابر آن زیان‌دیده، به‌صورت تضامنی پاسخگو خواهند بود.

تجربهٔ ایالات متحده نشان می‌دهد که پس از بحران مسئولیت‌پذیری در سال‌های پایانی قرن بیستم (دههٔ ۱۹۹۰)، شمار زیادی از مؤسسات، ساختار خود را به نوعی «مسئولیت محدود»

تبدیل کردند. در این چارچوب حقوقی، دارایی‌های شخصی هر یک از شرکا، در برابر دعاوی‌هایی که ناشـــی از خدمات ارائه‌شده به موکلان سایر شرکاست، مصونیت پیدا می‌کند. به‌بیان روشن‌تر، یک شـــریک، به‌سبب خطاهای حرفه‌ای شریک دیگر که نظارتی بر او ندارد، مؤاخذه نخواهد شد؛ هرچند در قبال اشـــتباهات خودش همچنان شـــخصاً مسئول اســـت. گفتنی است که این حکم، معمولاً تنها در زمان انحلال یا خاتمهٔ مشارکت، قابلیت اجرا دارد.

با این وجود، قوانین مسئولیت محدود، به‌خودی‌خود مانع از طرح دعوی علیه سرمایهٔ مؤسسه یا آورده‌ی شرکا نمی‌شوند. لئو[۳] (۲۰۲۰) نیز این موضوع را تأیید کرده و خاطرنشان می‌سازد که در بسیاری از ایالت‌های آمریکا، شرکت‌های با مسئولیت محدود ناگزیر از ارائه‌ی وثیقه یا تضمین‌هایی (همچون بیمه‌نامه یا گواهی‌های بانکی) برای پوشش بدهی‌های آتی خود هستند.

در همین زمینه، مشـــایخی‌فرد و جهانشـــاد (۱۳۹۸) در پژوهش خود به این نکته دست یافتند که هم‌آمیزی مؤسسات خرد و پدیدآوردن نهادهای بزرگ‌تر، می‌تواند به ارتقای جایگاه حرفه‌ای و توانمندی حسابرسان در سطح بنگاه‌های حسابرسی بینجامد. به نظر فوریادی و راتناواتی[۴] (۲۰۱۵) حسابرســـی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و اختلاف نمایندگی بین اســـتفاده‌کنندگان و ارائه‌دهنـــدگان صورت‌های مالی، اثرات زیان‌آور جدایی مالکیت از مدیریت را تغییر خواهد داد. از این رو، کیفیت حسابرسی، ابزاری در جهت کاهش ریسک اطلاعات برای کاربران صورت‌های مالی اســـت. ادغام موسسات حسابرسی پدیده‌ای است که در سال‌های اخیر به ویژه در بازارهای جهانی افزایش یافته است. با وجود مطالعات انجام شده، هنوز کمبود تحقیقات جامع در مورد عوامل موثر بر ادغام موسســـات حسابرسی وجود دارد. این تحقیق می‌تواند به تکمیل این شکاف کمک کند و چارچوبی برای تصمیم‌گیری مدیران و سیاســـت‌گذاران ارائه دهد و به بهبود کیفیت حسابرسی و ارائه راهکارهایی برای موسســـات 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 حسابرســـان در شفافیت مالی و اقتصادی این موضوع از منظر اقتصادی، اجتماعی و حرفه‌ای نیز اهمیت دارد.

با توجه به اینکه پژوهش حاضر به بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی می‌پردازد و با عنایت به این موضوع که پیرامون هدف حاضر هنوز خلاءهای تحقیقاتی از جمله عدم بررسی جامع عوامل محیطی و نهادی، کمبود پژوهش‌های تطبیقی بین‌المللی، نبود مدل‌های بومی برای ادغام، کمبود بررســـی اثرات بلند مدت ادغام و عدم توجه به عوامل انسانی و فرهنگی وجود دارد، بنابراین ضرورت و اهمیت پژوهش حاضر پیرامون این مساله تعریف می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اتحاد راهبردی در قالب ادغام، فرایندی است که طی آن یک نهاد حسابرسی با گردآوری دارایی‌ها و گزینش شرکای هم‌سو، به خلق ارزش مضاعف دست می‌یابد. این پدیده مستلزم برقراری تعاملات پیوســـته و همسوســـازی میان طیفی از کنش‌های سازمانی است؛ به‌گونه‌ای که هر چه پیچیدگی و ناهمگونی این کنش‌ها بیشتر باشد، درجه‌ی ضرورت تشکیل چنین ائتلافی فزونی می‌یابد.

مهم‌ترین دستاورد ادغام برای قلمرو حسابرسی، توانایی برآوردن نیازهای گسترده‌ی جامعه‌ی حرفه‌ای است. این کارکرد، وجوه کمّی و کیفی گوناگونی را دربر می‌گیرد؛ از جمله: توسعهٔ سرمایه‌های انسانی، ایجاد تعادل در ساختار ترکیبی کارکنان، آموزش نیروی انسانی در بسترهای نزدیک به محیط کار، توجه به پویایی‌های سازمانی، نوآوری در رویکردهای آموزشی و همچنین درگیرسازی فرایند حسابرسی در معماری نظام ارائه‌ی خدمات.

بر اساس دیدگاه حرفه‌ای حسابرسان، ابعاد مؤسسه یکی از شاخص‌های تأثیرگذار بر سطح کیفی خدمات به‌شمار می‌رود. چنانچه حسابرسان از جایگاه و حیثیت حرفه‌ای والاتری برخوردار باشند، تمایل بیشتری برای ارائه‌ی خدمات با کیفیت برتر از خود نشان می‌دهند. بنابراین، اگر ادغام به ارتقای اعتبار سازمانی بینجامد، می‌توان 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 تصمیم‌گیری و کاهش عدم تقارن اطلاعات، نقش اساسی در افزایش دقت و اثربخشی در تصمیم‌گیری سهامداران ایفا می‌کنند. علیرغم اینکه ادغام موسسات حسابرسی یکی از راه‌های اصلی موسسات برای گسترش کسب و کارشان است، اما خطرات قابل‌توجهی نیز برای سهامداران ایجاد می‌کند. تحقیقات قبلی به اهمیت واسطه‌های حسابرسی در فرآیند ادغام اشاره می‌کند لیکن به طور معمول، سهامداران بررسی لازم را برای شناسایی هرگونه مسائل بالقوه‌ای که می‌تواند بر معامله تأثیر منفی بگذارد انجام می‌دهند. با این حال، به دلیل سطح بالای شفافیت اطلاعات، این فرآیند اغلب می‌تواند پرهزینه و چالش برانگیز باشد. تحقیقات روی ادغام موسسات حسابرسی نشان می‌دهد که 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 (بدفورد و همکاران[۶]، ۲۰۲۳).

جیو و همکاران[۷] (۲۰۲۰) این نتیجه‌گیری را تأیید و خاطرنشان نمودند که ادغام موسسات حسابرسی برای مشتریان مزایای قابل ملاحظه‌ای از جمله بهبود در مقایسه پذیری صورتهای مالی را به همراه دارد به‌ویژه در محیط‌هایی همچون کشور چین که هویت حسابرس افشا می‌شود. مطالعات مذکور در مجموع بر تأثیر سبک‌های حسابرسان بر قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی تأکید می‌کنند و بینش‌های عملی را برای فعالان بازار و سیاست‌گذاران ارائه می‌دهند. الدهمری و چاندرن[۸] (۲۰۱۸) معتقد هستند که مطالعات در زمینه حسابرسی به دلیل در دسترس نبودن داده‌ها عمدتاً در کشورهایی مانند چین، تایوان و استرالیا محدود است، نتایج تحقیقات آنها نشان داد که پژوهش در زمینه ادغام موسسات حسابرسی با ارائه داده‌ها و بینش‌های جدید از طریق مصاحبه متمرکز با حسابرسان خبره، دیدگاه‌های جدیدی را ارائه می‌دهد. این کار شکاف در ادبیات مربوط به این موضوع را جبران می‌کند.

گان[۹] (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأخیر در گزارش حسابرس، حق‌الزحمه 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

حسابرســـی ندارند که این موضوع می‌تواند به نفع مشـــتریان باشد و تخصص صنعت را با افزایش نیروی کار افزایش داده و کیفیت حسابرســـی را نیز بالا می‌برد. در نتیجه مشـــتریان ادغام، تأخیر کمتری نســـبت به حالت پیش از ادغام روی گزارش صادر شده داشته‌اند. همچنین این شرکت‌ها پس از ادغام بیش از نیمی از سهم بازار را از آن خود کرده‌اند.

نتایج تحقیقات اشلمن و لاوسونیا[۱۰] (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که این یافته‌ها از این استدلال که پس از ادغام موسسات حسابرسی تمرکز به طور واضح به قیمت‌های بالاتر به دلیل حاشیه رقابتی منجر می‌شـــود، پشتیبانی نمی‌کند. همچنین در نظر نگرفتن تغییر در قدرت بازار و اثرات حاشیه ممکن اســـت 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 شـــرکا معمولاً بر مبنای میزانی به ادغام رای می‌دهند که بر منابع آنها تاثیر می‌گذارد و نه بر مبنای ارزشـــی که آن ادغام برای سازمان در سطح بین‌المللی 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 آنها از طریق ادغام ضربه ببیند. به زعم رحمانی و محمدی اروجه (۱۳۸۹) در طول گذر دوران، حرفه حسابرســـی و مؤسسات حسابرسی دستخوش تغییرات عمده‌ای مانند تغییـــر در دامنه ارائه خدمات در پاســـخ به نیازهای در حال تغییر صاحـــب کاران بوده‌اند. در پی ادغام‌های صورت گرفته در میان هشـــت مؤسســـه حسابرسی بزرگ طی دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ و انحلال موسســـه آرتور اندرسون در سال ۲۰۰۲، بازار مؤسسات حسابرسی بسیار متمرکز شد و تحت سلطه چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا در آمد.

ســـولیوان[۱۲] (۲۰۰۰) معتقد است دلایل متنوعی برای ادغام موسسات حسابرسی وجود دارد که برخی در جهت افزایش رفاه مشـــتریان و برخی در جهت کاهش آن اســـت. او چهار انگیزه کاهش هزینـــه نهایی کل، کاهش هزینه نهایی صاحبکاران بـــزرگ، آثار هماهنگی و آثار ضد رقابتی یک ســـویه را برای ادغام موسسات حسابرسی مطرح می‌کند. ادغام موسسات حسابرسی به شیوه‌های مختلف، هزینه نهایی موسسات ادغام شده را کاهش می‌دهد. کاهش هزینه بیشتر برای صاحبکاران بزرگ است تا صاحبکاران کوچک. آثار هماهنگی در ادغام موسسات حسابرسی، همدستی رقبا را جهت افزایش قیمت تســـهیل می‌کند. این هماهنگی رفتار می‌تواند شامل توافق ضمنی یا آشکار بـــرای افزایش حق‌الزحمه یا عدم جذب صاحبکاران رقبای حاضر در این توافق برای ارائه خدمات باشـــد. کیم و همکاران[۱۳] (۲۰۱۶) اشـــاره دارند که موسسات حسابرســـی پس از ادغام با تقویت اشـــتراک دانش حرفه‌ای در تیم‌های حسابرســـی، موقعیت بهتری برای شناســـایی و رسیدگی به خطـــرات تحریف‌های بااهمیت در گزارش‌های مالی دارنـــد. همچنین ارتباطات و انتقال دانش در میان حسابرســـان پس از ادغام به اســـتفاده‌کنندگان این امکان را می‌دهد تا از کیفیت معاملات اطمینان بیشـــتری حاصل نمایند. تحقیقات به عمل آمده نشـــان می‌دهد که هم افزایی از عوامل موثر در ادغام سازمانهاســـت و آن را به عنوان توانایی بیشینه کردن نقاط قوت مکمل سازمانهای ادغام شـــده، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می‌کنند (لارنس و گلاور[۱۴]، ۱۹۹۸). بزرگتر

شدن موسسات موجب افزایش کارآیی از طریق آموزش عمومی و کاهش هزینه‌های حسابرسی میشود. همچنین پوشش بین‌المللی برای صاحبکاران ایجاد می‌کند و همانطور که هانلون و هیتزمن[15] (۱۹۹۴) اشاره می‌کنند، ادغام موجب افزایش پوشش جغرافیایی میگردد. پورنظری و تنانی (۱۴۰۱) در تحقیقی با موضوع نقش ادغام موسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرس به این نتیجه رسیده‌اند که ادغام موسسات حسابرسی رابطه مثبتی با مبلغ حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش دهند. عدم رضایت شرکا از تقسیم سهم الشرکه و توزیع منافع بر اساس آن می‌تواند منجربه بروز اختلافها و تضادها بین شرکا و نهایتاً به شکست ادغام تبدیل گردد (ترکانی و محمدرضایی، ۱۴۰۲).

چن و همکاران[17] (۲۰۰۹) به بررسی رابطه حسابرس و صاحبکار پس از ادغام یک مورد

پژوهش چن و همکاران (۲۰۰۹) که به بررسی ادغام یک مؤسسهٔ حسابرسی محلی در چین با یکی از چهار نهاد بزرگ جهانی پرداخته، نشان می‌دهد که دلیل بنیادین روی‌گردانی صاحبکاران از مؤسسات بزرگ به سوی مؤسسات محلی، در برخورد مسامحه‌آمیزتر و رویه‌های انعطاف‌پذیرتر حسابرسی نهفته است. بنابراین، نمی‌توان به‌جرئت ادعا کرد که ناهماهنگی در سبک مدیریت و فرهنگ سازمانی پس از ادغام، عامل اصلی ازدست‌رفتن پایگاه مشتریان این مؤسسه بوده است.

در مطالعه‌ای دیگر، مک‌میکینگ و همکاران[18] (۲۰۰۷) به بررسی آثار هم‌آمیزی مؤسسات حسابرسی بر تراکم بازار و رقابت نرخی 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 جامعهٔ 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 انزواگرایانه از یک سو، و نبود بسترهای حقوقی و اجرایی کارآمد برای هم‌آمیزی از سوی دیگر، نه‌تنها 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 به‌دلیل 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 به‌طور محسوســـی گسترش دهند (دوانی، ۱۳۹۴). از جامعه حرفه‌ای خوب و ارزشـــمند این انتظار می‌رود که در مسیر ادغام، با برنامه‌ریزی مناسب و در قالبی واحد و مشـــترک در جهت اعتلای جامعه حرفه‌ای اقدام نماید. (کیهانی، ۱۳۹۹) نگاره ۱ خلاصه پیشینه تحقیق و مولفه‌های شناسایی شده در مبانی نظری را نشان می‌دهد.

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

ردیف	محقق (سال)	نتایج
۱	جوشو (۲۰۲۳)	موسسات 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 فرد و جهانشاد (۱۳۹۸)	ادغام موسسات کوچک و تشکیل موسسات بزرگ حسابرسی می‌تواند به برجستگی و قدرت حرفه‌ای حسابرسان در سطح موسسات 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	بدفورد 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 موسسات حسابرسی برای مشتریان مزایای قابل ملاحظه‌ای از جمله بهبود در مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی را به همراه دارد.
۸	الدهمری و چاندرن (۲۰۱۸)	پژوهش در زمینه ادغام موسسات 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 لاوسونیا (۲۰۱۷)	پس از ادغام موسسات حسابرسی تمرکز به طور واضح به قیمت‌های بالاتر به دلیل حاشیه رقابتی منجر نمی‌شود.
۱۱	جونز (۱۹۹۸)	شرکا معمولاً بر مبنای میزانی به ادغام رای می‌دهند که بر منابع آنها تاثیر می گذارد 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 موسسه آرتور اندرسون، بازار مؤسسات حسابرسی بسیار متمرکز و تحت سلطه چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ دنیا درآمد

ردیف	محقق (سال)	نتایج
۱۳	سولیوان (۲۰۰۰)	هماهنگی در ادغام موسسات، همدستی رقبا را جهت افزایش قیمت تسهیل می‌کند
۱۴	کیم و همکاران (۲۰۱۶)	ارتباطات و انتقال دانش در میان حسابرسان پس از ادغام به استفاده‌کنندگان این امکان را می‌دهد تا از کیفیت معاملات اطمینان بیشتری حاصل نمایند
۱۵	(لارنس و گلاور (۱۹۹۸)	هم‌افزایی از عوامل موثر در ادغام سازمان‌هاست و آن را به عنوان توانایی بیشینه کردن نقاط قوت، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می‌کنند.
۱۶	هانلون و هیتزمن (۱۹۹۴)	بزرگ‌تر شدن موسسات موجب افزایش کارآیی از طریق آموزش عمومی و کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود
۱۷	پورنظری و تنانی (۱۴۰۱)	موسسات با یکدیگر ترکیب شوند و در ابتدا هزینه‌های بیشتری را می‌بایست پرداخت کنند که همین امر باعث می‌شود حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش دهند
۱۸	پونگ و برنت (۲۰۰۶)	افزایش تمرکز در بازار خدمات حسابرسی که در نتیجه ادغام‌ها ایجاد شده منجر به افزایش حق‌الزحمه 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 سال‌های ۱۹۸۵ و ۲۰۰۲ از طریق ادغام و ورود به بخش‌های جدید افزایش یافته است، هرچند کاهش حق‌الزحمه حسابرسی دهه ۱۹۸۰، طی دهه ۱۹۹۰ ادامه نیافته است.
۲۱	آذری و همتی (۱۴۰۲)	ادغام نیازمند تعاملات مداوم و ایجاد هماهنگی میان مجموعه‌ای از فعالیت‌هاست که هرچه این فعالیت‌ها پیچیده‌تر و نامتجانس‌تر باشند، شکل‌گیری اتحاد ضرورت بیشتری می‌یابد.
۲۲	دوانی (۱۳۹۴)	یه دلایل کم‌توجهی به مقوله مشارکت گروهی در ایران و تشکیل موسسات حسابرسی جزیره‌ای از یک طرف و نبود سازوکار مناسب قانونی و عملی ادغام از سوی دیگر، عملاً فرآیند ادغام صورت نگرفت و تجربه‌های انجام شده هم متاسفانه با شکست مواجه شد.
۲۳	ترکانی و رضایی (۱۴۰۲)	عدم رضایت شرکا از تقسیم سهم الشرکه و توزیع منافع بر اساس آن می‌تواند منجربه بروز اختلاف‌ها و تضادها بین شرکا و نهایتاً به شکست ادغام تبدیل گردد.
۲۴	کیهانی (۱۳۹۹)	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.

۳ - روش‌شناسی پژوهش

در ایـــن پژوهش پیش‌رو با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و بـــر پایه‌ی نظریه‌ی زمینه‌ای (گرندد 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 کمّی و سنتی کمتر به‌چشم می‌خورد.

جامعهٔ آماری این مطالعه را خبرگان حوزهٔ حسابرســـی تشکیل می‌دهند که همگی عضو جامعهٔ حســـابداران رســـمی ایران بوده و یا به‌عنوان شریک مؤسسه، تجربهٔ مســـتقیم 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 ســـابقهٔ حرفه‌ای آن‌ها بین ۱۳ تا ۳۸ سال متغیر بود، وارد مطالعه شدند. فرایند مصاحبه‌های عمیق تا زمانی ادامه یافت که داده‌ها به مرحلهٔ اشباع نظری رسید.

به‌طـــور خلاصـــه، تحلیل محتوای کیفـــی مصاحبه‌ها در چهـــار گام اصلی پیگیری شـــد: (۱) شناسایی و استخراج نشانه‌های کلامی (عبارات کلیدی)؛ (۲) مفهوم‌پردازی و نام‌گذاری اولیه؛ (۳) مقوله‌پردازی و دســـته‌بندی مفاهیم هم‌ســـو؛ و (۴) ارائه‌ی 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. مفهوم پردازی
۳. مقوله پردازی
۴. ارائه الگوی پژوهش

۴- یافته‌های پژوهش

در این مرحله، داده‌های گردآمده از مصاحبه‌های صورت‌گرفته با بهره‌گیری از شـــیوهٔ کدگذاری نظام‌منـــد، مـــورد واکاوی قرار گرفته‌اند. این داده‌هـــا از طریق مصاحبه‌های عمیـــق با ۲۰ تن از صاحب‌نظران حوزهٔ حسابرسی که شماری از آن‌ها خود مستقیماً در فرایندهای عملی ادغام نقش داشـــته‌اند، به‌دست آمده اســـت. تحلیل یافته‌ها در سه ســـطح انجام پذیرفته است: کدگذاری باز (اولیه)، کدگذاری محوری (میانی) و کدگذاری انتخابی (نهایی). همهٔ مصاحبه‌ها ضبط و ســـپس به‌طور کامل پیاده‌ســـازی شـــده‌اند. در جلسات پایانی، اشـــباع نظری حاصل شد و مصاحبه‌های تکمیلـــی صرفاً برای تأیید کفایت داده‌ها ادامه یافت. با توجه به گســـتردگی حوزه‌های موضوعی، ممکن بود هر یک از مشـــارکت‌کنندگان، برآیندهای شخصی یا منافع سازمانی خود را در پاسخ‌ها منعکس ســـازند؛ از این‌رو، در پاره‌ای از موارد، دیدگاه‌های ابرازشده با یکدیگر ناسازگار بود. فرایند کدگذاری به‌این‌ترتیب ســـامان یافت که در ســـطح نخست، نشـــانه‌های کلامی (عبارات کلیدی)

اســـتخراج شد؛ در سطح دوم، این نشانه‌ها به مفاهیم انتزاعی‌تر تبدیل گردیدند؛ و در سطح سوم، مفاهیم در قالب مؤلفه‌های اصلی ســـازماندهی شـــدند. به‌بیان دقیق‌تر، شـــواهد گفتاری یا نکات برجســـتهٔ موجود در مصاحبه‌ها، رویدادهایی هستند که بار معنایی مستقل دارند. در گام نخستِ مفهوم‌پردازی، به این شواهد «کد» گفته شده است.

پس از شناســـایی و برچســـب‌گذاری 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 شـــد. در نهایـــت، مقوله‌های اصلی پژوهش که ارکان الگوی نهایی را تشـــکیل می‌دهند، استخراج گردیدند. با توجه به شمار بالای شـــواهد گفتاری، در اینجا صرفاً فهرست کاملی از مفاهیم مربوط به همهٔ مصاحبه‌ها در قالب جدول ارائه شده است. تمامی کدها و دسته‌بندی‌های آنها با بهره‌گیری از نرم‌افزار مکس‌کیودا استخراج شده‌اند. جدول شماره (۲) همهٔ کدهای دسته‌بندی‌شده را در ۱۲۳ گروه به‌همراه فراوانی هر کد برای ۲۰ مصاحبه نشان می‌دهد:

نگاره (۲): کدهای سطح یک

ردیف	کدهای سطح یک	فراوانی
۱	استقرار واحدهای کنترل کیفیت	۱۶
۲	ایجاد کمیته‌های فنی و تخصصی در موسسات	۱۶
۳	استقرار سیستم‌های کامپیوتری	۱۶
۴	افزایش مبلغ قراردادهای حسابرسی	۱۶
۵	بهبود استقلال حرفه‌ای کارکنان	۱۶
۶	عدم اتکا بر صاحب کاران	۱۵
۷	تعریف ساز و کاری بهتر	۱۵
۸	حذف موسسات رتبه ج	۱۴
۹	بهبود حق و مزایا پرسنل حرفه‌ای	۱۳
۱۰	تدوین دستوالعمل تعیین مبلغ	۱۳
۱۱	تعریف اهداف ادغام در جهت بهبود	۱۳
۱۲	ایجاد تنوع در ارائه خدمات	۱۲
۱۳	جایگاه اقتصادی کشور در جهان	۱۲
۱۴	عدم سرمایه‌گذاری بخش خصوصی	۱۲
۱۵	عدم وجود سرمایه‌گذاری خارجی	۱۲
۱۶	بهبود نرخ حق الزحمه	۱۲
۱۷	ایجاد ساز و کارهای لازم	۱۲
۱۸	سهم بالای حسابداران رسمی	۱۱

۱۹	ترکیب بهینه نمایندگان	۱۱
۲۰	افزایش کیفیت خدمات	۱۱
۲۱	اقتصاد آزاد	۱۱
۲۲	ارتباطات بین‌المللی	۱۱
۲۳	فرهنگ عمومی	۱۱
۲۴	مدیریت مناسب ادغام	۱۱
۲۵	عدم سهم خواهی غیر طبیعی شرکا	۱۱
۲۶	منافع وامکانات	۱۱
۲۷	افزایش شرکا	۱۱
۲۸	امکان نگهداری کارهای موجود	۱۱
۲۹	افزایش وزن چانه زنی موسسه	۱۰
۳۰	هم افزایی وکاهش هزینه‌های تکراری	۱۰
۳۱	فراهم آوردن شرایط مناسب	۱۰
۳۲	تعیین شرایط و چارچوب ادغام	۱۰
۳۳	ارایه پیشنهاد به بنگاه‌های تجاری	۱۰
۳۴	نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام	۱۰
۳۵	کاهش هزینه‌های جاری ومضاعف	۹
۳۶	افزایش عملکرد موسسات	۹
۳۷	تشکیل کمیته فنی موثر	۹
۳۸	مدیریت دانش مناسب و تجربیات	۹
۳۹	ادغام اصولی ومناسب	۸
۴۰	پشتیبانی جامعه و حرفه	۸
۴۱	افزایش توان رقابتی	۸
۴۲	امکان ساماندهی	۸
۴۳	مدیریت بهتر از سوی جامعه	۸
۴۴	نگرش شرکا	۸
۴۵	عدم وجود قوانین دست و پا گیر	۸
۴۶	سهل نمودن فرایند اداری ادغام	۸
۴۷	کاهش ضوابط و مقررات	۶
۴۸	تسهیل و همکاری از سوی جامعه	۸
۴۹	تمرکز بیشتر و توانمندی بیشتر	۵
۵۰	عملکرد حسابرسان	۸

۵۱	افزایش توان رقابت	۸
۵۲	امکان ایجاد واحد کنترل کیفیت	۸
۵۳	استقلال حسابرسی	۸
۵۴	توانایی رقابت اصول	۸
۵۵	فعالیت‌های تحقیق و توسعه	۴
۵۶	دستیابی به فناوری‌های نو	۸
۵۷	ادغام موسسات حسابرسی کوچک	۷
۵۸	جلب اعتماد عمومی	۷
۵۹	تداوم فعالیت موسسات حسابرسی	۷
۶۰	بقای حرفه حسابرسی	۷
۶۱	جهت بهبود در عملکرد ادغام موسسات	۴
۶۲	تغییر در شرایط موسسات حسابرسی	۵
۶۳	تعداد موسسات حسابرسی عضو جامعه	۵
۶۴	اصلاح شرایط طبقه‌بندی موسسات	۷
۶۵	مذاکره با واحدهای بالادستی	۷
۶۶	واحدهای مورد رسیدگی و تغییرات آنها	۷
۶۷	اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی	۷
۶۸	شرایط لازم برای صدور گزارش‌ها	۷
۶۹	برخورداری از منابع درامدی مناسب	۷
۷۰	قادر به ارتقاء بهبود کارایی	۷
۷۰	کیفیت گزارشات حسابرسی	۷
۷۲	از لحاظ ساختاری و درآمدی بهتر	۷
۷۳	الزامات قانونی	۷
۷۴	احساس نیاز به ساختارمندی موسسه	۷
۷۵	کنترل کیفیت کارها	۷
۷۶	رتبه بندی و پذیرش در بورس	۶
۷۷	عوامل تشویقی در نظر گرفته نشده	۶
۷۸	سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی	۶
۷۹	اعمال عوامل تشویقی و اختصاص	۶
۸۰	گرید موسسات در سطح جامعه و بورس	۴
۸۱	نوع کارها و شرکتهای تحت رسیدگی	۵

۸۲	امکان آموزش بیشتر و بهتر	۶
۸۳	امکان فراهم شدن ساز و کار کنترل	۱۱
۸۴	ایجاد کمیته تخصصی در موسسات	۷
۸۵	ایجاد سازو کارهای لازم	۱۱
۸۶	موجب بهبود عملکرد و گزارشات	۱۰
۸۷	افزایش میزان استقلال موسسات	۱۰
۸۸	کاهش برخی هزینه‌ها	۱۰
۸۹	بهبود توان حفظ آموزش نیروی انسانی	۱۰
۹۰	تعداد موسسات حسابرسی	۱۰
۹۱	تدوین برنامه مناسب به منظور کاهش	۱۰
۹۲	رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای	۹
۹۳	تدوین مکانیسمی جهت پایبندی شرکا	۹
۹۴	اعطای مجوزهای تاسیس موسسات	۹
۹۵	ایجاد مشوق‌های لازم جهت ادغام	۹
۹۶	اخذ قراردادهای بزرگتر	۱۱
۹۷	افزایش میزان سودآوری موسسات	۵
۹۸	فراهم نمودن توان جذب متخصصان مختلف	۱۱
۹۹	کاهش میزان وابستگی درآمد	۷
۱۰۰	بهبود آموزش	۷
۱۰۱	امکان برقراری سیستم کنترل کیفیت	۷
۱۰۲	امکان استقرار سیستم ها	۷
۱۰۳	امکان جذب و حفظ نیروی کارامد	۷
۱۰۴	استقلال حسابرس	۵
۱۰۵	افزایش کیفیت گزارش حسابرس	۷
۱۰۶	تکمیل کار تخصصی و حرفه‌ای	۴
۱۰۷	امکان ارائه خدمات متنوع تر	۷
۱۰۸	سودآوری بیشتر	۷
۱۰۹	امکان ارائه خدمات حرفه‌ای بیشتر	۵
۱۱۰	امکان استفاده از فناوری‌های به روز	۷
۱۱۱	انطباق با روش‌ها و شرایط جدید	۴
۱۱۲	اجرایی لازم جهت حفظ مشتریان	۷

۱۱۳	ایجاد هماهنگی و اعتدال و تغییرات	۵
۱۱۴	همکاری و هماهنگی‌های لازم	۷
۱۱۵	برنامه‌ریزی مناسب و موثر	۴
۱۱۶	دستورالعمل‌ها و روش‌های رسیدگی	۳
۱۱۷	دستیابی به اهداف	۶
۱۱۸	عملکرد مناسب تر	۵
۱۱۹	تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی	۷
۱۲۰	برنامه‌ریزی انجام عملیات	۴
۱۲۱	ترکیب مناسب تر تیم‌های حسابرسی	۵
۱۲۲	هم افزایی و امکان استفاده بیشتر	۲
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	برخورداری از منابع درامدی مناسب
۴	بهبود شرایط حقوق ومزایا	۲۴	ایجاد کمیته تخصصی در موسسات
۵	مقررات و استانداردها	۲۵	تدوین مکانیسمی جهت پایبندی شرکا
۶	اهداف و استراتژیهای مناسب	۲۶	اعطای مجوزهای تاسیس موسسات
۷	ایجاد تنوع در ارایه 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	برنامه‌ریزی انجام عملیات
۱۱	ارتباطات بین‌المللی	۳۱	ترکیب مناسب تر تیم‌های حسابرسی
۱۲	فرهنگ عمومی	۳۲	هم افزایی و افزایش تنوع خدمات
۱۳	مدیریت مناسب ادغام	۳۳	همکاری و هماهنگی‌های لازم

۱۴	وضعیت حقوقی شرکا	۳۴	مدیریت دانش مناسب و تجربیات
۱۵	فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات	۳۵	ادغام اصولی ومناسب
۱۶	ارائه پیشنهاد به بنگاه‌های تجاری	۳۶	پشتیبانی جامعه و حرفه
۱۷	نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام	۳۷	افزایش توان رقابتی
۱۸	کاهش هزینه‌های 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. لایهٔ نخست به استخراج نشانگان گفتاری (همان کلیدواژه‌های اولیه) اختصاص داشت. در لایهٔ دوم، این نشانگان به مجموعه‌ای از انگاره‌های ذهنی (مفاهیم) تبدیل شدند. لایهٔ سوم نیز به انتظام‌دهی این انگاره‌ها در قالب ارکان اصلی (مؤلفه‌ها) می‌پرداخت. در ادامه، با بررسی دوبارهٔ کلیدواژه‌ها و بازآرایی آن‌ها، شماری از کدهای غیرضروری حذف و تعدادی دیگر با هم درآمیختند. بدین‌سان، از ۱۲۳ کد آغازین، در مرحلهٔ دوم ۴۰ مفهوم پدید آمد که چارچوب مفهومی آن‌ها در نگارهٔ ۳ به‌تصویر کشیده شده است.

نگاره (۳): کدگذاری سطح ۳

ردیف	مقوله	مفاهیم
۱	عوامل سازمانی	کاهش هزینه‌های جاری ومضاعف، فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات، وضعیت حقوقی شرکا، مدیریت مناسب ادغام، اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی، استفاده از فناوری‌های جدید، برنامه‌ریزی 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 بین‌المللی، پشتیبانی جامعه و حرفه
۴	عوامل قانونی و مقرراتی	مقررات و استانداردها، اخذ قراردادهای بزرگتر، تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی، همکاری و هماهنگی‌های لازم، اعطای مجوزهای تاسیس موسسات
۵	عوامل منابع انسانی	ارائه پیشنهاد به بنگاه‌های تجاری، ترکیب مناسب‌تر تیم‌های 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 می‌دهد 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.

شناسایی و دسته‌بندی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی			
پیامدها	عوامل منابع انسانی	عوامل قانونی و مقرراتی	عوامل فراسازمانی
• افزایش تنوع خدمات، • افزایش عملکرد موسسات، • استقلال حسابرسی،	• ارائه پیشنهاد به بنگاه‌های تجاری، • ترکیب مناسب‌تر تیم‌های حسابرسی	• مقررات و استانداردها، • اخذ قراردادهای بزرگتر، • تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی، • همکاری وهماهنگی‌های لازم، • اعطای مجوزهای تاسیس موسسات	• سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی، • فرهنگ عمومی، • افزایش وزن چانه‌زنی موسسه، • ارتباطات بین‌المللی، • پشتیبانی جامعه و حرفه

عوامل سازمانی	عوامل مدیریتی
• کاهش هزینه‌های جاری و مضاعف، • فراهم آوردن شرایط مناسب انجام عملیات • وضعیت حقوقی شرکا، • مدیریت مناسب ادغام، • اندازه ساختار تشکیلاتی و مدیریتی، • استفاده از فناوری‌های جدید، • برنامه‌ریزی انجام عملیات	• نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام، • مدیریت مناسب ادغام، • بهبود شرایط حقوق ومزایا

۵- بحث و نتیجه‌گیری

پس از هر هم‌آمیزی سازمانی در عرصهٔ 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 توسعهٔ مؤسسات بزرگ از مجرای ادغام قرار دارد که از آن جمله می‌توان به پدیدهٔ تضاد منافع، ریزش بخشی از موکلان، پیچیدگی مذاکرات در سطوح مختلف شرکا و شعب، آگاهی ناکافی از منافع بالقوهٔ 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 فاصلهٔ میان «هم‌افزایی راهبردی» و «هماهنگی درون‌سازمانی» است.

شـــواهد گویای آن است که گسترش فعالیت‌های فرامرزی صاحبکاران و الزام به تأمین نیازهای آن‌ها، مؤسســـات حسابرســـی را به سمت ادغام سوق داده اســـت. عواملی چون نفوذ به بازارهای نوین، توسعهٔ تحقیق و توســـعه، دستیابی به فناوری‌های روزآمد، صرفه‌جویی‌های مقیاس، نیاز به تخصص‌های صنعتی و ارتقای سهم بازار، همگی از محرّک‌های تعیین‌کننده در این مسیر به‌شمار می‌رونـــد. افزون بر این، ادغام می‌تواند اعتبار حاصل از توســـعهٔ برنـــد و غنای تخصصی نهادهای تازه‌تأســـیس را به همراه آورد و این انتظار وجود دارد که با تجمیع منابع و بهره‌مندی از ســـطوح بالاترِ دانش تخصصی، هم کارایی حسابرسی و هم تسلط بر بازار افزایش یابد و در نتیجه، کیفیت خدمات ارتقا پیدا کند.

برآیند پژوهش کنونی نشـــان 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 بســـتر عملیاتی مطلوب، شفافیت جایگاه حقوقی شـــرکا، یکپارچه‌سازی مدیریت در فرایند ادغام، تناســـب ساختار مدیریتی و تشـــکیلاتی، به‌کارگیری فناوری‌های نوین، و طراحی برنامهٔ عملیاتی است. ۲- عوامل مدیریتی که بر نظارت مستمر بر اجرای صحیح ادغام، مدیریت یکپارچه و اصلاح نظام جبران خدمات تمرکز دارد. ۳- عوامل برون‌ســـازمانی 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 پایبندی به استانداردها، کسب قراردادهای کلان، تنظیم نقشهٔ جامع حسابرسی، هماهنگی‌های بین‌بخشی و تسهیل صدور مجوزهای تأسیس را دربر می‌گیرد. ۵- عوامل منابع انسانی که به ارائه‌ی پیشنهادهای راهبردی به بنگاه‌های تجاری و ترکیب بهینهٔ 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 حسابرســـی می‌باشد. در نهایت ادغام موســـســـات به دلایل افزایش در تنوع خدمات از طریق ارائه طیف وســـیع تری از خدمات حرفه‌ای، بهبود اســـتقلال و افزایش عملکرد موســـســـات که منجربه افزایش سهم بازار و سودآوری بیشـــتر گردیده، می‌تواند برای شرکای حسابرسی مطلوبیت ایجاد نمایـــد. این پژوهش از منظر نـــوآوری، به دلیل تمرکز بر شناســـایی و تحلیل عوامل پیش برنده ادغام ، در مقایســـه با تحقیقات پیشین که عمدتاً بر پیامدها و اثرات ادغام متمرکز بوده‌اند، تمایز قابل توجهی دارد. در حالیکه مطالعات گذشـــته بیشـــتر به نتایج اقتصـــادی، عملکردی یا رقابتی ادغام پرداخته‌اند این پژوهش با بررســـی عوامل محرک از جمله انگیزه‌های ســـازمانی، مدیریتی، فراســـازمانی و غیره خلاء موجود در ادبیات تحقیق را تکمیل می‌کند. این رویکرد نه تنها به درک عمیق‌تـــری از فرایند تصمیم‌گیری برای ادغام کمک می‌کند بلکه می‌تواند به سیاســـت‌گذاران و مدیران موســـســـات حسابرســـی در پیش بینی و مدیریت مطلوب تر فرایندهای ادغام یاری رساند که این خود یک نوآوری کلیدی در این حوزه محســـوب می‌شـــود. 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 عمیق‌تری از پیچیدگی‌های این پدیده را فراهم نمود و بر مزیت این روش در تحلیل پدیده‌های کیفی نظر دارد. همچنین از منظر کاربردی، نتایج این پژوهش به مدیران موسسات حسابرسی در تدوین استراتژی‌های ادغام یا توسعه کمک می‌کند و در اخذ تصمیم‌های آگاهانه امر تسهیل‌سازی را انجام می‌دهد 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 می‌رساند.

در فرایند پژوهش، مجموعه‌ای از شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل و امکان دخالت مستقیم پژوهشگر در آنها ست. برای اطمینان از صحت و قابل اعتماد بودن نتایج ضروریست محدودیت‌های 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 می‌باشد یکی از اصلی‌ترین محدودیت‌های 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 ارزش‌های حاکم بر کشور ایران ارائه شده است و از طرف دیگر فقدان موسسات بین‌المللی بزرگ در سطح اقتصاد کشور مانع از تدوین استراتژی‌های هماهنگ و استفاده از تجربه آن موسسات در جهت نیل به اهداف مشترک شده است، میبایست یافته‌های 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 میگردد امکان طراحی الگو و مدلی عملیاتی جهت بررسی عوامل موثر بر ادغام موسسات حسابرسی در ایران از طریق فرضیات تحقیق و یا تئوری‌های پژوهش مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان از طریق طراحی شکلی قابل فهم و شفاف ارتباط بین متغییرهای لازم را مورد ارزیابی قرار داد. همچنین با توجه به اینکه تعدادی از موسسات ادغام شده از یکدیگر منفک گردیده اند، بنابراین پیشنهاد می‌شود در خصوص تعیین عوامل موثر بر شکست ادغام موسسات حسابرسی در ایران، پژوهش مستقلی صورت گیرد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخالق پژوهش

نویسندگان اصول اخالقی 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 اطالعات و نتایج، تهیه پیشنویس 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

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد هرگونه حمایات مالی می‌باشد.

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 حق‌الزحمه 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 ۵۵-۷۴. لینک در مگیران https://www. /magiran.com/paper/809629

۶. مشایخی فرد، سعید؛ پورزمانی، زهرا و جهانشاد، آزیتا (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس. دو فصلنامه

حســـابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص ۲۳-۶۲. لینک در وبسایت نشریه: https://aapc.khu.ac.ir/article-1-554-fa.html

۷. کیهانی، حمیدرضا (۱۳۹۹). ادغام مؤسســـات حسابرســـی کی، چگونـــه و چرا؟ و موانع آن. حســـابدار رسمی، شماره ۵۰، صص ۲۷-۳۰. 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., Czernkowski, 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, Chabahar. (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

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

پی‌نویس:

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

COPYRIGHTS
This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.