

Visualizing the Global Trend of Research on Audit Firm Mergers: A Bibliometric Analysis

Zahra joudaki chegeni

Ph.D. Student, Faculty of Management and Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran

**Mohammad Hossein
Safarzadeh Bandari ***

Associate Prof , Faculty of Management and Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran

Hamideh AsnaAshari

Assistant Prof , Faculty of Management and Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran

**Fakhroddin
MohammadRezaei**

Ph.D. Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran

Abstract

Considering the scientific and practical significance of research in this field, conducting a bibliometric analysis aimed at mapping the global status, trends, factors, and bibliographic relationships within this domain is a necessity that has not been comprehensively addressed so far. In this study, articles published in the research domain were collected from the Scopus database spanning the years 1986 to 2024. Subsequently, for a more focused analysis, 38 articles closely aligned with this area were selected. The VOSviewer software was employed for the bibliometric analysis. Based on the bibliometric analysis, the keyword "merger" emerged as a core term, surrounded by other closely related major nodes such as "audit firm merger," "audit quality," "audit fees," "audit efficiency," and

* Corresponding Author: Email Address

How to Cite: xxxxxxxx

"competition," all directly linked to the main research theme. The United States, the Auditing: A Journal of Practice & Theory, and the domains of business, management, and accounting were identified as the most influential in this research area. Additionally, among researchers, Moroney exhibited the highest level of collaboration with Simnett and Thavapalan. This study elucidates the intellectual and conceptual structure of audit firm mergers, highlighting emerging topics such as auditor-client alignment, audit regulation, market share, auditor switching, and audit efficiency. The findings of this research provide a relatively comprehensive overview of the literature on audit firm mergers throughout its evolution, offering future research directions for scholars.

Keywords: Audit firm mergers, bibliometric analysis, global trends, intellectual structure, keyword co-occurrence.

1. Introduction

Regulators and critics of mergers often express concern that a merged audit firm, due to its better market position, may harm its clients. Following a merger, the number of audit service providers decreases, making it more difficult for audit clients to switch to an alternative and appropriate audit firm with more reasonable audit costs. The merger of audit firms has become one of the key concerns in the auditing profession and has attracted the attention of recent research. Studies related to the merger of audit firms can be categorized into several phases. These phases include the pre-merger stage (antecedents), the merger stage (agreements), and the post-merger stage (consequences). A review of prior research suggests that the post-merger phase of audit firms has predominantly been the focus of researchers. Despite numerous studies on the consequences of audit firm mergers, a research gap is observed in the area of antecedents and agreements in these mergers. Therefore, given the scientific and practical importance of research in this field, a bibliometric analysis aimed at mapping the global discourse on audit firm mergers and their bibliographic relationships is essential, a topic that has not been thoroughly explored. This study, by providing a comprehensive overview of the status of audit

firm merger research, identifying existing gaps in the literature, and revealing future research trends, serves as a valuable resource for researchers. Moreover, the present study highlights the trends and progression of research related to the literature on audit firm mergers.

2. Method

The present study employs a bibliometric methodology within a literature review approach. This quantitative method of reviewing the literature advances the intellectual structures and evolution of a specific academic field. It aids in visualizing data and performing thematic analyses to better understand the content of research on the discourse surrounding audit firm mergers. Additionally, it provides positive and valuable insights for researchers in this domain. In this paper, the process of identifying, screening, qualifying, and analyzing data was systematically conducted. The researchers initiated the process by selecting the Scopus database to collect information from relevant articles. Scopus was chosen as the bibliometric data source for its applicability across various academic fields and, in this study, for examining the literature on the topic. Initially, a search was conducted to identify articles related to the specified domain. To execute the search, the terms “audit firm mergers,” “audit firm integrations,” “audit firm acquisitions,” “audit firm consolidations,” and “professional services firm mergers” were used within the titles, abstracts, and keywords of articles in the Scopus database. Next, inclusion criteria were established, and articles were filtered based on the 1986–2024 timeframe. More precisely, based on the literature review, only articles published during this period were selected. Subsequently, English was designated as the language criterion, and the type of publication was restricted to scholarly research articles. As a result, only English-language research articles published in the fields of business, management, and accounting; economics, econometrics, and finance; and social sciences were considered for this study. The screening stage ultimately led to the identification of the targeted articles. To ensure their relevance, the titles and abstracts of the articles were reviewed, and irrelevant articles were excluded. Ultimately, 38 articles were included in the analysis. Based on the research process, the final stage involved data analysis, which was

performed using the Vosviewer software. Co-occurrence analysis, defined as the repetition of similar keywords across different articles, was conducted. Co-occurrence analysis and the identification of frequently used keywords highlight key research topics. Furthermore, co-citation analysis of keywords and co-authorship analysis were performed using the softw. Specifically, if two keywords representing a particular research topic appeared simultaneously in a document, those keywords were considered to have a unique semantic relationship.

3. Findings

The progression of literature on audit firm mergers indicates that this field was relatively underexplored until 2002. In other words, this topic did not receive significant attention from researchers before that year. Over time, as the importance of the subject matter studied in this research grew, the number of published articles showed an upward trend, reflecting the rising significance of the topic. From 2002 onward, the field has experienced fluctuating growth, illustrating that substantial research will continue to be conducted in this area through 2024 due to its critical importance. Among the countries contributing to the body of research, the United States leads with 20 publications, followed by the United Kingdom with 8, and Hong Kong with 6. Regarding research areas, the majority of articles pertain to business, management, and accounting (57.1%), followed by economics, econometrics, and finance (38.1%), and social sciences (4.8%). Most articles were published in reputable journals such as *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (4 articles), *Contemporary Accounting Research*, and the *Journal of Accounting and Public Policy* (3 articles each). The keyword “mergers” emerged as the central theme, with closely associated large nodes such as audit firm mergers, audit quality, audit fees, audit efficiency, auditor-client alignment, the audit market, knowledge transfer, industry specialization, audit reporting delays, and audit market dynamics, all aligning with the primary focus of this study. In total, 89 authors have contributed to research on audit firm mergers, forming a collaborative network of researchers. The distribution of scholars within this field reveals that several authors have worked together on multiple projects. For instance, “Moroney,” in collaboration with “Simnett” and “Thavapalan,”

has co-authored several studies and contributed the highest number of publications in this domain.

Conclusion

The present study systematically reviews articles on audit firm mergers published between 1986 and 2024, mapping the knowledge network through co-occurrence analysis of keywords and co-authorship analysis. The keyword "mergers" was identified as the central theme, with closely related large nodes including audit firm mergers, audit quality, audit fees, audit efficiency, auditor-client alignment, the audit market, knowledge transfer, industry specialization, audit reporting delays, and audit market dynamics, all aligned with the primary focus of the study. The findings indicate that, while the topic of audit firm mergers was underexplored until 2002, interest in the field has shown an upward trajectory in subsequent years, reflecting its growing significance, with notable research activity expected to continue through 2024. The United States leads the field with 20 publications, followed by the *Auditing: A Journal of Practice and Theory* with four articles. The domain of business, management, and accounting accounts for 57.1% of publications, and prominent contributors include "Moroney," "Simnett," and "Thavapalan," each with three highly relevant studies. Future research directions in this field should focus on emerging topics such as auditor-client alignment, market share, auditor switching, audit regulations, audit reporting delays, and audit efficiency. Based on the literature review, future investigations should aim to heighten academic awareness of approaches to audit firm mergers and the extracted keywords. The results of this study offer a relatively comprehensive depiction of the literature on audit firm mergers over its lifespan, providing valuable insights for researchers regarding topic selection, potential collaborators, and research centers for potential funding opportunities.

مصورسازی روند جهانی پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی: یک

تحلیل کتاب‌شناختی

دانشجو دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

زهرا جودکی چگنی
iD

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

محمدحسین
صفرزاده بندری*
iD

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

حمیده اثنی عسری
iD

دکتری حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

فخرالدین
محمدرضایی
iD

چکیده

مقتضای اهمیت علمی و کاربردی پژوهش‌های این حوزه، تحلیل کتاب‌سنجی با هدف ترسیم‌نمایی از وضعیت و روند جهانی، عوامل و روابط کتاب‌شناختی آن، ضرورتی است که تاکنون به طور دقیق بدان پرداخته نشده است. در این مطالعه، مقاله‌های منتشر شده در حوزه مطالعاتی را از پایگاه اسکوپوس در سال‌های ۱۹۸۶ تا ۲۰۲۴ جمع‌آوری شد و سپس با ایجاد محدودیت برای مطالعه دقیقتر، ۳۸ مقاله هم‌سو با این حوزه انتخاب شد. در این مقاله برای تحلیل کتاب‌سنجی از نرم‌افزار ووس و یور استفاده شد. بر اساس تحلیل کتاب‌سنجی، کلیدواژه ادغام در هسته اصلی قرار گرفت و در فاصله نزدیک به آن گره‌های بزرگ دیگری مانند ادغام موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، کارایی حسابرسی، رقابت در راستای موضوع اصلی پژوهش قرار

مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه شهید بهشتی است.

* نویسنده مسئول: محمدحسین صفرزاده بندری m_safarzadeh@sbu.ac.ir

گرفته‌اند. کشور ایالات متحده، مجله حسابرسی و حوزه کسب و کار، مدیریت و حسابداری پرکاربردترین‌ها در این حوزه پژوهشی شناخته شدند. افزون بر این، در بین پژوهشگران موروونی با سیمنت و ناوایالان بیشترین همکاری پژوهشی را داشته‌اند. مطالعه حاضر با شناخت ساختار فکری و مفهومی ادغام موسسات حسابرسی به آشکارسازی موضوعات نوظهور همچون هم‌ترازی مشتری و حسابرِس، مقررات حسابرسی، سهم بازار، تغییر حسابرِس و کارایی حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش حاضر تصویر نسبتاً کاملی از ادبیات ادغام موسسات حسابرسی در کل عمر آن ترسیم می‌کند و جهت‌گیری‌های آینده را برای محققان ارائه می‌کند. واژگان کلیدی: ادغام موسسات حسابرسی، تحلیل کتاب‌سنجی، روند جهانی، ساختار فکری، هم‌رخدادی واژگان.

مقدمه

مقررات‌گذاران و منتقدان ادغام اغلب نگران هستند که یک شرکت حسابرسی ادغام شده به دلیل موقعیت بهتر در بازار به مشتریان آسیب برساند. از آنجایی که به دنبال ادغام، تعداد ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی کاهش می‌یابد؛ تغییر به یک موسسه حسابرسی جایگزین و مناسب با هزینه‌های حسابرسی معقول‌تر ممکن است برای مشتریان حسابرسی کمتر امکان‌پذیر شود (Lai, 2019؛ European Commission, 2010). مضافاً کاهش رقابت در بازار حسابرسی به دنبال فرآیند ادغام می‌تواند پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد (Ciconte & et al, 2015). مطابق با مطالعه (Choi & et al (2017، ادغام موسسات حسابرسی^۱ به دلیل اختلال در تعادل بازار، کاهش انتخاب مشتری، افزایش تمرکز در بازار حسابرسی و قیمت‌گذاری بیش از واقع خدمات حسابرسی بدون بهبود کیفیت حسابرسی سبب نگرانی گروه‌هایی همچون مقررات‌گذاران، سیاست‌گذاران و فعالان حرفه شده است.

در سال‌های اخیر، سیاست‌گذاران و فعالان حرفه حسابرسی گام‌هایی را در جهت کاهش نگرانی‌های ادغام برداشته‌اند. در سال ۲۰۱۹، گزارش‌های منتشر شده توسط سازمان رقابت و بازار و مجلس عوام در بریتانیا چند سری از اقدامات را با هدف اصلاح بازار حسابرسی و رسیدگی

^۱Audit Firm Merger

به نگرانی‌های تمرکز موسسات حسابرسی بزرگ پیشنهاد کرده‌اند. این پیشنهادها بر این فرض استوار است که افزایش انتخاب حسابرس به ویژه برای صاحبکاران بزرگ و بورسی می‌تواند کیفیت حسابرسی و انعطاف‌پذیری در صنعت حسابرسی را بهبود بخشد (Cahan & et al, 2021). افزون بر این، ضرورت حضور موسسات حسابرسی بزرگ بر اساس نظریه‌های متعددی همچون نظریه صرفه به مقیاس و کارایی (Gong & et al, 2016)، اندازه حسابرس (Zhan & et al, 2020)، نظریه رقابت (Kitto, 2023) فرضیه شهرت (Christensen & et al, 2023) و تمرکز بازار حسابرسی (He & et al, 2022) از مدت‌ها پیش احساس می‌شود. از این رو، ادغام موسسات حسابرسی به عنوان یکی از مهمترین دغدغه‌های حرفه حسابرسی مورد توجه پژوهش‌های اخیر قرار گرفته است (بطور مثال، Gong & et al, 2021؛ Cahan & et al, 2021؛ Gong & et al, 2016).

پژوهش‌های مرتبط با ادغام موسسات حسابرسی را می‌توان به چند دوره تفکیک کرد. بر اساس مطالعات کاویس (۲۰۰۱)، مراحل ادغام را می‌توان به مرحله پیش از ادغام (پیشایندها)، مرحله حین ادغام (توافقات) و مرحله پس از ادغام (پس‌ایندها) تقسیم کرد. با مرور پژوهش‌های پیشین می‌توان استدلال کرد که غالباً مرحله پس از ادغام مؤسسه حسابرسی مورد پژوهشگران قرار گرفته‌اند (Wang & et al, 2011؛ Choi & et al, 2016؛ Gong & et al, 2016؛ Jiang & et al, 2019). علیرغم پژوهش‌های متعدد در حوزه پس‌ایندهای ادغام موسسات حسابرسی، خلا پژوهشی در زمینه پیشایندها و توافقات ادغام موسسات حسابرسی احساس می‌شود. لذا، مقتضای اهمیت علمی و کاربردی پژوهش‌های این حوزه، تحلیل کتاب‌سنجی^۱ با هدف ترسیم روند جهانی گفتمان ادغام موسسات حسابرسی و روابط کتاب‌شناختی آن، ضرورتی است که تاکنون به طور دقیق بدان پرداخته نشده است. بنابراین به منظور کسب شناخت از ساختار فکری پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی می‌بایست به سؤالات زیر پاسخ داده شود:

^۱Bibliometric analysis

سوال اول: موضوعات غالب، نوظهور و مغفول مانده در پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی چیست و تمرکز پژوهش در طول زمان چگونه تغییر کرده است؟

سوال دوم: مقالات پراستناد، نویسندگان برتر، مجلات برتر و کشورهای برتر در پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی کدامند؟

سوال سوم: مسیرهای آینده پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی چیست؟

روش‌های کتاب‌سنجی برای درک بهتر ساختار مفهومی یک رشته تحقیقاتی از مطالعات منتشر شده در پایگاه‌های اطلاعاتی همانند اسکوپوس استفاده می‌کند (Mashayekhi & et al, 2024). کتاب‌سنجی با ساختاری سیستماتیک و بی‌طرفانه یک جریان تحقیقاتی در حال تکامل را فراهم می‌آورد. کتاب‌سنجی نقشه‌های شبکه را ایجاد می‌کند و خوشه‌ها را بر اساس پژوهش‌های قبلی، نویسندگان، مجلات، کشورها و تأثیرگذارترین کلمات کلیدی شناسایی می‌کند (Van Eck & Waltman, 2017). از این طریق، با شناسایی معتبرترین نشریات علمی و محققان برجسته به توسعه علم کمک می‌کند (Lopes & Penela, 2022). بنابراین، از آنجایی که تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی ابزاری حیاتی برای ارزیابی پژوهش‌ها، محققان، منابع، موسسات و کشورها است (Viedma & et al, 2024). لذا تحلیل کتاب‌سنجی می‌تواند به سؤالات پژوهشی ما پاسخ دهد. تجزیه و تحلیل این پژوهش بر اساس ۳۸ مقاله استخراج شده از پایگاه داده اسکوپوس تا پایان سال ۲۰۲۴ انجام شد.

تحقیقات رو به رشدی در مورد ادغام وجود دارد اما هنوز مباحث متعددی به طور کامل درک نشده است. مطالعه حاضر از چندین جهت دارای نوآوری است. اول، آن چه که پژوهش حاضر را از سایر پژوهش‌های هم سو با خود متمایز می‌سازد؛ تحلیل کتاب‌سنجی گفتمان ادغام موسسات حسابرسی است. از این رو، پژوهش حاضر به دلیل ارائه تصویری کلی از وضعیت پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی، شناسایی شکاف‌های موجود در ادبیات و نمایان ساختن جریان‌های تحقیقاتی آینده، منبع ارزشمندی برای پژوهشگران محسوب می‌شود. همچنین، پژوهش حاضر روند و سیر پژوهش‌های مرتبط با ادبیات ادغام موسسات حسابرسی را آشکار

می‌کند. دوم، در حالی که بررسی ادبیات کیفی ممکن است تحت تأثیر نظرات شخصی قرار گیرد، یک روش کمی (کتاب‌سنجی) می‌تواند به نتایج عینی‌تری منجر شود. سوم، پژوهش حاضر تصویر کلی از مطالعات مربوط به ادغام موسسات حسابرسی را برای سایر پژوهشگران ارائه می‌کند. چهارم، این پژوهش به فراخوان (Eulerich & et al (2022) در مورد نیاز به تحقیقات کتاب‌سنجی بیشتر در ادغام واکنش نشان می‌دهد و به این روند در حال ظهور در ادبیات حسابداری کمک می‌کند.

نتایج پژوهش حاضر تصویر نسبتاً کاملی از ادبیات ادغام موسسات حسابرسی در کل عمر آن ترسیم می‌کند و بنابراین جهت‌گیری‌های آینده را برای محققان، به‌ویژه در مورد انتخاب موضوع مورد مطالعه، نویسندگان برای همکاری و مراکز تحقیقاتی برای تأمین مالی احتمالی پروژه‌های تحقیقاتی‌شان ارائه می‌کند. همچنین، این تحقیق دارای مفاهیم کاربردی برای مقررات‌گذاران و تنظیم‌کنندگان استاندارد است که می‌توانند مسائل مهم نادیده گرفته شده و نوظهور در مورد ادغام موسسات حسابرسی را شناسایی کرده و در سیاست‌گذاری و تنظیم استاندارد آتی در نظر بگیرند.

سایر بخش‌های مطالعه حاضر به این شرح است. در بخش بعدی به مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته شده است. در ادامه، به روش و یافته‌های پژوهش اختصاص یافته است. در نهایت، مطالعه حاضر با بخش بحث و نتیجه‌گیری به پایان می‌رسد.

بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش

آغاز ادغام‌های موسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰، بستر تحقیقات گسترده‌ای برای پژوهشگران فراهم آورد. در سال‌های اخیر، تحقیقات تجربی متعددی به مطالعه ادغام موسسات حسابرسی از جنبه‌های مختلف پرداخته‌اند و هریک از این پژوهش‌ها با ارائه یافته‌های دقیق سعی داشتند گام‌هایی را در جهت آگاه‌سازی بیشتر جامعه پژوهشی، سیاست‌گذاران و استاندارد‌گذاران بردارند. در همین راستا تولیدات علمی این حوزه را می‌توان در سه دامنه موضوعی شامل پیشایندها، توافقات و پسایندهای ادغام موسسات حسابرسی دسته‌بندی کرد.

پیشایندهای ادغام موسسات حسابرسی

تمرکز اصلی پژوهش‌های مرتبط با پیشایندهای ادغام بر محرک‌ها، موانع و ارزیابی موسسات از یکدیگر است. از یک منظر، مطابق با تئوری اندازه حسابرسی (DeAngelo (1981 و فرضیه اثر شهرت (Christensen & et al, 2023)، یکی از راهکارها در بعد مشوق‌های عرضه خدمات حسابرسی باکیفیت، بزرگ شدن موسسات حسابرسی است (آذری و همکاران، ۱۴۰۲). متعاقباً، تئوری صرفه مقیاس بر این دیدگاه مبتنی است که ادغام بین موسسات حسابرسی می‌تواند منجر به بهبود کارایی و کاهش هزینه برای صاحبکاران شود (Sullivan, 2002). همچنین مطابق با تئوری رقابتی و متمایزسازی، ادغام یکی از محبوب‌ترین استراتژی در بین شرکت‌هایی است که به دنبال مزیت رقابتی نسبت به رقبای خود هستند (Cahan & et al, 2023؛ Zhang, 2019؛ Dalkilic & Cagle 2015). بر اساس تئوری سوداگرایی، یکی از انگیزه‌های مهم برای ادغام شرکت‌های کوچکتر، گسترش پایگاه مشتریان و افزایش سهم از بازار است (Kitto, 2023). افزون بر این، Christensen & et al (2023) استدلال کردند که ادغام واکنشی به جهانی شدن فعالیت صاحبکاران و برآوردن نیازهای جامعه است. ذکر این نکته حائز اهمیت است که بکارگیری هر یک از این تئوری‌ها باید متناسب با مقتضیات محیط پژوهشی و فضای بازار حسابرسی کشورها باشد. از منظر دیگر، در مقابل محرک‌ها بحث موانع را می‌توان مطرح کرد. در همین راستا، بر اساس تئوری ضد رقابتی می‌توان اذعان داشت که ادغام بین شرکت‌های حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش رقابت، قیمت‌های بالاتر و کاهش نوآوری شود (Kitto, 2023). در نهایت، ارزیابی موسسات از طرف مقابل به عنوان بخش دیگری از مرحله قبل از ادغام محسوب می‌شود. ارزیابی قبل از ادغام می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا تناسب ساختاری و استراتژیک یکدیگر را درک کنند (Park, 2015؛ Greenwood & et al, 1994). با بررسی مرحله قبل از ادغام می‌توان بیان کرد که شواهد بسیار ناچیزی و آن هم اغلب از نوع حکایتی و نه پژوهشی برای این مرحله وجود دارد. پژوهشگران متعددی به عوامل ترغیب‌کننده ادغام موسسات حسابرسی از جمله پیچیدگی فعالیت صاحبکاران (Harford, 2005؛ DeFond & Zhang, 2014)، صرفه جویی اقتصادی (Lambrecht, 2004)، افزایش تمرکز در بازار و

گسترش پرتفوی مشتری (Kitto, 2023)، تکمیل کادر تخصصی (Rodríguez-Sánchez & et al, 2019) و تجمیع امکانات و فناوری اطلاعات (معصومی بیلندی و همکاران، ۱۴۰۳) اشاره کرده‌اند. گرچه در مطالعات گذشته محرک‌ها به طور پراکنده و محدود مورد توجه قرار گرفته است؛ اما نقش عواملی همچون انتقال دانش و مهارت، دگرگونی در تقاضای بازار و تغییرات در قوانین از نظر پژوهشگران مغفول مانده است.

متعاقباً، پژوهش‌های اندکی در حوزه ادغام موسسات حسابرسی بر موانع ادغام موسسات حسابرسی تمرکز کرده‌اند. در همین راستا، شواهد پیشین به تعداد محدودی از عوامل بازدارنده همچون عدم روحیه جمع‌گرایی و ترس از تغییر (Jiang & et al, 2020، Chión & et al, 2020)، دشواری مذاکرات (Wootton & et al, 2003) و عدم بستر قانونی (Zhan & et al, 2020) پرداخته‌اند. با این وجود، شواهد مرتبط با جنبه‌های مختلف سازوکارهای فردی، سازمانی و محیطی که می‌تواند سد راه ادغام قرار گیرد، ناچیز است. نهایتاً، گرچه معیارهای ارزیابی همانند تطابق استراتژی (Greenwood & et al, 1994)، سازگاری فرهنگی (Zhang, 2019)، فرهنگ جمع‌گرا (Acar, 2023) و تناسب اندازه (Cahan & et al, 2023) مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است؛ اما سایر ابعاد نظیر تناسب در تفویض اختیار و روحیه کار تیمی با هاله‌ای از ابهام مواجه است.

با مرور پژوهش‌ها می‌توان استدلال کرد که موضوعات مختلفی در حوزه مرحله قبل از ادغام موسسات حسابرسی مورد توجه پژوهشگران خارجی قرار گرفته است که پژوهشگران داخلی به این موضوعات پرداخته‌اند. علاوه بر این، مقالات اندک منتشر شده در داخل کشور غالباً به شکل حکایتی بوده است. در همین راستا، کیهانی (۱۳۹۹) معتقد است که تکمیل کادر تخصصی، گسترش خدمات حرفه‌ای، سودآوری بیشتر، بالاتر رفتن رتبه موسسات حسابرسی و استفاده از منابع به عنوان پیشران‌های ادغام موسسات حسابرسی هستند. همچنین، رحمانی و محمدی اروجه (۱۳۹۰) استدلال کردند عواملی نظیر ویژگی‌های فرهنگی، ساختار سرمایه، ساختار بازار خدمات حسابرسی و عدم بستر قانونی از جمله موانع اساسی در مسیر شکل‌گیری مؤسسات حسابرسی بزرگ در ایران به شمار می‌روند.

پس از مرور ادبیات گذشته می‌توان اذعان داشت که سوالات متعددی در مرحله قبل از ادغام بدون پاسخ مانده است. با این تفاسیر، در این مرحله ممکن است این سوالات مطرح شود که چه انتظاراتی از نتایج ادغام، موسسات حسابرسی را ترغیب به مشارکت در فرآیند ادغام می‌کند یا نسبت به آن مردد می‌کند؟ آیا موسسات حسابرسی بر اساس تشابهات تقاضا برای ادغام می‌دهند یا تفاوت‌ها؟ چه مشکلات و دشواری‌هایی بر سر راه ادغام موسسات حسابرسی وجود دارد؟ معیارهای اولیه برای تعیین موسسات کاندیدا کدامند؟ آیا قوانین و مقررات در تعیین این معیارها موثر بودند؟ آیا تناسب اخلاقی، نوع تخصص، پیچیدگی کارها و نحوه تصمیم‌گیری در ارزیابی موسسه طرف مقابل اهمیت دارد؟ در نهایت پیشنهادها برای ادغام موسسات حسابرسی در کشورهای توسعه یافته همانند ایالات متحده چه تفاوتی با کشورهای در حال توسعه همچون ایران دارد؟

روند اجرای ادغام موسسات حسابرسی

در این مرحله، طرفین در مورد روند اجرای ادغام توافق می‌کنند. در دوره توافقات، مذاکرات واقعی بر سر تصمیم ادغام شکل می‌گیرد (Buono & Bowditch, 1989). به عبارت دیگر، موسسات با توجه به قدرت چانه‌زنی خود بر سر مسائلی همچون توزیع قدرت در سیاست‌گذاری، میزان حقوق ماهیانه، میزان مالکیت، سهم از سود، شیوه‌های پاداش، نحوه ارزشگذاری اموال، برنامه‌ریزی موثر و مدبرانه (Mucenieks, 2018)، انتخاب مدیر یکپارچه‌سازی، چگونگی تخصیص وظایف، استفاده از نقشه فرآیند، تدوین دستورالعمل مناسب، روش‌های حسابرسی (Greenwood & et al, 1994)، چگونگی تغییر از وضعیت فعلی به وضعیت پیش‌بینی شده، نام جدید موسسه و شهرت شرکا مذاکره می‌کنند (Appelbaum & et al, 2000).

متون حسابداری در مورد توافقات موسسات حسابرسی مسکوت مانده است. بنابراین، به دلیل نبود شواهد تجربی کافی می‌توان چگونگی توافقات را در بستر سایر حوزه‌های مطالعاتی جستجو کرد. بدین ترتیب، Jurich & Walker (2022) و Demirtas (2017) بر مشارکت فعال هیأت‌مدیره شرکت‌های تجاری در مذاکرات ادغام تأکید کرده‌اند. همچنین Macias & Moeller (2016) و Schmidt & et al (2008) استدلال کردند که موفقیت ادغام مستلزم اجرای درست توافقات می‌باشد. به منظور درک بیشتر این مرحله باید به این سوالات پاسخ داده

شود که موسسات حسابرسی در روند اجرای ادغام روی چه موضوعاتی توافق می کنند؟ به چه میزان تعداد جلسات مذاکرات در موفقیت ادغام اثرگذار است؟ آیا توافقات مبهم می تواند زمینه ساز مشکلات و اختلال در ادغام موسسات حسابرسی شود؟

پسایندهای ادغام موسسات حسابرسی

شواهد پژوهشی و حکایتی مرحله پس از ادغام را می توان در دو دسته پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی و دلایل شکست ادغام موسسات مرور کرد. ادبیات پژوهشی مرتبط با پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، متناقض و در حال رشد است. اغلب شواهد در دسترس مربوط به ادغام موسسات حسابرسی بزرگ است (Choi & et al, 2016) و شواهد محدودی از پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی کوچک و محلی در دسترس است (Kitto, 2023). از جمله پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی شامل کاهش تاخیر در گزارش حسابرسی (Lai, 2019)، افزایش تمرکز بازار حسابرسی (Liu, 2014؛ Lee, 2010؛ Pong & Burnett, 2006)، کاهش حق الزحمه حسابرسی، (Cheng & et al, 2022؛ Ai & et al, 2022) و دینگ و همکاران، (۲۰۱۲)، افزایش حق الزحمه حسابرسی و تمایز قیمتی (Gong & et al, 2016؛ Ding & Jia, 2012)، بهبود کیفیت گزارشگری مالی (Zhan & et al, 2020؛ Ai & et al, 2022)، کاهش اقلام تعهدی اختیاری (Wang & et al, 2023)، افزایش کیفیت حسابرسی برای کسب شهرت (Gong & et al, 2016؛ Choi & et al, 2016؛ Jiang & et al, 2019؛ Cahan & et al, 2023)، افزایش کارایی در بازار حسابرسی (Kitto, 2023)، گسترش سهم از بازار (Duxbury & et al, 2007) و کاهش مشتری به دلیل عدم سازگاری مدیریتی و فرهنگی (Chen & et al, 2010) می باشد.

متعاقباً، بر اساس مرور پژوهش های پیشین می توان اذعان داشت که پژوهشگران غالباً بر پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی تمرکز نموده اند. با این وجود، دلایل شکست ادغام به عنوان یک مساله قابل تامل در دوره پس از ادغام، از نظر پژوهشگران مغفول مانده است. به بیان سلیس تر، با کنکاش در پژوهش های پیشین می توان خلا و شکاف مطالعاتی در زمینه دلایل شکست ادغام موسسات حسابرسی را به وضوح درک کرد. در همین راستا، پژوهشگران پیشین

در قالب مطالعات توصیفی و حکایتی به برخی از عوامل موثر بر شکست ادغام موسسات حسابرسی اشاره مختصری کرده‌اند. (Sinkin & Putney (2009) با تکیه بر شواهد توصیفی، مهمترین دلایل شکست ادغام در موسسات حسابرسی را عدم تمایل هر دو طرف برای انطباق با رویه‌های جدید، فرهنگ متفاوت شرکت‌های درگیر ادغام، ظرفیت ناکافی موسسه ادغام‌کننده، انتقال نامناسب کارکنان، برنامه‌ریزی ضعیف دوره گذار، بی‌صبری و ارتباط ضعیف بین تیم‌های بیان می‌کنند. با این حال، نقش مکانیزم‌هایی همچون تعاملات و ارتباطات مناسب، ایجاد محیطی امن و اطمینان خاطر از طریق جلسات توجیهی، جذب و آموزش کارکنان مستعد، تغییرات در ظرفیت و فناوری حسابرسی و در نهایت نظام حاکمیتی مناسب در تداوم فعالیت موسسات حسابرسی ادغامی نادیده گرفته شده است.

در مقایسه با مطالب مطروحه، پژوهش‌های محدودی به دوره پس از ادغام موسسات حسابرسی پرداختند. بطور مثال پژوهشگران داخلی همچون ترکانی و محمدرضایی (۱۴۰۲) به سهم‌الشرکه و توزیع منافع در مؤسسات حسابرسی ادغامی، آذری و همکاران (۱۴۰۲) به کنکاش تاثیر مولفه‌های مدل آمدن در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی با تاکید بر کیفیت حسابرسی، محمدرضایی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی اثر ادغام موسسات حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. با این وجود، خلاهایی در پژوهش داخل کشور در مقایسه با پژوهش‌های خارج کشور به دلیل تعداد پایین مقالات این حوزه وجود دارد. مضافاً پژوهش‌های کتابشناختی در ادبیات حسابداری ایران، حوزه‌های نسبتاً نوپا محسوب می‌شود و تاکنون هیچ پژوهش داخلی در زمینه کتابسنجی مقالات ادغام موسسات حسابرسی انجام نشده است.

در حالت کلی، گرچه تحقیقات رو به رشدی در مورد ادغام وجود دارد؛ اما هنوز مباحث متعددی به طور کامل درک نشده است. لذا از جمله سوالاتی که در مرحله پس از ادغام بدون پاسخ مانده است عبارتند از: چه عواملی بر پایداری ادغام موسسات حسابرسی اثرگذار است؟ دلایل شکست ادغام موسسات حسابرسی چه می‌باشد؟ راهکارهای ممانعت از شکست ادغام موسسات حسابرسی چه می‌باشد؟ نقش ادغام بر پاسخگویی موسسات حسابرسی چگونه است؟ مساله دیگری که وجود دارد این است که اغلب پژوهش‌ها با استفاده از روش آرشویی به موضوع

ادغام موسسات حسابرسی پرداخته‌اند، با این وجود، درک عمیق و افزایش دانش در این حوزه نیازمند بهره‌گیری از سایر روش‌های پژوهشی همچون روش‌های کیفی، تحلیلی و میدانی می‌باشد. با توجه به مرور پیشینه تحلیلی می‌توان چارچوب زیر را برای تحلیل ادبیات ادغام موسسات حسابرسی ارائه کرد:

جدول ۱: چارچوب پیشینه ادغام موسسات حسابرسی

دوره	ابعاد	موضوعات کلیدی	تئوری‌ها و استدلال‌ها
پیشایندها	محورها	گسترش پایگاه مشتریان، مزیت رقابتی، حسابرسی با کیفیت، کاهش هزینه‌ها	تئوری سوداگری-تئوری رقابتی- تئوری اندازه شرکت-تئوری صرفه مقیاس
	موانع	کاهش رقابت و قیمت بالاتر، عدم بستر قانونی، دشواری مذاکرات، ترس از تغییر، فردگرا بودن	تئوری ضدرقابتی
	معیارهای ارزیابی	سازگاری استراتژی-سازگاری فرهنگی، تناسب اندازه	تناسب استراتژی-تناسب ساختاری
فرایند اجرای ادغام	توافقات	تقسیم منافع و سود، شیوه‌های پاداش، نحوه ارزشگذاری اموال، میزان مالکیت، تدوین دستورالعمل	تئوری قدرت چانه‌زنی
پسایندها	پیامدهای اقتصادی و حرفه‌ای	حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی	تمایز قیمتی، کسب شهرت

روش‌شناسی

پژوهش حاضر با رویکرد مرور ادبیات از روش‌شناسی کتاب‌سنجی استفاده کرده است. این نوع روش‌شناسی مرور ادبیات کمی است که ساختارهای فکری و تکامل یک حوزه دانشگاهی معین

را پیش می‌برد و به مصورسازی داده‌ها و تجزیه و تحلیل موضوعی برای درک محتوای پژوهش‌های حوزه گفتمان ادغام موسسات حسابرسی کمک و همچنین دید مثبت و مفیدی را برای محققان این حوزه فراهم می‌کند. در این مقاله، فرآیند شناسایی، غربالگری، واجد شرایط بودن و تجزیه و تحلیل داده‌ها شکل گرفت. محققان، کار را با انتخاب پایگاه داده اسکوپوس برای جمع‌آوری اطلاعات از مقالات شروع کردند. پایگاه داده اسکوپوس در مطالعات کتاب‌سنجی برای حوزه‌های مختلف دانشگاهی و در مقاله حاضر برای بررسی ادبیات موضوع انتخاب شده است. ابتدا، جستجو برای یافتن مقالات مرتبط با حوزه مورد نظر انجام شد. برای انجام این مطالعه عبارت «ادغام موسسات حسابرسی، یکپارچه‌سازی موسسات حسابرسی،^۱ تحصیل و جذب موسسات حسابرسی،^۲ تلفیق موسسات حسابرسی و ادغام شرکت‌های خدمات حرفه‌ای»^۳ در عناوین، چکیده‌ها و کلمات کلیدی مقالات موجود در پایگاه داده اسکوپوس جستجو شد. در ادامه معیارهای ورود مشخص شده است و مقالات بر اساس بازه زمانی ۱۹۸۶-۲۰۲۴ فیلتر شدند. به بیان دقیق‌تر بر اساس مرور ادبیات موضوع، مقالات منتشر شده در بازه زمانی ۱۹۸۶ تا ۲۰۲۴ انتخاب شدند. مرحله بعد، نوع زبان انگلیسی انتخاب و نوع مقاله علمی - پژوهشی انتخاب شد که بر اساس آن تنها مقالات منتشر شده پژوهشی که به زبان انگلیسی چاپ شده بودند، انتخاب شدند و در نهایت صرفاً مقالات منتشر شده در حوزه‌های تحقیقاتی کسب و کار، مدیریت و حسابداری؛ اقتصاد، اقتصاد سنجی و مالی و علوم اجتماعی^۴ جهت انجام این پژوهش در نظر گرفته شد. مرحله غربالگری در نهایت منجر به شناسایی مقالات مورد نظر منجر شد. برای اطمینان بیشتر از ارتباط سند عناوین و چکیده‌های مقاله مطالعه شد و مقاله‌های غیرمرتبط حذف شدند. در نهایت ۳۸ مقاله در تحلیل این مقاله آورده شد. بر اساس سیر انجام پژوهش؛ مرحله آخر شامل تجزیه و تحلیل داده‌ها است که این کار به کمک نرم افزار

^۱Audit Firm Integration

^۲Audit Firm Acquisitions

^۳Audit Firm Consolidation

^۴Merging Professional Service Firms

^۵Business, Management and Accounting

^۶Economics, Econometrics and Finance

^۷Social Sciences

Vosviewer انجام شد. هم‌رخدادی به معنی تکرار کلمات کلیدی مشابه در مقاله‌های مختلف انجام شد. تجزیه و تحلیل هم‌رخدادی و یافتن کلیدواژه‌های پرتکرار می‌تواند موضوعات کلیدی تحقیقاتی را به نمایش گذاشته شد. بر اساس نرم افزار هم تجزیه و تحلیل هم استنادی کلید واژگان و هم تجزیه و تحلیل هم‌نویسندگی صورت پذیرفت (مرادی و همکاران، ۱۴۰۳ و قناد، ۱۴۰۲). بدین شکل که اگر دو کلیدواژه بیان‌کننده یک موضوع پژوهشی خاص به طور همزمان در یک سند ظاهر شوند، آن دو واژه دارای یک رابطه معنایی خاص هستند. در ادامه مراحل جستجو و غربالگری اسناد در جدول ۱ ارائه گردید.

جدول ۲: مراحل جستجو و غربالگری اسناد

تعداد اسناد خروجی	مراحل جستجو و غربالگری اسناد
۴۹	جستجو اولیه
۴۷	غربال روی نوع سند: Article, Conference paper, Review, Book chapter, Book, Review, Note, Letter
۴۶	زبان: English
۴۱	حوزه موضوعی: Business, management and accounting Economics, econometrics and finance Social science
۳	تعداد اسناد آماده بررسی پس از حذف موارد تکراری یا ناقص
۳۸	تعداد اسناد نهایی پس از غربالگری محتوایی توسط محقق

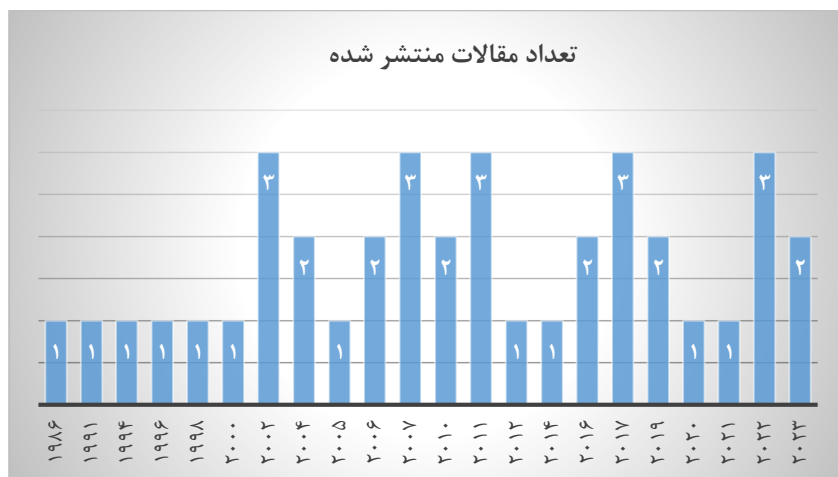
یافته‌ها

سیر انتشار ادبیات ادغام موسسات حسابرسی

سیر انتشار ادبیات حوزه موسسات ادغام موسسات حسابرسی نشان می‌دهد که این حوزه تا سال ۲۰۰۲ به شکل ضعیفی بررسی شده است. به این معنا که این حوزه موضوعی تا این سال مورد توجه پژوهشگران به شکل جدی قرار نگرفته است. با گذر زمان و اهمیت حوزه مورد مطالعه در

این پژوهش؛ تعداد مقالات انجام شده روند بالایی را نشان می دهد که حاکی از اهمیت موضوع است. از سال ۲۰۰۲ به بعد حوزه موضوعی با سیر بالا - پایین در حال تکمیل شدن است و بیانگر آن است که تا پایان سال ۲۰۲۴ بر اساس اهمیت موضوع؛ تحقیقات فراوانی در این زمینه صورت می پذیرد.

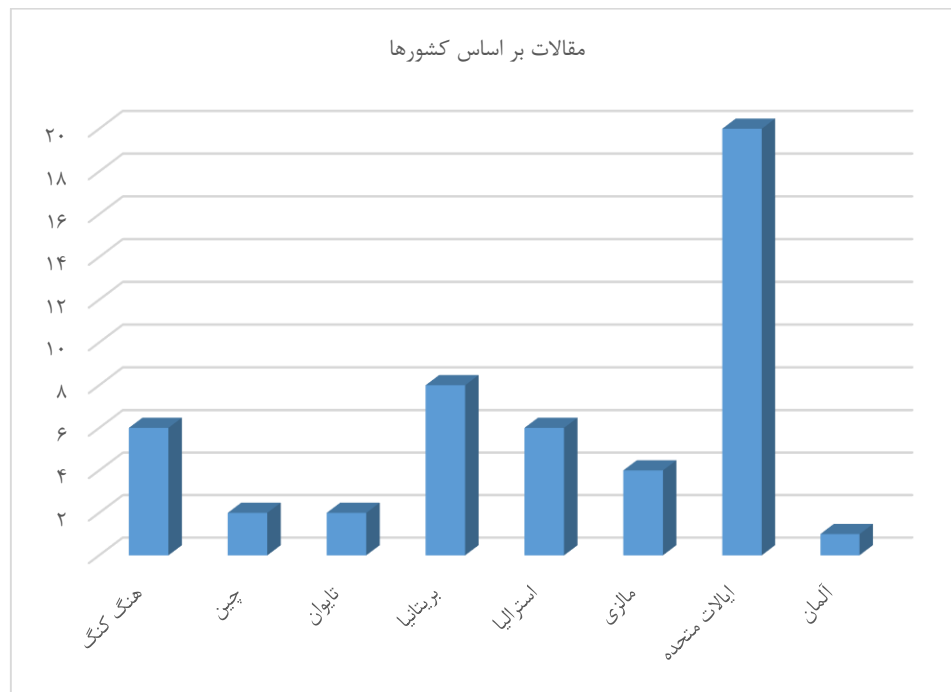
نمودار ۱: فراوانی مقالات در سال



وضعیت کشورها در انتشار پژوهش های حوزه پژوهش

همچنین می توان گفت، از میان کشورهای فعال در انتشار پژوهش های مرتبط با حوزه پژوهش ایالات متحده با (۲۰)، بریتانیا با (۸) و هنگ کنگ با (۶) بیشترین انتشار اسناد علمی را داشتند.

نمودار ۲: مقالات بر اساس کشور

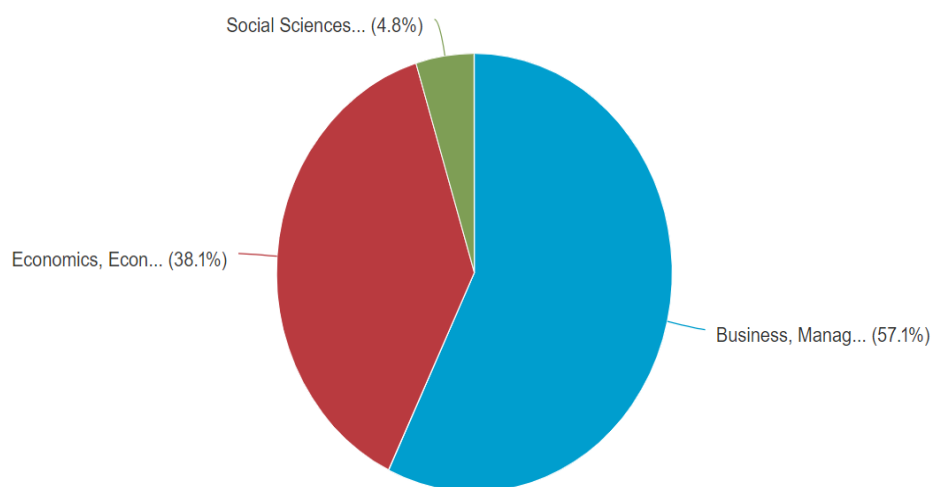


وضعیت رشته‌های گوناگون در پرداختن به حوزه موضوعی

در زمینه حوزه مطالعاتی، بیشترین مقالات به ترتیب مربوط به حوزه‌های کسب و کار، مدیریت و حسابداری با ۵۷,۱ درصد؛ اقتصاد، اقتصادسنجی و امور مالی با ۳۸,۱ درصد و علوم اجتماعی با ۴,۸ درصد می‌باشد.

نمودار ۳: مقالات بر اساس حوزه موضوعی

Documents by subject area



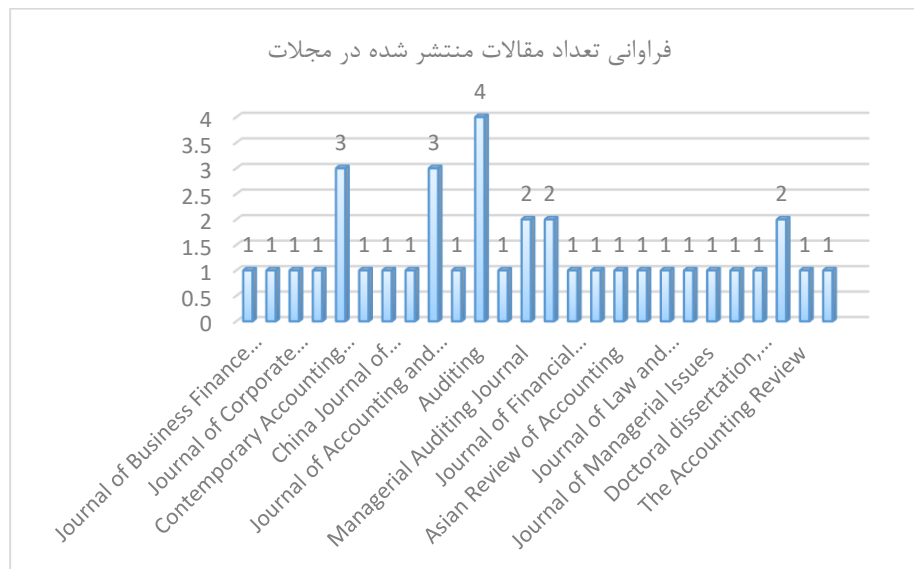
وضعیت پژوهش های منتشر شده مجلات در پرداختن به حوزه پژوهشی
بیشترین مقالات منتشر شده در مجلات معتبری همچون حسابرسی: مجله نظریه و عمل^۱ با ۴ مقاله،
تحقیقات حسابداری معاصر^۲ و مجله حسابداری و سیاست عمومی^۳ با ۳ مقاله می باشد.

نمودار ۴: فراوانی مقالات در مجلات

^۱Auditing: A Journal of Practice & Theory

^۲Contemporary Accounting Research

^۳Journal of Accounting and Public Polic

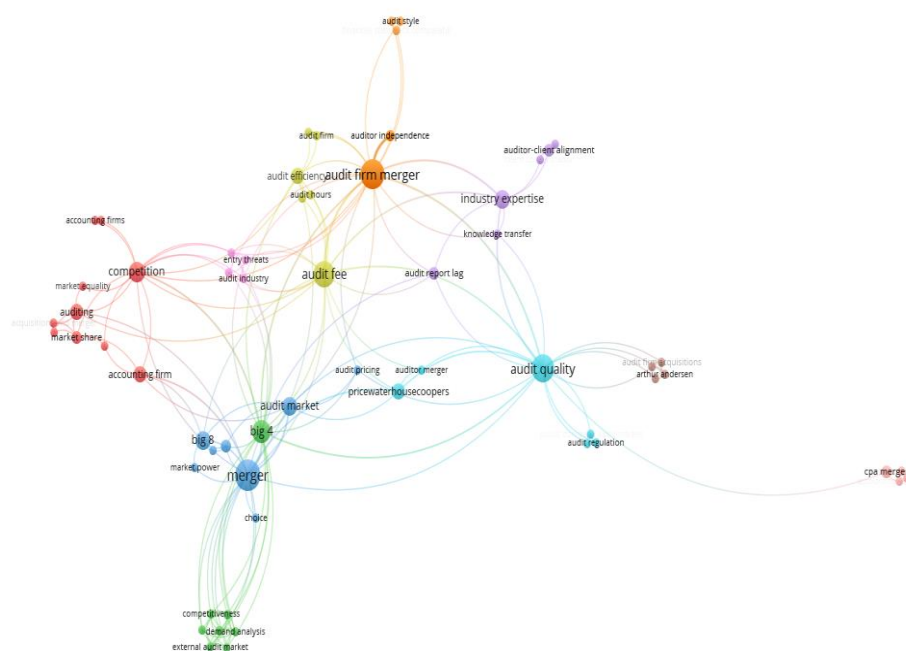


هم واژگانی / هم رخدادی ادبیات ادغام موسسات حسابرسی

هم رخدادی بین کلیدواژه‌ها به کمک نمای شبکه‌ای در شکل‌های زیر آشکار شده است. هم رخدادی در این پژوهش به این معنا است که دو کلیدواژه در کنار هم در یک مقاله به کار رفته‌اند. در شکل زیر بر مبنای هم رخدادی پرتکرارترین کلیدواژه‌ها نمایش داده شده‌اند. یعنی کلیدواژه‌های که به لحاظ محتوایی به یکدیگر شباهت داشته‌اند. به طور کلی، به کمک نمای شبکه‌ای نرم‌افزار به تحلیل هم رخدادی واژگان کلیدی پرداخته شد. خوشه‌بندی و تحلیل اسناد مشترک؛ پیوند میان گره‌ها روابط هم استنادی بین ادبیات را نشان می‌دهد. با شمارش کامل واژگانی که بیش از ۲ بار تکرار شده بودند؛ پس از حذف واژگان نامربوط تعداد ۶۱ واژه برتر نمایش داده شد. به بیان دیگر، کلیدواژه‌های «ادغام» در هسته اصلی قرار گرفت و در فاصله نزدیک به آن گره‌های بزرگ دیگری مانند ادغام موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، کارایی حسابرسی، رقابت همسویی حسابرسی و مشتری، بازار حسابرسی، انتقال دانش، تخصص صنعت، تاخیر در گزارش حسابرسی و بازار حسابرسی در راستای موضوع

اصلی پژوهش قرار گرفته اند، این بدان معناست که این حوزه مطالعاتی در سراسر جهانی به عنوان گفتمانی حائز اهمیت مورد بررسی پژوهشگران قرار گرفته است.

شکل ۱: شبکه هم‌رخدادی



از بین ۶۱ واژه برگرفته از تمامی زمینه‌ها همانند؛ عنوان، چکیده و کلیدواژه‌های مندرج در همه اسناد علمی که به زبان انگلیسی در پایگاه اسکوپوس نمایه شده است. با شمارش کامل واژگانی که بیش از ۲ بار تکرار شده بودند؛ پس از حذف واژگان نامربوط تعداد ۵ واژه برتر نمایش داده شد. کلیدواژه‌های «ادغام» در هسته اصلی قرار گرفت و در فاصله نزدیک به آن گره‌های بزرگ دیگری مانند: کیفیت حسابرسی، ادغام شرکت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، ۴ موسسه حسابرسی بزرگ است.

جدول ۳: کلید واژه های اصلی زمینه مطالعاتی

کلید واژه فارسی	کلید واژه	تعداد تکرار
ادغام	Mergers	۱۱
کیفیت حسابرسی	Audit quality	۹
ادغام شرکت حسابرسی	Audit firm Mergers	۹
حق الزحمه حسابرسی	Audit fee	۸
۴ موسسه حسابرسی بزرگ	Big4	۶

در بین برترین کلید واژه های زمینه مطالعاتی در چارچوب کلید واژه های ادغام با ۱۱ بار تکرار، کلید واژه کیفیت حسابرسی و ادغام شرکت حسابرسی با ۹ بار تکرار و کلید واژه حق الزحمه حسابرسی با ۸ بار تکرار بیشترین فراوانی را داشته اند.

متعاقباً، خوشه های پژوهش در ۱۰ خوشه طبقه بندی شد و در شکل زیر نشان داده شد. کلید واژه های اصلی پژوهش که در همه خوشه ها مشترک است، شامل موارد زیر است.

جدول ۴: خوشه های پژوهش

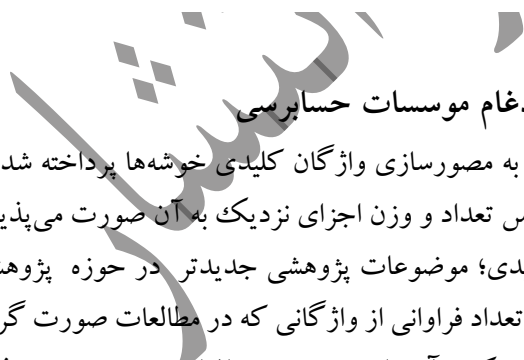
خوشه ها	کلید واژه ها
خوشه ۱	رقابت، شرکت حسابداری، ادغام، سهم از بازار حسابرسی، ۴ موسسه حسابرسی بزرگ، حق الزحمه حسابرسی، صنعت حسابرسی، تهدید ورودی.
خوشه ۲	۴ موسسه حسابرسی بزرگ، حق الزحمه حسابرسی، صنعت حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت، رقابت، تحلیل تقاضا، بازار حسابرسی خارجی، انتخاب حسابرس.
خوشه ۳	ادغام، هزینه های حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، رقابت، ۴ موسسه حسابرسی بزرگ، کارایی حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی، انتخاب حسابرس.
خوشه ۴	حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی، تخصص صنعت، ۴ موسسه حسابرسی بزرگ، ۸ موسسه حسابرسی بزرگ، تاخیر در گزارش حسابرسی، پرایس واتر هوس کوپر.
خوشه ۵	تخصص صنعت، انتقال دانش، همسویی مشتری_حسابرس، تاخیر در گزارش حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی.
خوشه ۶	کیفیت حسابرسی، مقررات حسابرسی، ادغام موسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، انتقال دانش، تاخیر در گزارش حسابرسی، تخصص صنعت.

خوشه ۷	ادغام موسسات حسابرسي، تخصص صنعت، ۴ موسسه حسابرسي بزرگ، سبک حسابرسي، صنعت حسابرسي، کيفيت حسابرسي، بازار حسابرسي، استقلال حسابرسي.
خوشه ۸	ویژگی‌های موسسه حسابرسي، تجدید ارائه صورت‌های مالی، تحصیل موسسه حسابرسي، کيفيت حسابرسي.
خوشه ۹	ساختار بازار، صنعت حسابرسي، تهدید ورودی، ادغام موسسات حسابرسي، حق‌الزحمه حسابرسي، ۴ موسسه حسابرسي بزرگ.
خوشه ۱۰	ادغام CPA، مشروعیت، حسابدار حرفه‌ای، انجمن حسابداری.

نمای پوششی واژگان کلیدی ادبیات ادغام موسسات حسابرسي

در شکل زیر نمای پوششی، واژگان کلیدی قدیمی را در این حوزه علمی بارنگ بنفش قبل از بازه زمانی ۲۰۱۰ نشان می‌دهد این واژگان شامل: شرکت حسابداری، هشت موسسه حسابرسي بزرگ، سهم بازار، تغییرات حسابرسي و همسویی حسابرسي و مشتری را شامل شده است. واژگان کلیدی جدیدتر بارنگ روشن سبز و زرد تا آخر سال ۲۰۲۰ نشان داده شده است. که کلیدواژه‌هایی همانند: ادغام موسسه حسابرسي، کارایی حسابرسي، چهار موسسه بزرگ و مقررات حسابرسي در حوزه مطالعاتی موردتوجه پژوهشگران است. قابل ذکر است این واژگان کلیدی جدیدتر می‌تواند مورد توجه پژوهشگران در راستای ارزشمندی موضوع قرار گیرد.

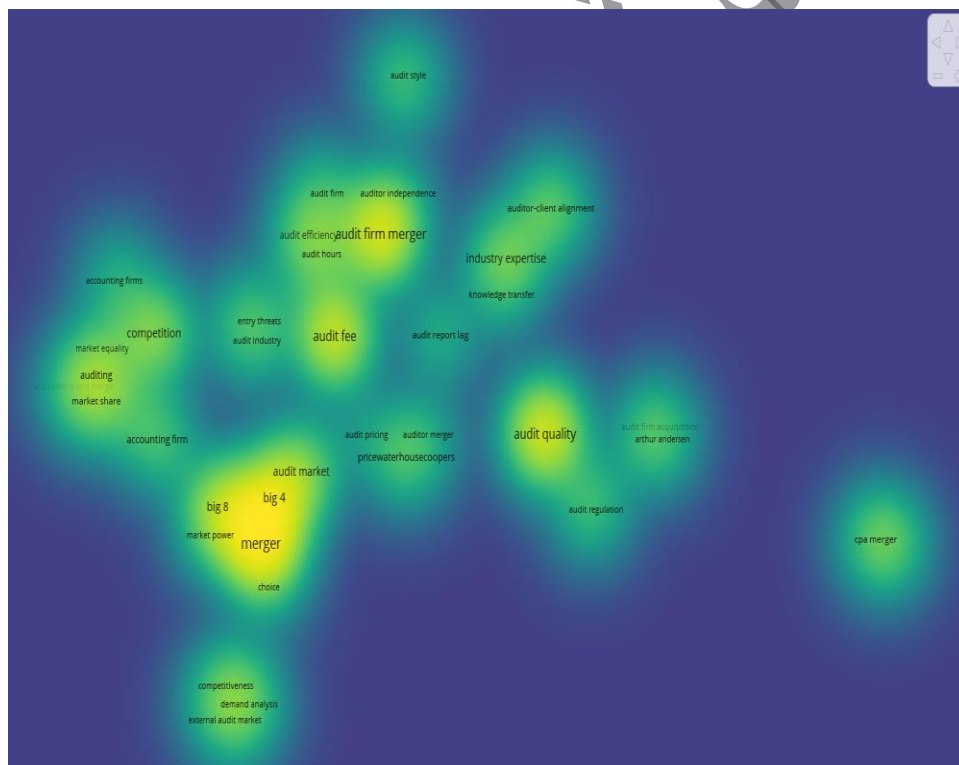
شکل ۲: روند زمانی هم‌رخدای کلیدواژه



در شکل زیر با استفاده از نمای چگالی به مصورسازی واژگان کلیدی خوشه‌ها پرداخته شد. به این صورت که هر جز از خوشه بر اساس تعداد و وزن اجزای نزدیک به آن صورت می‌پذیرد. با افزایش فراوانی هم‌زمانی واژگان کلیدی؛ موضوعات پژوهشی جدیدتر در حوزه پژوهشی نشان داده شده است. به این صورت که تعداد فراوانی از واژگانی که در مطالعات صورت گرفته به کاررفته‌اند به دلایل مختلف مانند اهمیت کمتر آن‌ها به تشخیص نرم‌افزار در خوشه‌بندی حذف شدند. کلید واژگان حوزه مطالعاتی در ۱۰ خوشه دسته‌بندی شد. کلید واژه‌های اصلی پژوهش در هسته شکل قرار گرفتند و سایر کلیدواژه‌ها در اطراف قرار گرفتند همانطور که پیداست کلیدواژه‌هایی نظیر ادغام موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و ۴ موسسه حسابرسی بزرگ بسیار مورد توجه پژوهشگران این حوزه بوده و به اصطلاح در حال

اشباع شدن هستند؛ ولی کلیدواژه‌هایی نظیر سهم بازار حسابرسی، تغییر حسابرِس، سبک حسابرسی، همسویی حسابرِس_مشرتی، مقرات حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و کارایی حسابرسی هنوز توجه کافی پژوهشگران را دریافت نکرده‌اند. چنین یافته‌ای می‌تواند راهنمایی‌هایی را در اختیار پژوهشگران قرار دهد تا دریابند که تمرکز خود را بر چه موضوعاتی معطوف کنند تا اینکه بالاترین بازدهی را داشته باشند.

شکل ۳: چگالی هم‌رخدادی کلیدواژه



تحلیل هم نویسنده‌گی اسناد منتشرشده در پرداختن به حوزه پژوهشی

شبکه‌های هم‌نویسندگی در مطالعات مختلف برای درک ساختار یک زمینه تحقیقاتی استفاده شده است (چان و همکاران، ۲۰۰۹ و فرجی و همکاران، ۲۰۲۲). مطابق با شکل ۴، در مجموع ۸۹ نویسنده در زمینه ادغام موسسات حسابرسی وجود داشت. نویسندگان در یک شبکه همکاران پژوهشی دارند. پراکنش پژوهشگران در حوزه مطالعاتی نشان می‌دهد که در میان آن‌ها تعدادی از نویسندگان به عنوان مثال، «مورونی» با «سیمنت» و «ئاواپالان» در چند پروژه تحقیقاتی همکاری داشته است و بیشترین انتشارات را در این حوزه ارائه دادند.

شکل ۴ - هم‌رخدادی نویسندگان



بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به تحلیل شبکه علم‌سنجی نویسندگان و موسسات ادغام موسسات حسابرسی پرداخته است. این حوزه مطالعاتی به علت پس از معرفی شدن ادغام موسسات حسابرسی و درک کشورهای مختلف از مزایای آن، توجه گسترده‌ای از سمت پژوهشگران به این حوزه جدید جلب شد. به استثنای پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی، هنوز محرک‌ها، موانع و فرآیند ادغام موسسات حسابرسی به درستی در ایران شناسایی و تدوین نشده است. به عبارت دیگر، مرور پژوهش‌های پیشین نشان داد که بیشترین شواهد موجود در مورد پیامدهای ادغام موسسات حسابرسی است و به اصطلاح در حال اشباع شدن هستند. با این حال، برخی از جوانب همانند پیشایندها ادغام موسسات حسابرسی از نظر پژوهشگران مغفول مانده است.

پژوهش حاضر با مرور سیستماتیک مقالات ادغام موسسات حسابرسی در بازه زمانی ۱۹۸۶ تا ۲۰۲۴ به ترسیم شبکه دانش در چارچوب تحلیل هم‌رخدادی واژگان و تحلیل هم‌نویسندگی پرداخته است. نتایج تحلیل هم‌رخدادی واژگان نشان داد که از بین واژگان برگرفته از تمامی زمینه‌ها همانند؛ عنوان، چکیده و کلیدواژه‌های مندرج در همه اسناد علمی که به زبان انگلیسی در پایگاه اسکوپوس نمایه شده است. با شمارش کامل واژگانی که بیش از ۲ بار تکرار شده بودند؛ پس از حذف واژگان نامربوط تعداد ۶۱ واژه برتر نمایش داده شد. کلیدواژه‌های «ادغام» در هسته اصلی قرار گرفت و در فاصله نزدیک به آن گره‌های بزرگ دیگری مانند ادغام موسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، کارایی حسابرسی، رقابت همسویی حسابرس و مشتری، بازار حسابرسی، انتقال دانش، تخصص صنعت، تاخیر در گزارش حسابرسی و بازار حسابرسی در راستای موضوع اصلی پژوهش قرار گرفته‌اند. همچنین، نتایج نشان‌دهنده آن است در سال‌های اخیر با توجه به اهمیت موضوع، مطالعه حوزه پژوهش‌های ادغام موسسات حسابرسی ابتدا تا سال ۲۰۰۲ به شکل ضعیفی بررسی شده است، اما با گذر زمان روند صعودی را تا سال ۲۰۲۴ نشان می‌دهد. همچنین می‌توان گفت، کشور ایالات متحده با ۲۰ سند، مجله حسابرسی با انتشار ۴ سند، حوزه کسب و کار، مدیریت و حسابداری با ۵۷،۱ درصد و در بین پژوهشگران «مورونی» با «سیمنت» و «ئاواپالان» هر کدام با ۳ مطالعه پرکاربردترین‌ها در این حوزه پژوهشی شناخته شدند.

مسیرهای آینده این پژوهش‌ها لازم است به سمت موضوعات نوظهور هم‌ترازی مشتری و حسابرس، سهم بازار، تغییر حسابرس، مقرات حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و کارایی حسابرسی پیش رود. از جمله پژوهش‌های همسو با این موضوع که با روش کتاب‌سنجی انجام شده است؛ پژوهش اولریش و همکاران (۲۰۲۲) با عنوان تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی ادغام‌ها و تحصیل‌ها در سطح جهانی است؛ اما پژوهشی جامع در حوزه مطالعاتی نقشه‌برداری روند جهانی پژوهش‌های ادغام مؤسسات حسابرسی انجام نشده است. از این رو، تحقیقات آینده بر اساس مرور ادبیات زمینه تحقیقاتی باید به شکلی ارائه شود که دانشگاهیان نسبت به رویکردهای مربوط به ادغام مؤسسات حسابرسی و کلید واژه‌های استخراج شده حساس باشند. نتایج پژوهش حاضر تصویر نسبتاً کاملی از ادبیات ادغام مؤسسات حسابرسی در کل عمر آن ترسیم می‌کند و بنابراین جهت‌گیری‌های آینده را برای محققان، به‌ویژه در مورد انتخاب موضوع مورد مطالعه، نویسندگان برای همکاری و مراکز تحقیقاتی برای تأمین مالی احتمالی پروژه‌های تحقیقاتی‌شان ارائه می‌کند. همچنین، این تحقیق دارای مفاهیم کاربردی برای مقررات‌گذاران و تنظیم‌کنندگان استاندارد است که می‌توانند مسائل مهم نادیده گرفته شده و نوظهور در مورد ادغام مؤسسات حسابرسی را شناسایی کرده و در سیاست‌گذاری و تنظیم استاندارد آتی در نظر بگیرند.

منابع

آذری، واحد؛ همتی، بهرام؛ مرادزاده، مهدی و حسینی، حسین. (۱۴۰۲). تاثیر مولفه‌های مدل آمدن در موفقیت ادغام مؤسسات حسابرسی با تاکید بر کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴(۱۳)، ۸۶-

DOI: 10.22034/JPAR.2023.2005387.1181.115

ترکانی، شهلا و محمدرضایی، فخرالدین. (۱۴۰۲). سهم‌الشرکه و توزیع منافع در مؤسسات حسابرسی ادغامی.

DOI: پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۴(۱۳)، ۱۱۶-۱۳۹.

10.22034/JPAR.2023.2007781.1191

رحمانی، علی و محمدی اروجه، فائزه. (۱۳۹۰). بررسی موانع تشکیل موسسات بزرگ در ایران. دانش

حسابرسی. ۱۱ (۴۵)، ۸۲-۱۰۳. <https://sid.ir/paper/۱۰۳-۸۲/۴۵۴۲۵۴/fa۲۰۲۲۵۴>

کیهانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). ادغام موسسات حسابرسی کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن. فصلنامه حسابدار

رسمی. شماره ۵۰. <https://hadihesab.ir/wp-content/uploads/2020/10/hamidreza-۵۰>

[kayhani.pdf](#)

قناد، مصطفی. (۱۴۰۲). تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و دیداری‌سازی پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی

در ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۱۱)، ۶۳-۳۶. DOI: [۱۰.۲۲۰۳۴/jpar.2023.1987968.1138](#)

مرادی، امیر؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ زهبان، محمدحسین؛ عرب‌مازا یزدی، محمد و صفرزاده، محمدحسین.

(۱۴۰۳). بیست و پنج سال روشناسی علم طراحی در پژوهش‌های حسابداری: تحلیل کتاب‌سنجی.

مطالعات تجربی حسابداری مالی؛ ۲۱ (۸۱)، ۹۷-۱۳۷.

<https://doi.org/10.22054/qjma.2024.77182.2521>

معصومی ییلندی، زهرا؛ طباطبائی‌ان، مریم سادات و یوسف زاده، نسرين. (۱۴۰۳). چالش‌ها، موانع و راهکارهای

ادغام فناوری اطلاعات در حسابرسی داخلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی،

https://qjma.atu.ac.ir/article_۱۸۱۹۸.html

References

- Acar, M. (2023). Who affects whom? Impact of the national culture of international audit firms and their affiliates on the financial reporting quality of audit clients. *Borsa Istanbul Review*, 23(1), 113-135. <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.09.011>
- Ai, X., Doucet, A., Myers, L. A., & Schmardebeck, R. (2022). Common Auditors in Mergers and Acquisitions: The Impact on Post-Acquisition Financial Reporting Quality and Audit Fees. Available at SSRN 3589811. Ai, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3589811>
- Appelbaum, S. H., Gandell, J., Yortis, H., Proper, S., & Jobin, F. (2000). Anatomy of a merger: behavior of organizational factors and processes throughout the pre-during-post-stages (part 1). *Management decision*, 38(9), 649-662. <https://doi.org/10.1108/00251740010357267>

- Apreku-Djan, P. K., Ameyaw, F., Kuma, F., Ahiale, F., & Owusu, M. (2022). Effect of Pre-Merger and Acquisition Capability Strategies on Value-Based Financial Performance of Banks in Ghana. *Sciences*, 12(2), 259-284. [10.6007/IJARAFMS/v12-i2/13356](https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v12-i2/13356)
- Buono, A. F. and J. L. Bowditch. (1989). *The Human Side of Mergers and Acquisitions*, San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Cahan, S., Hay, D., & Li, L. Z. (2021). Audit firm merger and the strategic response by large audit firms. *The British Accounting Review*, 53(3), 100941. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100941>
- Chen, C. J., Su, X., & Wu, X. (2010). Auditor changes following a Big 4 merger with a local Chinese firm: A case study. *Auditing: A journal of practice & theory*, 29(1), 41-72. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.41>
- Cheng, S. F., Hope, O. K., & Hu, D. (2022). Strategic entry deterrence in the audit industry: Evidence from the merger of professional accounting bodies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(1-2), 249-273. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12558>
- Chión, S. J., Charles, V., & Morales, J. (2020). The impact of organisational culture, organisational structure and technological infrastructure on process improvement through knowledge sharing. *Business Process Management Journal*, 26(6), 1443-1472. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-10-2018-0279>.
- Choi, J. H., Kim, S., & Raman, K. K. (2017). Did the 1998 merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand increase audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1071-1102. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.002>
- Christensen, B., Smith, K. W., Wang, D., & Williams, D. (2023). The audit quality effects of small audit firm mergers in the United States. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-087>
- Ciconte, W., Knechel, W. R., & Schelleman, C. (2015). An examination of the relation between market structure and the profitability of audit engagements. *Accounting & Finance*, 55(3), 749-781. <https://doi.org/10.1111/acfi.12078>.
- Dalkilic, A. F., & Cagle, M. N. (2015). Critical Success Factors In Merger & Acquisition Strategies: Evaluation of Turkish Market. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 16(2), 117-133.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).
- DeFond, M.L. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>.
- Demirtas, G. (2017). Board involvement in the M&A negotiation process. *International Review of Financial Analysis*, 50, 27-43. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2017.01.005>.
- Ding, R., & Jia, Y. (2012). Auditor Mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the Price water house Coopers merger in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 69-85. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.002>
- Duxbury, D., Moizer, P., & Azmimi Wan-Mohamed, W. (2007). Effects of the PricewaterhouseCoopers merger on the UK audit services market. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 121-138. [10.1108/02686900710718645](https://doi.org/10.1108/02686900710718645).
- Eulerich, M., Kopp, R., & Fligge, B. (2022). Mergers and acquisitions research—A bibliometric analysis. *European management journal*, 40(6), 832-846. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2022.09.006>
- European Commission. (2010). Green paper: Audit policy: Lessons from the crisis. Publications Office of the European Union.
- Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L. (2016). On the benefits of audit market consolidation: Evidence from merged audit firms. *The accounting review*, 91(2), 463-488. <https://doi.org/10.2308/accr-51236>.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., & Brown, J. (1994). Merging professional service firms. *Organization Science*, 5(2), 239-257.
- Harford, J. (2005). What Drives Mergers Waves? *Journal of Financial Economics*, 77(3), 529-560. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2004.05.004>
- He, X., Kothari, S. P., Xiao, T., & Zuo, L. (2022). Industry-specific knowledge transfer in audit firms: Evidence from audit firm mergers in China. *The Accounting Review*, 97(3), 249-277. <https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0651>
- Jiang, J., Wang, I. Y., & Wang, K. P. (2019). Big N auditors and audit quality: New evidence from quasi-experiments. *The Accounting Review*, 94(1), 205-227. <https://doi.org/10.2308/accr-52106>

- Jurich, S. N., & Walker, M. M. (2022). Initiating contact in merger negotiations: Who leads and who follows?. *Journal of Economics and Business*, 119, 106044. <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2021.106044>
- Kitto, A. R. (2023). The effects of non-Big 4 mergers on audit efficiency and audit market competition. *Journal of Accounting and Economics*, 101618. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101618>
- Lai, K. W. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100271. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100271>
- Lambrecht, B. M. (2004). The timing and terms of mergers motivated by economies of scale. *Journal of financial economics*, 72(1), 41-62. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2003.09.002>
- Lee, C. C. (2010). Audit market structure and related changes in Taiwan: the effects of CPA qualification changes and mergers. *Quality & Quantity*, 44(4), 691-712. [10.1007/s11135-009-9232-0](https://doi.org/10.1007/s11135-009-9232-0)
- Liu, Y. (2014). Should further mergers be allowed? Product differentiation and merger in the external audit market. *Applied Economics*, 46(7), 741-749. <https://doi.org/10.1080/00036846.2013.851777>
- Lopes, A. I., & Penela, D. (2022). From little seeds to a big tree: a far-reaching assessment of the integrated reporting stream. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1514-1542. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2021-1174>
- Macias, A. J., & Moeller, T. (2016). Target signaling with material adverse change clauses in merger agreements. *Journal of Empirical Finance*, 39, 69-92. <https://doi.org/10.1016/j.jempfin.2016.09.002>
- Mashayekhi, B., Dolatzarei, E., Faraji, O., & Rezaee, Z. (2024). Mapping the state of expanded audit reporting: a bibliometric view. *Meditari Accountancy Research*, 32(2), 579-612. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2022-1809>
- Mucenieks, K. (2018). Factors Affecting Mergers And Acquisitions In The European Union. *Humanities & Social Sciences Latvia*, 26(2). [DOI:10.22364/hssl.26.2.7](https://doi.org/10.22364/hssl.26.2.7)
- Park, R. (2015). Employee participation and outcomes: Organizational strategy does matter. *Employee Relations*, 37(5), 604-622. [DOI:10.1108/ER-09-2014-0107](https://doi.org/10.1108/ER-09-2014-0107)

- Pong, C. K. M., & 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. DOI:10.1108/02686900610634720
- Rodríguez-Sánchez, J. L., Mora-Valentín, E. M., & Ortiz-de-Urbina-Criado, M. (2019). Human resource management in merger and acquisition planning. *Journal of Organizational Change Management*, 33(1), 16-28. <https://doi.org/10.1108/JOCM-01-2018-0007>
- Schmidt, S. L., Urlichs, R., & Richter, A. (2008). Designing merger agreements to ease merger integration. *Global Business and Organizational Excellence*, 28(1), 35-50. <https://doi.org/10.1002/joe.20240>
- Sinkin, J., & Putney, T. (2009). Succession planning: The available strategies and how they work. *CPA Prac. Mgmt. F.*, 5, 5.
- Sullivan, M. W. (2002). The effect of the big eight accounting firm mergers on the market for audit services. *Journal of Law and Economics*, 45(2), 375-399. <https://doi.org/10.1086/340812>
- Van Eck, N. J., & Waltman, L. (2017). Citation-based clustering of publications using CitNetExplorer and VOSviewer. *Scientometrics*, 111, 1053-1070. doi: 10.1007/s11192-017-2300-7.
- Viedma, E.H., Robles, J.R.L., Guallar, J. and Cobo, M.J. (2020) Global trends in coronavirus research at the time of Covid-19: A general bibliometric approach and content analysis using SciMAT. *El Profesional de la Informacion*, 29(3), p. 11. <https://doi.org/10.3145/epi.2020.may.22>
- Wang, T., Liu, C., & Chang, C. H. J. (2008). CPA-firm merger: An investigation of audit quality. *European Accounting Review*, 20(4), 727-761. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.600485>
- Wootton, C. W., Wolk, C. M., & Normand, C. (2003). An historical perspective on mergers and acquisitions by major US accounting firms. *Accounting History*, 8(1), 25-60. 10.1177/103237320300800103
- Zhan, J., Her, Y. W., & Chen, K. (2020). Audit quality and audit size: Evidence from auditor mergers in China. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(3), 170-184. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22447>
- Zhang, C. (2019). The review of factors affecting merger premium. *Journal of Service Science and Management*, 12(02), 200. 10.4236/jssm.2019.122014.

Zupic, I. & Cater, T. (2015). Bibliometric methods in management and organization. *Organizational Research Methods*, 18(3), 429-472. <https://doi.org/10.1177/1094428114562629>.

References [In Persian]

- Azari, Vahed; Hemmati, Bahram; Moradzadeh, Mehdi and Hosseini, Hossein. (2013). The effect of the components of the Amden model on the success of the merger of audit firms with emphasis on audit quality. *Professional Auditing Research*, 4(13), 86-115. DOI: [10.22034/JPAR.2023.2005387.1181](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.2005387.1181). . (in Persian)
- Keyhani, H. (2020). Merging audit firms: When? How? Why? And the obstacles. *Certified Public Accountant Quarterly*, (50). <https://hadihesab.ir/wp-content/uploads/2020/10/hamidreza-kayhani.pdf>. . (in Persian)
- Masoumi Bilandi, Z., Tabatabaeian, M. S., & Yousefzadeh, N. (2024). Challenges, barriers, and solutions for integrating information technology into internal auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*. https://qjma.atu.ac.ir/article_18198.html. . (in Persian)
- Moradi, A., Asna-Ashari, H., Rahban, M. H., Arabmaza Yazdi, M., & Safarzadeh, M. H. (2024). Twenty-five years of design science methodology in accounting research: A bibliometric analysis. *Empirical Studies in Financial Accounting*, ۲۱(۸۱), ۹۷-۱۲۷. <https://doi.org/10.22054/qjma.2024.77182.2521> . (in Persian)
- Ghanad, M. (2023). Scientific collaboration network analysis and visualization of audit fee research in Iran. *Professional Auditing Research*, 3(11), 36-63 <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1987968.1138>. . (in Persian)
- Rahmani, A., & Mohammadi Aroojeh, F. (2011). An investigation into the barriers to forming large audit firms in Iran. *Audit Knowledge*, 11(45), 82-103. <https://sid.ir/paper/202254/fa>. . (in Persian)
- Tarkani, S., & Mohammadrezaei, F. (2023). Partners' capital shares and profit distribution in merged audit firms. *Professional Auditing Research*, 14(13), ۱۱۶-۱۳۹. [۱۰,۲۲۰۳۴/JPAR.۲۰۲۳,۲۰۰۷۷۸۱,۱۱۹۱](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.20057781.1191). . (in Persian)