

نقش مولفه‌های سازگاری اخلاقی و قابلیت اطمینان شرکا در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی

واحد آذری

دانشجوی دکتری حسابداری واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
az.vahid30@gmail.com

بهرام همتی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسؤول)
phd.azad.karaj.1402@gmail.com

مهدی مرادزاده فرد

دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
Moradzadehfard@yahoo.com

سید حسین حسینی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
H.hoseiny@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۰۵

چکیده

افزایش درهم تنیدگی اقتصاد جهانی و پیچیدگی کسب و کارها سبب شده است انتخاب شرکا صرفاً با معیارهایی از جنس منابع و نتایج مالی مناسب نبوده و طیفی از معیارها که بر جنبه‌هایی از فرهنگ یا بینش شرکا تمرکز می‌کنند در کانون توجه شرکا قرار گیرد. پژوهش حاضر با هدف تبیین رابطه بین سازگاری اخلاقی و قابلیت اطمینان شرکا با میانجی‌گری هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت در ادغام موسسات حسابرسی تدوین شده است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و به لحاظ روش گردآوری داده‌ها، از نوع پیمایشی می‌باشد. قلمرو موضوعی این پژوهش در حیطه پژوهش‌های رفتاری حسابداری می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، کلیه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابداری و حسابرسی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی بوده که در نهایت ۳۹۰ نفر پرسش‌نامه‌های تحقیق را تکمیل نموده‌اند. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی میانگین و انحراف معیار و آمار استنباطی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی نشان می‌دهد، سازگاری اخلاقی و قابلیت اطمینان شرکا رابطه مثبت و معناداری با هماهنگی بین سازمانی و هماهنگی بین سازمانی نیز دارای رابطه‌ای مثبت و معنادار با موفقیت در ادغام موسسات می‌باشد. همچنین آشنایی با بازار خدمات حسابرسی رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام موسسات را تعدیل نمی‌کند.

واژه‌های کلیدی: سازگاری اخلاقی، قابلیت اطمینان، هماهنگی بین سازمانی، آشنایی با بازار خدمات حسابرسی، موفقیت در ادغام موسسات.

۱- مقدمه

کرد. (ریگسبی^{۱۳}، ۲۰۰۰). مباحث سازگاری و اعتماد شریک در فرآیند تصمیم‌گیری مشارکت‌ها بسیار مهم بوده و طرفین انتظار چنین رفتاری را از هم دارند(گلایستر^{۱۴}، ۱۹۹۶).

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(باقرزادگان و همکاران^{۱۵}، ۲۰۲۲). سیواداس و دوایر^{۱۶} (۲۰۰۰) هماهنگی را فرایندی داخلی توصیف کرده‌اند که بر کارایی شرکت‌ها در همکاری با یکدیگر برای ادغام، ترکیب و یکارگیری منابع تمرکز دارد، بر این اساس، هماهنگی مؤثر برای دستیابی به موفقیت طی فرآیند ادغام مورد نیاز می‌باشد(فانگ و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۸). پژوهش-گران دریافته‌اند که با کاهش تضاد منافع میان حساب‌رسان می‌توان عملکرد اخلاقی آنها را در حرفه بهبود بخشید. به عقیده آنها مدیریت تضاد منافع حساب‌رسان و هماهنگی بین آنان نیازمند تلاش جمعی صاحب‌کاران، جامعه حسابداران رسمی و حساب‌رسان مستقل در سطح شرکا و موسسات حسابرسی می‌باشد(حسینی‌نسب و دیگران^{۱۸}، ۲۰۲۳).

موفقیت در ادغام^{۱۹}؛ به معنی به‌حداکثر 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 و دیگران^{۲۰}، ۲۰۰۸). یک موسسه حسابرسی ادغام شده سهم بیشتری از بازار و به تبع آن قدرت چانه‌زنی بیشتری نسبت به مشتریان خود دارد. از آنجایی که بازار موسسات حسابرسی در ایران بسیار رقابتی و پرتلاطم می‌باشد، لازم است موسسات ادغام شده با همکاری شرکای خود، خدمات بهتری ارائه دهند تا بدین وسیله مزیت رقابتی خود را حفظ کنند(رحمانی و محمدی اروجه، ۱۳۹۰). تجربه بازار محصول نیز، یکی از دارایی‌های استراتژیک است که می‌تواند از دارایی‌های مکمل حاصل شود و نتیجه مشارکت گذشته در بازارهای محصول است. تجربه انباشته شده در حوزه بازار محصول به

سازگاری اخلاقی^۱ به فرآیندی اطلاق می‌شود که بر اساس آن، انسان با محیط خود به‌گونه‌ای اخلاق مدار رفتار خود را تطبیق می‌دهد. این محیط شامل محیط‌های اجتماعی، فرهنگی و یا محیط کاری است. در محیط‌های کاری هرگاه کارکنان از نظر اخلاقی کاری با هم توافق داشته باشند، بین آنها، نوعی سازگاری اخلاقی وجود دارد(طبرسا و نظر پور^۲، ۲۰۱۳). سازگاری اخلاقی باعث می‌شود کارکنان سازمان در برقراری ارتباطات و هماهنگی در فعالیت‌ها، مشارکت بیشتری داشته باشند. در نتیجه اثربخشی کارکنان بهبود یابد(چانگ و همکاران^۳، ۲۰۰۰). در بررسی مولفه‌های تاثیر گذار بر مشارکت‌ها، ناسازگاری در فرآیندهای کاری، بیشترین تاثیر معنی‌دار و منفی را بر چشم‌انداز سازمان داشته است، سازگاری اخلاقی^۴ موجب می‌شود رفتارهای مشارکتی میان شرکا در مشارکت‌ها افزایش یابد(آلم^۵، ۲۰۲۲). این موضوع باعث ایجاد نوآوری گردیده و سرمایه‌های فکری در مشارکت‌ها را تنظیم(قانونمند) می‌کند(پالمیرا^۶، ۲۰۲۳). مطالعات در حوزه مسوولیت‌پذیری اجتماعی نشان می‌دهد که سازگاری اخلاقی مدیران سازمان، باعث تقویت مسوولیت‌پذیری اجتماعی می‌شود(بنی‌مهد و نیکومرام^۷، ۲۰۲۲). بنابراین می‌توان گفت که سازگاری اخلاقی متغیر مهمی در انتخاب شریک^۸ و هماهنگی بین سازمانی آنان است(حق‌خواه و دیگران^۹، ۲۰۲۳). قابلیت اطمینان^{۱۰} عامل اصلی توسعه روابط بین سازمانی مبتنی بر اعتماد و تعهد به شمار می‌رود. نگاه‌داشتن 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(سلنس و گونهاگ^{۱۱}، ۲۰۰۰). قابلیت اطمینان نگرانی از اینکه شریک در حال حاضر و یا در آینده، رفتاری فرصت‌طلبانه داشته باشد بطوری که به منافع ما آسیب برساند را از بین می‌برد. بات و پرچیز^{۱۲} (۲۰۰۴)، قابلیت اطمینان را، 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

11 . Selnes, F. & Gonhaug, K.

12 . Batt, P. J. & Purchase, S

13 . Rigsbee, E. R

14 . Glaister, Keith W

15 . Bagherzadegan, R. Moradzadehfard M. Porzamani Z

16 . Sivasdas, E. & Dwyer, R. F

17 . Fang, E., Palmatier, R. W., Scheer, L. K., & Li, N

18 . Hoseini nasab, H. khodamipour, A. Porheidari, O

19 . Merge success

20 . Troy, L. S., Hirunyawipada, T., & Paswan, A. K

1 . ethical compatibility

2 . Tabarsa, Gholam Ali and Nazarpuri, Amirhoshang

3 . Chung, J. Cohen, J, and G. S. Monroe

4 . ethical compatibility

5 . Alam, M.A., Rooney, D., Lundmark, E. et al

6 . Palmeira, M., Gunasti, K

7 . Banimahd, B. Nikoomaram, H

8 . Partner selection

9 . Hagh khah rodsari, M.R. Ganji Nia, H. Bagher salami, S.

Azade del. M.R

10 . reliability

نحوه عملکرد سازمان در مقابل خواسته‌های ذینفعان موثر باشد (عباس زاده و همکاران، ۱۴۰۳).

مطالعات نمازی و رجب‌دري (۱۳۹۸) بیانگر آنست که الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای شامل سازه‌های فردی، اجتماعی و اقتصادی- سازمانی می‌باشد یافته‌های آنان نشان می‌دهد که علاوه بر سازه اقتصادی-سازمانی، عواملی مانند ویژگی‌های فردی و اجتماعی و زیست‌محیطی نیز در عملکرد سازمان‌ها مؤثر بوده و این ویژگی‌ها با هم دارای ارتباط‌های متقابل تعاملی هستند. بر این اساس: به گونه کلی، «ویژگی‌های اجتماعی» مهمترین عامل الگو و به گونه جزئی «پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان» که جزو عامل درستکاری و قابلیت اطمینان از ویژگی‌های اقتصادی- سازمانی، دارای بیشترین تاثیر هستند.

تئوری انتخاب شریک^۲

انتخاب شرکا یک تصمیم مهم است که می‌تواند بر صلاحیت آنان و نیز بکارگیری منابع تأثیر بگذارد. براساس تئوری انتخاب شریک، هنگامی که شرکاء دارای اخلاق سازگار هستند به آنها امکان می‌دهد اختلافات احتمالی را برطرف کنند، آنها یکدیگر را می‌فهمند و به همین دلیل تمایل دارند که در جهت اهداف مشترک کار کنند. بنابراین، انتخاب شریک عامل مهمی در رفتار مشارکتی است. از طرفی هر شریک دارای استراتژی مخصوص به‌خود و روش‌های کاری مخصوص خود می‌باشد بنابراین استراتژی به‌عنوان اهداف یک سازمان و روشی که جهت دستیابی به آنها تلاش می‌کند تعریف می‌شود (هیت و همکاران^۴، ۲۰۰۰). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که به حداکثر رساندن پتانسیل ایجاد ارزش هم‌افزایی از طریق ادغام‌های توسعه‌محور، به جنبه‌های زیر وابسته است: (۱) انتخاب یک شریک با حداکثر پتانسیل برای ایجاد هم‌افزایی فناوری- یعنی همسویی فناوری با شریک، (۲) انتخاب شریکی با حداکثر ظرفیت برای همکاری - یعنی هماهنگی استراتژیک با شریک و (۳) انتخاب شریک با حداکثر توانایی برای برقراری رابطه - یعنی همسویی رابطه با شرکا (امدن و همکاران^۵، ۲۰۰۶).

شرکت‌ها کمک می‌کند اطلاعات مؤثری را در رابطه با توسعه بازار آینده کسب کنند، تا بتوانند بر فروش آینده تأثیر بگذارند و احتمال موفقیت محصول جدید را بهبود بخشند (کریشان و دیگران^۱، ۲۰۱۱). حفظ این مزیت، موفقیت در ادغام را بالا برده و باعث افزایش در بکارگیری منابع شرکا برای ایجاد سودآوری پایدار می‌شود. بنابراین همکاری بین شرکا پتانسیلی برای ادغام مؤسسات می‌باشد (ال‌اجمی^۲، ۲۰۰۹).

خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سالهای اخیر و همچنین فقدان پژوهش کافی در خصوص ادغام این مؤسسات، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا ادغام مؤسسات بخش خصوصی حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. نوآوری اصلی این پژوهش به گسترش مفهوم چالش اخلاقی شرکا در ادبیات ادغام مربوط می‌شود. در بازار حسابرسی کشور نیز، ادغام مؤسسات حسابرسی در سال‌های اخیر رواج یافته است. در همین راستا از اوایل سال ۱۳۹۴، ۶۲ موسسه حسابرسی با هم ادغام شدند که از بین آنان، ۶ موسسه حسابرسی از ادغام خارج شدند.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تئوری ذینفعان

اساس تئوری ذینفعان این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تاثیر آنها بر جامعه آنچنان عمیق است که باید به‌جز سهامداران، به بخش‌های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. نه تنها ذینفعان تحت تاثیر شرکت‌ها هستند بلکه آنها نیز بر شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند. ذینفعان شامل سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، بستانکاران، شرکت‌های مجاور و عموم مردم می‌باشند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذینفعان بر این باورند که محیط زیست، گونه‌های جانوری و نسل‌های آینده نیز باید در زمره ذینفعان گنجانده شوند. براساس چارچوب تحلیلی، می‌توان عموم افراد یک جامعه را ذینفع شرکت‌ها در نظر گرفت، زیرا که عموم با پرداخت مالیات، زیرساخت ملی را برای انجام عملیات شرکت‌ها فراهم کرده‌اند. کویم و جونز بحث‌های مستدلی ارائه دادند که تئوری نمایندگی در صورتی موثر و قابل قبول می‌شود که از چهار اصل اخلاقی ذیل پیروی کند: ۱- اجتناب از لطمه زدن به دیگران. ۲- احترام به آرای دیگران. ۳- اجتناب از دروغ‌گویی. ۴- پذیرش توافقات. از آنجایی که ادغامها توافقاتی مبتنی بر ترکیب دو یا چند شرکت می‌باشند لذا انتخاب شرکای مناسب می‌تواند در شفاف‌شدن

4 . Hitt, M. A., Dacin, M. T., Levitas, E., Airegle, J. L., & Borza, A

5 . Emden, Z. Roger, J. Calantone. Droge Cornelia

1 . Krishnan, G. and Visvanathan, G

2 . Al-Ajmi, J

3 . Partner Selection Theory

دیدگاه مبتنی بر منابع^۱

براساس این دیدگاه؛ شرکا مجموعه‌ای از دارایی‌های استراتژیک تلقی می‌شوند که بنگاهها با کمک آنان به رشد سازمانی می‌رسند. بنگاهها با استفاده از دانش ضمنی، پیچیده و تخصصی شرکا می‌توانند به یک مزیت پایدار دست یابند. منابع شرکا مبتنی بر توانایی‌ها، ارتباطات، فرهنگ و اخلاق شرکا می‌باشد. مطالعات نشان می‌دهد وقتی شریک بتواند به‌طور ویژه در یک همکاری مشارکت داشته باشد، سازگاری اخلاقی شریک ممکن است تا حد زیادی بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر بگذارد. همبستگی روابط بین شرکا نیز زمانی اتفاق می‌افتد که شرکا دارای فرهنگ‌های سازگار باشند، که به آنها اجازه می‌دهد 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 شریک به‌عنوان یک سابقه قبلی^۲ برای هماهنگی بین سازمانی پیشنهاد می‌شود. با این حال، مطالعات کمی مبتنی بر گسترش دیدگاه فوق وجود دارد تا روش‌های تبادل منابع و قابلیت‌های شرکا طی فرآیند هماهنگی برای توضیح عملکرد موفقیت در ادغام را تبادل کند. این مقاله مبتنی بر یک دیدگاه همکاری بوده و بر مشارکتهای تفصیلی در چارچوب هماهنگی بین سازمانی متمرکز است (راسو^۳، ۱۹۹۰). این مهم؛ با هدف تقویت درک سازمانها از چگونگی انتخاب شریک، ارتباط با مبادله منابع و توانایی‌های شریک در طول فرآیند هماهنگی بین سازمانی انجام شده است.

این پژوهش؛ دو هدف اصلی را ارائه دنبال می‌کند. اولاً، با تکیه بر نظریه انتخاب شریک، این مقاله به درک چگونگی انتخاب شرکای تجاری مناسب برای تقویت هماهنگی بین سازمانی کمک می‌کند. دوماً، با ارائه بینش جدیدی برای مدیران در مورد چگونگی تخصیص درست منابع برای اجرای انتخاب مؤثر شریک تجاری، به گسترش دیدگاه مبتنی بر منابع می‌افزاید.

از این رو هدف اصلی این پژوهش؛ پرداختن به موضوع موفقیت در ادغام با توجه به متغیرهای سازگاری اخلاقی و قابلیت اطمینان میان شرکا و همچنین هماهنگی بین سازمانی به‌عنوان متغیر میانجی می‌باشد. این پژوهش بر آن است تا تحلیل گران مالی، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار را از اثربخشی ادغام موسسات حسابرسی بیشتر آگاه نماید و به شرکای موسسات حسابرسی و

قانون‌گذاران خدمات حرفه‌ای حسابرسی در راستای بهبود فرآیند ادغام پیشنهادها را لازم را داده و به بهبود مزایا و کاهش پیامدهای منفی ادغام موسسات حسابرسی کمک نماید. بر این اساس سوال اصلی این پژوهش حاضر آن است که تا چه اندازه سازگاری اخلاقی و اطمینان میان شرکای حسابرسی، باعث بهبود ادغام موسسات حسابرسی خواهد شد. برای پاسخ به این سوال و به منظور تبیین روابط میان متغیرهای تحقیق، فرضیه‌ها و مدل تحقیق به‌صورت زیر ارائه می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

براساس پیشینه تحقیقات ارائه شده در بالا فرضیه‌های این پژوهش به‌شرح ذیل تدوین گردید:

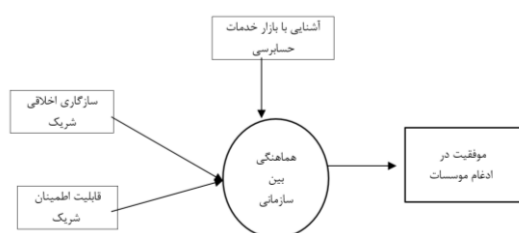
H_۱: سازگاری اخلاقی شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.

H_۲: قابلیت اطمینان شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.

H_۳: هماهنگی بین سازمانی تأثیر مثبتی در موفقیت در ادغام دارد.

H_۴: آشنایی با بازار خدمات حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و ادغام را تعدیل می‌کند.

در این پژوهش متغیر وابسته، "موفقیت در ادغام موسسات" و متغیرهای مستقل "سازگاری اخلاقی شریک"، "قابلیت اطمینان شریک" و متغیر میانجی "هماهنگی بین سازمانی" می‌باشد، همچنین متغیر "آشنایی با بازار خدمات حسابرسی" به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است.



شکل ۱: مدل پژوهش

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی

مشایخی و طاهری (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "تدوین مدل چالش‌های اخلاقی حسابداری" به تدوین مدلی به منظور شناسایی مهمترین چالش‌های اخلاقی پیشروی حسابداران و

رشته حسابداری، شناسایی گردید، همچنین، آموزش به روش تلفیقی برای آموزش و تدریس جداگانه صلاحیت‌های اخلاقی مورد تأیید مشارکت کنندگان در این پژوهش قرار گرفت.

نمازی و رجب‌دري (۱۳۹۸) با جمع‌آوری داده‌های لازم به بررسی اجزای "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی پرداختند. الگوی آنان شامل سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی است. یافته‌های آنان نشان داد که علاوه بر سازه اقتصادی-سازمانی، عوامل دیگری مانند ویژگیهای فردی، اجتماعی و زیست‌محیطی توسعه پایدار در اخلاق حرفه‌ای حسابداری مؤثر بوده که این ویژگی‌ها نیز با هم دارای ارتباطهای متقابل تعاملی هستند. به گونه کلی، ویژگی‌های اجتماعی مهمترین عامل الگو و به گونه جزئی «پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان» که جزو عامل درستکاری از ویژگیهای اقتصادی-سازمانی است، دارای بیشترین بار عاملی بودند.

رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند و نشان دادند که سن، عضویت در جامعه حسابرسان رسمی ایران، جنسیت حسابرسان داخلی و محیط اخلاقی و فرهنگ سازمانی می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. علاوه بر این، آن دسته از حسابرسان داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آنها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق مدارتری هستند و هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کمتری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود.

آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱) به روش کتابخانه‌ای، یک الگوی مفهومی برای اخلاق شرکای حسابرسی طراحی نموده و نشان دادند که حداقل هفت الگوی مفهومی برای اخلاق شرکا قابل ارائه می‌باشد که هر یک از الگوهای مذکور، معیارها و کارکردهای متفاوت اخلاقی برای شرکای حسابرسی قایل می‌شوند. بر اساس پیمایش آنها در خصوص دیدگاه حسابرسان در رابطه با موضوعات اخلاقی در حسابرسی، تنها معیار «فراتر بودن از ترجیحات فردی» معیاری اخلاقی بوده و «ایجاد هماهنگی»، «روشن ساختن نتیجه عمل»، «تسهیل کار مدیریت» و «قابل مشاهده ساختن رفتار مدیران» از کارکردهای سازگاری اخلاقی در حسابرسی می‌باشند.

همچنین عوامل ایجاد کننده آنها با استفاده از رویکرد نظریه-پردازشی داده بنیاد پرداخته است. نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از شرایط علی ایجاد تخلفات و دوراهی‌های اخلاقی در دو گروه شرایط فردی و سازمانی می‌باشد. همچنین، چالش‌های اخلاقی بر دو بستر جوامع حرفه‌ای و جوامع اجتماعی و فرهنگی ایجاد می‌شوند و محدودیت‌های اقتصادی و حرفه‌ای به عنوان شرایط مداخله‌گر، به تسریع یا تحدید وقوع چالش‌های اخلاقی منجر می‌شوند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری شامل تخلف‌هایی است که می‌توانند در راستای منافع سازمان، منافع عموم یا منافع فردی باشند.

محمدرضایی و دیگران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر ادغام موسسات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی طی دوره‌های مالی ۱۳۹۰-۱۳۹۹ پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داده است که ادغام موسسات حسابرسی رابطه معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی 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 حسابرسی و کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی، 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. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری ارائه دادند که در این مدل، «شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی»، «شیوه آموزش» و «دسته درسی» به عنوان ابعاد مدل در نظر گرفته شدند. بر اساس نتایج این پژوهش یازده صلاحیت اخلاقی، مورد نیاز برای آموزش در

پژوهش‌های خارجی

جوشو و دیگران^۱ (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 تمرکز در بازار موسسات ۴ بزرگ منجر به عدم رقابت و افزایش حق الزحمه حسابرسی بالاتر بدون افزایش متناظر در کیفیت حسابرسی می‌شود.

کوتزی و دیگران^۲ (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 متأثر از موضوعاتی مانند: سرمایه انسانی بوده و فرایند کامل ادغام باید با توجه به ارزیابی مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان انجام شود، که این خود می‌تواند، اهداف ادغام را تحت تأثیر قرار دهد. نتایج پژوهش آنان تأیید می‌کند که ادغام آسیب روانی بالقوه‌ای بر کارکنان سازمان‌های ادغام شده خواهد داشت.

گونگ و دیگران^۳ (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^۴ (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 مازاد حق الزحمه حسابرسی ایجاد کنند یا خیر؟ نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که موسسات ادغام شده نسبت به پنج موسسه بزرگ متخصص و غیر متخصص در مورد شرکت‌های کوچک در صنایع نیازمند تخصص، مازاد حق الزحمه حسابرسی را به دست می‌آورند. بارانکو و مارسال^۵ (۲۰۱۸) تأثیر فرهنگ اخلاق سازمانی را بر رفتار حسابرسان و تصمیم‌گیریهایی اخلاقی آنها را با استفاده از

روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاق سازمانی بر تعهد حسابرسان نسبت به منافع عمومی تأثیرگذار است و هر چه این فرهنگ در سطح بالاتری قرار داشته باشد، رفتار و تصمیمات حسابرسان اخلاقی‌تر می‌شود. این پژوهش‌گران بیان می‌کنند که شناخت الگوهای رفتاری و تصمیم‌گیری می‌تواند در پیاده‌سازی ساز و کارهایی که رفتار اخلاقی را بهبود می‌دهند، سودمند باشد. نجیب^۶ (۲۰۱۶) به بررسی تفاوت درک حسابداران و حسابرسان از سازگاری اخلاقی شرکا در میان کشورهای آسیایی پرداخت و نشان داد که تفاوت معناداری میان درک اعضای نمونه مورد بررسی از اصول اخلاقی بی‌طرفی و صداقت وجود دارد. او پیشنهاد داد که می‌توان با فراهم آوردن اطلاعات سودمند در مورد اخلاق حسابرسان، زمینه را برای درک بهتر سازگاری اخلاقی و در نتیجه عمل به آن مهیا ساخت.

ماتیو و دیگران^۷ (۲۰۱۶) رقابت در بازار خدمات حسابرسی استرالیا پس از ادغام موسسات آرتور 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^۸ (۲۰۱۰) به بررسی آثار ادغام موسسات حسابرسی بر تمرکز بازار، رقابت و حق الزحمه 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 حق الزحمه حسابرسی دهه ۱۹۸۰ طی دهه ۱۹۹۰ ادامه نیافته است.

۳- روش 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

5 . Barrainkua and Marcela

6 . Najeb

7 . Matthew T. Billett a, Ke Yang

8 .mack miking

1. Joshua L. Gunn , Brett S. Kawada , Paul N. Michas

2 . Philna Coetzee.Houdini Fourie

3 . Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L.

4 . Rahmat lim

آمار توصیفی

جدول شماره ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

با توجه به نتایج آمار توصیفی مقادیر انحراف معیار و واریانس استنباط می‌شود که در متغیرها پراکندگی زیادی وجود ندارد.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	واریانس	انحراف معیار	واریانس	کمترین	بیشترین
سازگاری شریک	390	5.2484	.81432	.663	3.00	7.00
قابلیت اطمینان شریک	390	5.3469	.83562	.698	1.00	7.00
هماهنگی بین سازمانی	390	5.1615	.81202	.659	2.00	7.00
آشنایی با بازار خدمات حسابرسی	390	4.3147	.97945	.959	1.00	7.00
موفقیت ادغام حسابرسی	390	5.0397	.66280	.439	1.79	6.71

مدل‌سازی معادلات ساختاری و بررسی فرضیه‌های تحقیق

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش پی.ال.اس به بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل سازی معادلات ساختاری استفاده شده است.

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؟ در مدل‌یابی معادلات ساختاری، جهت ارزیابی پایایی و روایی سازه‌های مورد بررسی در مدل پژوهش، از شاخص‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، روایی همگرا و روایی واگرا بارهای عاملی متقاطع و فروئل-لارکر استفاده شده است. مقدار این شاخص‌ها برای هر یک از سازه‌های پژوهش در جدول ۳ و ۴ ارائه شده است.

همان گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌گردد؛ پس از بررسی بار عاملی گویه‌های مربوط به هرسازه، معیارهای روایی و پایایی

رفتاری حسابداری می‌باشد. در این پژوهش به منظور دستیابی به حقایق مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی وقایع آینده از پرسش‌نامه استفاده شده است که بین حسابداران رسمی شاغل در حوزه حسابداری و حسابرسی توزیع شده است. حجم نمونه آماری ۳۹۰ نفر است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در سال ۱۴۰۱ دریافت شده‌اند. پرسش‌نامه پژوهش حاضر شامل دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول مشخصات جمعیتی شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سؤالات اصلی پژوهش برای سنجش متغیرها می‌باشد. مشخصات جمعیتی شناختی شامل جنسیت، 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 پاسخ دهندگان خواسته شد که موافقت خود با هر سازه را بر اساس طیف هفت گزینه‌ای لیکرت (از ۱= کاملاً مخالفم تا ۷= کاملاً موافقم) بیان نمایند.

۴- یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های فردی و جمعیتی شناختی نمونه پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. در این پژوهش ۷۹ درصد نمونه آماری را مردان و ۲۱ درصد را زنان تشکیل داده‌اند. ۵۲ درصد پاسخگویان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد بودند. ۳۸ درصد مشارکت-کنندگان در بازه بین ۲۰ تا ۳۰ سال تجربه کاری قرار دارند. همچنین شاغلین در سایر موسسات خصوصی با ۳۶ درصد بیشترین مقدار را به خود اختصاص داده‌اند.

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیتی شناختی پژوهش

ویژگی	دامنه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۳۰۹	۷۹.۲
	زن	۸۱	۲۰.۸
میزان تحصیلات	لیسانس	۱۳۸	۳۵.۴
	فوق لیسانس	۲۰۳	۵۲
	دکتری	۴۹	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	۵۴	۱۳.۸
	ادغام شده	۱۴۱	۳۶.۱
	سایر موسسات خصوصی سایر شرکتها	۱۰۹	۲۸

برای سنجش‌های پژوهش حاضر، حداقل مقدار ۰.۵ را نشان می‌دهد. همچنین آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بزرگتر از ۰.۷ می‌باشند.

همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌گردد، مقادیر موجود روی قطر اصلی ماتریس ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده

جدول شماره ۳: روایی و پایایی مدل بعد از تأیید بارعاملی گویه‌ها

سازه اصلی	زیر سازه‌ها	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
سازگاری اخلاقی شریک		0.512	0.892	0.860
سازگاری عملیاتی		0.613	0.886	0.836
سازگاری فرهنگی		0.646	0.845	0.726
قابلیت اطمینان شریک	-	0.598	0.885	0.911
هماهنگی بین سازمانی	-	0.506	0.876	0.834
آشنایی با بازار خدمات حسابرسی		۰.۶۳۱	۰.۸۷۳	۰.۸۰۶
موفقیت ادغام حسابرسی		0.564	0.880	0.852
موفقیت در رقابت		0.554	0.860	0.796
موفقیت مالی		0.736	0.918	0.881
موفقیت کیفی		0.601	0.882	0.831

جدول ۴: ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر متغیرهای پژوهش

هماهنگی بین سازمانی	موفقیت ادغام حسابرسی			قابلیت اطمینان شریک	سازگاری شریک		آشنایی با بازار خدمات حسابرسی
	موفقیت کیفی	موفقیت مالی	موفقیت در رقابت		سازگاری فرهنگی	سازگاری عملیاتی	
8	7	6	5	4	3	2	۱
۱							0.795
2						0.783	0.141
3					0.804	0.615	0.167
4				0.773	0.543	0.460	0.163
5			0.745	0.712	0.564	0.462	0.272
6		0.858	0.249	0.239	0.272	0.148	0.650
7	0.775	0.242	0.518	0.537	0.506	0.434	0.183
8	0.581	0.250	0.538	0.570	0.437	0.375	0.187

برازش مدل ساختاری

مقادیر به‌دست آمده، مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید

می‌نماید

ب - شاخص پیش‌بینی کنندگی (معیار استون گیسر): در جدول ۵ مقادیر مربوط به این شاخص را مشاهده می‌کنیم که با توجه به مقادیر به‌دست آمده، نشان از قدرت مدل برای پیش‌بینی مناسب متغیرهای وابسته و تأیید برازش ساختاری مدل است.

ج - ارزیابی هم‌خطی با استفاده از شاخص تورم واریانس (VIF): در جدول ۶ مقادیر مربوط به این شاخص را مشاهده می‌کنیم که با توجه به اینکه مقادیر شاخص تورم واریانس از ۵ کمتر می‌باشد، سازه‌ها دارای هم‌خطی نمی‌باشند.

در روش پی‌ال.اس، بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری، 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 برازش مدل ساختاری از طریق ۳ معیار ضریب تعیین، استون گیسر و ارزیابی هم‌خطی بررسی شده است.

الف - ضریب تعیین: مطابق با جدول ۵ مقدار ضریب تعیین برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به

جدول ۵: نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری

متغیرها	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	شاخص پیش‌بینی کنندگی
سازگاری اخلاقی شریک	-	-	۰.۳۶۹
سازگاری عملیاتی	۰.۸۸۱	۰.۸۸۰	۰.۴۳۱
سازگاری فرهنگی	۰.۷۲۲	۰.۷۲۱	۰.۲۹۵
قابلیت اطمینان شریک	-	-	0.470
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
آشنایی با بازار خدمات حسابرسی	-	-	۰.۳۸۳

جدول ۶: نتایج حاصل از ارزیابی هم خطی

سازه اصلی	هماهنگی بین سازمانی	موفقیت ادغام حسابرسی
سازگاری اخلاقی شریک	6۰۵.۱	2۸.6۲
قابلیت اطمینان شریک	۱۲۵.۲	۹۶۷.۱
هماهنگی بین سازمانی	-	۹۶۴1.
آشنایی با بازار خدمات حسابرسی	-	۶۳۴1.

برآزش کلی مدل

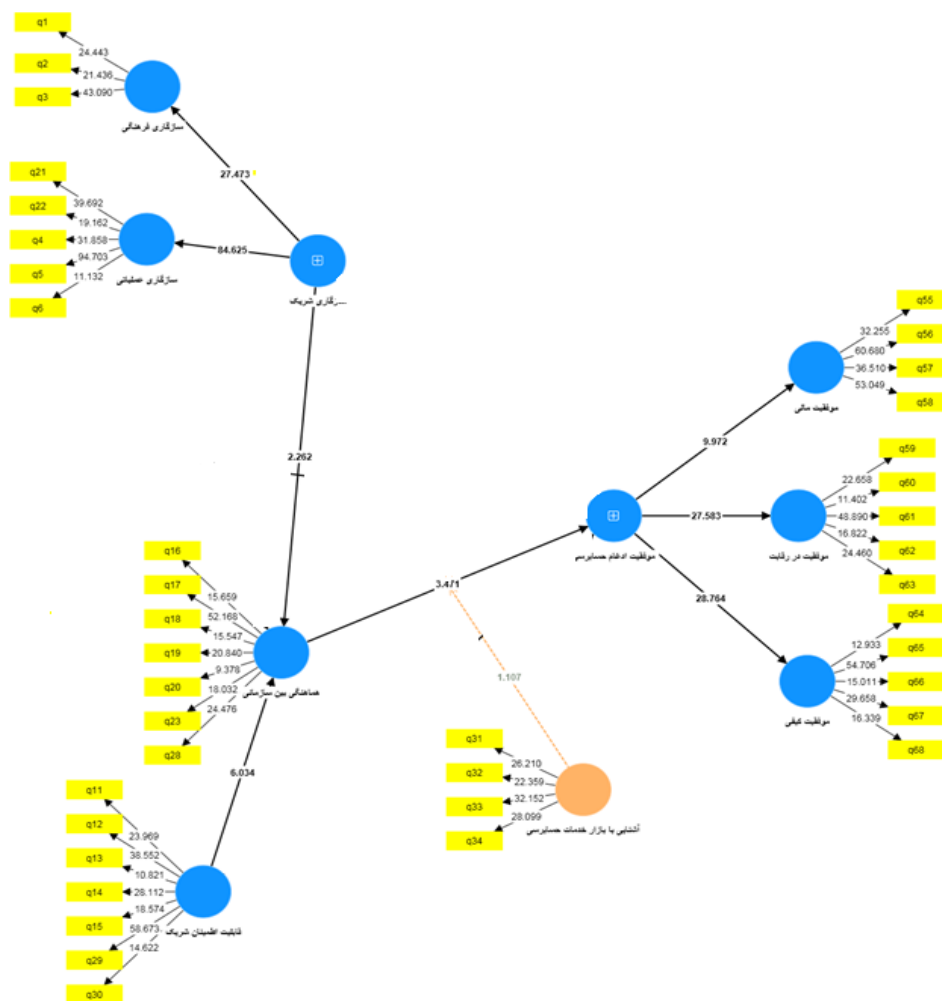
GOF نشان از برازش کلی قوی مدل است. شکل ۲ مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد.

مدل کلی هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را شامل می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای این امر، از معیاری به نام شاخص نیکویی برازش^۱ (GOF) استفاده می‌شود. برای محاسبه این روش از رادیکال حاصل ضرب میانگین دو معیار ضریب تعیین و شاخص حشو (Communality) استفاده می‌شود.

رابطه ۱

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

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. R^2 میانگین مقادیر R Squares درون‌زای مرتبه اول و دوم مدل است که مقدار آن برابر 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: ۰.۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF [وتزلس^۲ و همکاران (۲۰۰۹)]، حاصل شدن ۰.۴۸۰ برای



شکل ۲: مدل ساختاری پژوهش

۵- نتایج آزمون فرضیه‌ها

جدول شماره ۷ نتیجه آزمون فرضیه‌ها را به شرح زیر نشان می‌دهد:

مقدار t-value مسیر میان سازگاری اخلاقی شریک - هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۲۳۹ بوده است. لذا نتیجه می‌شود سازگاری اخلاقی 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. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. 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 ۰/۳۸۳ 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. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

مقدار t-value مسیر میان سازگاری بین سازمانی - موفقیت ادغام حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۹۱ بوده است. لذا نتیجه می‌شود هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت در ادغام موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد. از طرفی با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸)، ربیعی و همکاران (۱۳۹۲) مطابقت دارد.

مقدار t-value مسیر میان آشنایی با بازار خدمات حسابداری x هماهنگی بین سازمانی - موفقیت ادغام حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ کوچکتر از ۱/۹۶ بوده است. لذا نتیجه می‌شود آشنایی با بازار خدمات حسابداری رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت ادغام حسابرسی را تعدیل نمی‌کند. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد.

جدول ۷: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

شماره	مسیر فرضیه	معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	پذیرش/عدم پذیرش
۱	سازگاری اخلاقی شریک --> هماهنگی بین سازمانی	۰.۰۳۵	۲.۳۴۷	0.239	پذیرش
۴	قابلیت اطمینان شریک --> هماهنگی بین سازمانی	0.000	۱۳۲.۵	0.383	پذیرش
۳	هماهنگی بین سازمانی --> موفقیت ادغام حسابرسی	0.00۵	3.۶۲۳	0.191	پذیرش
۵	آشنایی با بازار خدمات حسابرسی* هماهنگی بین سازمانی --> موفقیت ادغام حسابرسی	۰.۲۶۸	۱.۱۰۷	-۰.۰۳۶	عدم پذیرش

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

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. گزینش شرکای مناسب همواره یکی از مسائل کلیدی در شکل‌گیری ادغام‌ها و عملکرد حاصل از آن بوده است. بسیاری از پژوهش‌گران معتقدند آنچه در انتخاب شرکا رخ می‌دهد بر عملکرد حاصل از شکل‌گیری ادغام‌ها مؤثر است. در واقع، شرکت‌ها از طریق انتخاب شرکای مناسب و تنظیم ساختاری برای تنظیم روابط میان آنها، همکاری‌های بین‌شرکتی را ارتقا می‌دهند تا هم از عملکرد حاصل از شکل‌گیری همکاری و هم از هم‌افزایی ناشی از فعالیت‌های مشترک بهره‌برداری کنند.

گزینش شریک از منظر تناسب استراتژیک فرآیند، به منزله انتخاب بنگاههایی است که منابع و قابلیت‌های مورد نیاز را در اختیار داشته و می‌توان آن‌ها را برحسب منابع و قابلیت‌هایی که در اختیار طرف دیگر است، نسبت به همکاری متقاعد ساخت؛ بنابراین انتخاب درست شریک، گویای منطق تصمیم‌گیری عقلانی در شکل‌گیری ادغام است که هر کدام از طرفین آن قادر به اشتراک‌گذاری منابع ارزشمند و مکمل برای دیگر طرفین باشند. مدیریت پرتفوی شرکا و جهت‌دهی استراتژیک به آن، در کانون تحقیقات درباره عملکرد ادغام‌ها قرار دارد. بی‌توجهی به گزینش شرکا با کاستن از عمر و دوام ادغام‌ها عملاً سبب انحراف از استراتژی‌های اصلی و اتلاف منابع مورد نیاز برای حصول اهداف سازمانی می‌شود و هزینه فرصت زیادی را نیز به طرفین درگیر در ادغام تحمیل می‌کند.

براساس نتایج فرضیه اول می‌توان این گونه استدلال کرد که: چنانچه نرخ بالایی از سازگاری اخلاقی 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 تأثیر مثبتی بر هماهنگی بین سازمانی دارد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران^۱ (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه دوم می‌توان این گونه استدلال کرد: قابلیت اطمینان شریک به‌عنوان؛ توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا و به طور مداوم و قابل اعتماد برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف می‌شود. مسلماً در هر سازمانی، هنگامی که افراد با یکدیگر در ارتباط متقابل باشند و روابط مبتنی بر اعتماد بین آنها حاکم باشد، راحت‌تر می‌توانند مشکلات شغلی و استرس‌های مربوطه را رفع 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 کارکردن 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^۱ (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه سوم می‌توان این گونه 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 مسئولیت-پذیری جمعی میسر می‌دانند. بنابراین، شرکا برای به حداکثر

رساندن دانش انتقال و ادغام موسسات مختلف، به دنبال هماهنگی 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 به عنوان 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.

براساس نتایج فرضیه چهارم: موسساتی که سهم بازار بیشتری دارند ادغام موفق‌تری نخواهند داشت. این موضوع را در بازار حسابرسی ایران چنین می‌توان استدلال کرد: با توجه به خصوصیات فرهنگی ناظر بر جامعه ایرانی و عدم وجود سابقه فرهنگی بالا در خصوص امور اشتراکی، بسیاری از شرکا پس از ادغام نیز مشتریان خود را به صورت جداگانه و تحت نام موسسه جدید حسابرسی می‌کنند. به عبارتی در مشارکت جدید نیز هر موسسه به صورت جزیره‌ای عمل کرده و منافع خود را برداشت می‌کند. از طرفی، قوانین مرتبط با انحصارگرایی و الزامات گزارشگری و نیز چرخش حسابسان، سبب کاهش تمرکز بازار حسابرسی در یک صنعت خاص می‌شود. لذا آشنایی با بازار خدمات حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام را تعدیل نکرده است. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد.

منطبق بر نتایج فرضیه‌های اول و دوم پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی جهت دستیابی به موفقیت در فرآیند ادغام؛ ضمن کسب آگاهی از خصوصیات رفتاری شرکا بر ویژگی‌های سازگاری اخلاقی 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 سوم، پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی در فرآیند ادغام؛ به ویژگی هماهنگی بین سازمانی شرکا توجه ویژه داشته باشند زیرا که تمامی ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی و فرهنگی شرکا در هماهنگی بین سازمانی آنان تبلور پیدا می‌کند و چنانچه شرکا همسو و هماهنگ نباشند ادغام موسسات موفقیت‌آمیز نخواهد بود، بنابراین آنان باید شرکایی را برای ادغام انتخاب کنند که با آنان هماهنگ‌تر باشد.

ادغام موسسات، یک ویژگی مختص بخش خصوصی نیست و سازمان‌های دولتی به طور گسترده از راهبرد ادغام استفاده می‌کنند. لذا پیشنهاد می‌شود پژوهشی در خصوص ادغام: وزارتخانه‌های صنایع و معادن با وزارت بازرگانی؛ ادغام: ادارات مالیات بر عملکرد با مالیات بر ارزش افزوده؛ ادغام: سازمان امور مالیاتی با گمرک و اموال تملیکی با لحاظ کردن خصوصیات رفتاری مدیران در این بخش‌ها صورت گیرد.

با توجه به اینکه موفقیت در ادغام موسسات متغیری است که تحت تأثیر عوامل متعددی قرار می‌گیرد، می‌توان موارد زیر را به عنوان پیشنهادی برای انجام پژوهش‌های آتی در نظر گرفت:

- ۱- تأثیر سایر متغیرهای موثر بر هماهنگی بین سازمانی از جمله دانش و تخصص شرکا در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۲-
- تأثیر سایر متغیرهای شغلی مانند رضایت‌مندی شریک، رتبه موسسات حسابرسی و... موثر بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی ۳- به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌گردد؛ مشوق‌های لازم را برای تشویق ادغام موسسات حسابرسی شامل تخفیف در نرخ مالیاتی، ارتقای درجه صلاحیت، تسهیل در پذیرش بعنوان حسابسان معتمد بورس و... را فراهم نمایند. ۴- به نهادهای ناظر حرفه‌ای پیشنهاد می‌شود تا در خصوص حصول اطمینان از اینکه ادغام موسسات حسابرسی موجب بهبود انگیزه‌ها و شایستگی‌های حسابسان 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

- decisions. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 (2): 137-159.
- * 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.
- * Glaister, Keith W. (1996). UK-Western European Strategic Alliances: Motives and Selection Criteria. Journal of Euromarketing 5(4):5-35.
- * Hagh khah rodsari, M.R. Ganji Nia, H. Bagher salami, S. Azade del. M.R.(2023) "Consequences of Implementing the Organizational Excellence Model (EFQM) with Emphasis on Ethical Components and Its Impact on the Organizational Perspective".Ethics in Science and Technology;18(1):96-106(In Persian).
- * Hitt, M. A., Dacin, M. T., Levitas, E., Airegle, J. L., & Borza, A. (2000). Partner selection in emerging and developed market contexts: Resource-based and organizational learning perspectives. Academy of Management Jo
- * Hoseini nasab, H. khodamipour, A. Porheidari, O. (2023). "Managing the Conflict of Interest, an Effort for Improving the Ethical Performance in the Independent Auditing Profession. Ethics in Science and Technology;17 (4) :75-85(In Persian).
- * Krishnan, G. and Visvanathan, G. , (۲۰۱۱). Is there an association between earnings management and auditorprovided tax services?. Journal of the American Taxation Association, Vol.۳۳,No. ۳,p:۱۳۵-۱۱۱.
- * Najeb, M. (2016). Towards a Strong Ethics Codes for Professional Accounting and Auditing. Journal of Business and Management. 18 (11). 89-96
- * Palmeira, M., Gunasti, K. (2023). The Conflict Between Partnership and Fairness in the Decision of Whom to Help. J Bus Ethics 183, 1173-1188.
- * Rahmani, A. Mohammadi Oroja, F. (۱۳۹۰). "Investigation of the obstacles to the formation of large auditing institutions in Iran", Danesh Audit, year ۱۱,number ۴۵,winter ۲۰۱۹. pp. ۱۸۲ (In Persian).
- * Rasso,T.J.(2015).Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. journal of Accounting, Organizations and Society Forth Coming;46 :44-45
- * Razzaghi M, Ghalavandi H, Mousavinia S M.(2022). Investigating the Effect of Organizational Culture and Team Work on Teachers' job Performance Emphasizing the Mediating Role of Professional Ethics. Int. J. Ethics Soc; 4 (1): 66-73. (In Persian).
- * Rigsbee, E. R. (2000). Developing strategic alliances. Mississauga, Canada: Crisp Learning
- * Selnes, F. & Gonhaug, K. (2000). Effects of supplier reliability and benevolence in business marketing. Journal of Business Research, 49(3), 259
- * آقایی، محمد علی. حصارزاده رضا (۱۳۹۱). الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری. ۷ (۳). صص ۶۴-۵۳.
- * باباجانی، جعفر. ثقفی، علی، رستگار مقدم، هیوا (۱۳۹۹). مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری. عنوان نشریه. ۵ (۱۰). صص ۱-۲۸.
- * رحمانی نیا، احسان. یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۶). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی. فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ۶. شماره ۲۴. صص ۱۴۵-۱۶۵.
- * عباس زاده، اکبر. قنبری، مهرداد. جمشیدی نوید، بابک. مسعودی، جواد (۱۴۰۳). شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی اخلاق با استفاده از روش داده بنیاد. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره ۱۳/ شماره ۲(پیاپی ۵۰)/ صص ۶۱ تا ۷۲.
- * مشایخی، بیتا. طاهری، زهرا (۱۴۰۲). تدوین مدل چالش‌های اخلاقی حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره ۱۳/ شماره ۲. پیاپی ۵۰ تابستان ۱۴۰۲ صص ۱۰۵-۱۲۰.
- * نمازی، محمد. رجب‌دوری، حسین (۱۳۹۸). آزمون «الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای حسابداری» با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی. نشریه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، پیاپی ۴۳ (پاییز ۱۳۹۸). صص ۱-۲۶.
- * Al-Ajmi, J. (2009). Audit firm, corporate governance and audit quality: Evidence from Bahrain. Advances in Accounting, 25(1), 64-74.
- * Alam, M.A., Rooney, D., Lundmark, E. et al. (2022). The Ethics of Sharing: Does Generosity Erode the Competitive Advantage of an Ecosystem Firm?. J Bus Ethics 3 (2) :53-60
- * Bagherzadegan, R. Moradzadehfard M. Porzamani Z.(2022)Explaining the Relationship between Materialism and Metamaterialism with the Auditor's Unethical Judgment. Ethics in Science and Technology 2022; 17 (3) :169-173(In Persian).
- * Barrainkua, I. Marcela E. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behavior. Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting. 21. 17- 52 .
- * Batt, P. J. & Purchase, S. (2004). Managing collaboration within networks and relationships. Industrial Marketing Management, 33(3), 16.
- * Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2000). The effect of moods on auditors' inventory valuation

- * Tabarsa, Gholam Ali and Nazarpuri, Amirhoshang, (2013). Management based on organizational intelligence, Tehran: Mehraban Eshar Publishing House, first edition(In Persian).
- * 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.
- * Yousefi S, Banimahd B, Nikoomaram H . (2022) .The Role of Ethical Ideologies and Economic Conservatism on Corporate Social Responsibility Attitudes. Int. J. Ethics Soc; 4 (3) :51-58(In Persian).



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

The role of the components of ethical compatibility and reliability of partners in the success of mergers of audit firms

Vahed Azari

Ph.D Student in Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
az.vahid۳۵@gmail.com

Bahram Hemmati

Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
Corresponding Author
phd.azad.karaj.1402@gmail.com

Mehdi Moradzadehfard

Associate Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
Moradzadehfard@yahoo.com

Seyed Hosein Hoseiny

Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
H.hoseiny@yahoo.com

Abstract

The increase in the intertwining of the global economy and the complexity of business has caused the selection of partners not only with criteria of resources and financial results, but a range of criteria that focus on aspects of the partners' culture or vision are in the focus of the partners' attention. The present study was compiled with the aim of explaining the relationship between ethical compatibility and reliability of partners with the mediation of inter-organizational coordination on the success of the merger of audit firms. This research is practical in terms of purpose and survey type in terms of data collection method. The subject area of this research is in the field of behavioral accounting research. The statistical population of the research is all certified accountants working in the accounting and auditing profession in ۲۰۲۲. The sampling method was random and finally ۳۹۰ people completed the research questionnaires. The results show that moral compatibility and reliability of partners have a positive and significant relationship with inter-organizational coordination and inter-organizational coordination also has a relationship. It is positive and meaningful with the success of merging audit firms. Also, familiarity with the audit services market does not moderate the relationship between inter-organizational coordination and success in the merge of audit firms.

Key words: ethical compatibility, reliability, inter-organizational coordination, familiarity with the market of audit services, success in the merge of audit firms.

