



# The effect of the components of the Emden model on the success of the Merging of Audit Firms with an emphasis on audit quality

Vahed Azari<sup>1</sup>, Bahram Hemmati<sup>2</sup>, Mehdi Moradzadehfard<sup>3</sup>, Seyed Hosein Hoseiny<sup>4</sup>

Received: 2023/06/22

Approved: 2023/07/30

Research Paper

## Abstract:

The globalization of business activities and the need to provide services to these companies has made audit firms tend to merge in order to meet the needs of these companies. Incentives such as entering new markets, improving research and development, access to new technologies, economic savings and the need for expertise in the industry and increasing market share have played a significant role in the merging of audit firms. This article aims to explain the factors affecting success in the merging of audit firms, including compatibility, expertise and reliability of the partner, and taking into account the mediating variable of inter-organizational coordination and emphasis on audit quality. This research; It is a type of applied and survey research, and the statistical sample of the research consists of 390 working chartered accountants who are members of the Chartered Accountants Society. needed information; It was collected by completing the questionnaire in 1401 and by random sampling method. The results of the hypothesis test using structural equation modeling using the partial least square method show that among the three partner selection factors: partner compatibility and reliability affect inter-organizational coordination, and inter-organizational coordination also contributes to success. It helps in the merging of audit firms. On the other hand; The audit quality variable does not moderate the relationship between inter-organizational coordination and success in the merging of audit firms.

**Key Words:** partner compatibility, partner expertise, partner reliability, inter-organizational coordination, audit quality, success in merging institutions.

10.22034/JPAR.2023.2005387.1181

1. Ph.D Student of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. az.vahid35@gmail.com

2. Assistant Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

(Corresponding Author) phd.azad.karaj.1402@gmail.com

3. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

moradzadehfard@yahoo.com

4. Assistant Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

h.hoseiny@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر مولفه‌های مدل آمدن در موفقیت ادغام مؤسسات حسابرسی با تأکید بر کیفیت حسابرسی

واحد آذری<sup>۱</sup>، بهرام همتی<sup>۲</sup>، مهدی مرادزاده فرد<sup>۳</sup>، سید حسین حسینی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

جهانی‌شدن فعالیت‌های صاحبکاران و نیاز به ارائه خدمات به این شرکتها، باعث شده است تا مؤسسات حسابرسی نیز به سمت ادغام گرایش پیدا کنند تا جوابگوی نیازهای شرکتهای مزبور باشند. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود تحقیق و توسعه، دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی و نیاز به تخصص در صنعت و افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه‌ای در ادغام مؤسسات حسابرسی داشته‌اند. این مقاله با هدف تبیین عوامل موثر بر موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی و با در نظر گرفتن متغیر میانجی هماهنگی بین سازمانی و تأکید بر کیفیت حسابرسی انجام شده است. این پژوهش؛ از نوع پژوهش‌های کاربردی و پیمایشی بوده و نمونه آماری پژوهش را ۳۹۰ نفر از حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. اطلاعات مورد نیاز؛ از طریق تکمیل پرسشنامه در سال ۱۴۰۱ و با روش نمونه‌گیری تصادفی جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی نشان می‌دهد که از بین سه عامل انتخاب شریک شامل: سازگاری، تخصص و قابلیت اطمینان شریک؛ دو عامل سازگاری و قابلیت اطمینان شریک بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر می‌گذارند و هماهنگی بین سازمانی نیز به موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند. از طرفی؛ متغیر کیفیت حسابرسی رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** سازگاری شریک، تخصص شریک، قابلیت اطمینان شریک، هماهنگی بین سازمانی، کیفیت حسابرسی، موفقیت در ادغام مؤسسات.

doi: 10.22034/JPAR.2023.2005387.1181

az.vahid35@gmail.com

phd.azad.karaj.1402@gmail.com

moradzadehfard@yahoo.com

h.hoseiny@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

## ۱- مقدمه

دنیای تجارت مملو از تجربیات بدیع سازمانهایی است که مدیران آنها برای نیل به اهداف پویایی و بهره‌وری به تغییرات ماهوی در ساختار خود مبادرت ورزیدند و با توجه به شرایط محیطی و بسط‌های قانونی به حرکت‌های جسورانه اقدام نمودند. آنها در راستای نیل به اهداف و ارضای نیازهای جامعه دست به تحول سازمانی و تغییرات بنیادین در ساختار سازمانی زده‌اند که پدیده ادغام یکی از عوامل مهم در این تغییر و تحولات می‌باشد. جهانی‌شدن فعالیت‌های صاحبکاران و نیاز به ارائه خدمات به این شرکتها در سطح بین‌المللی، باعث شده است موسسات حسابرسی نیز به سمت ادغام گرایش پیدا کنند. این موسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای جز بزرگ شدن و ادغام ندارند. در حرفه حسابرسی هم با قاطعیت می‌توان گفت که نه تنها کوچک زیبا نیست، که کوچک شدن مترادف با تضعیف یا محدود شدن است (جوشو، ۲۰۲۱). بازار خدمات حسابرسی نیز، شاهد تغییرات زیادی بوده است که از آن جمله؛ می‌توان به تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ اشاره نمود. موسسات بزرگ حسابرسی، نتیجه سال‌ها ادغام و تحصیل هستند. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود تحقیق و توسعه، دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی و نیاز به تخصص در صنعت و افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه‌ای در ادغام موسسات حسابرسی داشته‌اند. شواهد نشان می‌دهد فعالیت‌های ادغام، این فرصت را برای مؤسسات ادغام شده فراهم کرده تا از طریق تخصص و رهبری صنعت، کیفیت خدمات حسابرسی خود را بهبود بخشند (طالبی، ۱۳۹۲). به علاوه با ادغام موسسات کوچک و تشکیل موسسات بزرگ حسابرسی می‌توان به برجستگی و قدرت حرفه‌ای حسابرسان در سطح موسسات حسابرسی کمک کرد (مشایخی فرد، پور زمانی، جهان‌شاد، ۱۳۹۸).

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و افزایش موسسات خصوصی حسابرسی جدید و رونق گرفتن بازار خدمات حسابرسی در کشور، رقابت میان موسسات حسابرسی داخلی افزایش یافته است. شواهد بیانگر آنست که برخی از موسسات کوچک توان رقابت با موسسات بزرگ را ندارند. این موسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای جز ادغام با موسسات بزرگتر از خود ندارند. سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی، اعتقاد دارند که کیفیت حسابرسی به واسطه ادغام موسسات، افزایش می‌یابد. از طرفی برخی از پژوهش‌گران معتقدند ادغام موسسات موجب می‌شود کیفیت فدای رقابت شود، که این موضوع می‌تواند تاثیرات بسیار مهمی بر کیفیت حسابرسی موسسات بگذارد. در همین راستا در ایران نیز از اوایل سال ۱۳۹۴، ۶۲ موسسه حسابرسی با هم ادغام شدند که از بین آنان، ۶ موسسه حسابرسی از ادغام خارج شدند.

خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر و همچنین فقدان پژوهش کافی در خصوص ادغام این موسسات، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا ادغام موسسات بخش خصوصی حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. تاکنون پژوهش‌های زیادی در خصوص کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. لیکن در خصوص رابطه بین شرکا و ادغام موسسات حسابرسی پژوهشی در ایران انجام نشده است. بنابراین انجام پژوهشی در این خصوص با توجه به اینکه ادغام

موسسات متأثر از کیفیت حسابرسی نیز می‌باشد، ضروری بنظر می‌رسد.

این پژوهش از دوجنبه و به‌صورت توأم، متون مربوط به ادغام را مورد بررسی قرار می‌دهد:

۱- مباحث مربوط به چگونگی انتخاب شرکا و ۲- مباحث مربوط به کیفیت حسابرسی.

در مرحله اول، با تکیه بر نظریه انتخاب شریک اِمدن<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، این مقاله به درک چگونگی انتخاب مدیران برای تقویت هماهنگی بین سازمانی کمک می‌کند. این مدل پژوهش با مدل‌های موجود ادغام متمایز است زیرا تاکنون هیچ‌گونه مطالعه‌ای در داخل کشور در خصوص تبیین نقش مولفه‌های انتخاب مدیران بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی انجام نشده است، لذا با تأیید تجربی ارتباط بین انتخاب شریک و هماهنگی بین سازمانی، موفقیت ادغام در مدل انتخاب شرکای اِمدن (۲۰۰۶) را گسترش می‌دهد.

در مرحله دوم، این مطالعه به درک بیشتر درباره تأثیر ارزش اصلی حسابرسی (یعنی کیفیت حسابرسی) بر ادغام موسسات می‌پردازد. این پژوهش رابطه بین کیفیت حسابرسی و ادغام موسسات حسابرسی را در کشور ایران، که در آن رابطه بین کیفیت حسابرسی و ادغام موسسات حسابرسی، ممکن است ناشی از متغیرهای حاکمیتی حذف شده (که با اندازه یا اعتبار موسسه حسابرسی مرتبط هستند) باشد، را مورد بررسی قرار می‌دهد که این موضوع به‌ویژه با توجه به بازار متمرکز خدمات حسابرسی در شرکت‌های خصوصی اهمیت ویژه‌ای دارد.

در این پژوهش، عوامل موثر بر انتخاب شریک، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و هدف آن، بسط تیوری انتخاب شریک در موسسات ادغام شده حسابرسی می‌باشد. این مقاله با ارایه بینش جدیدی برای مدیران در خصوص چگونگی تخصیص درست منابع در انتخاب مؤثر شریک موسسات، به ادبیات ادغام افزوده و علاوه بر شفاف‌سازی تعریف ادغام‌های توسعه محور، یک مدل نظری جامع از جنبه‌های تکنولوژیکی، استراتژیکی و ارتباطی انتخاب شریک در ادغام موسسات را ارایه می‌دهد تا تحلیل‌گران مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را از اثربخشی ادغام موسسات حسابرسی بیشتر آگاه نماید.

## ۲- مبانی نظری توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱ تیوری اِمدن

مدل اِمدن مبتنی بر همبستگی، همترازی و همسویی شرکا می‌باشد. اِمدن و همکاران (۲۰۰۶) سه عامل ذیل را برای موفقیت در یک مشارکت، پیشنهاد می‌نمایند:

۱- همبستگی روابط، ۲- همترازی تکنولوژیکی و ۳- همسویی استراتژیکی. آنها همبستگی روابط را به‌عنوان عامل اصلی برای اطمینان از یک فرآیند همکاری مؤثر پیشنهاد کردند: همبستگی روابط بین شرکا زمانی اتفاق می‌افتد که شرکاء دارای فرهنگ‌های سازگار باشند، که به آنها اجازه می‌دهد تا راحت‌تر بر تعارضات ممکن، غلبه کنند، آنها یکدیگر را درک می‌کنند و تمایل بیشتری برای رسیدن به اهداف مشترک دارند. فرهنگ‌های سازگار و یک تاریخ مثبت مشترک، تمایل به

تسهیل همکاری و تقویت اثرات آن دارد. بنابراین، قابلیت اطمینان<sup>۳</sup> شریک به‌عنوان یک سابقه قبلی<sup>۴</sup> برای هماهنگی بین سازمانی<sup>۵</sup> پیشنهاد می‌شود. هم‌ترازی فناوری، مشارکتی را توصیف می‌کند که در آن شرکا دارای یک تخصص منحصربه‌فرد هستند که دامنه شایستگی‌هایشان را گسترش داده و می‌توان برای تقویت فعالیت‌های مرتبط با تولید خدمات از آن استفاده کرد. بر این اساس، از شرکای متخصص برای شناسایی مشتریان و انجام امور تخصصی (که نیازمند وجود دانش و اطلاعات به‌روز برای انجام امور می‌باشد) استفاده می‌شود. در نهایت، همسویی استراتژیک به حدی اطلاق می‌شود که شرکا انگیزه‌های متناظر برای ورود به ادغام را داشته باشند. آنان پیشنهاد می‌کنند هنگامی که شریک بتواند به‌طور ویژه در یک همکاری مشارکت داشته باشد، سازگاری شریک<sup>۶</sup> ممکن است تا حد زیادی برهماهنگی بین سازمانی تأثیر بگذارد. بنابراین سه عامل انتخاب شریک پدیدار می‌شود: قابلیت اطمینان شریک، تخصص شریک و سازگاری شریک.

## ۲-۲ پیشینه پژوهش

### ۱-۲-۲ پیشینه داخلی

محمدرضایی و دیگران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر ادغام موسسات حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری طی دوره‌های مالی ۱۳۹۰-۱۳۹۹ پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داده است که ادغام موسسات حسابداری رابطه معناداری با تأخیر در گزارش حسابداری این موسسات ندارد و بر خلاف انتظار قانونگذاران، در نبود ادغام واقعی، تصور هم‌افزایی ناشی از صرفه به مقیاس و نمود آن در افزایش کارایی حسابداری و کاهش تأخیر در گزارش حسابداری، ممکن نیست.

طاهری‌نیا و دیگران (۱۴۰۰)، به بررسی ادغام بانکها در ایران پرداختند. پژوهش آنان نشان داد نقش نهاد ناظر بانکی، محدوده اختیارات و وظایف آن، نقش سایر نهادهای ناظر مانند مراجع صالح رقابتی و معیارهای ارزیابی ادغام بانک در ادغام‌های غیرکمی و تعیین مقام صالح تصمیم‌گیرنده، محدوده اختیارات آن و نوع بانک‌های مشمول این نوع از ادغام، باید توسط قانونگذار صورت پذیرد. حاصل مطالعه بیانگر نبود مقررات متناسب با ادغام بانک‌ها در نظام حقوقی ایران است.

امیرخانی و دیگران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «مطالعه تطبیقی تأثیر ادغام بر مشروعیت سازمانی و هویت سازمانی کارکنان» به مطالعه تأثیر ادغام سازمان‌ها بر مشروعیت سازمانی و هویت‌یابی کارکنان با سازمان در کارکنان سه وزارتخانه و تشکیل وزارت جدید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان می‌دهد که، مشروعیت سازمان و هویت‌یابی کارکنان با سازمان پس از ادغام در مقایسه با قبل از ادغام، کاهش معناداری داشته است. همچنین، مشخص شد که مشروعیت سازمان، تأثیر مثبتی بر هویت سازمانی دارد و هویت خنثی، دوجنبه‌ای و عدم احراز هویت را کاهش می‌دهد.

آقایی، یزدانی و خان‌محمدی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری در ایران» عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابداری شامل سیاست‌گذاری، نظارت و عملیات (ورودی، فرآیندی و خروجی) را مورد بررسی قرار دادند. طبق مدل مفهومی به‌دست

آمده؛ مهمترین عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی؛ اندازه موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، استقلال شورای عالی، شفافیت گزارشگری مالی، حسابرسی مبتنی بر فکر واستقرار نهاد ناظر بر حرفه می‌باشد. انیز، رویا (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «تاثیر ادغام بر رضایت شغلی و عملکرد سازمانی، مطالعه‌ای موردی» به بررسی رضایت شغلی و عملکرد سازمانی قبل و بعد از ادغام سازمان صنعت و معدن و تجارت استان البرز پرداخته‌اند. آنها از روش کارت امتیازی متوازن برای ارزیابی عملکرد سازمان و مدل انتظار برای ارزیابی رضایت شغلی استفاده نموده‌اند. نتایج نشان دهنده آنست که رضایت شغلی و عملکرد سازمانی قبل از ادغام نسبت به بعد ادغام بهتر بوده است.

انصاری و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی این موضوع می‌پردازند که آیا اندازه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحب کار در شرایط آرایه هم‌زمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی می‌تواند بر استقلال حسابرسی تاثیر داشته باشد. نتایج به دست آمده، حاکی از آن است که، آرایه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور هم‌زمان بر استقلال حسابرسی تاثیر می‌گذارد. جوشو و دیگران<sup>۷</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» یک تحلیل بین‌المللی از صاحب‌کاران دارای فعالیت‌های پیچیده حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آنان تغییرات بین کشوری در ساختار بازار حسابرسی موسسات ۴ بزرگ را در ۲۸ کشور مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی در بازار متمرکز موسسات حسابرسی ۴ بزرگ در حال کاهش است. همچنین؛ تمرکز در بازار موسسات ۴ بزرگ منجر به عدم رقابت و افزایش حق الزحمه حسابرسی بالاتر بدون افزایش متناظر در کیفیت حسابرسی می‌شود.

## ۲-۲-۲ پیشینه خارجی

کوتزی و دیگران<sup>۸</sup> (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای موردی در آفریقای جنوبی به بررسی ارزیابی مهارت‌ها در ادغام موفق دو موسسه حسابرسی پرداختند، مطالعه آنان نشان داد که ادغام موسسات حسابرسی متاثر از موضوعاتی مانند؛ سرمایه انسانی بوده و فرآیند کامل ادغام باید با توجه به ارزیابی مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان انجام شود، که این خود می‌تواند، اهداف ادغام را تحت تاثیر قرار دهد. نتایج پژوهش آنان تأیید می‌کند که ادغام آسیب روانی بالقوه‌ای بر کارکنان سازمان‌های ادغام شده خواهد داشت.

گونگ و دیگران<sup>۹</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی نتایج ادغام شرکت‌های حسابرسی که با ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بین‌المللی یا ۱۰ موسسه حسابرسی بزرگ چین ادغام شده بودند، پرداختند و به نتایج زیر رسیدند: ۱- نتایج پژوهش بر اهمیت و فایده اقتصادی ناشی از مقیاس تأکید دارد. ۲- ادغام با موسسات بین‌المللی حسابرسی علاوه بر بهبود راندمان حسابرسی، عمدتاً دارای تأثیر اعتبار است. ۳- صاحب‌کاران موسساتی که با موسسات چینی ادغام شده بودند حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت کردند. ۴- کاهش ساعت کاری حسابرسان پس از ادغام تا حد زیادی ناشی از هم‌افزایی (سینرژی) حاصل از ادغام موسسات حسابرسی است.

رحمت<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱) به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا موسسات ادغام شده می‌توانند در مقایسه با پنج موسسه بزرگ متخصص در صنعت یا پنج موسسه بزرگ غیرمتخصص در صنعت مزاد حق‌الزحمه حسابرسی ایجاد کنند یا خیر؟ نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که موسسات ادغام شده نسبت به پنج موسسه بزرگ متخصص و غیرمتخصص در مورد شرکت‌های کوچک در صنایع نیازمند تخصص، مزاد حق‌الزحمه حسابرسی را به دست می‌آورند.

ماتیو و دیگران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۶) رقابت در بازار خدمات حسابرسی استرالیا پس از ادغام موسسات آر تور اندرسون و ارنست اند یانگ را مورد بررسی قرار داده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بازار خدمات حسابرسی در استرالیا پس از این ادغام همچنان رقابتی است. با وجود این ممکن است تغییرات در میزان تمرکز بازار موجب ایجاد آثار ضد رقابتی شود.

مک میکینگ و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰) به بررسی آثار ادغام موسسات حسابرسی بر تمرکز بازار، رقابت و حق‌الزحمه حسابرسی در انگلستان پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که سهم بازار موسسات بزرگ بین سال‌های ۱۹۸۵ و ۲۰۰۲ از طریق ادغام و ورود به بخش‌های جدید افزایش یافته است، هرچند به رغم باور عمومی، کاهش حق‌الزحمه حسابرسی دهه ۱۹۸۰ طی دهه ۱۹۹۰ ادامه نیافته است.

## ۲-۳ تدوین فرضیه‌های پژوهش

### سازگاری شرکا و هماهنگی بین سازمانی

سازگاری بدان معنا است که هر فردی باید خود را با خواسته‌ها و نیازهای جسمانی و نیز خواسته‌ها و نیازهای اجتماعی و روانشناختی تطبیق دهد که از زندگی با دیگران نشأت گرفته است. در روانشناسی، سازگاری فرآیندی کم و بیش آگاهانه است که بر پایه آن موجودی با محیط طبیعی، اجتماعی و یا فرهنگی انطباق می‌یابد. این انطباق مستلزم آن است که تغییراتی در رفتار شخص پدید آورد تا به توافق و ایجاد روابطی هماهنگ با آن محیط نایل شود. سازگاری اجتماعی می‌تواند به فرآیندی اطلاق شود که بر پایه آن، روابط اجتماعی هماهنگی می‌یابد و از حیات گروهی منتفع می‌شوند (طبرسا و نظریوری، ۱۳۹۳).

سازگاری در برقراری ارتباط، ارزیابی و هماهنگی در فعالیت‌های مشارکتی کمک کرده و باعث افزایش کارایی بین سازمانی می‌شود. بنابراین، شباهت بین شرکا می‌تواند اثربخشی همکاری را تقویت کند. شرکت‌ها تمایل دارند هنگام تشکیل روابط همکاری، شرکای دارای وضعیت مشابه را انتخاب کنند (چانگ<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۰). وجود هویت فرهنگی، باورها، ارزش‌ها و هنجارهای رفتاری مشترک اعضای سازمان‌ها، موجب انسجام و یکپارچگی در کوشش‌ها، تعهد درونی به سازمان و درک روشن از فلسفه وجودی و جهت‌گیری اقدامات و در نتیجه موفقیت سازمان‌ها می‌شود (مرادی و جورکی، ۱۴۰۱). ناسازگاری و عدم مشارکت بین شرکا، توانایی آنها در ارزیابی سهم و منابع یکدیگر را کاهش داده و همکاری با یکدیگر را دشوار می‌سازد. ناسازگاری باعث ایجاد روابط همکاری ناپایدار بین سازمان‌ها شده و ایجاد هماهنگی را دشوارتر می‌سازد (پالمروس<sup>۱۴</sup>،



۱۹۹۷). انتخاب شریک برای هماهنگی بین سازمانی نشان می‌دهد که سازگاری شریک با همکاران مهمترین عاملی است که بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر می‌گذارد. وقتی شریک بتواند به طور ویژه در یک همکاری مشارکت داشته باشد، سازگاری<sup>۱۵</sup> شریک ممکن است تا حد زیادی بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر بگذارد. در این شرایط، ادغام موسسات به دلیل دستیابی به اهداف مشترک منجر به عملکرد بهتری خواهد شد بر این اساس فرضیه ذیل مطرح می‌شود:

**H<sub>۱</sub>: سازگاری شرکا تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### تخصص (تجارب کاری) شریک<sup>۱۶</sup> و هماهنگی بین سازمانی

تخصص شریک نشانگر توانایی‌ها یا شایستگی‌های شرکا است. یک شریک متخصص می‌تواند برای بهبود معاملات، اطلاعات دقیقی و مرتبط ارائه دهد (بالسام و دیگران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۷). ادبیات حسابرسی، نشان‌دهنده این است که حسابرسان متخصص در صنعت، خدمات باکیفیت‌تری ارائه می‌دهند (کراسول و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۵). افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت، به آنان اجازه می‌دهد تا استراتژی‌های متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از صاحب‌کاران با ویژگی‌های مشابه ارائه کنند (پیترسون<sup>۱۹</sup>، ۱۹۸۵). آنان از این طریق می‌توانند به سطح قابل قبولی از مزیت رقابتی نسبت به رقبای خود دست یابند (نیومن و ویلکینز<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۲). تخصص حسابرس در صنعت باعث افزایش سهم بازار حسابرس در صنعت هدف می‌شود؛ زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند (اپلود و جاربویی<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۷).

شرکت‌هایی که دارای افراد متخصص هستند، تمایل دارند از یک استراتژی هماهنگی مبتنی بر رفتار استفاده کنند که منجر به برقراری ارتباط مشترک شود. یک شریک دارای تخصص عالی، تأثیر عمده‌ای بر حفظ روابط سازمانی دارد (بونر<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۷). سازمان‌ها می‌توانند با کمک تخصص شریک، به رشد دست یافته و هزینه‌ها را کاهش دهند (مالفورد<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۷). این استدلال حاکی از این است که می‌توان از دانش برتر شرکا برای هماهنگی منابع و قابلیت‌های بین سازمانی مرتبط استفاده کرد (تیس<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۷). تجربه بازار کار یکی از دارایی‌های استراتژیک است که نتیجه مشارکت گذشته در بازارهای محصول است و می‌تواند به‌عنوان دارایی مکمل حاصل شود (نیل و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۴). تجربه انباشته شده در حوزه بازار کار به موسسات کمک می‌کند تا بتوانند بر درآمدهای آتی تأثیر بگذارند و احتمال موفقیت در فرآیند ادغام را بهبود بخشند. بنابراین، دستیابی به تجارب مربوط به بازار، تصمیمی است که می‌تواند بر انتخاب مدیران تأثیر بگذارد (نیاجی<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۴). در نتیجه، سازمان‌ها برای تدوین استراتژی‌های هماهنگی با شرکای خود نیاز به تخصص بیشتری برای شرکا خواهند داشت. با توجه به اهمیت تجربه کاری شرکا در بازار، ما این عامل را در تجزیه و تحلیل خود در مورد چگونگی تأثیر آن بر هماهنگی بین سازمانی بنگاه‌ها در موفقیت ادغام بررسی می‌کنیم:

**H<sub>۲</sub>: تخصص شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### قابلیت اطمینان شریک و هماهنگی بین سازمانی

ادغام زمانی موفق خواهد بود که روابط بین شرکا به صورت متقابل تجسم یابد بدین معنی که:



میزان مشارکت یک شریک در روابط متقابل، قابلیت اطمینان بقیه شرکا را تحت تاثیر قرار دهد. تعهد متقابل در یک سازمان اطمینان می‌دهد که شرکا منابع خود را در اختیار یکدیگر گذاشته و همچنین از منابع دیگران نیز استفاده می‌کنند. درک مثبت سازمان از قابلیت اطمینان یک شریک، تأثیر مثبتی بر جهت‌گیری بلندمدت آن (که به طور نزدیکی با تعهد متقابل در ارتباط است) می‌گذارد. هنگامی که فرکانس مبادله افزایش می‌یابد، شرکا فرصت‌های بیشتری برای ادغام و استقرار منابع یکدیگر دارند و در نتیجه برای افزایش سود متقابل با یکدیگر همکاری بیشتری می‌کنند (باسو<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۴). گلائیستر<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۹) اظهار داشت که سازمان‌ها در پی یافتن شرکای قابل اعتماد و متحدانی هستند که در مشارکت به دنبال سود متقابل هستند. شرکای قابل اعتماد شرایط کار را بطور مداوم و مؤثر مدیریت کرده و با هم راحت‌تر کار می‌کنند. در این پژوهش قابلیت اطمینان شریک، به عنوان توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا (به طور مداوم و قابل اعتماد) برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف شده است.

قابلیت اطمینان عامل اصلی برای توسعه روابط بین سازمانی مبتنی بر اعتماد و تعهد به شمار می‌رود، نگره‌داشتن احترام و عمل به وعده‌های ضمنی یا صریح از نشانه‌های قابلیت اطمینان محسوب می‌گردد. تعهد متقابل شاخص مهمی از قابلیت اطمینان شریک است و به‌عنوان الگوی مشخصی از مبادلات بین شرکا تعریف می‌شود. قابلیت اطمینان عامل اصلی برای توسعه روابط بین سازمانی مبتنی بر اعتماد و تعهد و همچنین توانایی احترام و نگره داشتن وعده‌های ضمنی یا صریح است (سلنس و گونهاگ<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۰). تعهد متقابل شاخص مهمی از قابلیت اطمینان شریک است و به‌عنوان الگوی مشخصی از مبادلات بین شرکا تعریف می‌شود. بات و پرچیز<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۴)، قابلیت اطمینان شریک را به‌عنوان: توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا و قابل اعتماد برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف می‌کنند و معتقدند که عدم اطمینان را می‌توان از طریق فرآیند هماهنگی؛ بهتر مدیریت کرد. در این فرآیند، هماهنگی بین سازمانی به‌صورت متقابل تجسم می‌یابد؛ بدین معنی که: میزان مشارکت یک شریک در روابط متقابل یا رفتار متقابل در مشارکت‌های گذشته به‌عنوان یک شاخص قابلیت اطمینان مورد استفاده قرار می‌گیرد. با این وجود، تعهد متقابل به افراد اطمینان می‌دهد که بنگاه‌ها موظفند منابع خود را در اختیار یکدیگر گذاشته و از این طریق نیز منابع خود را افزون کنند:

**H<sup>۳</sup>: قابلیت اطمینان شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### هماهنگی بین سازمانی

همکاری نشان‌دهنده روابطی است که سازمان‌ها را به هم نزدیک کرده و توانایی آنها را برای رقابت در بازار افزایش می‌دهد (تیتاماس<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۲). یک همکاری می‌تواند در قالب‌های متفاوتی شکل گیرد، یکی از متداول‌ترین این قالب‌ها در دنیای مدرن امروز، اتحادهای استراتژیک است. یکی از انواع اتحادهای استراتژیک، ادغام است. نتایج پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که هماهنگی بین سازمانی، عاملی مهم در مدیریت راهبردی ادغامها می‌باشد (ریگس بی<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۲). هماهنگی بین سازمانی به درجه‌ای از ادغام گفته می‌شود که یک موسسه به طور فعال

فعالیت‌های خود را هماهنگ می‌کند، استراتژی‌های خود را بین شرکا همتراز می‌کند و دانش شرکا را طی فرآیند ادغام به اشتراک می‌گذارد (ایرلند و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۲). سیواداس و دوایر<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که هماهنگی یکی از جنبه‌های روابط بین سازمانی است که موجب ارتقای مشارکت بین اعضا می‌شود. آنها این مفهوم را بدین صورت تعریف کرده‌اند: «میزان فعالیت افراد، ارتباطات، رویه‌ها و وظایف آنها برای دستیابی به اهداف کلی سازمان که در ارتباط با آن با یکدیگر همکاری می‌کنند». هماهنگی به‌عنوان فرآیندی داخلی توصیف شده است که بر کارایی شرکت‌ها در همکاری با یکدیگر برای ادغام، ترکیب و بکارگیری منابع تمرکز دارد، بر این اساس، هماهنگی موثر برای دستیابی به موفقیت طی فرآیند ادغام مورد نیاز می‌باشد (فانگ<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۸). در حالی که نتایج بسیاری از مطالعات حاکی از اهمیت همکاری برای بهبود عملکرد می‌باشد (دی‌لوکا<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۷). لیکن مطالعات اندکی در مورد میزان و ماهیت تأثیر هماهنگی بر عملکرد شرکا صورت گرفته است (وودساید<sup>۳۷</sup>، ۲۰۰۵). لذا این سوال که آیا شرکا باید برای موفقیت در ادغام با همکاران خود هماهنگ باشند، بازمانده است. براین اساس فرضیه‌ای بشرح ذیل مطرح می‌شود:

#### H۴: هماهنگی بین سازمانی تأثیر مثبتی در موفقیت در ادغام دارد.

#### کیفیت حسابرسی

یکی از ابعادی که مؤسسات حسابرسی را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز می‌کند، کیفیت خدمات ارائه شده است. کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به‌عنوان این احتمال تعریف می‌شود که حسابرس، تحریقاتی را که می‌تواند روی صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را کشف و آنها را گزارش کند احتمال این که حسابرس موارد تحریقات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس، تحریقات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد (دی‌آنجلو<sup>۳۸</sup>، ۱۹۸۱).

از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. حسابرسان با اعتبار بالاتر، انگیزه بیشتری برای ارائه حسابرسی با کیفیت‌تر دارند، از این‌رو، اگر ادغام در یک مؤسسه بزرگتر باعث افزایش اعتبار شرکت‌ها شود، کیفیت حسابرسی مؤسسات پس از ادغام، بالاتر از قبل از ادغام خواهد بود (تیس و دیگران<sup>۳۹</sup>، ۱۹۹۷). پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص رابطه مثبت بین اندازه و کیفیت حسابرسی آدی‌آنجلو (۱۹۸۱)، سوانبرگ<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۶)، نشان‌دهنده آنست که افزایش اندازه موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد، بنابراین ادغام مؤسسات حسابرسی، می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابرسی گردد. کام‌والای و دیگران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۹)، نشان داده‌اند کیفیت حسابرسی مؤسسات ادغام شده در هنگ‌کنگ پس از ادغام بالاتر از قبل از ادغام می‌باشد. سوانبرگ (۲۰۱۶)، به این نتیجه رسید که ادغام مؤسسات حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی شده است؛ به نحوی که هرچه اندازه و اعتبار مؤسسات ناشی از ادغام بیشتر شود، کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

بسیاری از مطالعات انجام شده در ایران نیز، بیانگر رابطه مثبت اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی است. با توجه به تحمیل هزینه‌های اجاره دفتر، هزینه‌های پرسنلی و سایر هزینه‌های یک موسسه حسابرسی و همچنین با توجه به مبلغ پایین قراردادهای حسابرسی در ایران، ادغام و بزرگتر شدن موسسه‌های حسابرسی راه‌حلی مبرم به نظر می‌رسد. تاکنون تحقیقات متعددی در خصوص کیفیت حسابرسی انجام گرفته است. در اکثر این پژوهش‌ها متغیر کیفیت حسابرسی متغیر وابسته بوده و تاثیر متغیرهای مختلفی بر آن مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن تاکنون پژوهشی که در آن تاثیر کیفیت حسابرسی بر متغیر ادغام موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته باشد، در ایران صورت نگرفته است. بنابراین هرچه کیفیت موسسات حسابرسی بالاتر باشد سیاست‌هایی که منجر به حمایت از ادغام آنان می‌شود، افزایش می‌یابد. بر این اساس، فرضیه زیر را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

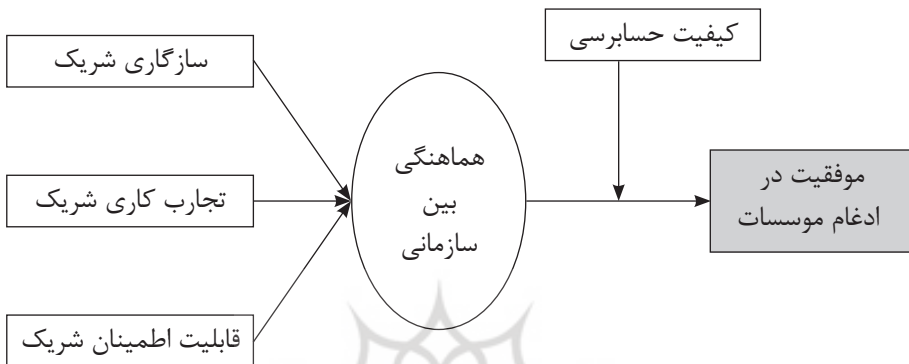
**H5: کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و ادغام را تعدیل می‌کند.**

### موفقیت در ادغام

موفقیت در ادغام: منعکس کننده اثربخشی و رقابت است که شامل: اثربخشی راه‌اندازی خدمات جدید، مزایای خدمات جدید، عملکرد بیش از حد و سودآوری نسبت به رقبا و دستیابی به اهداف درآمدی شرکت و دستیابی به سود مورد انتظار برای ارایه خدمات جدید (منتور و راث<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۷). موفقیت در ادغام؛ به معنی به حداکثر رساندن پتانسیل ایجاد ارزش هم‌افزایی از طریق مشارکت می‌باشد که این پتانسیل باعث حفظ مزیت رقابتی می‌شود. موفقیت در ادغام از طریق یکپارچه‌سازی مناسب بین عملکردی، بدست می‌آید و با سطح بالایی از همکاری‌های تعاملی و تخصیص مناسب منابع بهبود پیدا می‌کند (تروی<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۸).

از جمله موضوعات مورد بحث در حقوق رقابت، ادغام و تملک سهام یک شرکت توسط شرکتی دیگر است. مرسوم است که شارحین قوانین رقابت، توافقات را به سه دسته اصلی تقسیم می‌کنند؛ نخست، توافقات افقی؛ دوم، توافقات عمودی؛ سوم، ادغام‌ها. اگرچه ادغام در معنای عام تملک دیگر بنگاه‌ها را شامل می‌شود و می‌تواند خود افقی یا عمودی باشد، اما اهمیت و جایگاه ویژه آن موجب شده است تا به‌طور کلی از توافقات افقی و عمودی جدا شده و عنوان مستقلی یابد. غالب نویسندگان، ادغام‌ها را به سبب آنکه معمولاً مقررات و رژیم رقابتی ویژه‌ای بدان‌ها اختصاص داده شده، از شمول توافقات، خارج نموده و مستقلاً مورد بررسی قرار می‌دهند. با این حال نباید تردید کرد که هر ادغام و یا تملکی ماهیتاً توافق بوده و چیزی فراتر از یک قرارداد نیست. در حقوق رقابت، ادغام‌ها به این دلیل ممنوعند که بعضاً موجب ایجاد انحصار<sup>۴۴</sup> در بازار می‌شوند. ادغام‌ها همیشه مضر نیستند بلکه فواید زیادی برای جلوگیری از اتلاف سرمایه و کاهش هزینه‌های تولید نیز دارند. ادغام در مفهوم کلی خود تحت عنوان ترکیب تجاری مطرح می‌شود، به این معنا که کنترل یک، دو یا چند شرکت تجاری و از جمله شرکت سهامی تحت سیطره یک شرکت تجاری می‌توانند شرکت یا شرکت سهامی دیگری را تحت کنترل خود درآورند. کنترل شرکت یا شرکت‌های سهامی به دو طریق به دست می‌آید. اول؛ از طریق محو شخصیت حقوقی آنها و دوم؛

از طریق کنترل شرکت یا شرکت‌های سهامی دیگر بدون محو شخصیت حقوقی آن‌ها. این مقاله به بررسی تأثیر انتخاب شریک در هماهنگی بین سازمانی می‌پردازد و بررسی می‌کند که چگونه هماهنگی بین سازمانی موفقیت در ادغام را تقویت می‌کند. همچنین کیفیت حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیلی در رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام موسسات مورد آزمایش قرار می‌گیرد. شکل ۱ مدل پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱: مدل پژوهش

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، جزء پژوهش‌های توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد و از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی بین حسابداران رسمی ایران انجام شده است، جزء پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود. از منظر فرآیند، پژوهشی کمی محسوب می‌گردد و از حیث منطق، قیاسی - استقرایی و از نظر نتیجه، پژوهشی کاربردی است. جمعیت هدف پژوهش حاضر حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی و حسابداری می‌باشد. قلمرو موضوعی این پژوهش در حیطه پژوهش‌های رفتاری حسابداری می‌باشد. در این پژوهش به منظور دستیابی به حقایق مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی وقایع آینده از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه پژوهش حاضر شامل دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول مشخصات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سؤالات اصلی پژوهش برای سنجش متغیرها می‌باشد. مشخصات جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، محل اشتغال، مدرک دانشگاهی و سابقه کاری است. در بخش سؤالات اصلی پژوهش نیز پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر تعداد ۶۴ سؤال برای سنجش کل متغیرهای پژوهش توزیع گردید. در این پرسش‌نامه از پاسخ‌دهنده خواسته شد که موافقت خود با هر سازه را بر اساس طیف هفت گزینه‌ای لیکرت (از ۱ = کاملاً مخالفم تا ۷ = کاملاً موافقم) بیان نماید.

### ۳-۱ اندازه‌گیری متغیرها

در این پژوهش متغیر وابسته، «موفقیت در ادغام موسسات» و متغیرهای مستقل «سازگاری

شریک»، «تجارب کاری شریک»، «قابلیت اطمینان شریک» و متغیر میانجی «هماهنگی بین سازمانی» می‌باشد، همچنین متغیر «کیفیت حسابرسی» به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است.

### سازگاری شریک

در این مقاله؛ سازگاری به سازگاری فرهنگی و عملیاتی شرکا اشاره دارد. سازگاری فرهنگی به‌عنوان سازگاری بین فلسفه، اهداف و ارزش‌های شرکا تعریف می‌شود. سازگاری فرهنگی، یک پیامد روانشناسی است که با انطباق‌پذیری فرد در ارتباط است و متأثر از عواملی نظیر سازگاری فردی، حمایت احساسی و عملی، رهبری خوب در سازمانها و زیرشاخص‌های این عوامل می‌باشد. سازگاری عملیاتی به‌عنوان نوعی شباهت در وضعیت عملیاتی گفته می‌شود که می‌تواند هماهنگی در توانایی‌های شرکا و نیز رویه کاری آنان را ارزیابی کند (سرکار و همکاران<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۱). سازگاری عملیاتی در جریان فرهنگ‌پذیری<sup>۴۶</sup>، یعنی درحین وقوع تغییراتی صورت می‌گیرد که افراد در پاسخ به محیط فرهنگی خود صادر می‌کنند تا قدرت مواجهه با چالش‌های ناشی از برخورد دو فرهنگ متفاوت را داشته باشند (جان ستوری<sup>۴۷</sup>، ۱۹۹۸).

### کیفیت حسابرسی

یکی از روش‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، پرداختن به ورودی فرآیند حسابرسی می‌باشد. این گروه از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ویژگی‌های طرف عرضه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی (یعنی حسابرس) می‌باشند. به بیان دیگر، این نوع معیارها شامل ویژگی‌های موسسه‌ی حسابرسی در فرآیند اجرای حسابرسی می‌باشند. در این پژوهش معیارهای مربوطه شامل استقلال، صداقت، عینیت (بی طرفی) و محدودیت‌های خارجی (بودجه‌های زمانی، حق‌الزحمه حسابرسی، تلاش‌های حسابرسی و...) می‌باشد (دیفاند و ژانگ<sup>۴۸</sup>، ۲۰۱۴).

### موفقیت در ادغام موسسات

در این مقاله موفقیت در ادغام، از سه بعد مالی، کیفیت و رقابت سنجش می‌شود (وانگراسام و همکاران<sup>۴۹</sup>، ۲۰۰۳).

### الف - موفقیت مالی

مهمترین معیار ارزیابی موفقیت واحد تجاری، بعد مالی است (ژانگ و همکاران<sup>۵۰</sup>، ۲۰۱۰). سنجش‌های مالی از مهمترین معیارهای سنجش عملکرد هستند. معیارهای ارزیابی عملکرد توسط استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی گزارش‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیران جهت رشد و بهبود عملکرد شرکت و نیز به‌عنوان مبنایی جهت محاسبه پاداش از این معیارها استفاده می‌نمایند. استفاده‌کنندگان برون سازمانی نیز جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، تامین مالی و ... از این معیارها بهره‌مند می‌گردند (رودپشتی و همکاران، ۲۰۱۳).

### ب - موفقیت کیفی

بسیاری از شرکت‌های بزرگ و معتبر مانند: جنرال الکتریک و ای.تی.اند.تی (AT & T) و موتوروال، کیفیت را به‌عنوان عامل تمایز خود از رقبایشان برگزیدند و به پیشرفت‌های مهمی در

این مورد دست یافتند. این شرکت‌ها با مزیت کیفیت، رقبای خود را در تنگنا قرار داده، سهم بازار و منافع خود را به صورت چشم‌گیری افزایش دادند. این شرایط در بیشتر دهه‌های گذشته میلادی ادامه داشت ولی از اوایل دهه ۱۹۷۰ پدیده‌هایی در دنیای کسب و کار مشاهده شد که باورهای سنتی «کیفیت برتر مساوی با موفقیت در بازار» است را مورد پرسش قرار داده است. کیفیت عاملی است که توضیح می‌دهد چگونه شرکت‌های پرسابقه با کیفیت خدمات عالی در کسب و کار خود شکست می‌خورند و شرکت‌های کوچک و شرکت‌های کوچک و کم‌سابقه بدون اینکه در کیفیت سرآمد باشند موفقیت را تجربه می‌کنند (غفاریان و جهانگیری، ۱۳۸۷).

### ب- رقابت‌پذیری

رقابت‌پذیری با تعبیر توانمندی و تمایل ورود به رقابت تعریف شده است. رقابت در بازار محصول به‌عنوان یک سازوکار حاکمیتی برون سازمانی و یک عامل مهم و حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط موسسات محسوب می‌شود (پورعلی، ۱۴۰۱). پارک<sup>۵۱</sup> (۱۹۹۷) از منظر اقتصادی: رقابت‌پذیری را مترادف با بهره‌وری و چگونگی استفاده یک سازمان یا ملت از منبع انسانی، سرمایه و منابع طبیعی خود تعریف می‌کنند. در مقیاس خرد، رقابت‌پذیری به ارزشی که یک محصول در مقایسه با رقیب برای مشتری می‌آفریند، باز می‌گردد. این امر به دو عامل مهم بستگی دارد: میزان مطلوبیت‌های برآورده شده از تملک یا تصرف یک محصول برای مشتری (منافع) و میزان هزینه ایجاد شده از تملک یا تصرف آن محصول برای مشتری. سرآمدی در هر یک از این دو عامل، سازمان را رقابت‌پذیر می‌سازد. اگر یک سازمان استراتژی خود را براساس ارایه مطلوبیت‌های ویژه و برتر از رقیب، به مشتریان قرار دهد، استراتژی تمایز را برگزیده است و اگر براساس شرایط موجود، ارایه قیمت غیر قابل رقابت توسط رقیب را استراتژی خود قرار دهد، استراتژی رهبری هزینه را دنبال می‌کند. استراتژی تمایز از راه مطلوبیت‌های بیشتر رقابت‌پذیری را بهبود می‌بخشد و استراتژی رهبری هزینه از راه کاهش نامطلوبیت‌ها (هزینه‌ها) سازمان را نسبت به رقیب، رقابت‌پذیر می‌سازد. هر یک از این استراتژی‌ها سازمان را در بازار رقابتی محصول، رقابت‌پذیر خواهد کرد (غفاریان و جهانگیری، ۱۳۸۷).

در این مقاله برای اندازه‌گیری متغیرهای سازگاری، تجارب‌کاری (تخصص)، قابلیت اطمینان شریک، هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام موسسات؛ از پرسشنامه آمدن و همکاران (۲۰۰۶) استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری متغیر تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی از پرسشنامه گیورگی و تیموتی<sup>۵۲</sup> (۲۰۱۸) استفاده شده است.

در این پژوهش، برای تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام تحلیل‌ها از نرم‌افزار اسمارت پی.ال.اس استفاده شده است. به منظور کاهش خطا به میزان مورد نظر و افزایش میزان اعتبار نتایج از تحلیل‌های آماری باید تعداد مناسبی نمونه انتخاب شود. براین اساس حجم نمونه بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شده است. بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سؤال‌های) پرسش‌نامه مورد استفاده



در پژوهش حاضر ۶۸ مورد است، حداقل به تعداد ۳۲۰ مشارکت‌کننده (۵\*۶۴) نیاز است. پرسش‌نامه این پژوهش بعد از تایید روایی صوری و محتوایی طراحی به صورت الکترونیکی و کاغذی بین حساب‌رسان مورد نظر توزیع شد و ۴۱۳ عدد از پرسش‌نامه‌ها جمع‌آوری گردید که در نهایت ۳۹۰ پرسش‌نامه صحیح، مبنای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش قرار گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱ اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش حاضر را در برمی‌گیرد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود بیشتر مشارکت‌کنندگان از منظر جنسیت، مرد ۸۱٪ می‌باشند و بازه سنی ۴۱-۵۰ با ۳۸,۷٪ بیشترین مشارکت‌کننده را داشته است. از نظر تحصیلات ۵۲٪ در مقطع کارشناسی ارشد و ۳۸,۲٪ مشارکت‌کنندگان در بازه تجربه‌کاری بالاتر از ۲۰ سال قرار دارد. همچنین شاغلین در سایر موسسات خصوصی با ۳۶,۱٪ بیشترین مقدار را به خود اختصاص داده‌اند.

جدول شماره ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش

ویژگی	دامنه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۳۰۹	۷۹,۲
	زن	۸۱	۲۰,۸
سن	۲۰ الی ۳۰ سال	۳۷	۹,۵
	۳۱ الی ۴۰ سال	۱۳۰	۳۳,۳
	۴۱ الی ۵۰ سال	۱۵۱	۳۸,۷
	بالای ۵۰ سال	۷۲	۱۸,۵
میزان تحصیلات	لیسانس	۱۳۸	۳۵,۴
	فوق لیسانس دکتری	۲۰۳ ۴۹	۵۲ ۱۲,۶
سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۴۱	۱۰,۵
	۱۰ تا ۲۰ سال	۱۳۲	۳۳,۹
	۲۱ تا ۳۰ سال	۱۴۹	۳۸,۲
	بالای ۳۰ سال	۶۸	۱۷,۴
محل خدمت	سازمان حسابرسی	۶۷	۱۷,۲
	موسسه مفید راهبر	۱۹	۴,۹
	موسسات خصوصی ادغام شده	۵۴	۱۳,۸
	سایر موسسات خصوصی	۱۴۱	۳۶,۱
	سایر شرکت‌ها	۱۰۹	۲۸

#### ۴-۱- برازش مدل اندازه‌گیری

در مرحله اول فاز تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل اندازه‌گیری سنجیده می‌شود تا مشخص گردد که مدل دارای سطح قابل قبولی از روایی و پایایی است یا خیر؟ با بررسی مدل اندازه‌گیری،

ارتباط بین متغیرها و نشانگرهای مشاهده شده معین می‌شود. جهت تعیین پایایی سنجها در روش پی.ال.اس، از روایی همگرا، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. این معیار نشان‌دهنده همبستگی این سنجها در سازه مربوطه می‌باشد. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سنجها بنا به نظر بسیاری از کتب آماری، برابر با ۰,۵ می‌باشد و سنجهایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از این میزان باشد، باید از فرایند آزمون کنار گذاشته شوند. همچنین آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی باید از ۰,۷ بزرگتر باشند (رسولی و همکاران، ۱۹۷). جدول ۲ معیارهای روایی و پایایی برای سنجهای پژوهش حاضر را پس از بررسی بار عاملی گویه‌های مربوط به هر سازه (حداقل ۰,۵) نشان می‌دهد:

جدول شماره ۲: روایی و پایایی مدل بعد از تأیید بارعاملی گویه‌ها

سازه اصلی	زیر سازه‌ها	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	<b>سازگاری شریک</b>			
	سازگاری عملیاتی	۰,۶۱۳	۰,۸۸۶	۰,۸۳۶
	سازگاری فرهنگی	۰,۶۴۶	۰,۸۴۵	۰,۷۲۶
	-	۰,۶۹۲	۰,۹۳۶	۰,۹۴۷
	-	۰,۵۹۸	۰,۸۸۵	۰,۹۱۱
	-	۰,۵۰۶	۰,۸۷۶	۰,۸۳۴
	<b>کیفیت حسابرسی</b>			
	استقلال	۰,۵۳۶	۰,۸۵۱	۰,۷۸۳
	صداقت	۰,۶۰۷	۰,۸۸۵	۰,۸۳۵
	عینیت	۰,۵۲۸	۰,۸۴۷	۰,۷۷۵
	محدودیت‌های خارجی	۰,۶۷۲	۰,۹۱۰	۰,۸۷۵
	<b>موفقیت ادغام حسابرسی</b>			
	موفقیت در رقابت	۰,۵۵۴	۰,۸۶۰	۰,۷۹۶
	موفقیت مالی	۰,۷۳۶	۰,۹۱۸	۰,۸۸۱
	موفقیت کیفی	۰,۶۰۱	۰,۸۸۲	۰,۸۳۱

همان گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌گردد، مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده از کلیه مقادیر موجود در سطر و ستون مربوطه بزرگ‌تر است که این امر نشان دهنده همبستگی شاخص‌ها با سازه وابسته به آنهاست.

جدول شماره ۳: ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر متغیرهای پژوهش

همه‌نگی بین سازمانی	موفقیت ادغام حساسیبری			کیفیت حساسیبری				قابلیت اطمینان شریک	موفقیت ادغام حساسیبری			تخصص شریک
	موفقیت کیفی	موفقیت مالی	موفقیت رقابت	محدودیت‌های خارجی	عینیت	صداقت	استقلال		سازگاری فرهنگی	سازگاری عملیاتی	موفقیت رقابت	
۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۱
												۰.۸۳۲
										۰.۷۸۳		۰.۱۰۹
										۰.۸۰۴	۰.۶۱۵	۰.۲۱۳
									۰.۷۳۲	۰.۳۷۶	۰.۳۲۶	۰.۱۵۶
									۰.۷۷۹	۰.۳۷۶	۰.۴۹۵	۰.۱۲۳۹
									۰.۷۲۶	۰.۴۱۹	۰.۴۵۶	۰.۱۷۳
									۰.۸۲۰	۰.۵۵۹	۰.۳۵۲	۰.۱۴۹
									۰.۷۷۳	۰.۳۴۳	۰.۵۱۶	۰.۳۱۱
									۰.۷۱۲	۰.۳۵۱	۰.۶۲۸	۰.۲۶۲
									۰.۷۴۵	۰.۳۵۸	۰.۵۵۸	۰.۴۶۲
									۰.۲۴۹	۰.۲۳۹	۰.۲۴۳	۰.۷۴۷
									۰.۸۵۸	۰.۲۳۵	۰.۲۴۳	۰.۱۴۸
									۰.۷۷۵	۰.۵۳۷	۰.۵۴۰	۰.۱۸۰
									۰.۷۷۵	۰.۵۳۷	۰.۵۴۰	۰.۱۸۰
									۰.۷۱۱	۰.۵۷۰	۰.۵۶۶	۰.۲۵۳

#### ۴-۲ برآزش مدل ساختاری

مطابق الگوریتم تحلیل داده‌ها در پی.ال.اس، بعد از بررسی برآزش مدل اندازه‌گیری، نوبت به برآزش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. در این مرحله، مدل ساختاری و روابط بین سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای این منظور از تابع Bootstrapping استفاده شده است. در این پژوهش تعداد ۴۱۳ عدد به‌عنوان نمونه‌های آزمون Bootstrap در نظر گرفته شده است که از این تعداد ۳۹۰ عدد به‌عنوان نمونه آماری مورد آزمون قرار گرفته است. بررسی برآزش مدل ساختاری از طریق ۳ معیار ضریب تعیین، استون گیسر و ارزیابی هم‌خطی بررسی شده است.

الف - ضریب تعیین: ضریب تعیین معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰.۲۵، ۰.۵۰ و ۰.۷۵. به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین در نظر گرفته می‌شود. مطابق با جدول ۴ مقدار ضریب تعیین به‌دست آمده با توجه به سه مقدار ملاک، مناسب بودن برآزش مدل ساختاری را تأیید می‌نماید.

ب - شاخص پیش‌بینی‌کنندگی (معیار استون گیسر): این شاخص قدرت پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد و در صورتی که شاخص در مورد یک متغیر وابسته (درون‌زا) سه مقدار ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای مستقل (برون‌زا) مربوط به آن متغیر وابسته است. در جدول ۴ مقادیر مربوط به این شاخص؛ با توجه به مقدار ملاک نشان از قدرت مدل برای پیش‌بینی مناسب متغیرهای وابسته و تأیید برآزش ساختاری مدل است.

جدول شماره ۴: نتایج حاصل از برآزش مدل ساختاری

متغیرها	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	شاخص پیش‌بینی‌کنندگی
سازگاری شریک	-	-	۰,۳۶۹
سازگاری عملیاتی	۰,۸۸۱	۰,۸۸۰	۰,۴۳۱
سازگاری فرهنگی	۰,۷۲۲	۰,۷۲۱	۰,۲۹۵
تخصص شریک	-	-	۰,۵۹۷
قابلیت اطمینان شریک	-	-	۰,۴۷۰
کیفیت حسابرسی	-	-	۰,۲۴۴
استقلال	۰,۳۸۵	۰,۳۸۳	۰,۳۰۴
صداقت	۰,۴۹۳	۰,۴۹۲	۰,۴۱۲
عینیت	۰,۶۶۷	۰,۶۶۶	۰,۲۹۰
محدودیت‌های خارجی	۰,۵۵۲	۰,۵۵۱	۰,۵۱۲
موفقیت ادغام حسابرسی	۰,۷۶۶	۰,۷۶۱	۰,۲۶۲
موفقیت در رقابت	۰,۶۶۲	۰,۶۶۱	۰,۳۴۲
موفقیت مالی	۰,۳۵۷	۰,۳۵۶	۰,۵۴۸
موفقیت کیفی	۰,۶۷۲	۰,۶۷۱	۰,۴۰۴
هماهنگی بین سازمانی	۰,۳۵۶	۰,۳۵۱	۰,۳۴۹

ج - ارزیابی هم‌خطی: هم‌خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم‌خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد، بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد. یکی از شیوه‌های تشخیص وجود هم‌خطی که کاربرد زیادی دارد، استفاده از شاخص تورم واریانس (VIF) می‌باشد. مقدار این شاخص باید کمتر از ۵ باشد تا وجود هم‌خطی بین سازه‌ها را نادیده گرفت (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). مطابق جدول ۵ مقدار شاخص تورم واریانس از ۵ کمتر می‌باشد.

جدول شماره ۵: نتایج حاصل از ارزیابی هم‌خطی

سازه اصلی	هماهنگی بین سازمانی	موفقیت ادغام حسابرسی
تخصص شریک	۱,۱۰۷	۱,۷۸۶
سازگاری شریک	۱,۴۲۶	۱,۶۰۲
قابلیت اطمینان شریک	۱,۵۳۴	۲,۱۹۴
هماهنگی بین سازمانی	-	۱,۷۵۳
کیفیت حسابرسی	-	۲,۲۲۲

### ۳-۴ برآزش کلی مدل

مدل کلی هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را شامل می‌شود و با تأیید برآزش آن، بررسی برآزش در یک مدل کامل می‌شود. برای این امر، از معیاری به نام شاخص نیکویی برآزش<sup>۵۳</sup> (GOF) استفاده می‌شود. برای محاسبه این روش از رادیکال حاصل ضرب میانگین دو معیار ضرب تعیین و شاخص حشو (Communality) استفاده می‌شود.

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

رابطه ۱

میانگین Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل به دست می‌آید که مقدار آن برابر با ۰/۳۸۸ است و جذر آن برابر با ۰/۶۲۳ می‌باشد. میانگین مقادیر R Squares متغیرهای درون‌زای مرتبه اول و دوم مدل است که مقدار آن برابر با ۰/۵۹۲ است و جذر آن برابر با ۰/۷۷۰ می‌باشد. با جای‌گذاری مقادیر به دست آمده در رابطه ۱ مقدار GOF برابر با ۰/۴۸۰ می‌باشد. با توجه به سه مقدار ملاک، ۰، ۰، ۱، ۰، ۲۵، ۰، ۳۶، به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF [اوتزلس<sup>۵۴</sup> و همکاران (۲۰۰۹)]، حاصل شدن ۰، ۴۸۰ برای GOF نشان از برآزش کلی قوی مدل است.

### ۴-۴ نتایج آزمون فرضیه‌ها

شکل ۲ خروجی مدل ساختاری را نشان می‌دهد. همچنین جدول شماره ۶ نتیجه آزمون فرضیه‌ها را به شرح زیر نشان می‌دهد:

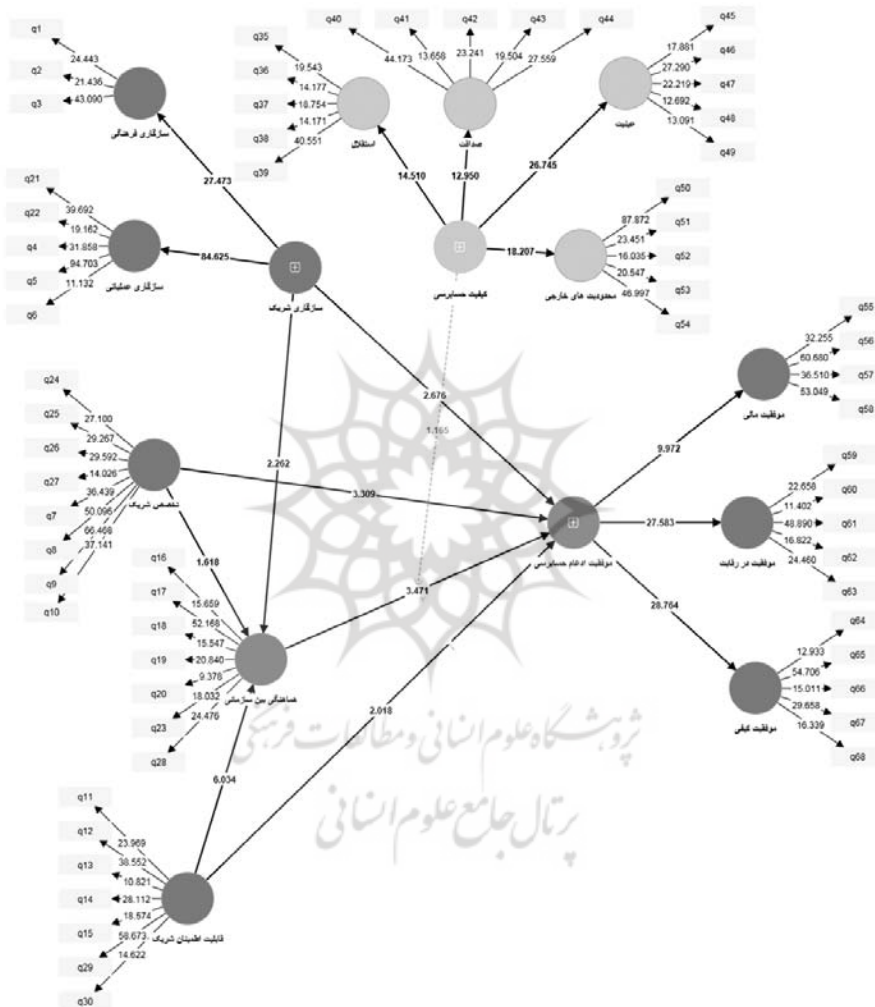
مقدار t-value مسیر میان سازگاری شریک - هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۸۸ بوده است. لذا نتیجه می‌شود سازگاری شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر مثبت و معنادار دارد. از طرفی با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر میان تخصص شریک - هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ کوچکتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۰۸۵ بوده است. لذا نتیجه می‌شود تخصص شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر معنادار ندارد.

مقدار t-value مسیر میان قابلیت اطمینان شریک - هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۴۴ بوده است. لذا نتیجه می‌شود قابلیت اطمینان شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر مثبت و معنادار دارد و با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر قابلیت هماهنگی بین سازمانی - موفقیت ادغام حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۴۰ بوده است. لذا نتیجه می‌شود هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام حسابداری تاثیر مثبت و معنادار دارد. از طرفی با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر میان کیفیت حسابرسی X هماهنگی بین سازمانی < موفقیت ادغام حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ کوچکتر از ۱/۹۶ بوده است. لذا نتیجه می‌شود کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت ادغام حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.



شکل ۲: مدل ساختاری پژوهش



جدول شماره ۶: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

شماره	مسیر فرضیه	معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	پذیرش/عدم پذیرش
۱	سازگاری شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۰۲۴	۲،۲۶۲	۰،۱۸۸	پذیرش
۲	تخصص شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۱۰۶	۱،۶۱۸	۰،۰۸۵	عدم پذیرش
۳	قابلیت اطمینان شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۰۰۰	۶،۰۳۴	۰،۴۴۱	پذیرش
۴	هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰،۰۰۱	۳،۴۷۱	۰،۱۴۰	پذیرش
۵	کیفیت حسابرسی * هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰،۲۴۴	۱،۱۶۵	-۰،۰۳۰	عدم پذیرش

به‌عنوان مباحث تکمیلی در جدول ۷ نتایج ضریب مسیر فرضیات پژوهش و روابط اصلی در مدل با حضور متغیر تعدیل‌گر و بدون حضور متغیر تعدیل‌گر نشان داده شده است. نتایج جدول نمایان‌گر این امر است که حضور یا عدم حضور متغیرهای کمی تعدیل‌گر در مدل تنها بر ضرایب مسیر یک فرضیه تأثیر محسوس دارد و سایر فرضیات تغییر نخواهند کرد. با توجه به اینکه در فرضیه اثر هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی، ضریب مسیر با حضور متغیرهای تعدیل‌گر ۰،۱۴۰ می‌باشد ولی بدون حضور متغیرهای تعدیل‌گر این ضریب مسیر ۰،۲۷۲ می‌باشد، در نتیجه؛ حضور متغیرهای تعدیل‌گر موجب می‌شود از تأثیر هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی کاسته شود. از طرفی؛ حضور و عدم حضور متغیرهای تعدیل‌گر بر رابطه تخصص شریک و هماهنگی بین سازمانی تأثیری ندارد.

جدول شماره ۷: نتایج ضریب مسیر فرضیات تحقیق در مدل با حضور و بدون حضور تعدیلی‌ها

مسیر فرضیه	ضریب مسیر بدون نقش تعدیلی	ضریب مسیر با نقش تعدیلی
سازگاری شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۱۸۷	۰،۱۸۸
تخصص شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۰۸۵	۰،۰۸۵
قابلیت اطمینان شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰،۴۴۲	۰،۴۴۱
هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰،۲۷۲	۰،۱۴۰
کیفیت حسابرسی * هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	-	-۰،۰۳۰

همانطور که از مقادیر ارایه شده در جدول ۷ مشاهده می‌شود مقدار ضرایب مسیر متغیرهای مستقل روی متغیر وابسته یعنی موفقیت ادغام حسابرسی بدون حضور تعدیلی‌ها؛ بالاتر و مناسب‌تر می‌باشد. لذا نتیجه می‌گیریم برای موفقیت ادغام حسابرسی بهتر است اولویت توجه به متغیرهایی همچون سازگاری شریک، تخصص شریک، قابلیت اطمینان شریک و هماهنگی بین سازمانی باشد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

ادغام موسسات نوعی اتحاد استراتژیک است که در آن یک موسسه، با ترکیب منابع و انتخاب شرکای مناسب ارزش‌آفرینی می‌کند. ادغام نیازمند تعاملات مداوم و ایجاد هماهنگی میان مجموعه‌ای از فعالیت‌هاست که هرچه این فعالیت‌ها پیچیده‌تر و نامتجانس‌تر باشند، شکل‌گیری اتحاد ضرورت بیشتری می‌یابد. با وجود منافع و مزایای ادغام، بسیاری از آن‌ها با شکست روبه‌رو می‌شوند. اگرچه شکست ادغام‌ها می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد، اما بی‌تردید انتخاب شریک، نقش پررنگی در این مسئله دارد. انتخاب نامناسب شریک زیربنای بسیاری از شکست‌ها است. به‌همین دلیل طیفی از معیارها که بر جنبه‌هایی از فرهنگ یا بینش شرکا تمرکز می‌کنند در کانون تحقیقات درباره عملکرد ادغام‌ها قرار دارد (دیو، کلاین و فیشر<sup>۵۵</sup>، ۱۹۹۶).

براساس نتایج فرضیه اول: سازگاری شرکا رابطه مثبت و معناداری با هماهنگی بین سازمانی دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد که: چنانچه نرخ بالایی از سازگاری در میان اعضای گروه وجود داشته باشد، سطحی بالا از هماهنگی در میان اعضا به وجود می‌آید و موجب می‌شود آنان به یکدیگر کمک کرده و دانش خود را با دیگران تسهیم کنند. سازگاری می‌تواند از طریق بهبود انسجام گروه، هماهنگی بین سازمانی را ارتقا دهد. زمانی که انسجام گروهی تشکیل شود، افراد تمایل بیشتری به هماهنگی با دیگر افراد به منظور دستیابی به عملکرد شغلی بهتر، خواهند داشت. بر این اساس سازگاری شرکا تاثیر مثبتی بر هماهنگی بین سازمانی دارد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران<sup>۵۶</sup> (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه دوم: تخصص شریک با هماهنگی بین سازمانی رابطه معناداری ندارد. بدین معنی که؛ هرچقدر تخصص شرکا بالاتر باشند دارای هماهنگی بین سازمانی کمتری می‌باشند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد هر چه میزان تجربه حساب‌برسان بیشتر شود، آنان دانش و اطلاعات بیشتری کسب می‌کنند و به دنبال آن نیازها و توقعات آنان از جامعه و شغل مورد نظر بیشتر می‌شود، لذا راضی نگه داشتن حساب‌برسان با تحصیلات بالاتر نیز سخت‌تر می‌شود. مطالعات نشان داده‌اند که تخصص در صنعت یک دانش ضمنی است که در اثر مرور زمان و با تحمل سختی‌ها بدست آمده و به آسانی قابل انتقال نیست. بر این اساس؛ حساب‌برسان متخصص تمایل ندارند دانش خود را به اشتراک گذاشته و آن را به راحتی در اختیار دیگر حساب‌برسان بگذارند. (چین و چی<sup>۵۷</sup>، ۲۰۱۱). بنابراین، شرکای متخصص دارای هماهنگی سازمانی کمتری با دیگر حساب‌برسان خواهند بود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد.

براساس نتایج فرضیه سوم: قابلیت اطمینان شریک رابطه مثبت و معناداری با هماهنگی بین سازمانی دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد: قابلیت اطمینان شریک به‌عنوان؛ توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا و به‌طور مداوم و قابل اعتماد برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف می‌شود. مسلماً در هر سازمانی، هنگامی که کارکنان با مدیر خود در ارتباط متقابل باشند و روابط مبتنی بر اعتماد بین آنها حاکم باشد، می‌توانند اطلاعاتی در مورد رفع مشکلات شغلی و

استراتژی‌های سازمانی دریافت کنند. در چنین سازمانی به کیفیت زندگی شخصی و کاری افراد اهمیت داده می‌شود که خود می‌تواند منجر به بهبود اخلاق کاری کارکنان شود. افراد با اعتمادی که وجود دارد، از خط‌مشی‌ها و رویه‌های سازمان پیروی می‌کنند، مشارکت و کار گروهی تقویت می‌شود، کارکنان به دنبال ارائه کار با کیفیت می‌شوند و خواستار کار کردن با یکدیگر برای رسیدن به اهداف مشترک خواهند بود که این خود باعث می‌شود افراد بیش‌تر به هم‌دیگر اعتماد داشته باشند و در نهایت هماهنگی بین آنان بیشتر شود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه چهارم: هماهنگی بین سازمانی رابطه مثبت و معناداری با موفقیت در ادغام دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد که: هماهنگی فرآیندی است که طی آن، همه بخش‌های تشکیل‌دهنده یک کل برای کسب هدف مشترک ترکیب می‌شوند و در بردارنده نوعی از تعاملات میان مشارکت‌کنندگانی است که بر این باورند که تحقق اهداف‌شان بدون برقراری تعامل و ارتباط با دیگران امکان‌پذیر نخواهد بود و در حقیقت دستیابی به اهداف خود را که از ماهیتی پیچیده برخوردار است تنها از طریق تعامل با دیگران و براساس علایق مشترک و مسیولیت‌پذیری جمعی میسر می‌دانند. بنابراین، شرکا برای به حداکثر رساندن دانش انتقال و ادغام موسسات مختلف، به دنبال هماهنگی بین سازمانی با دیگر شرکا هستند که این خود بر اهمیت همسویی استراتژیک و رابطه با شریک بالقوه برای اطمینان از این انتقال و همچنین پایداری این همکاری تأکید می‌کند. در این مرحله، موسسات با انتقال دانش ضمنی، ایجاد ارزش هم‌افزایی و جمعی را تضمین می‌کنند. از طرفی افزایش رقابت، موفقیت مشارکتی مورد نیاز برای بقای سازمان‌ها را بالا برده و باعث سودآوری پایدار می‌شود. بر این اساس، برای دستیابی به وابستگی‌های متقابل طی فرآیند ادغام، به یک تسهیل‌گر نیاز است که هماهنگی بین سازمانی موثر به‌عنوان یک تسهیل‌گر می‌تواند موجبات دستیابی موسسات ادغام شده به موفقیت را فراهم نماید. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸)، ربیعی و همکاران (۱۳۹۲) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج فرضیه پنجم: کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام را تعدیل نمی‌کند. بدین معنی که؛ ادغام موسساتی که با کیفیت هستند موفق‌تر خواهند بود. با توجه به نتایج این فرضیه، می‌توان چنین استدلال کرد: ادغام موسسات با کیفیت‌تر با سایر موسسات حسابرسی موفقیت‌آمیز نخواهد بود، چرا که این موسسات تمایلی برای ادغام با موسساتی که دارای درجه صلاحیت پایین‌تر از خود هستند، ندارند زیرا ادغام فاقد هرگونه عایدی برای آنان خواهد بود و چنانچه بخواهند با موسسات هم‌تراز و بالاتر (از لحاظ کیفیت) ادغام شوند؛ مشکلات ناشی از سازگاری و عدم هماهنگی بروز پیدا می‌کند. بدیهی است این مشکلات بر کسب درآمد و رقابت‌پذیری آنان تاثیر گذاشته و فرآیند ادغام را دچار اختلال می‌کند.

پژوهش‌های متعددی نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری ارائه می‌کنند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در اکثر این پژوهش‌ها متغیر کیفیت حسابرسی متغیری وابسته بوده و تاثیر متغیرهای مختلفی بر آن مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن در

پژوهش حاضر، تاثیر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک متغیر تعدیلی بر روی متغیر وابسته ادغام موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج نشان دهنده آن است که کیفیت رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام را تعدیل نمی‌کند.

اگر بخواهیم اصلی‌ترین پیامد ادغام را برای حسابرسی نام ببریم، عبارت است از اینکه؛ ادغام، پاسخگوی نیازهای جامعه خواهد شد. این امر، شامل ابعاد کمی و کیفی تربیت نیروی انسانی، ایجاد تعادل بین ترکیب انواع افراد موسسه، تربیت نیروی انسانی در نزدیک‌ترین مکان، توجه به همه موضوعات مرتبط با پویایی موسسات، نوآوری در کاربرد روش‌های آموزشی و درگیر شدن کار حسابرسی در معماری نظام عرضه خدمات حسابرسی می‌شود. پیامد مهم ادغام برای خدمات حسابرسی، تحقق تدریجی عدالت، کیفیت، دسترسی و هزینه اثربخشی خدمات می‌باشد. این پیامدها حاصل رفتارهایی است که در نظام ادغام یافته باید قابل مشاهده باشند.

منطبق بر نتایج فرضیه‌های اول و سوم پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی جهت دستیابی به موفقیت در فرآیند ادغام؛ ضمن کسب آگاهی از خصوصیات رفتاری شرکا بر ویژگی‌های سازگاری و قابلیت اطمینان آنان توجه کافی داشته و این امر را مورد آزمون و خطا قرار دهند و با شناخت کافی در خصوص این ویژگی، نسبت به انتخاب شرکا و ادغام با موسسات آنان، اقدام کنند.

منطبق بر نتیجه فرضیه چهارم، هماهنگی بین سازمانی رابطه مثبت و معناداری با موفقیت در ادغام دارد، لذا بر اساس نتیجه فرضیه پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی در فرآیند ادغام؛ به ویژگی هماهنگی بین سازمانی شرکا توجه کافی داشته و شرکایی را برای ادغام انتخاب کنند که با آنان هماهنگ باشد.

به‌دلیل اهمیت ساختار بازار حسابرسی، پیامدها و عوامل مؤثر بر آن، انجام پژوهش‌های بیشتری در خصوص سایر متغیرهای تاثیرگذار بر عملکرد حساب‌رسان، قبل و بعد از رویدادهای خاص در این بازار مانند تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، ادغام موسسات حسابرسی و... پیشنهاد می‌شود.

با توجه به اینکه موفقیت در ادغام موسسات متغیری است که تحت تاثیر عوامل فرهنگی متعددی قرار می‌گیرد، می‌توان موارد زیر را به‌عنوان پیشنهادی برای انجام پژوهش‌های آتی در نظر گرفت: ۱- تاثیر سایر متغیرهای فرهنگی مؤثر بر هماهنگی بین سازمانی در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۲- تاثیر متغیرهای غیر فرهنگی مؤثر بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۳- تاثیر نوع مذهب و قومیت‌های مختلف و خرده فرهنگ‌ها بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۴- با توجه به اینکه بیشتر ادغام‌های صورت گرفته در ایران مربوط به سازمان‌های دولتی می‌باشد پیشنهاد می‌شود متغیرهای مؤثر در ادغام موسسات بخش خصوصی، در سازمان‌های دولتی نیز مورد بررسی قرار گیرد. ۵- به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌گردد؛ مشوق‌های لازم را برای تشویق ادغام موسسات حسابرسی شامل تخفیف در نرخ مالیاتی، ارتقای درجه صلاحیت، تسهیل در پذیرش بعنوان حساب‌رسان معتمد بورس و... را فراهم نمایند. ۶- به نهادهای ناظر حرفه‌ای

پیش‌نهاد می‌شود تا در خصوص حصول اطمینان از اینکه ادغام موسسات حسابرسی موجب بهبود انگیزه‌ها و شایستگی‌های حسابرسان برای عرضه خدمات حسابرسی با کارایی و اثر بخشی بالا می‌شود، تلاش نمایند.

عدم وجود پیشینه تجربی غنی درباره ادغام موسسات در داخل کشور و ضعف مطالعات حوزه کسب و کار در خصوص نقش ادغام در ارتباطات تجاری این موسسات، محدودیت‌هایی را برای مقایسه و استنتاج بر مبنای مشاهدات داخلی پدید آورده است. مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های خارجی باید با احتیاط انجام شود. زیرا در بیشتر پژوهش‌های خارجی که از نسبت تمرکز برای محاسبه تمرکز بازار حسابرسی استفاده شده است، چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی مدنظر بوده است. به دلیل فعالیت نداشتن این چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی در ایران، امکان محاسبه شاخص تمرکز با همان مؤسسه‌های حسابرسی مورد نظر در پژوهش‌های خارجی وجود ندارد.

### فهرست منابع

- آقایی، علیرضا؛ یزدانی، شهره؛ خان‌محمدی، محمد حامد، ۱۳۹۹، «مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران»، دانش حسابرسی، جلد ۲۰ شماره ۸۰ صفحات ۳۸۲-۳۵۷
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی، عبدالحسین، ۱۳۹۰، بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، صفحه ۲۰-۳۵
- انیژ، رویا (۱۳۹۸) «تأثیر ادغام بر رضایت شغلی و عملکرد سازمانی، مطالعه‌ای موردی، ۱۳۹۷، نشریه: مطالعات بین رشته‌ای دانش راهبردی، سال: ، دوره: ۸، شماره: ۳۱، صص: ۲۸۳-۲۹۶
- پور علی محمد رضا، ۱۴۰۱، «تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی»، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره هشتم، پاییز، ۱۴۰۱ صص ۶۸-۸۶.
- علیسلطانی، سحر؛ عالی، احمد؛ امیرخانی، طیبیه؛ ۱۴۰۰، مطالعه تطبیقی تاثیر ادغام بر مشروعیت سازمانی و هویت سازمانی کارکنان، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۴، شماره ۲، صفحه ۶۱-۸۶
- طالبی، یاسمن، ۱۳۹۷، تأثیر ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا بر عملکرد نوآوری با تبیین نقش تسهیم دانش، ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، دوره ۸، شماره ۳، صص ۴۳-۷۴.
- طبرسا، غلامعلی و نظریوری، امیر هوشنگ نظرپوری (۱۳۹۳). مدیریت مبتنی بر هوشمندی سازمانی، تهران: انتشارات مهربان نشر، چاپ اول.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ افتخاری علی آبادی، اکبر؛ ۱۳۸۹، تدوین استراتژی با رویکرد ارزش آفرینی در موسسات مالی، دوره ۱، شماره پیاپی ۴، صص ۱۲۹-۱۴۸.
- خلیل ارجمندی، زینب؛ طاهری نیا، مسعود؛ احمدیان، اعظم؛ سرلک، احمد؛ ۱۴۰۰، ادغام و ریسک اعتباری، فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، شماره چهل و نه / زمستان ۱۴۰۰،

۲۳۰-۲۴۷.

غفاریان، وفا؛ جهانگیری، آناهیتا، ۱۳۸۷، کیفیت و رقابت‌پذیری، نشریه تدبیر، شماره ۱۹۹، صص ۲۳-۵۰.

مشایخی فرد، سعید؛ پور زمانی، زهرا؛ جهانشاد، آزیتا، ۱۳۹۸، نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تاثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص ۲۳-۶۲  
محمدرضایی، فخرالدین؛ فتاحی دولت‌آبادی، فروزان؛ فرجی، امید؛ ۱۴۰۱، ادغام مؤسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی: بررسی استدلال‌های متناقض، مجله پیشرفت‌های حسابداری شیراز، دوره چهاردهم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۴۰۱، صص ۲۷۷-۳۰۹.  
مرادی، مجید؛ جودکی، رضا؛ ۱۴۰۱، تاثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره دهم، بهار ۱۴۰۲، صص ۹۵-۷۲.

Aghaei, Alireza; Yazdani, Shahreh; Khan Mohammadi, Mohammad Hamed, (2019), "Conceptual Model of Factors Affecting Audit Quality in Iran", Danesh Hasairsi, Volume 20, Number 80, Pages 382-357(in persian).

Ali Sultani, Sahar; Aali, Ahmed; Amirkhani, Tayyaba; A comparative study of the effect of integration on organizational legitimacy and organizational identity of employees, Management Research in Iran, Volume 24, Number 2, July 2019, Page 86-61(in persian).

Anizh, Roya (2018) "The effect of merger on job satisfaction and organizational performance, a case study, 2018, Publication: Interdisciplinary Studies of Strategic Knowledge, Year:, Volume: 8, Number: 31, pp: 283-296(in persian).

Ansari, Abdul Mahdi, Talebi, Abdul Hossein, 2013, investigating the effect of the size of the owner's company, the size of the audit firm and the amount of non-audit fees on the auditor's independence, Accounting and Auditing Research, Course 3, No. 11, page 20-35(in persian).

Ardalan, Mohammadreza; Ghanbari, Siros and Manafi of Sharafabad. (2015). Cultural development in the framework of educational systems, Hamedan: Boali Sina University Publications, first edition(in persian).

Australian government departments Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(4), pp. 592-612.

Balsam, S. ,Krishnsn, J., Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing: A Journal of practice & Theory: 22(2), 71-97.

Basu, S. , (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. Journal of Accounting and Economics, No. 24, p. 3-37.

Batt, P. J. & Purchase, S. (2004). Managing collaboration within networks and relationships. Industrial Marketing Management, 33(3), 16.

Billett a, Matthew ,T. Ke Yang, Bond tender offers in mergers and acquisitions, Journal of Corporate Finance

Bonner, S. E. (1990). Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. Accounting Review, 72-92

Chi, H, Y. , Chin, C, L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory: 30 (2) , 201-229.



- Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2000). The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 137–159
- Craswell, A. T. , Francis, J. R. , Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*: 20 (3) , 297–322.
- Creasey, T. & Stise, R. (2016). *Best Practices in Change Management* (9th Edition). Prosci Inc.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. No3,p183-199
- De Luca, L. M. & Atuahene-Gima, K. (2007). Market knowledge dimensions and cross-functional collaboration: Examining the different routes to product innovation performance. *Journal of Marketing*, 71(1), 95–112.
- DeFond, M and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, No 58, p. 275-326.
- Dev, Chekitan S., Klein, Saul and Fisher, Reed A. (1996). A MarketBased Approach for Partner Selection in Marketing Alliances. *Journal of Travel Research* 35(1):11–17
- Elaoud, A., Jarboui, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, 42, 616-629.
- Emden, Z. Roger, J. Calantone. Droge Cornelia.(2006), Collaborating for New Product Development: Selecting the Partner with Maximum Potential to Create Value, 2006 *Product Development & Management Association*,23: 330–341.
- Fang, E., Palmatier, R. W., Scheer, L. K., & Li, N. (2008). Trust at different organizational levels. *Journal of Marketing*, 72(2), 80–98.
- George K. Baah, Timothy J. Fogarty,2018,What Auditors Think about Audit Quality - A New Perspective on an Old Issue, *JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES* Vol. XXX Number 4 Winter.
- Ghaffarian, Wafa; Jahangiri, Anahita, 2017, quality and competitiveness, *Tadbir magazine*, number 199. pp. 50-23 (in persian).
- Glaister, Keith W. (1996). UK–Western European Strategic Alliances: Motives and Selection Criteria. *Journal of Euromarketing* 5(4):5–35.
- Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L. (2021) *Audit Firms' Mergers and Audit Report Lag: Examining Contradictory Arguments*, Volume 14, Issue 1 - Serial Number 1, June 2022, Pages 277-309
- Guide to Rudpashti, Fereydon; Eftekhari Aliabadi, Akbar; 2019, strategy formulation with value creation approach in financial institutions, period 1, serial number 4, pp. 129-148(in persian).
- Hofstede, G. H. (1998). Performance measure and resource -expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture. *Management Accounting Research*, 2, pp. 556-596.
- Ireland, R. D., Hitt, M. A., & Vaidyanath, D. (2002). Alliance management as a source of competitive advantage. *Journal of Management*, 28(3), 413–446
- Johne, A. & Storey, C. (1998). New service development: A review of the literature and annotated bibliography. *European Journal of Marketi*
- Joshua L. Gunn , Brett S. Kawada , Paul N. Micha, (2023). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients, *Journal of Accounting and Public Policy* ,November, Volume 38, Issue.
- Joshua L. Gunn, (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of*

Accounting Research, No. 29, p. 193-228.

Khalil Arjamandi, Zeinab; Taheri Nia, Massoud; Ahmadian, Azam; Sarlak, Ahmed; 1400, integration and credit risk, financial engineering and securities management quarterly, number 49/winter,230-247(in persian).

Mashaikhi Fard, Saeed; Pour Zamani, Zahra; Jahanshad, Azita, 2018, the mediating role of the auditor's philosophical mindset on the impact of social trust and social identity on the auditor's professional judgment, two quarterly journals of value and behavioral accounting, 4th year, 7th issue, pp. 62-23(in persian).

Mentor, L. J., Tatikond, M. V., & Sampson, S. E. (2002). New service development: Areas for exploitation and exploration. *Journal of Operations Management*, 20(2), 135-157

Mohammad Rezaei, Fakhreddin; Fatahi Dolatabadi, Forozan; Faraji, Omid; 1401, integration of audit institutions and delay in audit report: investigation of conflicting arguments, Shiraz Accounting Progress Journal, 14th volume, first issue, spring and summer 1401, pp. 277-309 (in persian).

Moradi, Majid; Jodaki, Reza; 1401, the effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on the performance of auditors, *Professional Audit Research Quarterly*, third year, number 10, spring, 1402, pp. 72-95(in persian).

Nagy, A. (2014). Audit partner specialization and audit fees. *Managerial Auditing Journal*: 29 (6) , 513 – 526

Neal, T.L., Riley, R.R. (2004) Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 169-177.

Numan, W., Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 450-456.

Palmrose, Z., (1998). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, No. 63, p. 55-73.

Park, S. H. & Ungson, G. R. (1997). The effect of national culture, organizational complementarity, and economic motivation on joint venture dissolution. *Academy of Management Journal*, 40(2), 279-307.

Peterson, B. (2004). *Cultural intelligence: A guide to working with people from other cultures*. Yarmouth, ME: Intercultural Press.

Rahmat lim,(2021), does Malaysia have a merger control regime?,an overview of merger control in Malaysia 29 september.

Rigsbee, E. R. (2000). *Developing strategic alliances*. Mississauga, Canada: Crisp Learning.

Sarkar, M., Echambadi, R., Cavusgil, S. T., & Aulakh, P. S. (2001). The influence of complementarity, compatibility, and relationship capital on relationship capital on alliance performance. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 29(4), 358-373.

Selnes, F. & Gonhaug, K. (2000). Effects of supplier reliability and benevolence in business marketing. *Journal of Business Research*, 49(3), 259

Sivadas, E. & Dwyer, R. F. (2000). An examination of organizational factors influencing new product success in internal and alliance-based process. *Journal of Marketing*, 64(1), 31-49.

Svanberg, J., Ohhman, P., Neidermeyer, P. E. (2018). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>

Tabarsa, Gholam Ali and Nazarpuri, Amirhoshang Nazarpuri (2013). *Management based on organizational intelligence*, Tehran: Mehraban Eshar Publishing House, first edition(in persian).

Talebi, Yasman, 2017, The effect of organizational values and knowledge-oriented leadership on innovation performance by explaining the role of knowledge sharing, innovation and creativity in humanities, volume 8, number 3, pp. 43-74(in persian).

Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. Strategic Management Journal, 18(7), 509-533.

Titmas, K. (2012). Coopetition Amongst Hotels in South Africa: A Case Study of Coopetition Amongst Five-Star Hotels in Cape Town, South Africa, Research report presented in partial fulfilment of the requirements for the degree of Master of Business Administration at the University of Stellenbosch.

Troy, L. S., Hirunyawipada, T., & Paswan, A. K. (2008). Crossfunctional integration and new product success: An empirical investigation of the findings. Journal of Marketing, 72(6), 132-146.

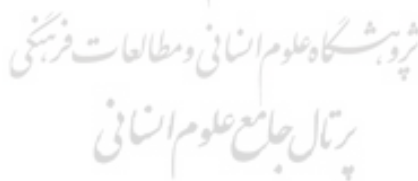
Volume 40, October 2016, Pages 128-141

Wang, Q. , Wong, T. J. and Xia, L. , (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. Journal of Accounting and Economics, No. 46, p. 112-134.

Wonggrassam G. P. D., Simmons J. (2003) "Performance measurement tools: The balanced scorecard and the EFQM excellence model", Measuring Business Excellence, 7 (1): 14-28.

Woodside, A. G. (2005). Firm orientations, innovativeness, and business performance: Advancing a system dynamics view following a comment on Hult, Hurley, and Knight's 2004 study. Industrial Marketing Management, 34(3), 275-279.

Zheng W., Yang B., McLean G. N. (2010) "Linking organizational culture, structure, strategy, and organizational effectiveness", Journal of Business Research, 63(7): 763-771.



پژوهش‌گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

1. Joshua L. Gunn
2. Emden, Z. Roger, J. Calantone. Droge Cornelia
3. reliability
4. antecedent
5. interorganizational coordination
6. partner compatibility
7. Joshua L. Gunn , Brett S. Kawada , Paul N. Michas
8. Philna Coetzee.Houdini Fourie
9. Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L .
10. Rahmat lim
11. Matthew T. Billett a, Ke Yang
12. mack miking
13. chung
14. Palmrose, Z
15. compatibility
16. partner expertise
17. Balsam, S. ,Krishnsn, J., Yang, J. S
18. Craswell, A. T., Francis, J. R. & Taylor, S. L
19. Peterson, B
20. Numan, W., Willekens, M
21. Elaoud, A., Jarboui, A.
22. Bonner, S. E
23. Mulford, C.L. & Rogers D.L.
24. Teece et al
25. Neal, T.L., Riley, R.R
26. Nagy, A
27. Basu, S
28. Glaiſter, Keith W
29. Selnes, F. & Gonhaug, K
30. Batt & Purchase
31. Titmas
32. Rigsbee
33. Ireland, R. D., Hitt, M. A., & Vaidyanath, D
34. Sivadas, E. & Dwyer, R. F
35. Fang
36. De Luca
37. Woodside
38. De Angelo
39. Teece
40. Svanberg, J., Ohhman, P., Neidermeyer, P. E
41. Kam-Wah Lai
42. Mentor, L. J., Tatikond, M. V., & Sampson, S. E
43. Troy
44. monopoly
45. serkar
46. Acculturation
47. Johne, A. & Storey, C
48. DeFond, M and Zhang, J
49. Wongrassam G. P. D., Simmons J
50. Zheng W., Yang B., McLean G. N
51. Park
52. George K. Baah, Timothy J. Fogarty
53. Goodness of Fit
54. Wetzels
55. Dev, Chekitan S., Klein, Saul and Fisher
56. Wang, Q., Wong, T. J. and Xia, L
57. Chi, H, Y., Chin, C, L



COPYRIGHTS

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