


Relationship-Oriented Strategies in the Iranian Audit Market: A Qualitative and Quantitative Analysis

Mohammad Mahdi Kasaei 

Ph.D. Student of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom,
Kasaie1361@gmail.com

Fakhreddin Mohammadrezaei * 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran,
F.mrezaei@khu.ac.ir

Reza Gholami Jamkarani 

Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom,
Iran, Accountqhom@gmail.com

Omid Faraji 

Assistant Professor, Department of Management and Accounting, College of Farabi, University of
Tehran, Qom, Iran, faraji_omid@R.ac.ut

Abstract

Purpose: This study investigates the phenomenon of relationship-oriented strategies in the audit market of Iran and identifies the various forms of strategies used by audit firms to build and maintain relationships with clients.

Method: Using qualitative and quantitative approaches, in-depth and semi-structured interviews were conducted with audit partners, and a questionnaire was designed to collect quantitative data.

Findings: The qualitative findings reveal that Iranian audit firms employ favoritism relationships with a social approach and utilitarian relationships with an economic and political approach. Moreover, the study found that large and old audit firms exhibit different behaviors in terms of utilitarian relationships compared to small and young audit firms. The quantitative approach involved factor analysis, which confirmed the validity and reliability of the introduced model, and the test of the data indicated that only half of the identified relationship-oriented strategies in qualitative approach were confirmed as common forms of relationship-oriented in the Iranian audit market.

Conclusion: The results of the study indicate that Iranian audit firms inevitably use relationship-oriented strategies as a business strategy to mitigate the negative effects of economic issues on their business.

Contribution: As an initial effort, this study provides a comprehensive and lucid depiction of the phenomenon of relationship-oriented strategies, and their classification into various forms, as well as their prevalence in the context of the Iranian audit market.

Keywords: Audit Market, Social Ties, Relationship-Oriented Strategies.

Research Article

Cite this article: Kasaei, Mohammadrezaei, Gholami Jamkarani & Faraji (2023) Relationship-Oriented Strategies in the Iranian Audit Market: A Qualitative and Quantitative Analysis, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.10, NO.3, Fall 2023, 73-107.

DOI: 10.30479/jfak.2023.18292.3061

Received on 10 January, 2023 **Accepted on** 13 April, 2023

© The Author(s).



Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Fakhreddin Mohammadrezaei (F.mrezaei@khu.ac.ir)

استراتژی‌های رابطه‌مداری در بازار حسابداری ایران: تحلیل کیفی و کمی

محمد مهدی کسائی^۱

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم، قم، ایران. kasaie1361@gmail.com

فخرالدین محمدرضایی^۲

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. F.mrezaei@khu.ac.ir

رضا غلامی جمکرانی^۳

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. Accountqhom@gmail.com

امید فرجی^۴

استادیار، گروه حسابداری، پردیس فارابی، دانشگاه تهران، قم، ایران. faraji_omid@R.ac.ut

چکیده

هدف: این مطالعه به بررسی استراتژی‌های رابطه‌مداری در بازار حسابداری ایران می‌پردازد و اشکال مختلف استراتژی‌های مورد استفاده مؤسسات حسابداری برای ایجاد و حفظ روابط با مشتریان را شناسایی می‌کند.

روش: با استفاده از رویکردهای کمی و کیفی، مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته با شرکای حسابداری انجام شد و پرسشنامه‌ای برای جمع‌آوری داده‌های کمی طراحی شد.

یافته‌ها: یافته‌های کیفی نشان از ساختار روابط مطلوبیت‌طلبانه با رویکرد اجتماعی و روابط منفعت‌طلبانه با رویکرد اقتصادی و سیاسی در بازار حسابداری ایران دارد. به علاوه، مؤسسات بزرگ و قدیمی نسبت به مؤسسات کوچک و جوان در برقراری ارتباط، متفاوت عمل می‌نمایند. رویکرد کمی شامل تحلیل عاملی بود که روایی و پایایی مدل معرفی شده را تأیید کرد و آزمون داده‌ها نشان داد که تنها نیمی از راهبردهای رابطه‌مداری شناسایی شده در رویکرد کیفی به‌عنوان اشکال رایج رابطه‌مداری در بازار حسابداری ایران تأیید شدند.

نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد مؤسسات حسابداری برای کاهش تهدیدات ناشی از مسائل اقتصادی، به‌گونه‌ای اجتناب‌ناپذیر، از رابطه‌مداری به‌عنوان راهبرد کسب‌وکار استفاده می‌نمایند.

دانش‌افزایی: این پژوهش به‌عنوان یک تلاش اولیه، تصویری جامع و شفاف از استراتژی‌های رابطه‌مداری و طبقه‌بندی آن‌ها به اشکال مختلف و نیز رواج آن‌ها در بازار حسابداری ایران ارائه می‌کند.

واژگان کلیدی: بازار حسابداری، پیوندهای اجتماعی، استراتژی‌های رابطه‌مداری.

مقاله پژوهشی

*استناد: کسائی، محمدرضایی، جمکرانی و فرجی (۱۴۰۲)؛ استراتژی‌های رابطه‌مداری در بازار حسابداری ایران: تحلیل کیفی و کمی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۰، شماره ۳، پیاپی ۳۸، پاییز ۱۴۰۲، ۷۳-۱۰۷.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۱۰/۲۰ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۲/۱/۲۴



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

گرانوویتر ۱ (۱۹۸۵: ۴۸۱) بر اهمیت پیوندهای اجتماعی در تحلیل فعالیت‌های اقتصادی در جامعه صنعتی مدرن تأکید دارد. پیوند اجتماعی منجر به دسترسی به منابع و فرصت‌های جدید، حمایت‌های موجود در جامعه و تسهیم اطلاعات می‌شود که می‌تواند منشأ تسهیل کنش‌ها و تسریع در انجام مبادلات در جامعه و کاهش هزینه مبادلات به سبب افزایش اعتماد میان آن‌ها شود. عملکرد اقتصادی پیوند اجتماعی با مفهوم سرمایه اجتماعی نشان داده می‌شود. رابطه مداری به‌عنوان یکی از اجزاء مهم سرمایه اجتماعی و نتیجه سیستم‌های معاصر سیاسی و اقتصادی، شبکه‌ای از ارتباطات غیررسمی بین فردی و ابزاری راهبردی برای تأمین یا تقسیم منافع، منابع و فرصت‌ها برای بقاء، تثبیت و تقویت جایگاه در نظر گرفته می‌شود. هم‌چنین، رابطه مداری تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی مبتنی بر فرهنگ و شرایط اقتصادی و سیاسی، به شکل تیغه‌ای دو لبه، هم می‌تواند با توجه به ماهیت آن، سبب کارایی در جامعه و توسعه تجاری گردد و هم می‌تواند به تبعیض و نابرابری منجر و مانع توسعه اقتصادی گردد (وارن و همکاران، ۲۰۱۴: ۳۷۰).

مطالعات پژوهشی نشان می‌دهند در ایران بر اساس دسته‌بندی هافستد ۱۲ (۲۰۰۱) ویژگی‌هایی نظیر فاصله قدرت و اجتناب از عدم قطعیت بالا (راجی، ۱۳۹۷: ۱۱)، ساختار دولتی و تحصیلدار اقتصاد ایران (فضلی نژاد و احمدیان، ۱۳۸۹: ۱۴۱)، سبب پدید آمدن ساختاری انحصاری (پناهی و امینی، ۱۳۹۰: ۷۸)، به‌شدت سلسله مراتبی و بوروکراتیک (فقیهی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۴) گردیده است. بر اساس دسته‌بندی هامپدن-ترنر ۱۳ (۱۹۹۷) نیز، ایران به‌عنوان جوامع با زمینه بالا ۱۴ در نظر گرفته شده است، که نشان می‌دهد در آن مردم باید قبل از درگیر شدن در تجارت، دانشی از همتایان تجاری خود کسب کرده و یک رابطه بر پایه اعتماد ایجاد نمایند. از دیگر از ویژگی‌های خاص ایران، خلأ نهادهای فعال و پشتیبان فعالیت بازارها (سخدری و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۱)، ضعف قوانین حاکم بر رقابت در بازار و حتی ضد بازار و فقدان شفافیت اطلاعات (فقیهی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۹) و در نتیجه عدم اطمینان و افزایش هزینه معاملات، در کنار فعالیت ضعیف نهادهای مدنی (صدیقی و همکاران، ۱۳۹۸: ۷۰) و روابط غیرمستقیم (انتقال اطلاعات منفی از طریق بهانه‌های مؤدبانه یا طفره‌روی) (جوادیان و دستمالچیان، ۲۰۰۳: ۱۳۱) است. این خصوصیات جامعه ایران زمینه را برای انجام امور از طریق رابطه مداری به‌عنوان یک ضرورت و جزئی لاینفک از الگوهای رفتاری فراهم نموده است. این ویژگی‌ها نشان می‌دهد که ایران بستر پژوهشی مناسبی برای بررسی این پدیده است.

بازار حسابرسی کشور فاقد انگیزه‌ها و شایستگی‌های طرف تقاضا و عرضه برای حسابرسی باکیفیت و تحت تأثیر محدودیت‌های قیمت‌گذاری است. چنین شرایط نامطلوبی ناشی از عوامل

متعددی هم چون ساختار اقتصادی کشور، ضعف قوانین مربوط به حمایت از سرمایه‌گذاران و ذینفعان، حاکمیت شرکتی ضعیفی (تمرکز مالکیت)، ساختار ضعیف بازار سرمایه و ریسک دادخواهی پایین برای مؤسسات حسابرسی است. چنین شرایطی در حالی است که رقابت شدید بین حسابرسان (حیدری سورشجانی و جودکی، ۱۴۰۱: ۱۱۶)، اوضاع را نگران‌کننده‌تر کرده و بقاء مؤسسات حسابرسی را نیز در معرض خطر قرار داده است (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۸: ۸۹-۹۱). شواهد موجود مطابق تئوری‌های متمایزسازی نشان می‌دهد که در چنین شرایطی حسابرسان ایرانی نمی‌توانند از استراتژی‌های متمایزسازی برای کاهش فشار رقابتی، بهره ببرند. همچنین برخلاف انتظار بر اساس مدل اقتصادی برتراند (هال واریان، ۱۹۹۲: ۲۹۱-۲۹۲) برای سهم مساوی حسابرسان در چنین بازاری، ۵۸ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توسط ۲۰ درصد از مؤسسات حسابرسی کسب‌شده است (آمار جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۴۰۰). با در نظر گرفتن جامعه رابطه مدار و تعامل‌گرای ایران، پژوهش حاضر به مطالعه پدیده رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران به‌عنوان یکی از علل ناهمگونی سهم بازار مؤسسات حسابرسی، می‌پردازد.

با توجه به پیشینه و مسئله بیان شده پژوهش حاضر در پی پاسخ به سوالات زیر است:

۱. اشکال مختلف رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران کدام هستند؟

۲. کدامیک از اشکال رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران رواج بیشتری دارد؟

رابطه مداری بسته به شرایط فرهنگی و اجتماعی به‌عنوان چارچوب رایج و یکی از استراتژی‌های راهبردی و عاملی حیاتی برای پیشبرد اهداف و سیاست‌های اقتصادی و توسعه کسب‌وکار و فرصتی برای بهبود سهم بازار بخصوص در بازارهای پیچیده و بشدت رقابتی معرفی گردیده است (شعلان و همکاران، ۱۶، ۲۰۲۱: ۲). تحت این استراتژی بنگاه‌های اقتصادی خدمات حرفه‌ای نظیر حسابرسان، حیاتی است علاوه بر تمایز مبتنی بر ابعاد حرفه‌ای، به راهبردهایی با رویکرد رابطه مداری به‌منظور کسب مزیت رقابتی بپردازند (رید^{۱۷}، ۲۰۰۹: ۳۸۲). در چنین شرایطی به‌عنوان بخش مهمی از فعالیت روزمره، حسابرسان باید در کنار ارائه خدمات حسابرسی، مشارکت فعالانه‌ای در رویدادهایی داشته باشند که منجر به افزایش توجهات به آن‌ها، افزایش ادراکات صاحب‌کاران و در نتیجه حفظ صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران جدید (برورگ و همکاران، ۱۸، ۲۰۱۳: ۵۹-۵۸)، و بالطبع افزایش سهم بازار مؤسسات می‌شود. رابطه مداری در بازار حسابرسی بر اساس نظریه رابطه مداری با محوریت گوانسی قابل تفسیر و توضیح است.

پژوهش حاضر از چندین طریق، دانش‌افزایی‌هایی برای ادبیات پژوهشی حسابرسی به همراه دارد. اول این‌که با توجه به عدم بررسی و ارائه طبقه‌بندی از شکل و ساختار خاص رابطه مداری در حرفه حسابرسی و صرفاً بررسی کمی آثار آن بر روی متغیرهای حسابرسی با

استفاده از اشکال محدود به‌دست‌آمده از این پدیده در ادبیات پژوهشی رابطه‌مداری در دیگر حوزه‌های جغرافیایی دیگر نظیر لیو و همکاران (۲۰۱۱) و بائولی چی و همکاران (۲۰۱۶) یوئن و چان (۲۰۱۳)، فان و همکاران (۲۰۱۲) و لیو (۲۰۱۳)، این پژوهش به‌عنوان اولین، در ادبیات پژوهشی حسابرسی، با استفاده از رویکردهای کیفی و کمی مدل مستقل، جامع، قابل‌اتکای و جدیدی در ارتباط با شکل و ساختار روابط، شامل ماهیت، پایه، رکن و ماهیت تبادل و میزان رواج آن‌ها را در بازار حسابرسی ایران، به‌عنوان یک محیط پژوهشی غنی برای بررسی این پدیده، ارائه داده است. دوم، با اتکای به این رویکرد پژوهشی در بررسی این پدیده در حرفه حسابرسی، زمینه را برای پژوهش‌های کمی آتی به‌منظور بررسی دقیق‌تر آثار آن‌ها بر روی متغیرهایی نظیر کیفیت حسابرسی فراهم نموده است. سوم، این پژوهش می‌تواند جامعه حسابرسی را در شناسایی یک راهبرد مناسب برای فائق آمدن بر شرایط رقابتی ناقص در بازار حسابرسی ایران یاری رساند. این مدل نشان می‌دهد که ۳۱ مضمون از رابطه‌مداری در سه شکل در بازار حسابرسی ایران مشاهده می‌شود که ۱۶ مضمون آن در ۲ بعد رواج بیشتری دارد. همچنین یافته‌های ما نشان می‌دهد که تدوین مدل جامع از رابطه‌مداری در بازار حسابرسی ایران به دلیل خاص بودن محیط پژوهشی، ضروری است؛ چراکه برخی از اشکال رابطه‌مداری شناسایی شده‌اند که در متون بین‌المللی مورد نداشته‌اند مانند اثر گذاری-جهت دهی، نظارتی-مدیریتی، رسانه‌ای و متمایزکننده. همچنین، لازم به ذکر است که این پژوهش با رویکرد کیفی و کمی به‌طور هم‌زمان، نه تنها شواهد قابل‌اتکاتری ارائه داده، بلکه مدل ارائه‌شده در این پژوهش اشکالی از رابطه‌مداری را ارائه نموده است، مانند آنچه در جملات بالاتی ذکر شد، که تاکنون در ادبیات پژوهشی این پدیده، شناسایی و بزارش نشده بودند.

در ادامه بخش مرور پیشینه و مبانی نظری ارائه‌شده است. در بخش سوم، طرح و روش پژوهش تشریح شده است. در بخش چهارم ابتداء تحت رویکرد کیفی، اشکال مختلف رابطه‌مداری در بازار حسابرسی ایران معرفی و سپس مدل پژوهش ارائه شده است و در ادامه بخش چهارم در قالب رویکرد کمی، اشکال رایج آن در بازار حسابرسی ایران بررسی، تحلیل و تبیین گردیده‌اند. نهایتاً آخرین بخش هم تحت عنوان بحث و نتیجه‌گیری ارائه‌شده است.

۲- زمینه، مرور پیشینه و مبانی نظری پژوهش

۲-۱. مبانی نظری

رابطه‌مداری در کشور چین تحت عنوان مفهوم گوانسی و بعضاً در خاورمیانه به‌خصوص کشورهای عربی تحت عنوان مفهوم واستا مورد پژوهش واقع شده است. به‌طورکلی این جریان پژوهشی علی‌رغم نوظهور بودن در حال رشد است و توجه پژوهشگران را در سال‌های اخیر به خود جلب کرده است. علی‌رغم این‌که در حوزه کسب‌وکار، رابطه‌مداری بر اساس دو رویکرد

کیفی و کمی صورت پذیرفته، در حوزه حسابرسی شواهد مبتنی بر رویکرد کمی در دسترس است.

در خصوص گوانسی به‌عنوان روابط بین فردی در چین، ژن و پیرس^{۱۹} (۱۹۹۶: ۱۶۴۲) و کائو و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۴: ۲۱۸) با تکیه بر دیدگاه تجاری، آن را نه تنها یک عامل فرهنگی بلکه یک نیروی نهادی و پشتیبان و ساختار حاکمیتی معرفی نموده‌اند. آن‌ها نشان دادند که در سطح شرکتی، گوانسی را می‌توان به‌عنوان سرمایه اجتماعی و یک منبع مشارکتی برای به دست آوردن مزایای واضح از نظر عملکرد مالی، کانال‌های بازاریابی و غیره در نظر گرفت. در خصوص واستا به‌عنوان رابطه مداری در حوزه خاورمیانه، هیکسون و پوگ^{۲۱} (۱۹۹۵: ۲۳۹-۲۱۵) بیان داشتند که این پدیده ریشه در ویژگی‌هایی مانند نفت، اسلام، ریشه‌های تاریخی بادیه‌نشین، تاریخ مشترک حاکمان خارجی و تاریخ استعمار، قبیله‌گرایی و نظام سلسله‌مراتبی دارد، که واستا را به‌عنوان یک هنجار فرهنگی تقویت کرده است.

در رویکرد کیفی، دیویس و همکاران (۱۹۹۵: ۲۰۱۲) رابطه مداری را به‌عنوان منبع اطلاعات، پارک و لو^{۲۲} (۲۰۰۱: ۴۷۳) به‌عنوان یک ابزار مؤثر برای گسترش بازار، استندی فایرد و مارشال (۲۰۰۰: ۴۰) به‌عنوان ابزاری برای کاهش ریسک و کاهش هزینه معاملات با افزایش سطح اعتماد معرفی نموده‌اند. وونگ^{۲۳} (۲۰۰۷) به بررسی نقش رابطه مداری در حوزه کسب‌وکار و گوان^{۲۴} (۲۰۱۱) به بررسی استراتژی و مزیت رقابتی مبتنی بر رابطه مداری هر دو در حوزه پژوهشی چین پرداختند. داه و همکاران^{۲۵} (۲۰۱۷: ۳۰۱) نیز نشان دادند استراتژی ارتباطی نظیر ارتباط با ذینفعان کلیدی و سیگنال دهی مانند ایجاد و استفاده از شهرت به‌عنوان راهبردی برای کاهش آثار خلأ نهادی و افزایش مشروعیت استفاده می‌شود.

در رویکرد کمی و حوزه حسابرسی اغلب پژوهش‌ها صرفاً اثر رابطه مداری را روی متغیرهایی نظیر کیفیت حسابرسی (لئو و همکاران، ۲۰۱۱ و بائولی چی و همکاران، ۲۰۱۶) با استفاده از شکل دوستانه در سطح حرفه، بدنه دولت و محیط‌های آموزشی و کاری و پیشینه مشترک در سطح حرفه و فرا حرفه، حق‌الزحمه حسابرسی با استفاده از اشکال توصیه‌ای در قالب حرفه‌ای و واسط مشترک^{۲۶} نظیر عضو هیئت‌مدیره مشترک (اپلمن، ۲۰۱۷)، رقابت در بازار حسابرسی (نیوتون و همکاران، ۲۷، ۲۰۱۶)، نتایج حسابرسی (هی و همکاران، ۲۰۱۶)، استقلال حسابرسی (یوئن و چان، ۲۸، ۲۰۱۳) و قضاوت حسابرسان با استفاده از مدل ۱۲ سنج‌های (فان و همکاران، ۲۰۱۲ و لئو، ۲۰۱۳) بررسی نموده‌اند.

پژوهش‌های داخلی محدودی نیز به بررسی اثر رابطه مداری بر برخی متغیرها از طریق تکرار پژوهش‌های فان و همکاران (۲۰۱۲) و نیوتون و همکاران (۲۰۱۶) صورت پذیرفته است. این پژوهش‌های پیمایشی اثر رابطه مداری را بر قضاوت‌های اخلاقی (وهاب‌زاده و بنی‌مهد،

(۱۳۹۵)، کنترل‌های داخلی (بیگلر و محمدی، ۱۳۹۶) و استقلال حسابرسان (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۸) مطالعه نموده‌اند.

نقطه ضعف این پژوهش‌ها در حوزه حسابرسی غلبه رویکرد کمی به‌عنوان روش پژوهش و عدم توجه به رویکرد کیفی و استفاده از دسته‌بندی‌های رابطه‌مداری به‌دست‌آمده در دیگر حوزه‌های موضوعی و محیطی پژوهشی، عدم توجه به تفاوت‌های فرهنگی و اجتماعی محیط پژوهشی و در نتیجه عدم ارائه دسته‌بندی جدیدی از اشکال و ماهیت رابطه‌مداری بر اساس ساختار جامعه حسابرسان است. بنابراین، جای خالی یک پژوهشی که مدل جامع از رابطه‌مداری را در بازار حسابرسی ایران را با ترکیب رویکردهای کیفی و کمی ارائه نماید، نمایان است که پژوهش حاضر به این شکاف دانشی می‌پردازد.

۲-۲. رابطه‌مداری

سرمایه اجتماعی حول سه محور می‌چرخد که شامل شبکه‌های به‌هم‌پیوسته روابط بین افراد و گروه‌ها به‌عنوان پیوندهای اجتماعی، سطوح اعتماد که مشخصه این پیوندها است، و منابع یا منفعتی که به‌واسطه پیوندهای اجتماعی به دست می‌آیند و یا منتقل می‌شوند. رابطه‌مداری به‌عنوان شبکه‌ای از ارتباطات غیررسمی بین فردی (فان، ۲۰۰۲: ۵۴۳) که از برهم‌کنش‌های چندگانه پدید می‌آید و توسط هنجارهای اجتماعی و اخلاقی مبتنی بر فرهنگ اداره می‌شوند (وانگ، ۲۹، ۲۰۰۷: ۸۲). بنابراین جامعه شناسان با مرتبط کردن رابطه‌مداری با سرمایه اجتماعی به‌عنوان نوعی پیوند اجتماعی، آن را ابزاری برای انباشت سرمایه در نظر می‌گیرند که باهدف تبدیل سرمایه اجتماعی به سرمایه اقتصادی، سیاسی یا نمادین برقرار می‌شود (گلد و همکاران، ۳۰، ۲۰۰۲: ۷) و از طریق آن دسترسی به مزایا، فرصت‌ها، منافع، منابع و دسترسی به اهداف تسهیل می‌شود (وو، ۳۱، ۲۰۱۳: ۵۵). رابطه‌مداری با توجه به ماهیت و هدف آن به‌مانند تیغه‌ای دو لبه به ارتقاء کارایی و یا تبعیض و نابرابری و در نتیجه فساد و کاهش سطح اعتماد منجر شود (وارن و همکاران، ۲۰۰۴: ۳۶۳-۳۶۴).

آنچه ماهیت و هدف رابطه‌مداری را مشخص می‌کند علاوه بر پیشینه فرهنگی - تاریخی و نظام اجتماعی، و شرایط سیاسی و اقتصادی جامعه مورد پژوهش، نیت شخصی کسانی است که از فرآیند رابطه‌مداری استفاده می‌کنند. به‌عنوان مثال، در حاکمیت نظام اقتصادی دولتی - تحصیلدار با حذف شایسته‌سالاری و شکل‌گیری حامی پروری، روابط ناسالم بر پایه منافع شخصی و انحصار و رقابت ناقص مواجه هستیم. نظام‌های اجتماعی با دسترسی محدود نیز ضمن نامساعد ساختن محیط کسب‌وکار، سبب افزایش هزینه مبادلات و کاهش رقابت‌پذیری و در نتیجه شکل‌گیری روابط ناسالم می‌شود.

ایجاد رابطه به زمان و هزینه نیاز دارد و مستلزم تقویت دو رکن "اعتماد" و "وجه" به‌منظور تقویت رابطه، و حفظ آن مستلزم تبادل و مرور زمان است. "اعتماد"، شامل اعتماد عاطفی و

اعتماد شناختی و «وجهه» شامل چهره بیرونی فرد در یک جامعه است. ارتباطات معمولاً با شناسایی یا ایجاد «پایه» (تسانگ ۳۲، ۱۹۹۸: ۶۵) شروع می‌شود و با تقویت و حفظ آن ادامه می‌یابد. پایه‌های ارتباطی، پیش‌نیاز شروع هر رابطه‌ای است ولی هیچ‌کدام تضمین برقراری ارتباط نمی‌کنند، بلکه هر یک انواع مختلفی از روابط را تعریف و که به نوبه خود نتایج متفاوتی را به همراه دارد. پایه ارتباطی بر اساس پژوهش (ژانگ ۳۳، ۲۰۰۶) و ماهیت ارتباط بر اساس پژوهش سو و لیتلفیلد ۳۴ (۲۰۰۱) را می‌توان به صورت جدول (۱) طبقه‌بندی کرد:

جدول (۱). اهم طبقه‌بندی رابطه مداری با محوری گوانسی در ادبیات پژوهشی

ماهیت ارتباط	پایه ارتباط	دامنه ارتباط	ماهیت تبادل	بعد منفی	اشکال
مطلوبیت طلب	انتسابی ۲۵	الزامی ۳۶	احساس ۳۷	خویشاوندگاری	همشهری، خویشاوندی
منفعت طلب	انتسابی ۳۸	مقابل ۳۹	لطف	بدهی انسانی ۴۰	همکاران، همکلاسی‌ها
	ثالث	سودمند ^{۲۱}	بول و قدرت	زیان اجتماعی	بررسی نشده است

با توجه به پژوهش سو و لیتلفیلد (۲۰۰۱: ۲۰۰) گوانسی مطلوبیت طلب، عاطفی محور بوده و در آن محبت ردوبدل می‌شود. در این شکل از ارتباطات تمرکز بر بلندمدت است (لووت و همکاران ۴۲، ۱۹۹۹: ۲۴۱). گوانسی مطلوبیت طلب مبتنی بر تعهد و عمل متقابل است (ژانگ، ۲۰۰۶: ۳۸۱). گوانسی منفعت طلب به هنجارهای نهادی اشاره دارد که نشانگر تباری اجتماعی ۴۳ مبتنی بر مبادلات قدرت در ساختار بوروکراتیک و دولتی است (سو و همکاران ۴۴، ۲۰۰۳: ۳۱۰) و در آن تعهد و عمل متقابل با ابزاری بودن و فرصت طلبی جایگزین می‌شود. رابطه مداری در این ساختار کارکردی اقتصادی و بر کوتاه‌مدت تمرکز دارد و به عنوان ابزاری برای دستیابی به منافع شخصی در یک فعالیت اقتصادی تعریف می‌شود و می‌تواند شامل معاملات درب پشت و روابط مبتنی بر قدرت باشد (سو و لیتلفیلد ۲۰۰۱: ۲۰۲).

۲-۳. رابطه مداری در ایران

رابطه مداری به عنوان پدیده‌ای پیچیده، از عوامل اقتصادی، فرهنگی (شامل ارزش‌ها و هنجارها)، اجتماعی، سیاسی، تاریخی و نهادی تأثیر می‌پذیرد. به برخی از این عوامل در ادامه، بیشتر، پرداخته می‌شود. از بعد اقتصادی، ایران دارای اقتصادی ترکیبی و در حال گذار (قلی زاده و همکاران، ۱۳۹۸: ۲۲۹)، شامل یک بخش دولتی بزرگ است، که بخش عمده‌ای از آن به صورت متمرکز و دستوری اداره می‌شود (خوشبخت و میر سعید، ۱۳۹۸: ۳)، که زمینه را برای اعطای گزینشی یارانه‌ها، مجوزها، امتیازات و معافیت‌ها یا همان انحصار فراهم و به تعبیری منجر به ایجاد دولت تحصیلدار شده است و از شکل‌گیری یک بازار رقابتی که در آن فعالان بخش خصوصی بتوانند به تولید و ارائه خدمات بپردازند، جلوگیری نموده است (پناهی-امینی، ۱۳۹۰: ۶۱). دولت‌های تحصیلدار با دیوانسالاری حجیم بهترین فرصت را برای برقراری روابط نابرابر و توزیع رانت فراهم می‌کنند (رز - آکرمن ۴۵، ۱۳۸۵: ۳۹۰).

از بعد هویت فرهنگی بر اساس مدل هافستد، جامعه ایرانی با امتیاز ۴۱، ماهیتی جمع‌گرا دارد. جمع‌گرایی از ویژگی‌های یک نظام تحصیلدار می‌باشد. بر اساس طبقه‌بندی ریچارد گشتلند (۱۹۹۹) یکی دیگر از ویژگی‌های فرهنگی ایران، رابطه محوری^{۴۷} در مقابل فرهنگ معامله‌گرا ۴۸ است، که در آن ایجاد روابط بر قواعد مذاکرات تجاری اولویت دارد. روابط معنایی فراتر از قراردادهای قانونی به دلیل ضعف ساختار حقوقی و قانونی دارد. اعتماد مبتنی بر روابط بر اعتماد به ساختار سیستم و قانونی غلبه دارد.

از بعد هویت اجتماعی یافته‌های پژوهشی حاکی از افزایش طیف روابط ناسالم و منفعت طلبانه در ایران است. دیگر نتایج بر مقطعی بودن تعاملات، نحیف بودن نهادهای مدنی (صدیقی اورعی و همکاران، ۱۳۹۷: ۷۶). و پایین بودن سرمایه اجتماعی (عبدالمهی و موسوی، ۱۳۸۶: ۲۲۵) دلالت دارد. از طرفی ساختار نظم اجتماعی در ایران نظم با دسترسی محدود پایه است (سویگر ۴۹ و اصفهانی، ۲۰۱۴: ۲۵۷). در چنین ساختاری جامعه مدنی قدرتمند نبوده و ترتیبات اجتماعی نیز به هویت شخصی وابسته است (زمانی، ۱۳۹۸: ۹۰). بنابراین در این ساختار شاهد انحصار، خلق رانت و روابط ناسالم، افزایش هزینه معاملات و مانع از شکل‌گیری بازارهای اقتصادی و سیاسی هستیم (زمانی، ۱۳۹۸: ۷۹).

در یک جمع‌بندی در دیدگاه کلان غلبه ویژگی فرهنگ رابطه محوری بر اساس طبقه‌بندی گشتلند (۱۹۹۹)، سیستم نامناسب توزیع منابع، نظام اداری ناکارآمد و مستعد چانه‌زنی از طریق ایجاد روابط (رنانی، ۱۳۹۸: ۱۶)، وجود خلأهای نهادی (عسکری و همکاران، ۱۳۹۹: ۳۰)، ضعف حاکمیت نهادهای مدنی (مقتدر و همکاران، ۱۴۰۰: ۴۴۰)، ساختار ضعیف حاکمیت قانون^{۵۰}، نظام اقتصادی تحصیلدار (فضلی نژاد و احمدیان، ۱۳۸۹: ۱۴۱) و ساختار نظم اجتماعی با دسترسی محدود (سویگر و اصفهانی، ۲۰۱۴: ۲۵۷)، ایران را به حوزه پژوهشی خاص برای بررسی پدیده رابطه‌مداری و شناسایی و طبقه‌بندی اشکال مختلف آن تبدیل نموده است.

۳- روش‌شناسی

در این قسمت با توجه به این‌که ما از روندهای ترتیبی رویکرد ترکیبی بهره برده‌ایم، ابتدا روش پژوهش و یافته‌های رویکرد کیفی (شناسایی عوامل بر اساس تحلیل مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسسات حساسی) ارائه می‌شود. در ادامه، روش پژوهش، آماره توصیفی و تحلیلی رویکرد کمی (تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده بر اساس پرسشنامه طراحی شده) که تکمیل‌کننده و تأییدکننده نتایج به‌دست‌آمده بر اساس رویکرد کیفی، ارائه شده است.

۳-۱. رویکرد کیفی

در این بخش از پژوهش هدف بررسی پدیده رابطه‌مداری، به‌منظور شناسایی و درک ساختار و طبقه‌بندی اشکال مختلف آن در بازار حساسی ایران، به‌عنوان فرآیندی پیچیده از تعاملات

اجتماعی است. با مرور پژوهش‌های انجام‌شده قبلی در خصوص رابطه مداری در بازار حسابرسی، این پژوهش‌ها بینش محدودی در خصوص شکل و ماهیت رابطه مداری و اشکال رایج آن ارائه نموده‌اند و بر اساس چارچوبی واحد باوجود تفاوت‌های فرهنگی میان جوامع مختلف عمدتاً مزایا و پیامدهای رابطه مداری را برجسته کرده‌اند. بنابراین با علم به محدودیت‌های پژوهش‌های قبلی و استفاده صرف از روش پژوهش کمی در مطالعه تعاملات اجتماعی و فعالیت‌های رفتاری انسان (عرفان منش، ۱۳۹۴: ۳)، پژوهش حاضر از رویکرد کیفی تحلیل مضمونی با ماهیت اکتشافی و تفسیری به منظور درک بهتر این پدیده‌های اجتماعی و رفتاری و تبیین آن بهره می‌برد.

۳-۱-۱. جمع‌آوری داده‌ها

داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته استاندارد با شرکای مؤسسات حسابرسی جمع‌آوری شده‌اند. مصاحبه‌ها در دو مرحله مقدماتی و اصلی صورت پذیرفت. هدف از مصاحبه مقدماتی جلوگیری از هرگونه سوگیری و یافتن هرگونه مشکلات احتمالی در طرح سؤالات و گریز احتمالی مصاحبه‌شوندگان در مرحله اصلی و اثر آموزش‌های داده‌شده قبل مصاحبه است. چارچوب اولیه برای طراحی سؤالات مصاحبه بر اساس طبقه‌بندی سو و لیتلفیلد (۲۰۰۱) است و از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد در مورد ساختار و اشکال رابطه مداری در بازار حسابرسی اظهارنظر نمایند.

اطلاعات مربوطه به مصاحبه و مصاحبه‌شوندگان در جدول (۲) ارائه شده است. تعداد ۲۱ شریک حسابرسی به صورت هدفمند و به روش گلوله برفی انتخاب شدند. اتکای بر روش گلوله برفی زمینه برقراری ارتباط با نمونه‌های انتخابی و ایجاد بستری مناسب و اعتمادبخش را برای مصاحبه‌ها فراهم آورد. در مرحله مقدماتی مصاحبه‌ها با ۵ تن از شرکای اصلی و ۱ تن مدیر فنی موسسه حسابرسی صورت پذیرفت، که دارای ترکیبی نامتقارنی به لحاظ معیارهای اندازه موسسه، سهم بازار، تجربه و جایگاه سازمانی بودند. با توجه به نتایج به دست آمده در مرحله اول در مصاحبه اصلی انتخاب نمونه‌ها بیشتر متوجه شرکای پرنفوذ و شناخته‌شده مؤسسات بزرگ و معتمد بورس گردید چراکه به لحاظ سابقه حضور، تجربه و تسلط به شرایط بازار حسابرسی و همچنین جسارت و شفافیت بیان و درنهایت خروجی مصاحبه‌ها عملکرد بهتری داشتند. در مرحله دوم با ۱۵ نفر از شرکای اصلی مصاحبه‌ها صورت پذیرفت. در پایان مصاحبه ۱۵ ام نهایتاً با توجه به عدم حصول مطلب جدیدی با نظر گروه پژوهش مصاحبه‌ها متوقف گردیدند.

با هریک از شرکای به جز ۲ مورد تنها یک‌بار مصاحبه صورت پذیرفته است. از ۲۱ مصاحبه انجام‌شده ۵ مورد تلفنی و الباقی حضوری بوده‌اند. زمان مصاحبه‌ها به‌طور متوسط بین ۱۰ تا ۱۰۰ ساعت بوده است. برای حفظ محرمانه بودن، اطلاعاتی که احتمالاً شرکای را شناسایی می‌کند،

ارائه نشده است. از ۲۱ شریکی که با آن‌ها مصاحبه انجام شده است، ۱۴ نفر از آن‌ها شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبق رتبه‌بندی سال ۱۴۰۰ و ۵ نفر از شرکای مؤسسات متوسط و کوچک غیر معتمد بورس هستند.

۳-۱-۲. تحلیل داده‌ها

پاسخ تمامی شرکای مصاحبه شده به صورت صوتی ضبط شدند. قبل از شروع مصاحبه از مصاحبه‌شونده اجازه استفاده از دستگاه ضبط گرفته شد ۵۸. ضبط مصاحبه به تفسیر پاسخ‌ها با کمترین میزان خطا، کمک می‌کند. علاوه بر این ما به همه مصاحبه‌شوندگان اطمینان دادیم که پاسخ‌های آن‌ها محرمانه باقی می‌ماند و تمام نقل‌قول‌های مورد استفاده در پژوهش، عاری از هرگونه اطلاعات شناسایی است. به هر شریک بر اساس حروف الفبای یک کد از P1 تا P21 تخصیص داده شده است. مصاحبه‌های ضبط شده به منظور استخراج کدها به صورت متن درآمده و سپس بررسی و بازخوانی شدند تا ایده‌ها، الگوهای اعتقادی و اقدامات تکرارشونده شناسایی و استخراج و مبنای تجزیه و تحلیل داده‌ها قرار گیرند (کنو^{۵۱} و همکاران، ۲۰۱۷: ۲۶). لازم به ذکر است که کدگذاری از طریق نرم افزار به روز شده مکس کیو دی ای^{۵۲} انجام شد. درنهایت پژوهش‌گر در مورد کدگذاری نهایی توافق و مفاهیم استخراج و مقوله‌بندی شدند. برای این منظور از روش کدگذاری باز برای تقلیل داده‌ها و از کدگذاری محوری برای طبقه‌بندی آن‌ها استفاده شد و با کدگذاری انتخابی روابط میان آن‌ها مشخص شد (گلنیزر و همکاران^{۵۳}، ۲۰۰۸). برخی از اطلاعات به طور مستقیم از صحبت مصاحبه‌شوندگان نقل قول و برخی دیگر از پاسخ‌ها، استنباط شده‌اند. سرانجام، بر اساس راهنماهای انجام پژوهش‌های کیفی، جهت حصول دقت در مطالعه یک نسخه از متن در اختیار برخی مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت، و به مصاحبه‌شوندگان اجازه داده شد که اظهارات خود را مجدد مطالعه کنند و اصلاحات یا توضیحاتی را در این زمینه ارائه دهند (کنو و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۸). تمامی موارد ارجاع شده از حمایت‌های جدی برای نتایج گزارش خبر دادند. کلیه مراحل کدگذاری توسط دو نفر از نویسندگان به طور مستقل انجام شد، موارد اختلافی، بررسی مجدد شدند و درنهایت نتایج بعد از توافق نویسندگان گزارش شد.

جدول (۲): اطلاعات مربوطه به مصاحبه و مصاحبه‌شوندگان

کد اختصاص یافته به هر مصاحبه شونده	رتبه کیفی	رتبه موسسه	سمت مصاحبه شونده	تاریخ مصاحبه	تعداد دفعات مصاحبه	مدت انجام مصاحبه-دقیقه	شکل مصاحبه	نحوه مستند کردن
P1	الف	۱	شریک حسابرسی	۹۹/۰۹/۲۷ و ۹۹/۰۸/۲۵	۲	۱۷۳	حضور	ضبط صدا
P 2	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۶/۲۷	۱	۶۲	حضور	ضبط صدا
P 3	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۱۹	۱	۳۵	حضور	ضبط صدا
P 4	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۱۹	۱	۵۶	حضور	ضبط صدا
P 5	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۶/۲۷	۱	۲۶	حضور	ضبط صدا
P 6	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۱۴	۱	۴۴	حضور	ضبط صدا
P 7	الف	۱	شریک حسابرسی	۹۹/۰۸/۱۷	۱	۸۶	تلفنی	ضبط صدا
P 8	ب	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۶/۲۳	۱	۵۸	حضور	ضبط صدا
P 9	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۶/۲۳	۱	۷۹	حضور	ضبط صدا
P 10	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۲۴	۱	۷۴	حضور	یادداشت برداری
P 11	الف	۱	شریک حسابرسی	۹۹/۰۸/۲۴	۱	۸۰	تلفنی	ضبط صدا
P 12	الف	۱	شرک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۱۹	۱	۴۸	حضور	ضبط صدا
P 13	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۲۷	۱	۶۶	حضور	ضبط صدا
P 14	ب	*	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۱۴	۱	۵۸	حضور	ضبط صدا
P 15	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۲۶	۱	۵۷	حضور	ضبط صدا
P 16	الف	۴	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۶/۲۳	۱	۶۸	حضور	ضبط صدا
P 17	الف	۱	شریک حسابرسی	۱۴۰۰/۰۷/۲۷	۱	۴۰	حضور	ضبط صدا
P18	الف	*	شریک حسابرسی	۹۹/۰۸/۲۲	۱	۸۰	تلفنی	ضبط صدا
P19	الف	۱	مدیر فنی	۹۹/۰۹/۱۷	۱	۶۰	تلفنی	ضبط صدا
P20	ب	*	شریک حسابرسی	۹۹/۱۰/۲۵	۱	۵۰	تلفنی	ضبط صدا
P21	ب	*	شریک حسابرسی	۹۹/۱۰/۱۵	۲	۱۲۵	تلفنی	یادداشت برداری

* یعنی اینکه موسسه مورد مطالعه جزء مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۴۰۰ نیست.

۳-۱-۳. یافته‌های حاصل از بخش کیفی پژوهش

در این بخش به تحلیل و طبقه‌بندی بینش‌های حاصل از مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی در خصوص پاسخ به سوال اول پژوهش، یعنی اشکال رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران به عنوان یکی از راهبردهای تمایز می‌پردازیم. در این بخش ماهیت نتایج بر اساس طبقه‌بندی ژانگ (۲۰۰۶) و سو و لیتلفید (۲۰۰۱)، به مطلوبیت طلب و منفعت طلب دسته‌بندی شده‌اند. به این ترتیب مصادیق استخراج شده با محوریت اجتماعی به عنوان مطلوبیت طلب و موارد دارای محورهای اقتصادی و سیاسی را به عنوان منفعت طلب طبقه‌بندی نمودیم. لازم به ذکر است که مطابق اهداف پژوهش حاضر، هیچ قضاوتی ارزشی در مورد خوب یا بد بودن این دسته‌بندی‌ها ارائه نمی‌شود. سؤالات جزئی‌تر برای پی بردن به ساختار روابط شامل ماهیت، پایه روابط و ریشه آن، اشکال برقراری روابط، رکن تقویت شونده تحت تأثیر اشکال مختلف ارتباطی و ماهیت تبادل در بازار حسابرسی ایران در قالب پرسشنامه‌ای پرسیده شد و مورد تحلیل قرار گرفت.

۳-۱-۳-۱. رابطه‌مداری مطلوبیت طلب

در این بخش در نتیجه کدگذاری ادراکات مصاحبه‌شوندگان از اشکال روابط با ماهیت مطلوبیت طلب به سه عامل بومی‌گرایی، رسانه‌ای و دوست‌گرایی مستند شده است.

کد: بومی‌گرایی

از بین ۲۱ مورد مصاحبه انجام‌شده، ۷ مورد آن‌ها عوامل اجتماعی را در ایجاد ارتباط مؤثر می‌دانند. در خصوص کد بومی‌گرایی شریک P9 بیان داشت:

« به دلیل تنوع و طیف وسیع نژادی و فرهنگی در ایران و اثرات حاصل از آن می‌تواند نقطه آغازین و پایه برقراری ارتباط باشد. وی نظام حاکم بر اقتصاد کشور را «نظام اقتصادی قبیلگی» توصیف می‌نماید. »

کد: دوست‌گرایی

در خصوص دوست‌گرایی که مستلزم پیشینه و تجربه مشترک است شرکای P1 و P11 اذعان می‌دارند:

«پیشینه تحصیلی - آموزشی و سابقه حرفه‌ای مشترک شرکای به‌خصوص در سازمان حسابرسی، انجمن‌های حرفه‌ای و بعضاً نگاه‌های اقتصادی، معمولاً اولین و در دسترس‌ترین گزینه برای شروع هر ارتباطی در بازار حسابرسی ایران است و به‌وفور دیده می‌شود.»

شریک موسسه P11 بیان داشت:

«کارکنان قبلی مؤسسات که به حرفه‌های مرتبط در حوزه اجرایی مالی و مدیریتی منتقل شده‌اند یا بالعکس از آن حوزه‌ها به مؤسسات حسابرسی جابجا شده‌اند را جزئی از اشکال ارتباطی معرفی می‌نماید.»

کد: بعد رسانه‌ای

در خصوص بعد رسانه‌ای شریک P5 بیان می‌دارد:

«چاپ و نشر مقالات و کتب علمی و حضور شرکای در رسانه‌های جمعی با توجه به دغدغه‌های حرفه‌ای و فرصت کمتر آن‌ها برای پژوهش و مطالعه عمیق بیشتر به‌عنوان یک سکوی نمایی، نقش مؤثری در گسترش شناخت از شرکای و مؤسسات حسابرسی و ایجاد اعتبار و شهرت در سطح جامعه فراهم می‌آورد و ارتباطات بهتری برقرار می‌کنند.»

در ادامه هم‌چنین شریک P17 بیان می‌دارد:

«در این میان عکس و نام یک عده بیرنگ‌تر به نظر می‌آید. یک رسانه در طول سال ممکن است با یک شریک پارها به گفت‌وگو بپردازد یا اقدام به چاپ و توزیع نوشته‌های آن‌ها نماید، درحالی‌که از دیگری که در همان سطح دانش و تجربه قرار دارد، حتی شماره تلفنی هم نداشته باشد.»

شریک P10 نیز اظهار می‌دارد:

«جسارت و صراحت کلام، توان سخنوری و تسلط در جلسات حرفه‌ای به‌خصوص جلسات مجامع و به‌نوعی «ایجاد شخصیت حسابرسی» را دارای نقش مؤثری در ایجاد این شکل از ارتباطات دارد. به‌زعم ایشان این شکل به‌نوعی نقطه‌ضعف مؤسسات کوچک است.»

کد: اثرگذاری - جهت‌دهی

در خصوص بعد جهت‌دهی - اثرگذاری شریک P10 و P16 بیان می‌دارند:

«ارائه خدمات آموزشی مؤثر حین رسیدگی و پیش‌قدم بودن در حل مسائل پیش روی صاحب‌کاران را عاملی در جهت ایجاد اعتماد و بهبود روابط در نظر می‌گیرد.»

۳-۱-۳-۲. رابطه مداری منفعت طلب

در این بخش ادراکات مصاحبه‌شوندگان از روابط با رویکرد منفعت طلب ارائه می‌شود. کدهای محوری لابی‌گری، نظارتی و مدیریتی، فراگیری، شومپیتری و انحصاری در نتیجه کدگذاری مصاحبه با شرکای حسابرسی مستند شده‌اند.

کد: لابی‌گری

در این خصوص شریک P6 و P13 بیان داشتند:

«حضور بدوی در بدنه دولت و سپس حضور در حوزه رسیدگی را عاملی مؤثر در شکل‌گیری و توسعه ارتباطات معرفی می‌نمایند.»

شریک P15 معتقد است:

«بسیاری از گروه‌های دولتی و شبه‌دولتی که امور مجامع دارند با ارتباطات سیاسی رسیدگی‌ها را به مؤسسات خاص ارجاع می‌دهند.»

کد: نظارتی و مدیریتی

در خصوص بعد نظارتی و مدیریتی شریک P9 اظهار داشت:

«سازمان بورس یا امور مالیاتی از یک سری مؤسسات به‌طور خاص در راستای بررسی یک سری دستورالعمل‌ها یا آیین‌نامه دعوت به عمل می‌آورد.»

شریک P9 درباره این شکل از رابطه مداری می‌گوید:

«ایجاد شهرت در اثر حضور شرکای مؤسسات در ارکان نظارتی تأثیرگذار بر حرفه مثل شورای عالی جامعه حسابداران رسمی و ایجاد زمینه برای انتفاع گروه‌های خاص، رقابت برای تصاحب کرسی را افزایش داده است.»

کد: فراگیری

شرکای P14 و P13 درباره این شکل از رابطه مداری می‌گوید:

«ظهور ماده ۲۷۲ و سابقه حضور در سازمان مالیاتی شکلی از ارتباطات بود که با وجود مقطعی بودن آن زمینه را برای رشد برخی مؤسسات فراهم نمود.»

کد: شومپیتری - متمایزکننده

شومپیتری نوعی رانت در اثر راهبردهای خلاقانه و کسب درآمد از طریق نوآوری و شرایط انحصاری ناشی از مدیریت یا استراتژی خوب است (اسدی سی سخت و همکاران، ۱۳۹۶).

شریک P1 درباره این شکل از رابطه مداری می‌گوید:

«رهبری انتقادی - اعتراضی در بهبود شرایط حاکم بر حرفه و عوامل ایجادکننده نارضایتی و پیگیری برخی مؤسسات برای موضوعاتی نظیر تهیه صورت‌های مالی نمونه کارگزاری‌ها، و یا پیگیری تغییرات در الگوی حق‌الزحمه زمینه را برای ایجاد ارتباطات فراهم می‌سازد.»

شریک P6 و P9 و P10 اذعان دارد:

«نوآوری در الگوهای سازمانی به‌عنوان مثال از طریق برقراری ارتباطات بین‌المللی و پیشرو بودن در ارائه خدمات نوین در حوزه‌های غیر حسابرسی یا شیوه متفاوت در ارائه خدمات حسابرسی به‌عنوان مدلی از بسط و ایجاد پایه ارتباطات در بازار حسابرسی از طریق ایجاد حسن شهرت و برندینگ در نظر گرفته می‌گیرند.»

کد: انحصاری

رانت انحصاری را رانت حاصل از تقسیم‌ناپذیری و یا با ایجاد کارتل‌ها و نهادهای صنفی تعریف می‌نمایند.

شرکای P1 و P8 بیان داشتند:

«یکی از اشکال در حال شیوع رابطه مداری را اقداماتی نظیر تشکیل ائتلافات حرفه‌ای یا حتی ادغام‌ها معرفی می‌نمایند که باعث بر سر زبان انداختن و به چشم آمدن و به اصطلاح «بزرگ‌نمایی» موسسه می‌گردد و به‌نوعی اعتماد و حسن شهرت لازمه تقویت هر نوع ارتباطی را فراهم می‌سازد. شریک P1 هم‌چنین وجود نوعی خواهرخواندگی غیر مکتوب میان برخی مؤسسات حسابرسی را نوعی از اشکال رابطه مداری درون حرفه معرفی می‌نماید.»

همچنین شریک موسسه P3 درباره این شکل از رابطه مداری می‌گوید:

«شکلی از ارتباطات به مدد عوامل ذی‌نقوذ تحت عنوان واسطه‌ها و دلال‌ها (در شکل بازاریاب) بین مؤسسات حسابرسی و متصدیان توزیع کار در امور مجامع وجود دارد که مستلزم جابجایی منافع است.»

نتایج اولیه این سؤالات و مقایسه آن‌ها با ادبیات پژوهشی رابطه مداری با محوریت گوانسی در جدول شماره (۳) نشان داده شده است.

جدول (۳). طبقه‌بندی اشکال مختلف رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران

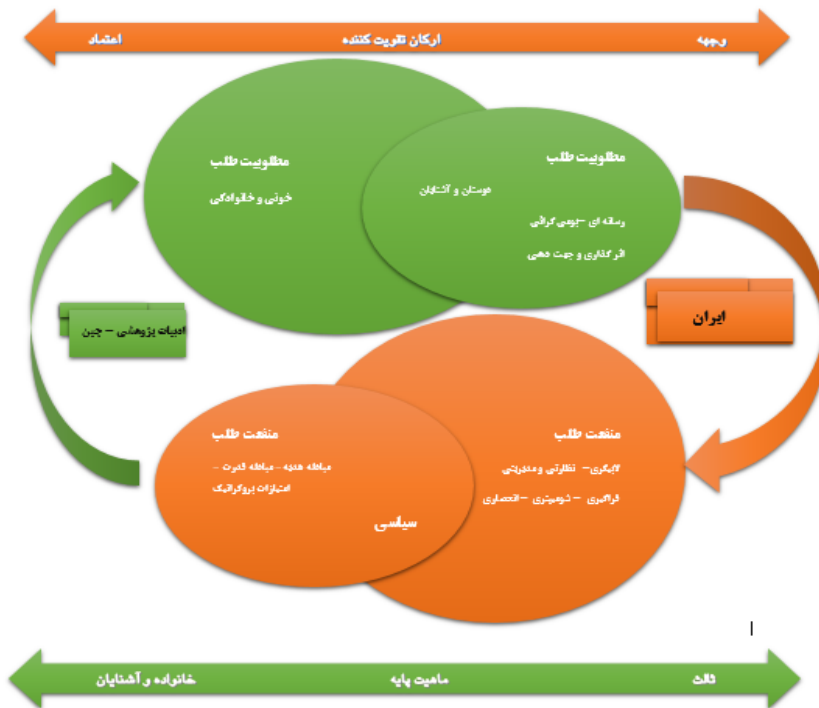
دسته بندی مشترک با	کد انتخابی	جزئیات رابطه	کد های	مصادیق - کد های باز استخراج شده به عنوان پایه رابطه مداری	وضعیت کد در
ادبیات پژوهشی	ریشه ارتباط	ماهیت	محوری	ادبیات	وضعیت کد در
ماهیت ارتباط		ابعاد	شکل ارتباط	پژوهشی	
		پایه			
			بومی گرایی	اتکاء بر اشتراکات زبان و گویش، نژادی	عدم اشاره
الزامی			اعتماد	همشهری گری	عدم اشاره
			وجهه	حضور در نشستهای و میزگرد های رسانه ای (مطبوعات، تلویزیون، رادیو)	عدم اشاره
مطلوبیت			وجهه	چاپ و نشر کتب و مقاله های علمی و غیر علمی	عدم اشاره
طلب			اعتماد	حضور موثر در جلسات حرفه ای - قدرت کلام	عدم اشاره
			اعتماد	اتکاء بر افراد ذی نفوذ به دلیل سوابق مشترک در سطح حرفه ای، سازمانی	اشاره شده
متقابل	اجتماعی		اعتماد	سابقه آموزشی مشترک با افراد ذی نفوذ در سطح مراکز علمی و دانشگاهی	اشاره شده
		نالت	اعتماد	جذب و گسیل نیروی انسانی از/ به بخش اجرائی حرفه	عدم اشاره
		اکتسابی	اعتماد	ارائه خدمات آموزش حرفه ای برای صاحبکاران	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	پیشرو بودن در حل مشکلات حرفه ای صاحبکاران و ارزش آفرینی	عدم اشاره
		اکتسابی	وجهه	سابقه حضور در پستهای کلیدی فرا حرفه ای	عدم اشاره
	سیاسی		اعتماد	استفاده از گرایشات و نفوذ حزبی	اشاره شده
		نالت	اعتماد	ایجاد تغییرات از طریق گروه های ذی نفوذ	عدم اشاره
		نالت	وجهه	حضور در پستهای نظارتی و حاکمیتی شرکتها بصورت مستقیم یا غیر مستقیم	عدم اشاره
		اکتسابی	وجهه	جابجایی در پستهای اجرائی درون حرفه	عدم اشاره
	اقتصادی		وجهه	حضور در کارگروههای تخصصی و فنی حرفه ای و فراحرفه ای رویه گذار	عدم اشاره
منفعت طلب		نالت	وجهه	کسب پستهای کلیدی حرفه بصورت مستقیم یا غیر مستقیم	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	کار گروههای تخصیص کار	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	جذب میزان مالیاتی با سابقه	عدم اشاره
		اکتسابی	وجهه	بهبود یا ایجاد الگوهای کاری حرفه	عدم اشاره
		نالت	وجهه	پیشرو شدن در ساختار شکنی ها	عدم اشاره
		اکتسابی	وجهه	ارائه متنوع خدمات متمایز و نوآورانه - غیر حسابرسی	عدم اشاره
		نالت	وجهه	همکاری مشترک با موسسات بین المللی	عدم اشاره
		نالت	وجهه	رهبری انتقادی - اعتراضی	عدم اشاره
		نالت	وجهه	استقرار شعب در شهر های پر پتانسیل	عدم اشاره
		اکتسابی	اعتماد	ادغام و تشکیل کنسرسیوم های همکاری - بزرگ نمایی	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	اتکاء غیر رسمی بر افراد ذی نفوذ بر صاحبکاران	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	دلالتی	اشاره شده
		نالت	وجهه	افزایش و جذب شرکاء پر کار و شناخته شده	عدم اشاره
		نالت	اعتماد	توصیه درون حرفه ای	اشاره شده
		نالت	اعتماد	خواهر خواندگی (پاسکاری کارها)	عدم اشاره

مصاحبه‌شوندگان بیان کردند که با توجه به شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی پیش‌گفته شده، برای کاهش آثار و تهدیدات ناشی از مسائل اقتصادی، حسابرسان ایرانی به‌گونه‌ای اجتناب‌ناپذیر، از راهبرد رابطه‌مداری با رویکرد کسب‌وکار و به‌منظور تسهیل در دستیابی به اهداف اقتصادی استفاده می‌نمایند. در شرایط محدودیت در به‌کارگیری راهبردهای رایج تمایز، رابطه‌مداری را به‌عنوان یک مزیت رقابتی جایگزین و عامل تعیین‌کننده موفقیت یک موسسه می‌دانند. هم‌چنین از نظر آن‌ها راهبرد رابطه‌مداری شرط لازم اما ناکافی برای تداوم حضور در بازار حسابرسی ایران تلقی می‌شود و همکاری‌هایی که از طریق چنین راهبردی فراهم می‌شود در پایان اولین همکاری با شرط حفظ حداقل کیفیت کار، تداوم می‌یابد.

نتایج نشان می‌دهد روابطه‌مداری با ماهیت مطلوبیت طلبی در بازار حسابرسی با رویکرد اجتماعی و بر چهار پایه بومی‌گرایی، دوست‌گرایی، رسانه‌ای و جهت‌دهی - اثرگذاری، برقرار می‌شود. در خصوص ماهیت منفعت‌طلب نتایج پژوهش بیانگر این است در بازار حسابرسی ایران روابط مبتنی بر منفعت‌طلبی عمدتاً با رویکرد اقتصادی و بر چهار پایه نظارتی-مدیریتی، متمایزکننده با رویکردی نمادین، انحصاری و تا حدودی رویکرد سیاسی بر پایه لابی‌گری برقرار می‌شود. وجه اشتراک این پژوهش با ادبیات پژوهشی رابطه‌مداری با محوریت گوانسی تا حدودی در شکل لابی‌گری، و وجه افتراق آن این است که بر اساس مدل دوبعدی فان و همکاران (۲۰۱۲)، دسته‌بندی در این خصوص در ادبیات پژوهشی رابطه‌مداری بیشتر شبیه نوعی دستورالعمل کلی از برقراری روابط و متوجه محتوای تبادل شامل مبادله مستقیم پول و قدرت تا شکل روابط است، درحالی‌که دسته‌بندی پژوهش حاضر بیشتر شامل اشکال ایجاد پایه و برقراری روابط است، و به لحاظ تبادل در روابط عمدتاً شکلی غیرمستقیم دارند. در این پژوهش مطابق جدول (۱۲)، ۳۱ مورد از اشکال رایج رابطه‌مداری در بازار حسابرسی ایران شناسایی شده است که از میان آن‌ها به ۵ مورد در ادبیات پژوهشی اشاره شده است و الباقی موارد جدیدی هستند که در این پژوهش برای اولین بار شناسایی گردیده‌اند، که از میان آن‌ها می‌توان به فعالیت‌های رسانه‌ای در قالب چاپ و نشر مقالات و کتب، حضور در ارکان رسانه‌ای و یا فعالیت‌های نظارتی و مدیریتی به شکل تلاش برای حضور در پست‌های کلیدی حرفه و کارگروه‌های تخصصی روبه‌گذار و یا تخصیص دهنده کار و یا اقدامات ساختار شکنانه و رهبری انتقادی - اعتراضی و اشکال انحصاری نظیر تشکیل کنسرسیوم و خواهرخواندگی اشاره نمود.

با توجه به شکل (۱)، در خصوص ماهیت مطلوبیت طلب، پایه‌های ارتباطاتی شناسایی شده در ادبیات پژوهشی رابطه‌مداری محدود به پایه‌های خانوادگی - خونی و دوستانه است. وجه اشتراک این پژوهش با ادبیات پژوهشی رابطه‌مداری با محوریت گوانسی در شکل دوست‌گرایی، و وجه افتراق آن‌ها این است که شکل خونی و خانوادگی در بازار حسابرسی ایران

چندان جایگاهی ندارد و در این بازار از پایه‌های بومی‌گرایی، رسانه‌ای و جهت دهی - اثرگذاری، بهره برده می‌شود.



شکل (۱) مدل استنباطی از رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران

تحلیل نتایج این بخش از پژوهش نشان می‌دهد برقراری روابط در بازار حسابرسی ایران اغلب از طریق اشخاص ثالث و با اتکای بر ایجاد و افزایش وجهه از طریق جلب توجه، صورت می‌پذیرد؛ این در حالی است که طبق ادبیات پژوهشی رابطه مداری با محوریت گوانسی، برقراری ارتباطات به‌واسطه ماهیت بلندمدت آن‌ها، بیشتر متکی بر عوامل انتسابی و تقویت اعتماد، محقق می‌گردد. تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها نشان می‌دهد، کسب وجهه (به تعبیری مقبولیت حرفه‌ای) به‌عنوان شرط لازم شروع هر رابطه‌ای است، که یکی از نموده‌های بارز آن را می‌توان رقابت سرسختانه بر سر کرسی‌های ارکان حرفه دانست. این نتیجه منطبق با تئوری اعتبار منبع^{۵۳} و میزان پذیرش و تأثیرگذاری در جامعه منطبق است (اسلید و همکاران^{۵۵}، ۲۰۲۰: ۷). به‌زعم مصاحبه‌شوندگان رکن اعتماد بیشتر در ادامه از طریق ارائه خدمات حسابرسی در حداقل سطح کیفی قابل قبول منجر به تقویت و تداوم روابط می‌گردد.

بخش دوم از تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها نشان می‌دهند در ایران مؤسسات حسابرسی را بر اساس شکل رابطه مداری می‌توان به دودسته تقسیم کرد. مؤسساتی که اغلب قدمت پایه‌گذاری آن‌ها در بازار حسابرسی به قبل از دهه هفتاد و حاکمیت مطلق سازمان

حسابرسی و آغاز ورود بخش خصوصی و بازاری کمتر رقابتی برمی‌گردد، و بعضاً شرکای اصلی آن‌ها در مؤسسات حسابرسی بزرگ قبل از انقلاب حضور داشته‌اند و یا از مدیران اسبق سازمان حسابرسی بوده‌اند. دسته دوم مؤسساتی که هم‌زمان با ورود همه‌جانبه بخش خصوصی در دهه ۸۰ و شروع رقابت فشرده پا به عرصه گذاشته‌اند. پایه و ماهیت و طول روابطی که دسته اول ایجاد می‌کنند بلندمدت و بر پایه حسن شهرت و وجهه و در ادامه اعتمادی است که به واسطه سال‌ها فعالیت خود در بازار حسابرسی به دست آورده‌اند. آنچه در ارتباطات آن‌ها مبادله می‌شود قدرت است. اما در مورد دسته دوم، که با توجه سابقه شرکای و زمان حضور موسسه در بازار حسابرسی، با ضعف در شهرت، وجهه و پشتوانه اعتباری قبلی مواجه هستند و با توجه شرایط و محدودیت اقتصادی برای ایجاد وجه و کسب اعتماد به منظور ایجاد روابط از جنس دسته اول با محدودیت زمانی و مشکلات زیادی مواجه هستند. بنابراین پایه، ماهیت و طول روابطی که ایجاد می‌کنند ماهیتاً کوتاه‌مدت و با تبادل منافع اقتصادی کوتاه‌مدت همراه است. این بخش از نتایج نیز با تئوری تعهدات جدید بودن و کوچک بودن^{۵۵} هانان و فریمن^{۵۷} (۱۹۸۳) و تمایز در میزان دسترسی گروه نخبگان، قدیمی‌ها و افراد دارای موقعیت‌های بالاتر در حرفه و مشاغل به پروتکتوزیا و پست‌های بالادست و نخبه شدن (دوو^{۵۸} ۱۹۹۷: ۱۵۵۶)، نسبت به تازه‌واردها، افراد در موقعیت پایین‌تر و غیر نخبگان منطبق است.

۳-۲. رویکرد کمی

پس از معین شدن کدها بر اساس رویکرد کیفی، بخش کمی پژوهش باهدف بررسی جامعیت مدل و میزان رواج اشکال و مضامین به‌دست‌آمده در مرحله کیفی، داده‌های کمی موردنیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با اتکای بر تحلیل عاملی و دیگر روش‌های آماری آن‌ها را تحلیل می‌نماید. بخش اول سؤالات پرسشنامه شامل گرفتن اطلاعات کلی از حسابرس شامل تجربه کاری، آخرین مدرک تحصیلی، رده حسابرسی و طبقه موسسه‌ای که حسابرس در آن مشغول به فعالیت است، می‌شود. بخش دوم، سؤالات اصلی مصاحبه را تشکیل می‌دهد که بر اساس نتایج حاصل از بخش کیفی تدوین شده است، برای هر یک از عوامل سؤالات جداگانه‌ای پرسیده شده است. سؤالات بر اساس مضامین به‌دست‌آمده از رویکرد کیفی، در سه دسته اجتماعی، سیاسی و اقتصادی دسته‌بندی شدند. برای دسته اجتماعی ۱۰ مضمون، سیاسی ۳ مضمون، اقتصادی ۱۸ مضمون در پرسشنامه آورده شده است.

۳-۲-۱. جمع‌آوری داده‌ها

پرسشنامه طراحی شده با توجه به فرمول کوکران و جامعه شرکای حسابرسی در ایران در اختیار ۳۸۴ نفر از شرکا مؤسسات حسابرسی هم در تهران و هم شهرستان‌ها (مانند شهرهای اصفهان و مشهد) در یک بازه زمانی ۶ ماهه سه‌ماهه آخر سال ۱۴۰۱ تا پایان سه ماه اول

۱۴۰۲ قرار گرفت و با حذف نمونه‌های دریافتی ناقص و موارد عودت نشده، در نهایت ۲۹۶ نمونه کامل جمع‌آوری گردید. پرسشنامه‌ها در تهران تماماً به صورت حضوری و در شهرستان‌ها به صورت پستی یا پست الکترونیک تحویل شرکای مؤسسات حسابرسی گردید. قبل از تکمیل توضیحات لازم ارائه و رضایت آن‌ها جهت تکمیل با دقت و حوصله پرسشنامه‌ها جلب گردید و در تهران نمونه‌ها به صورت حضوری و در شهرستان‌ها به صورت پستی جمع‌آوری شد. میزان اهمیت هر متغیر بر اساس طیف پنج‌بخشی لیکرت (خیلی زیاد تا خیلی کم) سنجیده گردید. هدف از ارائه این پرسشنامه تعیین میزان شیوع و رواج اشکال تعیین‌شده رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران است.

۴- یافته‌ها

به‌مانند همه پژوهش‌های کمی در این پژوهش نیز از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در بخش توصیفی به ویژگی نمونه آماری و بیان مشخصه‌های توصیفی متغیرهای پژوهش پرداخته شده و در بخش استنباطی با به‌کارگیری مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی آل اس به بررسی مسیرهای مشخص‌شده پژوهش مطابق با مدل مفهومی پرداخته شده است. نسخه ۳/۳ نرم افزار اسمارت پی ال اس برای تدوین مدل تحلیل عاملی تاییدی و نسخه اس پی اس ۲۶ برای آمار توصیفی و آزمون تی-یک نمونه ای و تحلیل واریانس استفاده شده است.

آماره‌های توصیفی

جدول (۴) ویژگی‌های مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه را از جنبه‌های مختلف نشان می‌دهد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از فراوانی و درصد، به لحاظ سابقه کاری ۲۶٪ بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۲۵٪ بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۴۹٪ بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشتند. به لحاظ تحصیلات ۲۹٪ لیسانس و ۷۱٪ فوق لیسانس و بالاتر بوده‌اند. به لحاظ طبقه موسسه حسابرسی ۶۲٪ رتبه اول و ۳۸٪ رتبه دوم، سوم و چهارم بوده‌اند.

جدول (۴): توزیع پاسخ‌دهندگان با توجه به ویژگی‌های آن‌ها

ویژگی پاسخ‌دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
	۱۵-۱۰	۷۷	۲۶٪
	۲۰-۱۵	۷۴	۲۵٪
	بالای ۲۰	۱۴۵	۴۹٪
	جمع	۲۹۶	۱۰۰٪
	لیسانس	۸۵	۲۹٪
تحصیلات	فوق لیسانس و بالاتر	۲۱۱	۷۱٪
	جمع	۲۹۶	۱۰۰٪

اول	۱۸۴	۶۲%
موسسه	۱۰۲	۳۵%
حسابرسی	۱۰	۳%
جمع	۲۹۶	۱۰۰%

در خصوص نرمال بودن داده‌ها، مقادیر آمار توصیفی و شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای هرکدام از مولفه‌ها محاسبه شد، به دلیل اینکه سطح معناداری متغیر و خرده مقیاس بیشتر از ۰/۰۵ دارد، در نتیجه مقدار آماره کولموگروف-اسمیرنوف درون بازه بحرانی قرار دارد و ادعای نرمال بودن توزیع متغیرها پذیرفته می‌شود.

تحلیل استنباطی یافته‌ها

تحلیل عاملی تأییدی یکی از قدیمی‌ترین روش‌های آماری است که برای بررسی ارتباط بین متغیرهای پنهان (متغیرهای اصلی) و متغیرهای مشاهده‌شده (گویه‌های پرسشنامه) به‌کاربرده می‌شود. حداقل شرط لازم برای تحلیل عاملی تأییدی این است که پژوهشگر در مورد تعداد عامل‌های مدل، قبل از انجام تحلیل، پیش‌فرض معینی داشته باشد، ولی درعین حال پژوهشگر می‌تواند انتظارات خود مبنی بر روابط بین متغیرها و عامل‌ها را نیز در تحلیل وارد کند. برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری مقادیر زیر را محاسبه کرده و در صورت برآورده شدن شرایط مندرج در جدول (۵) می‌توانیم ادعا کنیم که مدل اندازه‌گیری از شرایط مناسب برخوردار و کارایی و پایایی برقرار است.

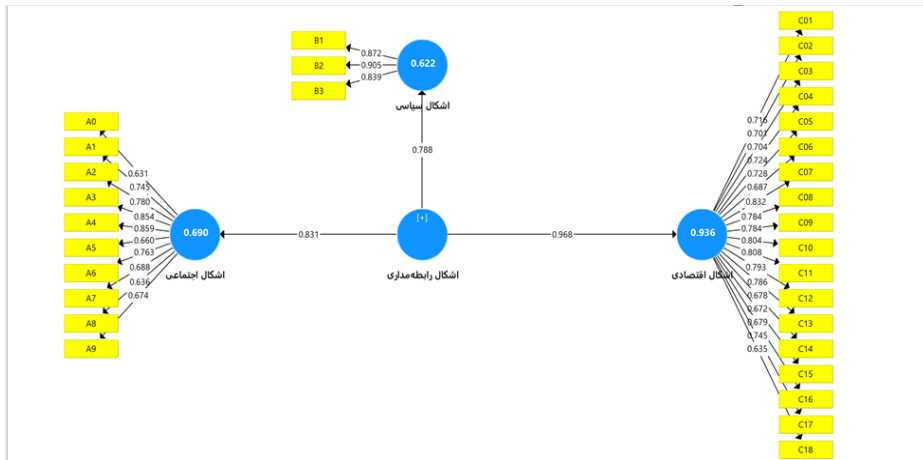
جدول (۵): شرایط برقراری پایایی و روایی

شاخص	حد مجاز	منبع
پایایی	پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ باشند.	
	بارهای عاملی باید معنادار باشند ($t > 1.96$)	
روایی همگرا	بارهای عاملی استاندارد باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد. CR>AVE AVE>0/5 Rho_A>0/6	(جوزپ و همکاران ۲۰۱۶)
روایی واگرا	AVE>MSV, HTMT<0/9	

در بخش پایایی لازم است که پایایی در سطح معرف (گویه پرسشنامه) و متغیر پنهان بررسی شود. پایایی معرف از طریق سنجش بارهای عاملی و پایایی متغیرهای پنهان از طریق پایایی ترکیبی بررسی شد. بار عاملی نشان‌دهنده این موضوع است که چه میزان از واریانس‌های شاخص‌ها توسط متغیر پنهان خود توضیح داده می‌شود. طبق مدل پژوهش که در آن متغیر اصلی اشکال رابطه‌مداری است و از ۳ بعد اصلی شامل ۱- اشکال اجتماعی (۱۰ آیتم)، ۲- اشکال اقتصادی (۱۸ آیتم) و ۳- اشکال سیاسی (۳ آیتم) تشکیل شده است که در شکل (۲) نشان داده شده است.

شکل (۲): تحلیل عاملی در حالت تخمین ضرایب استاندارد

روابط بین مولفه‌ها و شاخص‌ها را بارهای عاملی مرتبه اول و اعداد بین متغیر اصلی و ابعاد، تحت عنوان بارهای عاملی مرتبه دوم یا معادلات ساختاری گویند. نتایج بارهای عاملی مرتبه اول و دوم در حالت تخمین ضرایب استاندارد در جدول (۶) و (۷) نشان داده شده‌اند. بارهای عاملی باید از مقدار ۰/۵ بزرگ‌تر و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار باشند و به این معنی است که حداقل نصف واریانس شاخص توسط متغیر پنهان تبیین شده است. بنابراین بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۷ است و بارهای زیر ۰/۴ لازم است که حذف شوند. طبق نتایج



به دست آمده تمامی شاخص‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۶ و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار ($t > 1/96$) بوده‌اند و دارای پایایی می‌باشند.

جدول (۶). نتایج بارهای عاملی، شاخص هم خطی و آزمون تصادفی بودن داده‌ها

متغیرهای پنهان	آیتم	تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول			هم خطی	آزمون تصادفی بودن داده‌ها
		بار عاملی	خطا	آماره تی		
		سطح معناداری	نتیجه	VIF	آماره Z	سطح معناداری
بعد اجتماعی	A0	0/044	تایید	1/903	0/277	0/782
	A1	0/035	تایید	2/1	0/445	0/656
	A2	0/027	تایید	2/342	0/327	0/743
	A3	0/016	تایید	4/018	0/45	0/964
	A4	0/016	تایید	3/808	-1/318	0/255
	A5	0/048	تایید	1/939	0/518	0/605
	A6	0/032	تایید	2/262	-1/457	0/145
	A7	0/044	تایید	44934	0/23	0/818
	A8	0/057	تایید	1/761	0/046	0/963
بعد سیاسی	A9	0/037	تایید	2/017	0/49	0/624
	B1	0/023	تایید	2/374	0/873	0/383
	B2	0/014	تایید	2/586	0/462	0/644
	B3	0/021	تایید	1/662	1/111	0/266

استراتژی‌های رابطه‌مداری در بازار حساسی ایران: تحلیل کیفی و کمی/۹۵

0/4	0/841	2/687	تایید	0/000	19/21	0/037	0/716	C01
0/624	0/49	2/745	تایید	0/000	16/952	0/041	0/701	C02
0/8	0/254	2/805	تایید	0/000	16/968	0/041	0/704	C03
0/62	0/495	2/288	تایید	0/000	20/004	0/036	0/724	C04
0/131	1/509	2/236	تایید	0/000	20/715	0/035	0/728	C05
0/635	0/475	2/168	تایید	0/000	17/371	0/04	0/687	C06
0/325	0/984	3/788	تایید	0/000	36/168	0/023	0/832	C07
0/049	1/97	2/946	تایید	0/000	26/433	0/03	0/784	C08
0/539	0/614	2/834	تایید	0/000	26/884	0/029	0/784	C09
0/196	1/294	3/008	تایید	0/000	30/241	0/027	0/804	C10
0/317	-1/1	3/421	تایید	0/000	35/109	0/023	0/808	C11
0/144	1/463	3/067	تایید	0/000	27/943	0/028	0/793	C12
0/137	-1/488	3/024	تایید	0/000	25/704	0/031	0/786	C13
0/626	0/488	1/936	تایید	0/000	18/128	0/037	0/678	C14
0/353	0/93	2/177	تایید	0/000	15/426	0/044	0/672	C15
0/307	1/022	15373	تایید	0/000	15/882	0/043	0/679	C16
0/971	0/37	2/628	تایید	0/000	21/547	0/035	0/745	C17
0/148	-1/446	33604	تایید	0/000	13/387	0/047	0/635	C18

بعد اقتصادی

جدول (۷). نتایج بارهای عاملی مرتبه دوم

متغیر اصلی	ابعاد	بارعاملی	خطا	تحلیل عاملی مرتبه دوم	سطح معناداری
	بعد اجتماعی	۰/۸۳۱	۰/۰۳	آماره تی	۰/۰۰۱
اشکال رابطه‌مداری	بعد اقتصادی	۰/۹۶۸	۰/۰۰۵	۲۷/۳۷۴	۰/۰۰۱
	بعد سیاسی	۰/۷۸۸	۰/۰۲۸	۲۷/۸۰۹	۰/۰۰۱

عدم هم خطی بودن شاخص‌ها با استفاده از شاخص تحمل و عامل تورم واریانس (VIF) بررسی شد. سطح VIF بالاتر از ۴، نشان‌دهنده هم خطی شدید بودن بین شاخص‌ها است که با توجه به جدول (۶) مشاهده می‌شود شرط عدم هم خطی برای همه متغیرها رعایت شده است و تمامی ضرایب از مقدار ۴ کوچک‌تر شده‌اند.

آزمون تصادفی بودن داده‌ها یکی از شرایط زیربنایی جهت تعمیم نتایج نمونه به جامعه بر اساس اصل «تصادفی بودن داده‌ها» است. این موضوع با آزمون «ران-تست»^{۵۸} در نرم‌افزار اس پی اس انجام می‌شود. با توجه به اینکه مقدار معناداری آزمون برای تمامی شاخص‌ها از مقدار ۵٪ بزرگ‌تر است، تصادفی بودن داده‌ها تأیید می‌شود.

در بررسی اعتبار همگرای مدل با توجه به جدول (۸) مقدار آلفای کرونباخ برای همه متغیرها بزرگ‌تر از حد مناسب ۰/۷ است و از پایایی برخوردار می‌باشند. همچنین مقدار ضریب پایایی ترکیبی (ضریب دیلون - گلدشتاین) برای هر متغیر بیشتر از حد آستانه ۰/۷ بوده و مبنی بر مناسب بودن پایایی ترکیبی هر متغیر دارد. معیار ارزیابی روایی همگرا به معنی میانگین

واریانس مشترک بین متغیر پنهان و معرف‌هایش است و حداقل مقدار قابل قبول برای آن ۰/۵۰ است. در این مدل روایی همگرایی متغیرهای مدل همگی بالاتر از ۰/۵ بوده که همگی در سطح مناسب و قابل قبولی می‌باشند. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا تحت عنوان قابلیت اطمینان، شاخص راتو از نظر هنسلر و همکاران^{۴۰} (۲۰۰۹) است که لازم است مقداری بالای ۰/۶ اختیار کند. این شاخص نیز برای تمامی متغیرهای تحقیق بالاتر از حد مجاز بوده است.

جدول (۸): بررسی اعتبار همگرایی مدل

متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ CA>۰/۷	قابلیت اطمینان rho_A>۰/۷	پایایی ترکیبی CR>۰/۷	میانگین واریانس تبیین شده AVE>۰/۵
اشکال اجتماعی	۰/۹۰۲	۰/۹۰۹	۰/۹۲	۰/۵۳۸
اشکال اقتصادی	۰/۹۵	۰/۹۵۳	۰/۹۵۶	۰/۵۴۶
اشکال سیاسی	۰/۸۴۳	۰/۸۴۶	۰/۹۰۵	۰/۷۶۱
اشکال رابطه‌مداری	۰/۹۶	۰/۹۶۳	۰/۹۶۳	۰/۶۴۶

جدول (۹) روایی واگرایی مدل پژوهش را با شاخص فورنل و لارکر بررسی می‌کند. طبق شاخص فورنل و لارکر لازم است که ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، هر متغیر پنهان باید بیشتر از بالاترین همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های مدل باشد، یعنی مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی (AVE) متغیرهای پنهان در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر باشد. منطق این سازه این است که یک سازه باید واریانس بیشتری با معرف‌های خود تا سایر سازه‌ها داشته باشد (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). نتایج جدول (۹) نشان می‌دهد که همه متغیرها روایی واگرایی قابل قبولی دارند. به‌عنوان مثال ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده برای متغیر اشکال اجتماعی ۷۳/۳ درصد شده است که از مقدار همبستگی این متغیر با سایر متغیرها بیشتر است.

جدول (۹): ماتریس فورنل و لارکر

متغیرهای پنهان	اشکال اجتماعی	اشکال اقتصادی	اشکال سیاسی
اشکال اجتماعی	۰/۷۳۳		
اشکال اقتصادی	۰/۶۸۵	۰/۷۳۹	
اشکال سیاسی	۰/۵۲۹	۰/۶۴۳	۰/۸۷۲

در کار با برنامه اسمارت پی آل اس نسخه ۳/۳، هر یک از شاخص‌های به‌دست آمده برای مدل به‌تنهایی دلیل برازندگی یا عدم برازندگی آن نیست، بلکه این شاخص‌ها را باید در کنار یکدیگر و باهم تفسیر کرد. برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی چندین مشخصه برازندگی وجود دارد. در این پژوهش برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی از شاخص‌های نرم شده برازندگی (NFI)، و شاخص بسیار مهم ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (SRMR)

استفاده شده است. اولین و مهم‌ترین شاخص برازش مدل شاخص SRMR است. حد مجاز این شاخص ۰/۱۲ است. مطابق جدول (۱۰) برای این مدل مقدار این شاخص از مقدار ۰/۱۲ کمتر است و می‌توان گفت مدل برازش مناسبی داشته است. شاخص برازندگی نرم شده نیز برای این مدل مقدار بالاتر از ۰/۸۰ برآورد شده و نشان از برازش مدل دارد. در مجموع با توجه به هر دو شاخص برازش می‌توان گفت داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارد و بیانگر همسو بودن سؤالات با سازه‌های نظری است.

جدول (۱۰). شاخص‌های برازش مدل

شاخص‌های برازش مدل	نماد	مقدار برآورد شده	حد مجاز
ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب	SRMR	۰/۷۱	کمتر از ۰/۱۲
برازندگی نرم شده	NFI	۰/۸۵۹	بیشتر از ۰/۸۰

بررسی میزان استفاده/رواج اشکال رابطه‌مداری

پس از واردکردن داده‌های پرسشنامه بدین صورت که طیف پنج گزینه‌ای لیکرت با اختصاص مقادیر ۱ تا ۵ به مقیاس شبه‌فاصله‌ای تبدیل شده است، برای آزمون وضعیت ارزیابی میزان استفاده اشکال رابطه‌مداری از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده می‌شود.

جدول (۱۱): نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای جهت بررسی رواج اشکال رابطه‌مداری

نتیجه تاثیر	نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای				آمار توصیفی			شاخص	متغیرهای اصلی
	فاصله اطمینان ۹۵٪ کران بالا	کران پایین	سطح معناداری	آماره تی	انحراف معیار	میانگین	تعداد		
ندارد	0/11	-0/15	0/754	-0/313	1/116	2/98	295	A0	اشکال اجتماعی
ندارد	0/23	-0/03	0/138	1/489	1/134	3/10	295	A1	
ندارد	-0/26	-0/54	0/000	-5/624	1/222	2/60	295	A2	
ندارد	0/21	-0/04	0/177	1/352	1/077	3/08	295	A3	
دارد	0/78	0/56	0/000	11/937	0/961	3/67	295	A4	
دارد	0/88	0/64	0/000	12/398	1/047	3/76	295	A5	
دارد	0/53	0/29	0/000	6/726	1/039	3/41	295	A6	
دارد	0/36	0/10	0/001	3/478	1/122	3/23	295	A7	
ندارد	0/23	-0/02	0/114	1/585	1/102	3/10	295	A8	
دارد	0/46	0/20	0/000	4/987	1/133	3/33	295	A9	
دارد	0/3051	0/1451	0/000	5/539	0/69789	3/2251	295	اشکال سیاسی	اشکال سیاسی
دارد	0/57	0/30	0/000	6/290	1/176	3/43	295	B1	
دارد	0/40	0/11	0/001	3/418	1/278	3/25	295	B2	
دارد	0/42	0/13	0/000	3/834	1/230	3/27	295	B3	
دارد	0/4418	0/1978	0/000	5/159	1/06471	3/3198	295	اشکال اجتماعی	اشکال اقتصادی
دارد	0/50	0/24	0/000	5/533	1/147	3/37	295	C01	
دارد	0/42	0/17	0/000	4/544	1/102	3/29	295	C02	
دارد	0/61	0/37	0/000	8/116	1/033	3/49	295	C03	
دارد	0/65	0/41	0/000	8/553	1/062	3/53	295	C04	
دارد	0/34	0/09	0/001	3/272	1/121	3/21	295	C05	
ندارد	-0/12	-0/40	0/000	-3/624	1/221	2/74	295	C06	
ندارد	-0/08	-0/32	0/001	-3/286	1/045	2/80	295	C07	
ندارد	-0/27	-0/52	0/000	-6/117	1/104	2/61	295	C08	
ندارد	0/02	-0/23	0/100	-1/650	1/094	2/89	295	C09	
ندارد	-0/31	-0/60	0/000	-6/298	1/239	2/55	295	C10	
ندارد	-0/51	-0/77	0/000	-10/001	1/100	2/36	295	C11	
دارد	0/34	0/07	0/003	3/018	1/157	3/20	295	C12	
ندارد	0/14	-0/12	0/919	0/101	1/149	3/01	295	C13	

ندارد	0/24	-0/04	0/159	1/412	1/195	3/10	295	C14
ندارد	0/16	-0/11	0/698	0/388	1/201	3/03	295	C15
دارد	0/61	0/37	0/000	7/854	1/075	3/49	295	C16
ندارد	0/17	-0/08	0/449	0/759	1/074	3/05	295	C17
دارد	0/31	0/06	0/004	2/883	1/111	3/19	295	C18
ندارد	0/1281	-0/0279	0/207	1/264	0/68062	3/0501	295	اشکال اقتصادی

با توجه به اینکه تمامی سؤالات پرسشنامه به صورت مستقیم طراحی شده‌اند، میانگین به دست آمده در بازه یک تا سه به معنای ارزیابی ندارد و در بازه بیشتر از عدد سه، به معنای ارزیابی دارد، است. به همین منظور برای کلیه سؤالات فرض H_0 و H_1 را تعریف نموده و سپس با استفاده از آزمون t ، فرضیات را مورد آزمایش قرار داده و تحلیل می‌کنیم. در ادامه نتایج حاصل از آزمون میانگین یک جامعه در افراد مورد بررسی، مطابق جدول (۱۱)، مورد بحث قرار می‌گیرد.

یافته‌های حاصل از بخش کمی پژوهش

نتایج به دست آمده از تحلیل داده‌های پرسشنامه در پاسخ به سوال دوم پژوهش، اغلب اشکال و مضامین شناسایی شده در رویکرد کیفی را تأیید کردند. در این بین هر سه مضمون از بعد سیاسی و ۳ مضمون از ۱۰ مضمون معرفی شده بعد اجتماعی شامل قدرت کلام، ارائه خدمات آموزشی برای صاحب‌کاران و ارزش‌آفرینی و پیشرو بودن در حل مشکلات صاحب‌کار نسبت به اشکال معرفی شده در ادبیات پژوهشی موارد رایج و جدید محسوب می‌شوند و ۲ مضمون مؤثر دیگر شامل فعالیت آموزشی مشترک و اتکای بر افراد ذی‌نفع ضمن رواج داشتن، با ادبیات پژوهشی موجود منطبق است. به‌طور کلی دو بعد اجتماعی و سیاسی رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران بیشترین رواج را دارد. در خصوص بعد اقتصادی ۸ مضمون از ۱۸ مضمون معرفی شده شامل حضور در پست‌ها و کارگروه‌های حرفه و فرا حرفه و جذب شرکای پرکار و استقرار شعب و خواهرخواندگی رواج داشته که نسبت به ادبیات پژوهشی موجود موارد جدیدی هستند و الباقی رایج تلقی نشده‌اند. به‌طور کلی بعد اقتصادی رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران رواج ندارد. به‌طور کلی ۱۶ مضمون از ۳۱ مضمون و ۲ بعد از ۳ بعد رابطه مداری شناسایی شده در مرحله پرسشنامه به‌عنوان مضامین مؤثر و رایج شناسایی شدند و از ۱۶ مضمون مؤثر و رایج شناسایی شده ۱۴ مورد نسبت به ادبیات پژوهشی در کل جدید شناسایی شده‌اند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

تشدید رقابت در شرایطی ناهمگن و ناقص، یکی از تغییرات محسوس دهه‌های اخیر بازار حسابرسی در ایران است. نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی باکیفیت و دستوری بودن و محدودیت در حق‌الزحمه حسابرسی، شرایط را در به‌کارگیری راهبردهای رایج کسب مزیت

رقابتی نامساعد کرده است. محدودیت‌های فوق‌نهایتها منجر به ضعف در جذب و حفظ نیروهای متخصص و زبده (مؤسسات حسابرسی را با موانعی در ایجاد تمایز کیفی مواجه کرده) شده، بلکه بقا و تداوم حضور آن‌ها در بازار حسابرسی را نیز به خطر انداخته است. باین‌حال، در چنین شرایطی بازهم شاهد این هستیم که برخی مؤسسات حسابرسی سهم بازار بیشتری در اختیاردارند. با توجه به شواهد نظری و تجربی موجود در مورد جامعه رابطه‌مدار ایران، هدف این پژوهش شناسایی رابطه‌مداری در بازار حسابرسی ایران و اشکال رایج آن با استفاده از رویکرد ترکیبی (کیفی و کمی) بود.

پس از اجرای مصاحبه، تحلیل متون تلخیص شده حاصل از آن و کدگذاری رابطه‌مداری در سه بعد شامل اجتماعی، سیاسی و اقتصادی دسته‌بندی شدند. بعد اجتماعی در ۴ شکل و ۱۰ مضمون، بعد سیاسی در ۱ شکل و ۳ مضمون و بعد اقتصادی در ۴ شکل و ۱۸ مضمون گروه‌بندی شده‌اند. در مقایسه با برخی از پژوهش‌های کیفی انجام‌شده، پژوهش حاضر اشکالی نظیر رسانه‌ای، اثرگذاری-جهت‌دهی، نظارتی-مدیریتی، شومپیتری و انحصاری را برای اولین بار شناسایی و تأیید کرده است.

نتایج به‌دست‌آمده از پرسشنامه، دو بعد اجتماعی و سیاسی و نیمی از ۳۱ مضمون شناسایی شده در رویکرد کیفی را تأیید کردند، مضامین خواهرخواندگی و استقرار شعب و جذب شرکای پرکار از شکل انحصاری بعد اقتصادی، نظارتی-مدیریتی، حضور مؤثر در جلسات حرفه‌ای - قدرت کلام از شکل رسانه‌ای، پیشرو بودن در حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کاران و ارزش‌آفرینی از شکل اثرگذاری-جهت‌دهی از بعد اجتماعی اشکالی از رابطه‌مداری بودند که در مقایسه با ادبیات پژوهشی این پدیده به عنوان موارد جدید شناسایی و رواج آن‌ها تأیید شدند. در این پژوهش کلیه مضامین شکل دوست‌گرایی بعد اجتماعی و لابی‌گری از بعد سیاسی هم‌راستا با ادبیات پژوهشی، به‌عنوان اشکال رایج رابطه‌مداری مورد تأیید قرار گرفتند. اگرچه نتیجه تحقیق سهم خاصی در ترسیم مرزهای نظری برای مطالعه پدیده رابطه‌مداری به‌عنوان مزیت شبه رقابتی در بازار حسابرسی دارد اما نتایج ساختارهای نظری حاصل از این مطالعه هنوز نیاز به آزمایش و انجام مطالعات تجربی بیشتر دارد. با توجه به ماهیت اکتشافی این پژوهش و موفقیت آن در شناسایی اشکال جدید و رایج رابطه‌مداری در بازار حسابرسی ایران، یافته‌های این پژوهش می‌تواند موردتوجه طیف وسیعی از مخاطبین همانند پژوهشگران، نهادهای ناظر حرفه، فعالان حرفه، قرار گیرد. با توجه به شرایط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ایران، پژوهشگران می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر و دقیق‌تر آثار اشکال مختلف رابطه‌مداری رایج در ایران را بر متغیرهای حوزه پژوهش حسابرسی نظیر کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه و استقلال حسابرسی بررسی نمایند. نهادهای ناظر بر حرفه نیز با در نظر گرفتن اشکال رابطه‌مداری شناسایی شده در این پژوهش، و استفاده نتایج پژوهش‌های آتی در خصوص بررسی آثار این

اشکال بر متغیرهای حسابرسی و تمایز اشکال هنجار و ناهنجار، می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثرتر چشم‌انداز و سیاست‌گذاری فضای رقابتی حاکم بر حرفه را به‌منظور حفظ استقلال و چارچوب‌های حرفه شناسایی، تبیین و مدیریت نمایند. شرکای مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط با توجه به محدودیت دیگر راهبردهای تمایز و فضای اقتصادی- رقابتی، و شرایط خاص اجتماعی، فرهنگی و سیاسی در ایران، و همچنین می‌توانند از طریق آشنایی با راهبرد رابطه مداری و اشکال رایج آن در بازار حسابرسی ایران ضمن توجه به حفظ استقلال و کیفیت حسابرسی، با شناسایی توانمندی‌های خود، یک یا چند مورد از اشکال آن را به‌عنوان یک راهبرد کسب‌وکار بکار گیرند.

محدودیت‌های این تحقیق از روش تحقیق و جمع‌آوری داده‌ها ناشی می‌شود، که در درجه اول به این دلیل است شرکت‌کنندگان بر اساس تمایل و در دسترس بودن آن‌ها انتخاب می‌شوند. به‌طورکلی، مطالعاتی که به مشارکت محدود جمعیت نیاز دارند از این محدودیت رنج می‌برند. صرف‌نظر از این، نویسندگان تلاش کردند تا شرکت‌کنندگان متنوع با نظرات متفاوت را در طبقات مختلف مؤسسات به دست آورند. عدم همکاری حسابرسان جهت اجرای مصاحبه حضوری و تکمیل پرسشنامه به دلایلی مثل مشغله کاری، فرهنگی و محافظه‌کاری از عمده‌ترین محدودیت‌ها و دشواری‌های این مطالعه به شمار می‌رود. محدود بودن پژوهش‌های کیفی در رشته حسابداری به‌منظور دسترسی به این مطالعات از جمله موانعی است که قابل‌اغماض نیست. مورد دیگر این است که در پژوهش‌های کیفی امکان دارد پیش‌فرض‌ها و تعصب‌های شخصی پژوهشگران بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد و در آخر برخی شرکای مؤسسات حسابرسی در پاسخ‌گویی به برخی سؤالات مصاحبه واکنش منفی داشتند و یا به‌سختی پاسخ می‌دادند.

یادداشت‌ها

- | | |
|----------------------------|----------------------|
| 1. Mark Granovetter | 31. Wu |
| 2. Warren et al | 32. Tsang |
| 3. Liu | 33. Zhang |
| 4. Appleman | 34. Su & Littlefield |
| 5. Davies et al | 35. Ascribed bases |
| 6. Luo & Chen | 36. Jian-Ren |
| 7. Standifred & Marshall | 37. Ganqing |
| 8. Fan et al | 38. Achieved bases |
| 9. Liu et al | 39. Shen-Ren |
| 10. He et al | 40. Human debt |
| 11. Baolei et al | 41. Jiaoyi-Guanxi |
| 12. Hafstede | 42. Lovett et al |
| 13 Hampden-turner | 43. Social collusion |
| 14. High context societies | 44. Su et al |
| 15. Hal varian | 45. Rose-Ackerman |

- | | |
|--------------------|--|
| 16. Shaalan | 46. Richard Gesteland |
| 17. Reid | 47. relational oriented |
| 18. Broberg et al | 48. Task Orientation |
| 19. Xin & Pearce | 49. Ceviker |
| 20. Cao et al | 50. rull of low |
| 21. Hickson & Pugh | 51. Kenno et al |
| 22. Park & Luo | 52. MAXQDA |
| 23. Wong | 53. Glaser et al |
| 24. Guan | 54. Source credibility |
| 25. Doh et al | 55. Slade et al |
| 26. Interlock tie | 56. Liabilities of newness and smallness |
| 27. Newton et al | 57. Hannan & Freeman |
| 28. Yuen & Chan | 58. Dove |
| 29. Wang | 59. Run-test |
| 30. Gold et al | 60. Hensler et al |

کتابنامه

- باقری، مهدیه، صدیقی اورعی، غلامرضا، یوسفی، علی (۱۳۹۷)، مسئله تعامل اجتماعی در جامعه ایران: بازکاوی مشکلات تعامل در مجموعه مقالات گزارش وضعیت اجتماعی کشور، مسائل اجتماعی ایران، ۱۰(۱): ۵۳-۸۰.
- بختیاری، جواد، پورزمانی، زهرا، رؤیائی، رضانعلی (۱۳۹۸)، رابطه مداری و استقلال حسابرسان: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰): ۲۷-۳۹.
- پناهی، محمدحسین، امینی، اشرف (۱۳۹۰)، دولت رانتی، اقتصاد دولتی، فرهنگ سیاسی و سرمایه اجتماعی در ایران، فصلنامه تحقیقات سیاسی و بین‌المللی، ۳(۷): ۵۹-۹۴.
- رضا قلی، علی، غلامی، سمیرا (۱۳۹۳)، فرهنگ مشوق رانت شومیتری در برابر فرهنگ مشوق رانت غیر مولد، دو ماهنامه چشم‌انداز ایران، ۱۵(۸۹): ۹۲-۹۷.
- راجی، سامان (۱۳۹۷)، مقایسه تطبیقی فرهنگ ملی کشورهای مختلف دنیا از منظر مدل فرهنگی شش بعدی هافستد. همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی، ایران، تهران، <https://civilica.com/doc/787827>
- رنانی، محسن (۱۳۹۸)، گذار به دموکراسی در ایران امروز، ماهنامه ایران فردا، ۵(۵۴): ۱۶-۲۱.
- رز-آکرمن، سوزان (۱۹۹۹)، فساد و دولت؛ علت‌ها، پیامدها و اصلاح، صبوری منوچهر، تهران، نشر پردیس دانش.
- زمانی، رضا (۱۳۹۸)، تحلیل تغییرات نظم اجتماعی ایران از انقلاب مشروطه (۱۲۸۵) تا انقلاب اسلامی (۱۳۵۷)، پژوهشنامه اقتصادی، ۱۹(۷۳): ۷۵-۱۱۸.

صادقی فسائی، سهیلا، عرفان منش، ایمان (۱۳۹۴)، مبانی روش‌شناختی پژوهش اسنادی در علوم اجتماعی، راهبرد فرهنگ، ۸(۲۹): ۶۲-۸۸.

عسگری، فاطمه، سخدری، کمال، اسماعیل‌پور، حسن (۱۴۰۰)، شناسایی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی‌های مدیریت خلأ نهادی در بازارهای درحال توسعه، فصلنامه نوآوری‌های مدیریت آموزشی، ۱۶(۴): ۱-۱۳.

عبداللهی، محمد، موسوی، میر طاهر (۱۳۸۶)، سرمایه اجتماعی در ایران، فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی، ۶(۲۵): ۱۹۳-۲۳۴.

فقیهی، ابوالحسن، واعظی، رضا، آغاز، عسل (۱۳۸۹)، تأملی بر تعامل بوروکراسی و فرهنگ در ایران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، ۵(۱۹): ۱-۳۱.

فلاح خوشبخت، زهرا، قاضی میر سعید، حمید (۱۳۹۸)، مفهوم اقتصاد سبز و لزوم کاربرد آن در ایران، دومین اجلاس بین‌المللی انرژی اکو، ایران، تهران
<https://civilica.com/doc/975659/>

فضلی نژاد، سیف‌الله، احمدیان، مرتضی (۱۳۸۹)، اقتصاد رانتی در ایران و راه‌های برون‌رفت از آن، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۰(۱ و ۱۲): ۱۲۹-۱۵۸.

قلی زاده، مجتبی، موسائی، میثم، ازکیا، مصطفی (۱۳۹۸)، مطالعه جامعه‌شناختی ساختار اقتصادی ایران در شکل‌گیری فساد، فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۲۷(۸): ۲۲۱-۲۴۳

قنوتی، نسرین، وحید، مجید، ساعی، احمد، ازغندی، علیرضا (۱۳۹۶)، بازتولید ساختار رانتی در ایران، فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۷(۲۵): ۲۰۴-۲۲۰.

گروینوگن، جان و آنتون اسپیتهوون و آنت ون دن برگ (۱۳۹۱)، مقدمه‌ای بر اقتصاد نهادگرا، قودجانی، اصلان، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

محمدرضائی، فخرالدین، فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲۶(۱): ۸۷-۱۲۲

مقتدر، یونس، کتابی، محمود، گلشنی، علیرضا (۱۴۰۰)، وضعیت سرمایه اجتماعی در ایران از نگاه صاحب‌نظران سیاسی و اجتماعی، فصلنامه علمی جامعه‌شناسی سیاسی ایران، ۴(۱۶): ۴۲۴-۴۴۶

محمدی، مینا، بیگلر، کیومرث (۱۳۹۶)، بررسی عوامل مؤثر بر رابطه میان سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در زمینه کنترل داخلی، اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، ایران، تبریز،
<https://civilica.com/doc/694524/>

وهاب زاده گردرودباری، میلاد، بنی مهد، بهمن (۱۳۹۵)، اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۵(۲۰): ۱-۱۲.

حیدری سورشجانی، زهرا، جودکی چگنی، زهرا (۱۴۰۱)، تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، ۹(۱): ۱۱۳-۱۳۲.

References

- Asgari, F, Sakhdari, K, Ismailpour, & H, (1400). Identify environmental factors affecting the adoption of institutional vacuum management strategies in developing markets, *Journal of Modern Thoughts in Education*, 16(4): 1-13, (In Persian).
- Shalan, A., Riyad Eid, R., & Tourky, M. (2021). De-Linking From Western Epistemologies: Using Guanxi-Type Relationships to Attract and Retain Hotel Guests in the Middle East, *Management and Organization Review*, 18(5): 859-891.
- Abdulahi, M, & Mousavi, M. T, (2016). Social Capital in Iran, *Scientific and Research Social Welfare Quarterly*, 6(25): 193-234, (In Persian).
- Appelman, A. (2017). The effect of Social ties on audit fees. Master Thesis, Radboud University Nijmegen.
- Bagheri, M, Seddighi Orei, G, & Yousefi, A, (2017). The problem of social interaction in Iranian society: Re-examining the problems of interaction in the collection of articles on the report of the country's social situation, *Social Issues of Iran*, 10(1): 53-80, (In Persian).
- Bakhtiari, J, Pourzmani, Z, Royaei, R.A., (2018). Guanxi & Auditor's Independence: social connections Theory Test, *journal of management accounting and auditing knowledge*, 8(30): 27-39, (In Persian).
- Baolei, Q., Yang, R., & Xian, Z. G. (2016). Do social ties between individual auditors and client CEOs/CFOs matter to audit quality?. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 24: 440-463.
- Broberg, P., Umans, T. & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: an explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1):57-70.
- Cao, Q., Baker, J., & Schniederjans, D. (2014). Bullwhip effect reduction and improved business performance through guanxi: An empirical study. *International Journal of Production Economics*, 158: 217-230.
- Luo, Y., & Chen, M. (2002). Does Guanxi Influence Firm Performance?. *Asia Pacific Journal of Management*, 14(1):1-16.
- Davies, H., Leung, T. K., Luk, S. T., & Wong, Y. H. (1995). The benefits of Guanxi: The value of relationships in developing the Chinese market. *Industrial marketing management*, 24(3): 207-214.

- Doh, J., Rodrigues, S., Saka-Helmhout, A., & Makhija, M. (2017). International business responses to institutional voids, *Journal of International Business Studies*, 48: 293–307.
- Esfahani, S., & Gurakar, C. E. (2014), Social Order, Rents, and Economic Development in Irna Since the Early 20th Century. In book *Understanding the Political Economy of the Arab Uprisings*, Economic Research Forum: 219-262.
- Faqihi, A, Waezi, R, & Aqaz, A, (2009). Bureaucracy and Culture in Iran, *Iranian journal of management sciences*, 5(19): 1-31, (In Persian).
- Fazlinejad, S, & Ahmadian, M, (2009). Rentier Economy in Iran and Ways Out of It, *Economic Journal*, 10(12-12): 129-158, (In Persian).
- Fan, Y.H., Woodbine, G., & Scully, G. (2012a). Guanxi and its influence on the judgement of Chinese auditors. *Asia Paciic Business Review*, 18(1): 83-97.
- Fan, Y.H., Woodbine, G., Scully, G., & Taplin, R. (2012). Accounting Students' Perceptions of Guanxi and Their Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics Education*, 9: 27-50.
- Fan, Y., (2002). Questioning guanxi: definition, classification and implications, *International Business Review*, 11: 543–561
- Fernando, I (2011). Is Guanxi a successful business tool? A literature review on guanxi a relationship making tool in business. 8th International Conference on Business Management, Colombo, Sri Lanka
- Freeman, J., Carroll, G. R., & Hannan, M. T. (1983). The liabilities of newness: Age dependence in organizational death rates. *American Sociological Review*, 48: 692-710.
- Fallah Khoshbat, Z., & Ghazi Mir Saeed, H. (2018). The concept of green economy and the necessity of its application in Iran, ۲th international Eco Energy Conference, Iran, Tehran, <https://civilica.com/doc/975659>.
- Fornell, C. and Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.
- Gold, T., Guthrie, D., & Wank, D. (2002). Social connections in China: Institutions, culture, and the changing nature of guanxi. Cambridge, UK, Cambridge University Press
- Groenewegen, J, Antoon, S, & Annette van den Berg, A.V.D, (2012). Institutional Economics: An Introduction, Gudjani, A, Tehran, Islamic Council Research Center, (In Persian).
- Guan, B. (2011), Guanxi-based strategy and competitive advantage: an exploratory study, Manchester Business School. P.h.d Thesis, University of Manchester.
- Glaser, Barney G, Strauss, Anselm L, & Strutzel, Elizabeth. (2008). The discovery of grounded theory; strategies for qualitative research. *Nursing Research*, 17(4): 364.

- Hickson, D. & Pugh, D. (1995). The Arabs of the Middle East, in: Hickson, D., and Pugh, D. (eds.), *Management Worldwide*, Harmondsworth, Penguin.
- He, X., Pittman, J., Rui, M. O., & Wu, D. (2017). Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?. *The Accounting Review*, 92: 61-87.
- Henseler, J. Ringle, C.M. Sinkovics, R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing, *Advances in international Marketing*, No.21
- Heidary Sureshjani, Z., & Joudaki Chegeni, Z(2022). Delays in the Audit Report: Ranking of Audit Firms and Auditor Workload, *Financial Accounting Knowledge*, 9(1): 113-132, (In Persian).
- Ismagilova, E., Slade, E. Rana, N.P., & Dwivedi, Y.K (2020). The effect of characteristics of source credibility on consumer behaviour: A meta-analysis. *Journal of Retailing and Consumer Services*, 53: 1-9.
- Izraeli, D. (1997). Business Ethics in the Middle East. *Journal of Business Ethics*, 16: 1555-1560.
- Kenno, S., McCracken, S.A. & Salterio, S. E. (2017). Financial reporting interview based research: a field research primer with an illustrative example. *Behavioral Research in Accounting*, 29 (1): 77-102.
- Lovett, S., Simmons, L.C. and Kali, R., 1999. Guanxi versus the market: ethics and efficiency, *Journal of international business studies*, 30: 231–247.
- Liu, M. (2013), “Effect of guanxi and ethical orientations on Chinese auditors’ ethical reasoning”, *Managerial Auditing Journal*, 28(9): 815-837.
- Liu, j., Wang, L., & Wu, L. (2011). The Effect of Guanxi on Audit Quality in China. *Journal of Business Ethics*, 103: 621-638.
- Mohammad Rezaei, F. & Faraji, M. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran’s Research Setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1): 87-122, (In Persian).
- Mohammad Rezaei, F. Mohd-Saleh, N., & Ahmed, K (2018). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting*, 53: 295-313.
- Moqtader, Y, Ketabi, M, & Golshani, A, (2020). The state of social capital in Iran from the point of political and social experts, *Iranian Political Sociology journal*, 4(16): 424-446, (In Persian).
- Mohammadi, M, Bigler, & K, (2016). Investigating factors influencing the relationship between audit market share and the auditor's opinion in the field of internal control, 1th national conference on the role of accounting, economics and management, Iran, Tabriz, <https://civilica.com/doc/694524>, (In Persian).
- Mansour, J., & Dastmalchian, A, (2003). Culture and leadership in Iran: The land of individual achievers, strong family ties, and powerful elite. *Academy of Management Executive*, 17: 127-142.

- Mark S. Granovetter (1973). The Strength of Weak Ties. *The American Journal of Sociology*, 78, 1360-1380.
- Nathan J. Newton, Julie S. Persellin, Dechun Wang and Michael S. Wilkins (2016), Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition, *The Accounting Review*, 91: 603-623.
- Panahi, M. H. & Amini, A. (2011). Rentier state, state run economy, political culture and social capital in Iran, *International and Political Research Quarterly*, 3(7): 59-94, (In Persian).
- Philip Law, Desmond Yuen & Lyu Chan (2013), The Impact of Guanxi on Auditor Independence: Perceptions of Auditors and CFOs in Hong Kong, *Corporate Ownership and Control* 10(2): 685-699.
- Park, S. H., & Luo Y., D. (2001). Guanxi and organizational dynamics: Organizational networking in Chinese firms. *Strategic Management Journal*, 22(5): 455-477.
- Qolizadeh, M., Mousai, M., & Azkia, M. (2018). Sociological study of Iran's economic structure in the formation of corruption, *Islamic Economics & Banking*, 27(8): 221-243, (In Persian).
- Qanawati, N, Vahid, M, Sai, A, & Azghandi, A, (2016). Reproduction of Rentier Structure in Iran: The Challenge of Local Government, *Strategic studies of Public Policy*, 7(25): 203-221, (In Persian).
- Reza Qoli, A, & Gholami, S (2013). Schumpeterian Rent Incentive Culture vs. Non-productive Rent Incentive Culture, *Iranian Vision Bimonthly*, 15(89): 92-97, (In Persian).
- Reid, M. (2009). Contemporary marketing in professional services. *Journal of Services Marketing*, 22(5): 374-384
- Rashid, F., & Blanco, F. (2018). Characterizing Interactions and Relationships between People. *Conference on Empirical Methods in Natural Language Processing*, Belgium, Brussels: 4395-4404.
- Raji, S, (2017). comparative comparison of the national culture of different countries of the world from the perspective of Hofstede's six-dimensional cultural model, 5th National Conference on Management and Human Sciences Research, Tehran, Iran, <https://civilica.com/doc/787827>, (In Persian).
- Renani, M, (2018). Transition to Democracy in Iran Today, *Iran Farda Monthly*, 5(54): 16-21, (In Persian).
- Rose-Ackerman, S, (1999). corruption and government; Causes, consequences and correction, Sabouri M, Tehran, Pardis Danesh publication, (In Persian).
- Su, C., Sirgy, M.J., & Littlefield, J.E. (2003), Is guanxi orientation bad, ethically speaking? A study of Chinese enterprises. *Journal of Business Ethics*, 44(4): 303-312.
- Su, C., & Littlefield, J. E. (2001), Entering Guanxi: A Business Ethical Dilemma in Mainland China?, *Journal of Business Ethics*, 33(3): 199-210.
- Standifird, S.S. and Marshall, R.S., 2000. The transaction cost advantage of guanxi- based business practices. *Journal of world business*, 35: 21-42.

- Sadeqi Fasai, S, & Erfan Menesh, I (2014). Methodological principles of documentary research in social sciences, *Strategy for Culture*, 8(29): 62-88, (In Persian).
- Tsang, E. W. K. (1998). Can Guanxi be a source of sustained competitive advantage for doing business in China?. *The Academy of Management Executive*, 12(2): 64-73.
- Vahabzadeh Garderodbari, M, Bani Mahd, B, (2015), Impact of Relativisional to the Moral Judgment of Auditors, *Management Accounting and Auditing knowledge*. 5(20): 1-12, (In Persian).
- Varian, H., (1992). *Microeconomic Analysis*, USA, Norton & Company, Inc.
- Wu, X. (2013). The power of social capital in school choice in a Chinese city. *Australian Journal of Education*, 57(1): 48-59.
- Warren, D.E., Dunfee, T.W., & Li, N. (2004), Social exchange in China: the double-edged sword of guanxi, *Journal of Business Ethics*, Vol. 55(4): 353-370.
- Wong, M. (2007), Guanxi and its role in business, *Chinese Management Studies*, 1, 257-276.
- Wang, C.L. (2007). Guanxi vs. relationship marketing: Exploring underlying differences. *Industrial Marketing Management*, 36(1): 81-86.
- Xin, K. R., & Pearce, J. L. (1996). Guanxi: Conection as a subsitiutes for formal institutional support. *Academy of management journal*, 39(6): 1641-1658.
- Yuen,D., Law, P., & Chan, L. (2013). The Impact of Guanxi on Auditor Independence: Perceptions of Auditors and CFOs in Hong Kong. *Corporate Ownership and Control*, 10(2):685-699.
- Zamani, R, (2018), Analysis of Changes in Social Order in Iran from Constitutional Revolution to Islamic Revolution (1906-1979), *Journal of Economic Research Journal*, 19(73): 75-118, (In Persian).
- Zhang, Y., & Zhang, Z. G. (2006). Guanxi and organizational dynamics in China: a Link between individual and organizational levels, *Journal of Business Ethics*, 67: 375-392.