



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

Hamed Lavasani¹, Iman Dadashi², Mohammad Hamed Khan Mohammadi³, Hamid Reza Gholamnia Roshan⁴

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 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.

Key Words: 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

[10.22034/JPAR.2025.2055856.1407](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2055856.1407)

1. PhD student, Department of Accounting , Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran. hamed.lavasani@yahoo.com
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. dr.khanmohammadi@damavandiau.ac.ir
4. Assistant Professor, Department of Accounting Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran. hamid_r_2057@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

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

حامد لواسانی^۱، ایمان داداشی^۲، محمد حامد خان محمدی^۳، حمیدرضا غلام نیا روشن^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۲۳

مقاله‌ی پژوهشی

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 عملکرد موسسات 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 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 طبقه‌بندی شده است.

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

 [10.22034/JPAR.2025.2055856.1407](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2055856.1407)

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. hamed.lavasani@yahoo.com

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. dr.khanmohammadi@damavandiau.ac.ir

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. hamid_r_2057@yahoo.com

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^۱ (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 مؤثر بر تصمیم‌گیری برای ادغام موسسات حسابرسی در ایران انجام می‌شود. با تمرکز بر عوامل مؤثر، 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 مؤثر 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 جامعه حسابداران رسمی، فعالیت در این حرفه به دو شکل شخص حقیقی (فردی) یا شخص حقوقی (تأسیس مؤسسه) مجاز شمرده شده است. بر پایه ماده‌ی ۶۰ این آیین‌نامه و نیز ماده‌ی ۱۸ آیین‌نامه‌ی نمونه، چنانچه به اشخاص ثالث زانی وارد شود، همه شرکت‌ها در برابر آن زیان‌دیده، به‌صورت تضامنی پاسخگو خواهند بود.

تجربه ایالات متحده نشان می‌دهد که پس از بحران مسئولیت‌پذیری در سال‌های پایانی قرن بیستم (دهه 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 ناشی از خدمات ارائه‌شده به موکلان سایر شرکاست، مصونیت پیدا می‌کند. به بیان روشن‌تر، یک شریک، به سبب خطاهای حرفه‌ای شریک دیگر که نظارتی بر او ندارد، مؤاخذه نخواهد شد؛ هرچند 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 خودی‌خود مانع از طرح دعوی علیه سرمایه 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، مشایخی‌فرد و جهان‌شاد (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) حسابرسی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و اختلاف نمایندگی بین استفاده‌کنندگان و ارائه‌دهندگان 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 است. 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 موسسات حسابرسی وجود دارد. این تحقیق می‌تواند به تکمیل این شکاف کمک کند و چارچوبی برای تصمیم‌گیری 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 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 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 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 پیوسته و هم‌سوسازی میان طیفی از کنش‌های سازمانی است؛ به گونه‌ای 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 کمی و کیفی گوناگونی را دربر می‌گیرد؛ از جمله: توسعه‌ی 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 قابل توجهی نیز برای سهامداران ایجاد می‌کند. تحقیقات قبلی به اهمیت واسطه‌های حسابرسی در فرایند 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 فرایند 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 حسابرسی، حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی در ادغام مؤسسه حسابرسی انجام داد و به این نتیجه رسید موسسات حسابرسی ادغام شده سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص داده و این مؤسسات تأخیر در ارسال گزارش

حسابرسی ندارند که این موضوع می‌تواند به نفع مشتریان باشد و تخصص صنعت را با افزایش نیروی کار افزایش داده و کیفیت حسابرسی را نیز بالا می‌برد. در نتیجه مشتریان ادغام، تأخیر کمتری نسبت 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^{۱۱} (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 می‌شود، پشتیبانی نمی‌کند. 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^{۱۲} (۱۹۹۸) در بررسی عدم پذیرش ادغام اشاره دارد که 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. 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 حسابرسی و مؤسسات حسابرسی دستخوش تغییرات عمده‌ای مانند تغییر در دامنه ارائه خدمات در پاسخ به نیازهای در حال تغییر صاحب کاران بوده‌اند. در پی ادغام‌های صورت گرفته در میان هشت مؤسسه حسابرسی بزرگ طی دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ 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^{۱۳} (۲۰۰۰) معتقد است دلایل متنوعی برای ادغام موسسات 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 سوپیه 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 تسهیل می‌کند. این هماهنگی رفتار می‌تواند شامل توافق ضمنی یا آشکار برای افزایش حق الزحمه یا عدم جذب صاحبکاران رقبا حاضر در این توافق برای ارائه خدمات باشد. کیم و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۶) اشاره دارند که موسسات حسابرسی پس از ادغام با تقویت اشتراک دانش حرفه‌ای در تیم‌های حسابرسی، موقعیت بهتری برای شناسایی و رسیدگی به خطرات تحریف‌های بااهمیت در گزارش‌های مالی دارند. همچنین ارتباطات و انتقال دانش در میان حسابرسان پس از ادغام به استفاده‌کنندگان این امکان را می‌دهد تا از کیفیت معاملات اطمینان بیشتری حاصل نمایند. تحقیقات به عمل آمده نشان می‌دهد که هم افزایی از عوامل موثر در ادغام سازمانهاست و آن را به عنوان توانایی پیشینه کردن نقاط قوت مکمل سازمانهای ادغام شده، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می‌کنند (لارنس و گلاور^{۱۵}، ۱۹۹۸). بزرگتر

شدن مؤسسات موجب افزایش کارایی از طریق آموزش عمومی و کاهش هزینه‌های حسابرسی میشود. 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 مؤسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسان به این نتیجه رسیده‌اند که ادغام مؤسسات حسابرسی رابطه مثبتی با مبلغ حق‌الزحمه مشتریان مؤسسات حسابرسی دارد، به عبارتی می‌توان بیان کرد مؤسسات حسابرسی هنگامی که ادغام می‌شوند انتظار دستمزد بیشتری دارند. بنابراین انتظار می‌رود وقتی ادغام صورت گیرد مؤسسات 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 شرکت و توزیع منافع بر اساس آن می‌تواند منجر به بروز اختلافها و تضادها بین شرکا و نهایتاً به شکست ادغام تبدیل گردد (ترکانی و محمدرضایی، ۱۴۰۲).

چن و همکاران^{۱۷} (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 روی‌گردانی 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^{۱۸} (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 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 انزواگرایانه 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 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)	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 فرد و جهان‌شاد (۱۳۹۸)	ادغام مؤسسات کوچک و تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسی می‌تواند به برجستگی و قدرت حرفه‌ای حساب‌رسان در سطح مؤسسات حسابرسی کمک کند.
۴	فورپادی 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 مؤسسات حسابرسی برای مشتریان مزایای قابل ملاحظه‌ای از جمله بهبود در مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی را به همراه دارد.
۸	الدھمري و چاندرن (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 لاوسونیا (۲۰۱۷)	پس از ادغام مؤسسات 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 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 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 پیشینه کردن نقاط قوت، برای دستیابی به اهداف مشخص تعریف می‌کنند.
۱۶	هانلون و هیتزمن (۱۹۹۴)	بزرگ‌تر شدن موسسات موجب افزایش کارایی 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 حسابرسان 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)	سهام 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 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 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 این پژوهش پیش‌رو با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و بر پایه‌ی نظریه‌ی زمینه‌ای (گرنند ثئوری) طراحی شده است. این رویکرد، به‌جای تأیید یا رد فرضیه‌های از پیش تعیین‌شده، 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 صورت‌گرفته 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 به‌این 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 برچسب‌گذاری مفاهیم، آن‌هایی که از قرابت معنایی برخوردار بودند، بر اساس اصل تجمع (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 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 دستورالعمل 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 و کاهش 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 و مضاعف	۹
۳۶	افزایش عملکرد موسسات	۹
۳۷	تشکیل کمیته فنی موثر	۹
۳۸	مدیریت دانش مناسب و تجربیات	۹
۳۹	ادغام اصولی و مناسب	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 درآمدی 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	گریز 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 سیستم‌ها	۷
۱۰۳	امکان جذب و حفظ نیروی کارآمد	۷
۱۰۴	استقلال حسابرسان	۵
۱۰۵	افزایش کیفیت گزارش حسابرسان	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

۵	ایجاد هماهنگی و اعتدال و تغییرات	۱۱۳
۷	همکاری و هماهنگی‌های لازم	۱۱۴
۴	برنامه‌ریزی مناسب و موثر	۱۱۵
۳	دستورالعمل‌ها و روش‌های رسیدگی	۱۱۶
۶	دستیابی به اهداف	۱۱۷
۵	عملکرد مناسب تر	۱۱۸
۷	تهیه و تنظیم طرح کلی حسابرسی	۱۱۹
۴	برنامه‌ریزی انجام عملیات	۱۲۰
۵	ترکیب مناسب تر تیم‌های حسابرسی	۱۲۱
۲	هم افزایی و امکان استفاده بیشتر	۱۲۲
۴	ارتقا رتبه بندی موسسات حسابرسی	۱۲۳

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	برخوردار از منابع درآمدی مناسب
۴	بهبود شرایط حقوق و مزایا	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 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 هزینه‌های جاری و مضاعف	۳۸	عدم وجود قوانین دست و پا گیر
۱۹	افزایش عملکرد موسسات	۳۹	سهل نمودن فرایند ادغام
۲۰	سطح فکری، فرهنگی و کیفیتی	۴۰	مذاکره با واحدهای بالادستی

فرایند تحلیل داده‌ها در قالب یک نظام سه لایه 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. بدین سان، 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 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
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.



۵- بحث و نتیجه‌گیری

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 «هم‌هنگی درون‌سازمانی» است. شواهد گویای آن است که گسترش فعالیت‌های فرامرزی صاحبکاران و الزام به تأمین نیازهای آن‌ها، مؤسسات حسابرسي 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 تجمیع منابع و بهره‌مندی از سطوح بالاتر دانش تخصصی، هم کارایی حسابرسي 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 حسابرسي، هم‌هنگی‌های بین‌بخشی و تسهیل صدور مجوزهای تأسیس را دربر می‌گیرد. ۵- عوامل منابع انسانی که به ارائه‌ی پیشنهادهای راهبردی به بنگاه‌های تجاری و ترکیب بهینه تیم‌های حسابرسي 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 حسابرسي 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 حسابرسي 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 پرداخته‌اند این پژوهش با بررسی عوامل محرک از جمله انگیزه‌های سازمانی، مدیریتی، فراسازمانی و غیره خلاء موجود در ادبیات تحقیق را تکمیل می‌کند. این رویکرد نه تنها به درک عمیق‌تری از فرایند تصمیم‌گیری برای ادغام کمک می‌کند بلکه می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران مؤسسات حسابرسي در پیش‌بینی و مدیریت مطلوب تر فرایندهای ادغام یاری رساند که این خود یک نوآوری کلیدی در این حوزه محسوب می‌شود. 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 چارچوب‌گذاران در تدوین مقررات مناسب‌تر، تقویت فرهنگ حفظ رقابت در بازار، تشویق به ادغام جهت بهبود کیفیت خدمات و آموزش و آگاهی‌رسانی 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 آنهاست. 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 جمع‌آوری 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 عمیق‌تر 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 متغیرهای لازم را مورد ارزیابی قرار داد. همچنین با توجه به اینکه تعدادی از موسسات ادغام شده از یکدیگر منفک گردیده‌اند، بنابراین پیشنهاد می‌شود در خصوص تعیین عوامل موثر بر شکست ادغام موسسات حسابرسی در ایران، پژوهش مستقلی صورت گیرد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند 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 نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات 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 حمایت 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 حسابرسي با تأکید بر کیفیت حسابرسي. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسي 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 حسابرسي بر حق الزحمه حسابرسي. 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 حسابرسي ادغامی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسي حرفه‌ای، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۱۱۶-۱۳۹. (DOI): 10.22034.2023.708074
۴. دوانی، غلامحسین (۱۳۹۴). پیش به سوی تشکیل مؤسسات بزرگ حسابرسي. روزنامه دنیای اقتصاد، شماره روزنامه ۳۵۲۷، شماره خبر ۸۹۸۰۷۶. لینک در وبسایت روزنامه <https://donya-e-eqtasad.com>
۵. رحمانی، علی و محمدی اروجه، فائزه (۱۳۸۹). بررسی آثار ادغام مؤسسات حسابرسي 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، آزیتا (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرسي بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرسي. دو فصلنامه

حسابداری 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 مؤسسات حسابرسی کی، چگونه و چرا؟ و موانع آن. حسابدار 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., Czernekowski, 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](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 | 10. John Daniel Eshleman and Bradley Lawson |
| 2. Wangerin | 11. Jones |
| 3. Luo | 12. Sullivan |
| 4. Furiady and Ratnawati | 13. Kim, et al |
| 5. Teece, et al | 14. Lawrence and Glover |
| 6. Bedford, et al | 15. Hanlon and Heitzman |
| 7. Jiu, et al | 16. Pong and Burnett |
| 8. Al-Dhamari and Chandren | 17. Chen, et al |
| 9. Gunn | 18. McMeeking, et al |



COPYRIGHTS

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