

## Relationship-Oriented Strategies and the Market Share of Audit Firms<sup>1</sup>

Mohammad Mahdi Kasaei<sup>2</sup>, Reza Gholami Jamkarani<sup>3</sup>,  
Fakhreddin Mohammadrezaei<sup>4</sup>, Omid Faraji<sup>5</sup>

Received: 2023/12/11

Accepted: 2024/05/26

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** This study investigates the role of relationship-oriented strategies, as a quasi-business strategy, on the market share of audit firms in Iran.

**Method:** Data were collected through a questionnaire and analyzed using a quantitative approach.

**Results:** The findings reveal that among the dimensions of relationship-oriented strategies, the political dimension (historical presence in influential positions outside the audit profession) is predominant. Furthermore, five themes from the social dimension (e.g., addressing clients' professional challenges and creating value) and three themes from the economic dimension (e.g., securing influential positions in the IACPA) significantly influence the market share of audit firms in Iran.

**Conclusion:** This study demonstrates that audit firms in Iran utilize the customer-oriented dimension of the commercialization approach (manifested as relationship-orientation) as a strategic tool to maintain and enhance market share.

**Contribution:** The research offers preliminary insights into the impact of relationship-oriented strategies, classified according to common forms, on the market share of Iranian audit firms.

**Keywords:** Audit Market Share, Relationship-Oriented Strategies, Commercialism.

**JEL Classification:** L14, M22.

---

1. doi: 10.22051/jaasci.2024.45940.1819

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (Kasaie1361@gmail.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (Corresponding Author). (Fiaccqomiau@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran. (F.mrezaei@khu.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Management and Accounting, College of Farabi, Tehran University, Qom, Iran. (faraji\_omid@R.ac.ut).



## راهبردهای رابطه مداری و سهم بازار مؤسسات حسابرسی<sup>۱</sup>

محمد مهدی کسائی<sup>۲</sup>، رضا غلامی جمکرانی<sup>۳</sup>، فخرالدین محمد رضائی<sup>۴</sup>، امید فرجی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۰۶

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** این مطالعه به بررسی نقش رابطه مداری، به عنوان یک راهبرد کسب و کار، بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران می پردازد.

**روش:** داده های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه جمع آوری و با استفاده از رویکرد کمی تحلیل و نتایج استخراج شده است.  
**یافته ها:** یافته ها نشان می دهد از میان ابعاد سه گانه رابطه مداری، استفاده از بعد سیاسی (سابقه حضور در پست های کلیدی حرفه) رواج بیشتری دارد. به علاوه، پنج مضمون از بعد اجتماعی (نظیر حل مشکلات سیستم حسابداری صاحب کاران و ارزش آفرینی) و سه مضمون از بعد اقتصادی (نظیر کسب پست های کلیدی حرفه) دارای نقش مؤثری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران هستند.

**نتیجه گیری:** نتایج این پژوهش نشان می دهد مؤسسات حسابرسی در ایران از بعد مشتری محوری رویکرد تجاری سازی (رابطه مداری) به عنوان یک راهبرد کسب و کار باهدف حفظ و افزایش سهم بازار استفاده می نمایند.

**دانش افزایی:** این پژوهش به عنوان یک تلاش جدید، تصویری از نقش راهبرد رابطه مداری، بر اساس طبقه بندی جدیدی از اشکال رایج آن ها، بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی ایران ارائه می کند.

**واژه های کلیدی:** رابطه مداری کسب و کار، سهم بازار حسابرسی، تجاری سازی.

طبقه بندی موضوعی: L14, M22.

doi: 10.22051/jaasci.2024.45940.1819

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (kasaie1361@gmail.com).  
۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. نویسنده مسئول. (Fiaccqomiau@gmail.com).

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

۵. استادیار، گروه حسابداری و مدیریت، پردیس فارابی، دانشگاه تهران، قم، ایران. (faraji\_omid@R.ac.ut).

## مقدمه

طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین‌المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده است. یکی از مهم‌ترین آن‌ها، گرایش به تجاری‌سازی و تغییر نگرش حسابرسان درباره حرفه است (هشمیت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۶۴). انگیزه‌هایی مانند افزایش رقابت به واسطه ورود تعداد زیادی از موسسات حسابرسی جدید به بازار و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش فراوانی در این گرایش داشته است (مهدوی و دریایی<sup>۲</sup>، ۱۳۹۴: ۲). بروبرگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) و پیکارد<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) از برخی اصطلاحات نظیر مانند «سودآوری»، «استراتژی بازار»، «مشتری‌گرایی»، «فرایند کسب‌وکار»، برای توصیف و جهت‌گیری تجاری مؤسسات حسابرسی استفاده نموده‌اند. در چنین فضائی، حرفه حسابرسی در کنار وظایف حرفه‌ای، با گرایش به تجاری‌سازی قصد حفظ مزیت رقابتی خود را دارند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۵۸).

تجاری‌سازی اشاره بر این دارد که حسابرسان می‌بایست در کنار ارائه خدمات حرفه‌ای، در شبکه روابط که منجر به افزایش توجهات به آن‌ها و در نتیجه جلب صاحب‌کاران جدید می‌شود مشارکت فعالانه داشته باشند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۵۹-۵۸). شبکه روابط به‌عنوان یکی از اجزاء مهم سرمایه اجتماعی، ابزاری راهبردی نوین برای کسب فرصت‌ها، تثبیت و تقویت جایگاه و وجهه در نظر گرفته می‌شود که بسته به شرایط فرهنگی و اجتماعی به‌عنوان چارچوبی 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 و در شرایط ضعف و خلأ نهادی معرفی گردیده است (شعلان و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۶: ۲۰۲۱: ۲). رید<sup>۶</sup> (۲۰۰۸: ۳۸۲) اذعان داشت بنگاه‌های اقتصادی خدمات حرفه‌ای نظیر مؤسسات حسابرسی، علاوه بر تمایز مبتنی بر ابعاد حرفه‌ای، ضرورت دارد به راهبردهای رابطه‌مند به‌منظور کسب مزیت رقابتی بپردازد.

- 
1. Heischmidt et al
  2. Madavi and Dariaie
  3. Broberg et al
  4. Picard
  5. Shaalan et al
  6. Reid

بررسی‌ها نشان می‌دهند که بازار حسابرسی ایران یک بازار محدود و تحت کنترل سیاست‌های دولتی است (عزیز خانی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸: ۱۶۸). رشد کمی مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلان حرفه، فشار رقابتی میان مؤسسه‌های حسابرسی بیشتر نموده است (باقرپور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴: ۳۷۵). در بازار حسابرسی ایران انگیزه مناسبی برای تقاضا حسابرسی باکیفیت وجود ندارد (مشایخی و بزار<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸) و مشوق اصلی تقاضا برای حسابرسی الزام قانونی (نه منشأ اقتصادی) است (رودکی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). محمدرضایی و فرجی<sup>۵</sup> (۱۳۹۸) بیان نمودند در شرایطی که ضعف در تقاضا برای حسابرسی باکیفیت و عدم تمایل صاحب کاران به پرداخت بابت کیفیت، توجه متخصص شدن در یک صنعت برای حسابرسان نامعقول به نظر می‌رسد. باوجود رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران تمایز کیفی میان مؤسسات رتبه اول و دیگر رتبه‌ها مشاهده نمی‌شود (محمدرضایی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸: ۳۱۰). همچنین این بازار تحت تأثیر محدودیت‌های دوره تصدی‌گری (عزیز خانی و همکاران، ۲۰۱۸: ۱۶۸)، سقف مجاز ارائه خدمات و قیمت‌گذاری دستوری از طریق بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم‌الاجرا است (یمرعلی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳: ۱۴). بخش عمده خدمات حسابرسی در ایران بر اعتباربخشی صورت‌های مالی متمرکز است و خدمات غیر حسابرسی سهم کوچکی از درآمد مؤسسات حسابرسی را تشکیل می‌دهند (تصدی کار و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱: ۵۹). چنین شرایط نامطلوبی ناشی از عوامل متعددی هم چون ساختار دولتی اقتصاد کشور (فضلی نژاد و احمدیان<sup>۹</sup>، ۱۳۸۹: ۱۴۱)، عدم فعالیت مؤسسات بین‌المللی و حسابرسان بزرگ، حاکمیت شرکتی ضعیف (تمرکز مالکیت) و اتکا بر تأمین مالی بانکی (عزیز خانی و همکاران، ۲۰۱۸: ۱۶۹)، نرخ تأمین مالی دستوری (خان میرزائی<sup>۱۰</sup>، ۱۴۰۲)،

- 
1. Azizkhani et al
  2. Bagherpour et al
  3. Mashayekhi and Bazaz
  4. Roudaki
  5. Mohammad Rezaei and Faraji
  6. Mohammad Rezaei et al.
  7. Yamrali et al
  8. Tasaddi Kari et al
  9. Fazlinejad and Ahmadian
  10. Khan miezaei

کارایی ضعیف بازار سرمایه (جوزبرکند و پناهیان<sup>۱</sup>، ۱۳۹۹: ۱۰۱) و ریسک دادخواهی پایین برای حسابرسیان (فرج زاده و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱: ۱۲۲) است. در کل به نظر می‌رسد در چنین شرایطی راهبردهای رایج در حرفه کارایی چندانی در بازار حسابرسی ایران ندارد.

با در نظر گرفتن شرایط حاکم بر بازار حسابرسی ایران مطابق با مدل اقتصادی برتراند (هال واریان<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲-۲۹۹۲) انتظار می‌رود سهم بازار به صورت متعادل میان مؤسسات حسابرسی تسهیم شود، اما شواهد نشان می‌دهند ۵۸ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توسط ۲۱ درصد از مؤسسات حسابرسی کسب شده است (آمار جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۴۰۱). بزرگ اصل<sup>۴</sup> (۱۳۹۰) بیان نمود در چنین شرایطی اکثریت مؤسسات حسابرسی دارای مشکل مالی هستند و این مسئله یک خطر بزرگ برای حرفه است و نیاز به موشکافی دارد.

بررسی روی ویژگی‌های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی ایران نشان می‌دهد که سیستم نامناسب توزیع فرصت‌ها (رنانی<sup>۵</sup>، ۱۳۹۸: ۱۶)، خلأهای نهادی (عسکری و همکاران<sup>۶</sup>، ۱۳۹۹: ۳۰)، ضعف حاکمیت نهادهای مدنی، ساختار ضعیف حاکمیت قانون، نظام اقتصادی تحصیلدار (فضلی نژاد و احمدیان، ۱۳۸۹: ۱۴۱) و ساختار نظم اجتماعی با دسترسی محدود، جامعه با زمینه بالا<sup>۷</sup> (بر اساس دسته‌بندی هامپدن-ترنر<sup>۸</sup>، ۱۹۹۷)، حاکمیت دارد. در چنین جوامعی پیوند های اجتماعی و شبکه روابط به‌عنوان یک راهبرد برای جبران خلأ نهادی و ضعف اجرای قانون، پیشبرد و تسهیل انجام امور از طریق کسب اعتماد و کسب برتری در رقابت از طریق کسب وجهه و شهرت در نظر گرفته می‌شود (لو و همکاران، ۲۰۱۲: ۱۴۴).

در ادبیات پژوهشی حسابرسی، عمدتاً نقش پدیده رابطه مداری با محوریت گوانسی در کشور چین، بر روی موضوعات مختلف حسابرسی نظیر کیفیت حسابرسی (دنگ و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۳)،

- 
1. Joubarkand and Panahian
  2. Farajzadeh et al
  3. Hal varian
  4. Bozorg asl
  5. Renani
  6. Asgari et al
  7. High context societies
  8. Hampden-turner
  9. Deng et al

قضاوت اخلاقی (ژیانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱)، استقلال حسابرسی (یوئن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳) و نتایج حسابرسی (هی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷) بررسی نموده‌اند. در پژوهش‌های داخلی نیز مطالعات محدود انجام گرفته نظیر وهاب‌زاده و بنی مهد<sup>۴</sup> (۱۳۹۵) و بختیاری و همکاران<sup>۵</sup> (۱۳۹۸)، پدیده رابطه مداری را مبتنی بر ساختار گوانسی در چین مورد پژوهش قرار داده‌اند.

ضرورت و اهمیت انجام پژوهش حاضر را می‌توان به، (۱) ناکارآمدی راهبردهای تمایز حرفه‌ای در بازار حسابرسی ایران، (۲) نقض تئوری برتراند، (۳) ضعف پژوهش‌های قبلی در بررسی پدیده رابطه مداری به‌عنوان یک راهبرد کسب‌وکار و نقش آن در سهم بازار مؤسسات حسابرسی و، (۴) عدم توجه پژوهش‌های داخلی به تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی در بررسی نقش روابط بر موضوعات و مسائل حرفه حسابرسی ارتباط داد. پژوهش حاضر با بررسی نقش رابطه مداری در سهم بازار مؤسسات حسابرسی، به‌عنوان یک پدیده حکم‌شده در ایران، سعی نموده تا این شکاف دانشی را پوشش دهد. این پژوهش برای اولین بار و بر اساس داده‌های اولیه و با اتکا بر مدل رابطه مداری ارائه‌شده در پژوهش کسائی و همکاران<sup>۶</sup> (۱۴۰۲)، منطبق با محیط پژوهش، نقش رابطه مداری را روی سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران مورد بررسی قرار داده است و از این طریق سعی می‌نماید در ایجاد ادبیات پژوهشی حسابرسی دانش‌افزایی داشته باشد.

شناسایی نقش رابطه مداری بر سهم بازار، به‌عنوان یک راهبرد شبه رقابتی، می‌تواند به مؤسسات حسابرسی در جهت فائق آمدن بر شرایط رقابتی در بازار حسابرسی بسیار رقابتی ایران، از طریق کسب شهرت، مشروعیت و اعتماد، دیده شدن و کسب فرصتی برای ارائه توانمندی‌ها به صاحب‌کاران بالقوه یاری رساند. از طرفی با توجه به ماهیت غیررسمی رابطه مداری، پدیدار شدن نقش و آثار آن بر سهم بازار حسابرسی، به‌عنوان موضوع روز و بحث‌برانگیز در بازار حسابرسی ایران، می‌تواند بر کسب آگاهی و سیاست‌گذاری مناسب نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی تأثیرگذار باشد.

1. Jiang et al

2. Yuen

3. He et al

4. Vhab Zadeh & Bani mahd

5. Bakhtiari et al

6. Kasaei et al

در ادامه بخش مرور پیشینه و مبانی نظری ارائه شده است. در بخش سوم، روش شناسی پژوهش تشریح شده است. در بخش چهارم قالب رویکرد کمی، پیامد اشکال مختلف رابطه مداری را بر سهم بازار مؤسسات حسابداری در ایران بررسی، تحلیل و تبیین گردیده‌اند. نهایتاً آخرین بخش هم تحت عنوان بحث و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

## چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

### ۱. تجاری‌سازی در حرفه حسابداری

در دهه‌های اخیر، با ورود تعداد زیادی از شرکت‌های حسابداری به بازار و افزایش رقابت، حرفه حسابداری دستخوش دگرگونی قابل‌توجهی شده است، نمود بارز این تغییرات گسترش چشمگیر تجاری‌سازی در میان مؤسسه‌های حسابداری است (سوئینی و مک‌گری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱: ۳۱۷). تجاری‌سازی حرفه حسابداری به فرآیند افزایش آگاهی از اهمیت عملکرد مالی به‌عنوان هدف نهایی یک مؤسسه حسابداری اشاره دارد (بروگرگ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۸۲). تجاری‌سازی تضمین می‌کند که شرکت تمایز کافی برای فعالیت‌های حرفه‌ای خود دریافت می‌کند تا در یک اقتصاد رقابتی پایدار بماند، درحالی‌که حرفه‌ای‌گرایی مانع از تضعیف اعتماد عمومی می‌شود (کلو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹: ۱۳۰).

پژوهش‌های تجربی اخیر تمرکز مؤسسه‌های حسابداری بر تجاری‌سازی را عامل مهمی در افزایش انگیزه برای خلق ارزش و بهبود کیفیت حسابداری می‌دانند (بروگرگ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۷۹). برخی حتی استدلال کرده‌اند که هم‌افزایی مثبتی بین ارزش‌های تجاری و ارزش‌های حرفه‌ای وجود دارد (رابسون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷: ۴۳۲). سه دیدگاه (۱) بازارمحوری، (۲) مشتری‌محوری و (۳) فرایند محوری، اساس رویکرد تجاری‌سازی در حسابداری را تشکیل می‌دهند (پونوماروا و همکاران، ۲۰۲۰: ۵۶۸).

1. Sweeney and McGarry

2. Clow et al

3. Robson

- بازار محوری: نحوه تعامل مؤسسات حرفه‌ای با بازار. بازار مداری اغلب مرکب از دو استراتژی بازار محور (واکنش و تلاش برای انطباق با نیازهای بازار) و استراتژی راهبر بازار (ضرورت تولید محصولات و خدمات جدید و متمایز در شرایط رقابتی سالم) است (جاورسکی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰: ۴۹).
  - مشتری مداری: در این دیدگاه، حساب‌رسان در کنار ارائه خدمات حرفه‌ای، در رویدادهایی مشارکت فعالانه دارند، که منجر به افزایش توجهات به آن‌ها، بهبود وجهه، شهرت، سطح اعتماد و کسب مشروعیت، و تقویت جایگاه به آن‌ها شده و می‌تواند به جلب صاحب‌کاران جدید منجر شود (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۶۷).
  - فرایند مداری: فرایند مداری اشاره به بهره‌وری و اثربخشی فرایندهای تجاری در شرکت دارد (چن و همکاران، ۲۰۰۹: ۲۱۴)
- دو روش عمده برای بررسی تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی در ادبیات پژوهشی وجود دارد: نخست ارائه خدمات غیر حسابرسی و دوم فعالیت‌های بازاریابی (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۷۷).

### الف. خدمات غیر حسابرسی

یکی از استراتژی‌های بازاریابی بالقوه برای مؤسسات حسابرسی، افزایش دامنه خدمات قابل ارائه به صاحب‌کاران و ترکیب خدمات جدید با حسابرسی از طریق قراردادهای هم‌زمان است. بروستر<sup>۲</sup> (۲۰۰۳: ۲۸۵) بر راهبرد تنوع خدمات تأکید نموده و بیان می‌کند که در سال ۱۹۷۶، حدود ۷۰ درصد درآمدهای مؤسسه‌ها، از محل رسیدگی به صورت‌های مالی بوده است، درحالی‌که این مقدار در ۱۹۹۸ کاهش و به ۳۱ درصد رسیده است. این تغییرات نشان از روی آوردن مؤسسات حسابرسی به تنوع‌بخشی خدمات دارد. در تأیید این ادعا می‌توان به صورت‌های مالی اساسی در دسترس چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی در سال ۲۰۲۱ مراجعه نمود که به‌طور خلاصه در جدول ذیل ارائه شده است (تصدی کار و همکاران، ۱۴۰۰: ۵۹).

1. Jaworski et al  
2. Brewster



## جدول ۱. ترکیب خدمات حسابرسی و اعتباربخشی مؤسسات بزرگ حسابرسی

نام موسسه	خدمات اطمینان بخشی	خدمات غیر حسابرسی	توضیحات
دیپویت	٪۲۴	٪۷۶	شامل مشاوره، مالیاتی و قانونی
واتر هآورس کوپرز	٪۲۴	٪۷۶	مشاوره در بخش صنعت، معاملات در بازار، مالیات
ارنست اند یانگ	٪۴۱٫۵	٪۵۸٫۵	مشاوره، مالیات و راهبرد و معاملات
کی بی ام جی	٪۳۴	٪۶۶	خدمات مشاوره

حرفه حسابرسی قادر است که علاوه بر خدمات اطمینان بخشی، نقش هایی همچون حسابداری مالیاتی، برنامه ریزی مالی، طراحی و اجرای سیستم های اطلاعات مالی، خدمات حقوق مالی و مشاوره را هم ایفا کند.

## ب- فعالیت های بازاریابی

تشدید رقابت در بازار خدمات حسابرسی در طی چند دهه اخیر انگیزه های بازاریابی و سیاست های مرتبط با آن را افزایش داده است. به اعتقاد هادجز و یانگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۹: ۴۴)، افزایش فعالیت های بازاریابی از سوی شرکت های حرفه ای نشان از تمایل آن ها به حفظ مشتریان فعلی و اهداف خود در کنار تلاش برای کسب مشتریان جدید باهدف ایجاد مزیت رقابتی دارد. بر اساس گفته الینگسون و همکاران (۲۰۰۲) حسابرسان جدید معتقد بودند که بازاریابی نقش مهمی در حرفه حسابرسی در حال حاضر و هم در آینده ایفا خواهد کرد. هانسون و لوفوندال<sup>۲</sup> (۲۰۱۶: ۲) نیز بیان نمودند حسابرسان نیاز دارند خدماتشان به بازار عرضه کنند و صرفاً بر پیشبرد حسابرسی تمرکز نکنند. لذا حسابرسان باید بازاریابی را به عنوان یکی از عوامل مهم موفقیت شرکت های حسابرسی در نظر بگیرند.

گرانفلد<sup>۳</sup> (۲۰۱۹: ۱) بیان نمود ترکیب بازاریابی و حسابرسی به دلیل مقررات اخلاقی و قانونی حرفه، مفهومی نسبتاً جدیدی تلقی می شود. مران جوری<sup>۴</sup> (۱۳۹۹: ۱۱۵) نیز اظهار داشت با توجه به اینکه فلسفه وجودی حرفه حسابرسی، اعتبار دهی است، اصول و ضوابط بازاریابی حرفه

1. Hodges and Young  
 2. Hansson and Löfvendal  
 3. Granfeldt  
 4. Maranjory

حسابرسی با مؤسسه‌های خدماتی دیگر، کمی متفاوت است. این تناقض سبب شده است به بازاریابی در حرفه حسابرسی به دید منفی نگریسته شود. پژوهش‌هایی نظیر پروبرگک و همکاران (۲۰۱۳: ۶۷) نشان دادند که نگرش حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی نسبت به گذشته به‌طور فزاینده‌ای مثبت شده است. مران جوری (۱۴۰۰: ۱۱۷) نیز نشان داد چنین نگرشی میان حسابرسان ایرانی دیده می‌شود.

با توجه به شرایط رقابتی در بازار حسابرسی و تفاوت میان بعد حرفه‌ای و بعد تجاری در حرفه حسابرسی، ضرورت دارد مؤسسه‌های حسابرسی از سازوکارهای بازار و بنگاهداری آگاه باشند و با رعایت ضوابط حرفه‌ای، به مقاصد انتفاعی مؤسسه توجه کنند و با استفاده از روش‌های بخردانه، ضمن حفظ جایگاه و اعتبار حرفه، به بازاریابی و جذب مشتری اقدام کنند. از این رو، این مؤسسه‌ها به شناخت مفاهیم بازاریابی و استراتژی‌های بازار نیاز دارند.

استراتژی‌های بازاریابی، ابزاری برای دستیابی به اهداف هستند. دسته اول این راهبردها شامل عناصر آمیخته بازاریابی هستند و عبارت‌اند از: محصول، قیمت، مکان، کارمند، دارایی و امکانات فیزیکی و فرآیند (آشیل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۸۱). از این راهبرد تحت عنوان بازاریابی مبادله‌ای نام برده می‌شود. در این راهبرد شرکت به‌طور فعال مبادله را مدیریت می‌کند و بر توسعه قابلیت‌های داخلی مرتبط با آمیخته بازاریابی تمرکز می‌کنند. افق برنامه‌ریزی برای این نوع بازاریابی عموماً کوتاه‌مدت است (کوویلو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰: ۵۲۸).

در کنار این راهبرد، دیدگاه جدیدی تحت عنوان چارچوب بازاریابی معاصر توسط کوویلو و همکاران (۲۰۰۰: ۵۲۳) نیز مطرح شده است که دسته دوم راهبردها، یعنی بازاریابی رابطه‌مند را به‌عنوان پارادایمی جدید در کنار بازاریابی مبتنی بر معاملات، به‌عنوان رویکردی یکپارچه ارائه می‌نماید. رید (۲۰۰۸: ۳۷۷) نشان داد که کانون این پارادایم ایجاد، حفظ و ارتقای روابط با کلیه ذینفعان است، به‌طوری‌که اهداف طرفین درگیر برآورده شود. این امر با تبادل متقابل حاصل می‌شود. در چارچوب بازاریابی معاصر، بازاریابی معامله‌ای و رابطه‌ای را به‌عنوان پارادایم‌های مجزا نمی‌بیند، بلکه این فرض را می‌پذیرد که بازاریابی با فرآیندهای پیچیده متعدد مشخص می‌شود، و بنابراین

1. Ashill et al

2. Coviello

به‌عنوان یک مفهوم‌سازی متکثرتر از بازاریابی در نظر گرفته می‌شود (کوویلو و همکاران، ۲۰۰۲: ۳۴).. گوان (۲۰۱۱: ۶) نیز بر اهمیت پارادایم راهبردهای کسب‌وکار مبتنی بر روابط به‌اندازه پارادایم راهبردهای مبتنی بر بازار تأکید نمود. رید (۲۰۰۸: ۳۷۹) بیان نمود در محیط‌هایی که تمایز فنی اثربخشی خود را از دست می‌دهد تمایز مبتنی بر روابط باکیفیت جلوه خواهد نمود، همچنین گرانفلد (۲۰۱۹: ۳) اذعان داشت به دلیل هزینه‌های بالای راهبردهای مبتنی بر معاملات، مؤسسات حسابرسی به راهبردی کم‌هزینه برای بقاء در عرصه رقابت نیاز دارند

در ادبیات پژوهشی حسابرسی از راهبردهای رایج دسته اول به مواردی نظیر تنوع‌بخشی به خدمات (بروستر، ۲۰۰۳: ۲۸۸)، کیفیت خدمات (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۸۳)، کاهش قیمت (نرخ شکنی) (دوپوچ و کینگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵: ۴۵)، تخصص صنعت (می هیو و ویلکینز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳: ۳۴) اشاره کرد. زرد کوهی و ایوانچویچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۰: ۳۸۹) در پژوهش خود از ادغام نیز به‌عنوان نوعی راهبرد افزایش سهم و قدرت بازار نام‌برده‌اند. بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی، استراتژی کیفیت خدمات را نوعی مزیت رقابتی در نظر می‌گیرند و با شناخت نیازها و خواسته‌های صاحب‌کار، سعی می‌کنند صاحب‌کاران فعلی را حفظ و صاحب‌کاران بالقوه را با تضمین کار باکیفیت، جذب کنند تا در نهایت سطح درآمد خود را افزایش دهند (آچویا و آلابار<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴: ۳۴). کیفیت خدمات حسابرسی از دیدگاه صاحب‌کار بسیار اهمیت دارد. برای مثال، مطالعات مختلف نشان داده‌اند که روند تغییر حسابرس از صاحب‌کار آغاز می‌شود و دلیل آن نیز، نارضایتی از حسابرس قبلی در خصوص کیفیت خدمات است (آدامز و دیویس<sup>۵</sup>، ۱۹۹۴: ۳۸). سوانشتروم و سوندگرن<sup>۶</sup> (۲۰۱۲: ۷۳) رابطه مستقیمی بین طول رابطه حسابرس-صاحبکار و کیفیت استنباطی حسابرسی صورت‌های مالی از نظر مشتری و مقدار خدمات مشاوره‌ای خریداری‌شده از حسابرس مشاهده کردند.

- 
1. Dopuch and King
  2. Mayhew & Wilkins
  3. Ivancevich and Zardkoohi
  4. Achua and Alabar
  5. Addams and davis
  6. Svanström and Sundgren

برخی پژوهشگران، سیاست کاهش قیمت را نوعی استراتژی نفوذ در بازار حسابرسی می‌دانند (دوپوچ و کینگ ۲۰۱۵: ۴۵). برخی مؤسسه‌ها برای کسب سهم بازار یا ورود به صنعتی خاص، تلاش می‌کنند که از طریق استراتژی کاهش قیمت، خود را در بازار هدف تثبیت کنند و پس از آن سهمی از بازار را در اختیار گرفتند، به تعدیل مبالغ خود اقدام کنند، تا بدین طریق مشتری را از آن خود کرده و از دست رقبا خارج کنند (رید، ۲۰۰۸: ۳۸۴). شاتسبرگ<sup>۱</sup> (۱۹۹۰: ۳۶۰) نشان داد که مؤسسه‌های حسابرسی برای به دست آوردن مشتریان جدید، تخفیف‌های چشمگیری در دو سال اول قرارداد حسابرسی قائل می‌شوند. بر اساس نتایج پژوهش‌ها حق‌الزحمه حسابرسی نخستین حساب‌برسان بزرگ، بیشتر از حساب‌برسان کوچک بوده و میزان تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی مؤسسات حسابرسی کوچک (در مقایسه با مؤسسات حسابرسی بزرگ)، بیشتر است (هوانگ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹: ۱۸۸). غوش و لاستگارتن<sup>۳</sup> (۲۰۰۶: ۳۶۲)، به این نتیجه رسیدند که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی نخستین، در هر دو بخش انحصاری و بخش رقابتی بالقوه مشهود است، اما تخفیف حق‌الزحمه اولیه در بخش رقابتی که در آن تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی کوچک رقابت می‌کنند، به میزان بیشتری رخ می‌دهد.

تمایز در ارائه خدمات از طریق «تخصص در صنعت»، راهبردی است که توسط مؤسسات حسابرسی برای جذب مشتریان جدید یا ایجاد حق‌الزحمه‌های بیشتر به کار برده می‌شود (می هیو و ویلکینز، ۲۰۰۳: ۳۴). حساب‌برسان متخصص صنعت خدماتی را می‌ارائه دهند که جایگزین مناسبی برای خدمات آن‌ها وجود ندارد (گراملینگ و استون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱: ۱۴). مزایای چنین راهبردی برای مؤسسات حسابرسی این است که ضمن افزایش قدرت چانه‌زنی آن‌ها را با صاحب‌کاران فعلی و بالقوه، منجر به افزایش حسن شهرت می‌گردد، که تحت عنوان یک «ضمانت» (ضمانت کیفیت حسابرسی بالاتر)، بکار برده می‌شود (کلین و لفلر<sup>۵</sup>، ۱۹۸۱: ۶۱۹). تخصص در صنعت، سبب کسب

- 
1. Schatzberg
  2. Huang et al
  3. Ghosh and Lustgarten
  4. Gramling & Stone
  5. Klein and Leffler

مزایای رقابتی و قدرت بیشتر بازار می‌گردد (هی و جتر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱: ۱۹۱). گراملینگ و استون (۲۰۰۱: ۱۶) نشان دادند که تخصص حسابرس در صنعت مانعی برای ورود رقباست. در خصوص راهبرد بازاریابی رابطه مند، هدف غالباً ایجاد، حفظ، تقویت و تجاری‌سازی روابط با مشتری است به گونه‌ای که اهداف طرف‌های درگیر محقق شود. این کار با تبادل متقابل و تحقق وعده‌ها انجام می‌شود. این به‌طور کلی این راهبرد از طریق معاملات تجاری و اجتماعی در طول زمان، در نتیجه توسعه و حفظ روابط فردی و مبتنی بر تعامل انجام می‌شود. بازاریابی شبکه‌ای روابط را هم در سطح فردی و هم در سطح شرکت در برمی‌گیرد و می‌تواند به صورت رسمی و غیررسمی رخ دهد. روابط ممکن است با مشتریان، توزیع‌کنندگان، تأمین‌کنندگان، رقبا و غیره باشد (کوویلو و همکاران، ۲۰۰۰: ۵۳۱). اجزاء این پارادایم شامل اعتماد، پیوند، روابط، اشتراک ارزش‌ها، همدلی و تبادل است. بر اساس مفهوم حکک‌شدگی، گرانووتر<sup>۲</sup> (۱۹۸۵: ۴۸۱) بیان داشت تحلیل درست رفتارهای کسب‌وکار مستلزم شناخت ساختار شبکه روابط است. پالمر<sup>۳</sup> (۱۹۹۷: ۳۲۱) نیز بیان نمود هنجارها و ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی تأثیر مهمی بر تعریف و شکل روابط، تعاملات و کنش‌های محیطی دارد، و به همین دلیل تعریف راهبردهای بازاریابی رابطه مند به‌طور جهانی به دلیل تفاوت‌های فرهنگی و اجتماعی امکان‌پذیر نمی‌باشد و ضرورت دارد برای افزایش اثربخشی کارکرد این راهبرد، ابتدا ساختار و شبکه روابط به‌عنوان محور کانونی راهبردهای بازاریابی رابطه مند در حوزه‌های مختلف فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی مورد پژوهش قرار گیرد.

## ۲. رابطه مداری در کسب و کار

رابطه مداری به‌عنوان پدیده‌ای پیچیده در نظر گرفته می‌شود که از عواملی چون اقتصاد، فرهنگ (شامل ارزش‌ها و هنجارها)، اجتماع، سیاست، و پیشینه تاریخی و ساختار نهادی تأثیر می‌پذیرد. وارن و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند رابطه مداری تحت تأثیر هنجارهای اجتماعی مبتنی بر فرهنگ و شرایط اقتصادی و سیاسی و با توجه به ماهیت و ساختار آن، به شکل تیغه‌ای دو لبه، هم می‌تواند سبب

1. Hay and Jeter

2. Granovetter

3. Palmer

کارایی در جامعه و توسعه تجاری گردد و هم می‌تواند به تبعیض و نابرابری منجر و مانع توسعه اقتصادی گردد.

پژوهش بر روی رابطه مداری عمدتاً با محوریت مفهوم گوانسی در چین صورت پذیرفته است. پژوهشگران نقش گوانسی را در حوزه کسب و کار، به‌عنوان ابزار مؤثر برای گسترش بازار (پارک و لو، ۲۰۰۱: ۴۷۳) ابزاری برای کاهش ریسک و هزینه معاملات (استندی فایرد و مارشال<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰: ۴۰)، سیگنال دهی به‌واسطه ایجاد شهرت، افزایش مشروعیت و جایگاه اجتماعی (داه و همکاران، ۲۰۱۷) و دسترسی به منابع و فرصت‌های تجاری (دین، ۲۰۲۰) برجسته نموده‌اند. گوان<sup>۳</sup> (۲۰۱۱: ۱۶۲) گوانسی را به‌عنوان یک "مزیت شبه رقابتی معرفی نمود که می‌تواند زمینه بهره برداری و انتفاع بهتر و موثرتر از مزیت‌های رقابتی اصلی بنگاه اقتصادی را فراهم سازد. عمده طبقه بندی ارائه شده از رابطه مداری با محوریت گوانسی توسط سو و لیتفیلد (۲۰۰۱) و ژانگ (۲۰۰۶) در قالب پایه، ماهیت و اشکال گوانسی صورت پذیرفته است که به‌صورت جدول (۲) طبقه‌بندی نشان داده شده است.

#### جدول ۲. اهم طبقه‌بندی رابطه مداری با محوریت گوانسی در ادبیات پژوهشی

ماهیت ارتباط	پایه ارتباط	دامنه ارتباط	ماهیت تبادل	بعد منفی	اشکال
مطلوبیت طلب	انتسابی	الزامی	احساس	خویشاوندگماری	همشهری، خویشاوندی
	اکنسابی	متقابل	لطف	بدهی انسانی	همکاران، همکلاسی‌ها
منفعت طلب	ثالث	سودمند	پول و قدرت	زبان اجتماعی	بررسی نشده است

با توجه به ماهیت حرفه حسابرسی و لزوم تبعیت از آیین‌نامه و دستورالعمل‌های حرفه‌ای، ضرورت بررسی پیامدهای رابطه مداری بر مسائل و موضوعات حرفه دوچندان می‌شود. در حوزه حسابرسی نیز اغلب پژوهش‌ها به فضای پژوهشی چین و گوانسی محدود شده‌اند. به‌عنوان مثال پژوهش دنگ (۲۰۲۳: ۱۳۴) نشان داد گوانسی، رابطه منفی با کیفیت حسابرسی دارد. هان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۳)

1. Park & Luo
2. Standifired & Marshall
3. Guan et al
4. Han et al

شواهدی از عدم تأثیر کاهشی روابط بر کیفیت و اثر صرفه‌جویی آن بر تلاش حسابرسی ارائه نمود. یونن (۲۰۱۳: ۶۹۵) نشان داد رابطه مداری یک عامل مؤثر بر استقلال حسابرسان است. شواهد دیگری نیز نشان می‌دهند روابط شخصی و اجتماعی بر استدلال اخلاقی حسابرسان تأثیر می‌گذارد (ژیانگ، ۲۰۲۱: ۴۵۵). آنتونلی<sup>۱</sup> (۲۰۲۰: ۱۱۱) شواهدی از تأثیر رابطه مداری بر درآمد/سهم بازار موسسات حسابرسی از طریق برند قوی و شهرت بالاتر ارائه داد. در حوزه پژوهش‌های داخلی، بررسی پیامدهای رابطه مداری در حرفه حسابرسی بسیار محدود و مبتنی بر مفهوم گوانسی هستند. بختیاری (۱۳۹۸: ۳۷) نشان داد افزایش تمایل به رابطه مداری در حسابرسان، احتمال زیر پا گذاشتن استقلال حسابرسی را افزایش می‌دهد. یافته‌های پژوهش بنی مهد (۱۳۹۶: ۱۰) بیانگر رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری است.

### ۳. ساختار اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی ایران

از بعد اقتصادی، ایران دارای اقتصادی ترکیبی و در حال گذار، شامل یک بخش دولتی بزرگ است که بخش عمده‌ای از آن به صورت متمرکز و دستوری اداره می‌شود (قلی‌زاده و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۳۹۸: ۲۲۹)، که زمینه را برای اعطای گزینشی مجوزها، امتیازات و معافیت‌ها یا همان انحصار فراهم ساخته است و از شکل‌گیری یک بازار رقابتی جلوگیری نموده است (پناهی-امینی<sup>۳</sup>، ۱۳۹۰: ۶۱)

از بعد هویت فرهنگی و بر اساس طبقه‌بندی ریچارد گشتلند<sup>۴</sup> (۱۹۹۹) یکی از ویژگی‌های فرهنگی ایران، رابطه محوری<sup>۵</sup> در مقابل فرهنگ معامله‌گرا<sup>۶</sup> 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.

1. Antonelli

2. Gholizadeh et al.

3. Panahi and Amini

4. Richard Gesteland

5. Relational oriented

6. Task Orientation

از بعد هویت اجتماعی یافته‌های پژوهشی حاکی از نحیف بودن نهادهای مدنی (صدیقی اورعی و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۳۹۷: ۷۶). و پایین بودن سرمایه اجتماعی (عبدلهی و موسوی<sup>۲</sup>، ۱۳۸۶: ۲۲۵) است. از طرفی ساختار نظم اجتماعی در ایران نظم با دسترسی محدود پایه است (سویگر و اصفهانی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴: ۲۵۷). در چنین ساختاری ترتیبات اجتماعی نیز به هویت شخصی وابسته است. (زمانی<sup>۴</sup>، ۱۳۹۸: ۷۹-۹۰).

در یک جمع‌بندی در دیدگاه کلان سیستم نامناسب توزیع فرصت‌ها و مستعد چانه‌زنی از طریق ایجاد روابط (رنانی<sup>۵</sup>، ۱۳۹۸: ۱۶)، وجود خلأهای نهادی (عسکری و همکاران<sup>۶</sup>، ۱۳۹۹: ۳۰)، ضعف حاکمیت نهادهای مدنی، ساختار ضعیف حاکمیت قانون، نظام اقتصادی تحصیلدار (فضلی نژاد و احمدیان<sup>۷</sup>، ۱۳۸۹: ۱۴۱) و ساختار نظم اجتماعی با دسترسی محدود، ایران را به حوزه پژوهشی خاص برای بررسی پدیده رابطه مداری و شناسایی آثار آن بر متغیرهای مختلف تبدیل نموده است.

کسانی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی ترکیبی برای اولین بار از ساختار و اشکال رایج روابط در بازار حسابرسی ایران طبقه‌بندی جامع و تفصیلی ارائه نمودند. آن‌ها در پژوهش خود، ۹ شکل در قالب ۳۶ مضمون از رابطه مداری را در سه بعد اجتماعی، اقتصادی و سیاسی معرفی نمودند، مواردی نظیر شکل "نظارتی-مدیریتی" با مضامینی نظیر حضور در پست‌ها و کارگروه‌های حرفه، شکل "دوست‌گرایی" با مضامینی نظیر اتکا بر افراد ذی‌نفوذ به دلیل سوابق مشترک، شکل "انحصاری" حاوی مضامینی نظیر جذب شرکای پرکار، خواهرخواندگی مجازی، شکل "رسانه‌ای" با مضمون قدرت کلام، شکل "اثرگذاری-جهت‌دهی" با مضامینی نظیر ارزش‌آفرینی و پیشرو بودن در حل مشکلات صاحب‌کار، شکل "لابگیری" با مضامینی نظیر شرکت در کارزارهای سیاسی و شکل مستقیم نظیر سابقه حضور در پست‌های کلیدی فرا حرفه.

## روش شناسی پژوهش

به‌منظور مطالعه نقش رابطه مداری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران، داده‌های موردنیاز از طریق پرسشنامه‌ای بر اساس مدل و طبقه‌بندی ابعاد و اشکال و مضامین رایج رابطه مداری مطابق با

1. Seddighi Orei et al.
2. Abdulahi and Mousavi
3. Ceviker and Esfahani
4. Zamni
5. Renani
6. Asgari et al.
7. Fazlinejad and Ahmadian



پژوهش کسائی و همکاران (۱۴۰۲)، طراحی، توزیع و جمع‌آوری گردید. پرسشنامه طراحی شده با توجه به فرمول کوکران در اختیار ۳۷۲ نفر از شرکا مؤسسات در بازه زمانی دوماهه منتهی به مرداد ۱۴۰۲، قرار گرفت و با حذف نمونه‌های دریافتی ناقص و موارد عودت نشده، در نهایت ۲۹۶ نمونه کامل جمع‌آوری گردید. پرسشنامه‌ها در تهران و شهرستان‌ها به صورت حضوری بین شرکا مؤسسات حسابرسی توزیع و جمع‌آوری گردید. از کلیه پرسش‌شوندگان خواسته شد با توجه به فرصت کافی در نظر گرفته شده، پرسشنامه در اختیار را با دقت و حوصله تکمیل نمایند. بخش اول سؤالات پرسشنامه شامل گرفتن دموگرافیک حسابرس می‌شود. در بخش دوم به منظور پاسخ به سؤال اصلی پژوهش، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده میزان اهمیت هر یک از ۱۶ مضمون رایج رابطه مداری برگرفته از پژوهش کسائی و همکاران (۱۴۰۲)، در سه بعد اجتماعی، سیاسی و اقتصادی، بر اساس طیف پنج‌بخشی لیکرت (خیلی زیاد تا خیلی کم) مشخص نمایند.

## یافته‌های پژوهش

### ۱. آمارهای توصیفی

جدول شماره (۳) ویژگی‌های مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه را از جنبه‌های مختلف نشان می‌دهد. بر اساس نتایج به دست آمده از فراوانی و درصد، به لحاظ سابقه کاری ۲۷٪ بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۲۴٪ بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۴۸٪ بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشتند. به لحاظ تحصیلات ۲۵٪ لیسانس و ۷۵٪ فوق‌لیسانس و بالاتر بوده‌اند. به لحاظ طبقه موسسه حسابرسی ۶۴٪ رتبه اول و ۳۶٪ رتبه دوم، سوم و چهارم بوده‌اند.

جدول ۳. توزیع پاسخ‌دهندگان با توجه به ویژگی‌های آن‌ها

ویژگی پاسخ‌دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
سابقه	۱۰-۱۵	۸۱	۲۷٪
	۱۵-۲۰	۷۲	۲۴٪
	بالای ۲۰	۱۴۳	۴۸٪
تحصیلات	جمع	۲۹۶	۱۰۰٪
	لیسانس	۷۴	۲۵٪
	فوق‌لیسانس و بالاتر	۲۲۲	۷۵٪

ویژگی پاسخ دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
طبقه موسسه حسابرسی	جمع	۲۹۶	٪۱۰۰
	اول	۱۸۹	٪۶۴
	دوم	۹۸	٪۳۳
	سوم	۹	٪۳
	جمع	۲۹۶	٪۱۰۰

جدول (۴) و (۵) وضعیت توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می‌دهد. در خصوص نرمال بودن داده‌ها، مقادیر آمار توصیفی و شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای هر کدام از ابعاد 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.

جدول ۴. شاخص‌های توصیفی در سطح ابعاد

اشکال رابطه مداری	اندازه نمونه	میانگین	انحراف معیار	شاخص‌های نرمالیتی		آزمون کلموگروف اسمیرنوف	
				چولگی	کشیدگی	آماره Z	Sig
اشکال اجتماعی	۲۹۶	۳.۰۶۷	۰.۶۱۸	۰.۲۹۸	۰.۶۸۵	۰.۰۷۶	۰.۲۱۲
اشکال سیاسی	۲۹۶	۳.۰۷۲	۰.۵۴۶	-۰.۰۳۶	-۰.۴۳۱	۰.۰۸۱	۰.۲۱۰
اشکال اقتصادی	۲۹۶	۳.۰۳۹	۰.۶۶۲	۰.۲۴۰	۰.۳۵۰	۰.۰۶۴	۰.۲۱۸

جدول ۵. شاخص‌های توصیفی در سطح اشکال

اشکال رابطه مداری	اندازه نمونه	میانگین	انحراف معیار	شاخص‌های نرمالیتی		آزمون کلموگروف اسمیرنوف	
				چولگی	کشیدگی	آماره Z	Sig
بومی گرایی	۲۹۶	۲.۸۵۹	۰.۷۵۰	۰.۱۱۹	-۰.۳۹۵	۰.۱۰۵	۰.۱۹۸
رسانه‌ای	۲۹۶	۲.۹۳۲	۰.۷۹۶	۰.۱۵۰	-۰.۱۷۹	۰.۰۹۱	۰.۲۰۴
دوست گرایی	۲۹۶	۳.۳۴۱	۰.۹۱۳	۲.۸۱۰	۲۶.۴۵۲	۰.۱۱۴	۰.۱۹۳
اثرگذاری/جهت‌دهی	۲۹۶	۳.۱۳۵	۰.۹۳۳	-۰.۰۰۶	-۰.۶۰۶	۰.۱۱۲	۰.۱۹۴
مستقیم	۲۹۶	۳.۱۱۳	۰.۶۶۴	۰.۱۱۴	-۰.۱۱۲	۰.۱۲۷	۰.۱۸۷
لایبگری	۲۹۶	۳.۰۳۰	۰.۶۹۹	-۰.۰۳۵	-۰.۵۴۴	۰.۱۱۳	۰.۱۹۳
نظارتی و مدیریتی	۲۹۶	۳.۲۴۷	۰.۷۸۹	۰.۰۰۳	-۰.۱۳۸	۰.۰۷۴	۰.۲۱۳
متمایزکننده	۲۹۶	۲.۷۶۴	۰.۷۶۰	۰.۲۱۲	-۰.۱۱۵	۰.۰۷۵	۰.۲۱۳
انحصاری	۲۹۶	۳.۱۰۸	۰.۷۴۱	۰.۰۸۳	۰.۱۳۳	۰.۰۸۲	۰.۲۰۹

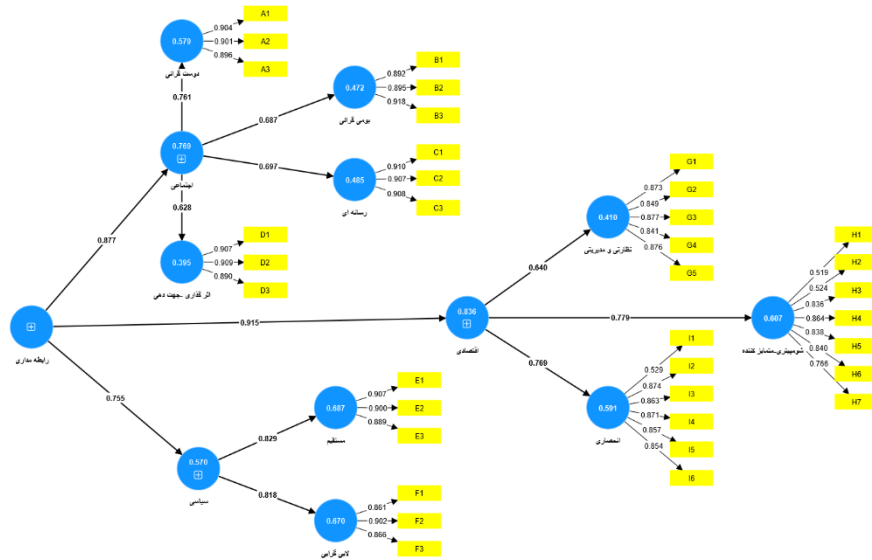
## ۲. تحلیل استنباطی یافته‌ها

برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری مقادیر زیر را محاسبه کرده و در صورت برآورده شدن شرایط مندرج در جدول (۶) می‌توانیم ادعا کنیم که مدل اندازه‌گیری از شرایط مناسب برخوردار و کارایی و پایایی برقرار است.

### جدول ۶. شرایط برقراری پایایی و روایی

منبع	حد مجاز	شاخص
	پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ باشند.	پایایی
	بارهای عاملی باید معنادار باشند ( $t > 1.96$ )	
(جوزپ و همکاران ۲۰۱۶)	بارهای عاملی استاندارد باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد. CR>AVE AVE>0/5 Rho_A>0/6	روایی همگرا
	AVE>MSV, HTMT<0/9	روایی واگرا
	GOF>0/36, SRMR<0/12, NFI>0/80	شاخص‌های برازش مدل

شکل (۱) مدل تحلیل عاملی تأییدی چند سطحی را در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان می‌دهد که از ۳ بعد اصلی، اجتماعی (۳ مؤلفه و ۱۰ مضمون)، اقتصادی (۳ مؤلفه و ۱۸ مضمون) و سیاسی (۲ مؤلفه و ۶ مضمون) تشکیل شده است. طبق این مدل اعداد بین متغیر اصلی و ابعاد تحت عنوان بارهای عاملی مرتبه سوم، روابط بین ابعاد و مؤلفه تحت عنوان بارهای عاملی مرتبه دوم و روابط بین مؤلفه‌ها و شاخص‌ها را بارهای عاملی مرتبه اول گویند. نتایج بارهای عاملی در حالت تخمین ضرایب استاندارد 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. طبق نتایج تمامی شاخص‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۶ و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار ( $t > 1.96$ ) بوده‌اند و دارای پایایی می‌باشند.



شکل ۱. تحلیل عاملی در حالت تخمین ضرایب استاندارد

در این پژوهش جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها، تحلیل عاملی در سطح ضرایب معناداری نیز انجام گردیده است، که در آن معادلات اندازه گیری (بارهای عاملی اول، دوم و سوم) را با استفاده از آماره  $t$ ، آزمون نموده است. بر طبق این مدل، بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشند.

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. شرط عدم هم خطی برای همه متغیرها رعایت شده است و تمامی ضرایب از مقدار ۴ کوچک‌تر شده‌اند.

در بررسی اعتبار همگرایی مدل با توجه به جدول (۷) و (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 معرف هایش است و حداقل مقدار قابل قبول برای آن  $0/50$  است. در این مدل روایی همگرایی متغیرهای مدل همگی بالاتر از  $0/5$  بوده که همگی در سطح مناسب و قابل قبولی می‌باشند. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا تحت عنوان قابلیت اطمینان، شاخص رانو از نظر هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) است که لازم است مقداری بالای  $0/6$  اختیار کند. این شاخص نیز برای تمامی متغیرهای تحقیق بالاتر از حد مجاز بوده است.

جدول ۷. بررسی اعتبار همگرایی مدل در سطح ابعاد

متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس تبیین شده
اشکال اجتماعی	۰.۸۲۶	۰.۸۲۶	۰.۸۷۳	۰.۷۳۵
اشکال اقتصادی	۰.۸۵۹	۰.۸۶۱	۰.۸۸۶	۰.۵۹۳
اشکال سیاسی	۰.۸۸۸	۰.۸۹	۰.۹۰۴	۰.۵۴۶
اشکال رابطه مداری	۰.۹۳۲	۰.۹۳۳	۰.۹۳۸	۰.۵۹۷

جدول ۸. بررسی اعتبار همگرایی مدل در سطح اشکال

متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس تبیین شده
اثرگذاری-جهت‌دهی	۰.۸۸۶	۰.۸۹۱	۰.۹۲۹	۰.۸۱۴
بومی‌گرایی	۰.۸۸۵	۰.۸۸۶	۰.۹۲۹	۰.۸۱۳
دوست‌گرایی	۰.۸۸۳	۰.۸۸۴	۰.۹۲۸	۰.۸۱
انحصاری	۰.۸۹۴	۰.۸۹۸	۰.۹۲۲	۰.۶۶۹
لابی‌گری	۰.۸۴۹	۰.۸۵	۰.۹۰۹	۰.۷۶۹
مستقیم	۰.۸۸۱	۰.۸۸۱	۰.۹۲۷	۰.۸۰۸
رسانه‌ای	۰.۸۹۴	۰.۸۹۴	۰.۹۳۴	۰.۸۲۵
متمایزکننده	۰.۸۶۳	۰.۸۷۱	۰.۸۹۹	۰.۵۶۹
نظارتی و مدیریتی	۰.۹۱۵	۰.۹۱۶	۰.۹۳۶	۰.۷۴۵

جدول (۹) روایی واگرایی مدل پژوهش را با شاخص فورنل و لارکر بررسی می‌کند. طبق شاخص فورنل و لارکر لازم است 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، واقع در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی، بیشتر باشد. منطق این سازه این است که یک سازه باید واریانس بیشتری با معرف‌های خود تا سایر سازه‌ها داشته باشد. نتایج جدول (۹) نشان می‌دهد که همه متغیرها روایی و اگرایی قابل قبولی دارند. به‌عنوان مثال ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده برای شکل اثرگذاری -جهت‌دهی ۹۰/۲ درصد شده است که از مقدار همبستگی این متغیر با سایر متغیرها بیشتر است.

جدول ۹. ماتریس فورنل ولارکر

متغیرهای پنهان	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
اثرگذاری - جهت‌دهی	۰.۹۰۲								
انحصاری	۰.۳۸۵	۰.۸۱۸							
بومی‌گرایی	۰.۲۶۸	۰.۲۸۲	۰.۹۰۲						
دوست‌گرایی	۰.۳۳۱	۰.۳۱۶	۰.۳۴۳	۰.۹					
رسانه‌ای	۰.۲۱۴	۰.۳۵۸	۰.۳۱	۰.۳۸۷	۰.۹۰۸				
متمایزکننده	۰.۳۱۹	۰.۳۸۵	۰.۳۹۸	۰.۳۸۴	۰.۴۲۵	۰.۷۵۴			
لایبی‌گری	۰.۳۴۷	۰.۳۸۹	۰.۳۰۵	۰.۳۸۳	۰.۳۵۱	۰.۳۹۲	۰.۸۷۷		
مستقیم	۰.۲۳۹	۰.۳۲۷	۰.۲۹۱	۰.۳۴۳	۰.۳۱۹	۰.۳۶۸	۰.۳۵۶	۰.۸۹۹	
نظارتی و مدیریتی	۰.۲۷۷	۰.۲۵۳	۰.۲۷	۰.۳۷۶	۰.۲۸۴	۰.۲۷	۰.۲۷۴	۰.۲۴۲	۰.۸۶۳

در کار با برنامه اسمارت پی آل اس نسخه ۴، هر یک از شاخص‌های به‌دست‌آمده برای مدل به‌تنهایی دلیل برازندگی یا عدم برازندگی آن نیست، بلکه این شاخص‌ها را باید در کنار یکدیگر و باهم تفسیر کرد. 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. نتایج آن به‌طور خلاصه در جدول (۱۰) آورده شده است. اولین و مهم‌ترین شاخص برازش مدل شاخص SRMR است. حد مجاز این شاخص ۰/۱۲ است. 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	۰/۰۸۹	کمتر از ۰/۱۲
برازندگی نرم شده	NFI	۰/۸۲۸	بیشتر از ۰/۸۰

#### ۳. یافته‌های حاصل از پژوهش

با توجه به طیف مورد بررسی در این بخش از آزمون، تی تک نمونه‌ای استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نقش ابعاد و اشکال و مضامین رایج رابطه مداری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی را نشان می‌دهد که به‌طور خلاصه در جدول (۱۱)، (۱۲) و (۱۳) آورده شده است.

نتایج به‌دست آمده در جدول (۱۱) در پاسخ به سؤال پژوهش، نشان می‌دهند که در بازار حسابرسی ایران از میان ابعاد رایج رابطه مداری (اجتماعی و سیاسی)، بعد سیاسی رابطه مداری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی نقش مؤثری دارد و بعد اجتماعی رابطه مداری نقشی بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی ندارد.

#### جدول ۱۱. آزمون تی تک نمونه‌ای - ابعاد رابطه مداری و سهم بازار مؤسسات حسابرسی

ابعاد	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
اجتماعی	۳۰۶۷	۰۶۱۸	۱۸۶۵	۰۰۶۳	رد
سیاسی	۳۰۷۲	۰۵۴۶	۲۲۵۲	۰۰۲۵	تأیید

بر اساس جدول (۱۲)، از میان اشکال رایج رابطه مداری شکل دوست‌گرایی، اثرگذاری-جهت‌دهی از بعد اجتماعی، شکل مستقیم از بعد سیاسی و شکل نظارتی-مدیریتی از بعد اقتصادی در سهم بازار مؤسسات حسابرسی نقش معناداری در سطح اطمینان ۰/۹۵ داشته‌اند (اماره تی از ۱/۹۶-

بزرگ‌تر و مقدار میانگین بیشتر از ۳ شده است)، سایر اشکال در سهم بازار مؤسسات حسابرسی نقش معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ نداشته‌اند.

جدول ۱۲. آزمون تی تک نمونه‌ای - اشکال رابطه‌های مدارای و سهم بازار مؤسسات حسابرسی

اشکال	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
بومی‌گرایی	۲۸۵۹	۰.۷۵۰	-۳.۲۳۰	۰.۰۰۱	رد
رسانه‌ای	۲.۹۳۲	۰.۷۹۶	-۱.۴۶۰	۰.۱۴۵	رد
دوست‌گرایی	۳.۳۴۱	۰.۹۱۳	۶.۴۳۳	۰.۰۰۰	تأیید
اثرگذاری/جهت‌دهی	۳.۱۳۵	۰.۹۳۳	۲.۴۹۱	۰.۰۱۳	تأیید
مستقیم	۳.۱۱۳	۰.۶۶۴	۲.۹۱۸	۰.۰۰۴	تأیید
لایبگری	۳.۰۳۰	۰.۶۹۹	۰.۷۴۸	۰.۴۵۵	رد
نظارتی و مدیریتی	۳.۲۴۷	۰.۷۸۹	۵.۳۷۶	۰.۰۰۰	تأیید

جدول (۱۳) نتیجه آزمون در سطح مضامین را نشان می‌دهد. مضامینی نظیر حضور مؤثر در جلسات حرفه‌ای - قدرت کلام از شکل رسانه‌ای، پیشرو بودن در حل مشکلات صاحب‌کاران و ارزش آفرینی از شکل اثرگذاری - جهت‌دهی، سابقه حضور در پست‌های کلیدی فرا حرفه از شکل مستقیم، کسب پست‌های کلیدی حرفه از شکل نظارتی مدیریتی در سهم بازار مؤسسات حسابرسی نقش معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ داشته‌اند (اماره تی از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و مقدار میانگین بیشتر از ۳ شده است).

جدول ۱۳. آزمون تی تک نمونه‌ای - مضامین رابطه‌های مدارای و سهم بازار مؤسسات حسابرسی

مضامین	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
به‌کارگیری نیروهای بومی	۲.۸۹۲	۱.۱۱۲	-۱.۶۷۳	۰.۰۹۵	رد
حضور مؤثر در جلسات حرفه‌ای - قدرت کلام	۳.۴۵۳	۰.۹۶۶	۸.۰۶۲	۰.۰۰۰	تأیید
اتکا بر افراد ذی‌نفوذ با سوابق مشترک	۳.۷۰۹	۱.۹۱۸	۶.۳۶۵	۰.۰۰۰	تأیید
داشتن فعالیت آموزشی مشترک با افراد	۳.۲۴۰	۱.۰۲۵	۴.۰۲۶	۰.۰۰۰	تأیید
جذب/گسیل کارکنان از/ به بخش اجرائی حرفه	۳.۰۷۴	۱.۰۴۲	۱.۲۲۷	۰.۲۲۱	رد
ارزش آفرینی	۳.۲۰۳	۱.۱۰۳	۳.۱۶۷	۰.۰۰۲	تأیید
پیشرو بودن در حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کار	۳.۱۸۶	۱.۰۸۶	۲.۹۴۹	۰.۰۰۳	تأیید
سابقه دوستی با فعالان فعلی یا سابق سیاسی	۳.۰۴۴	۱.۱۸۰	۰.۶۴۱	۰.۵۲۲	رد



مضمین	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
سابقه حضور در پست‌های کلیدی فرا حرفه	۳.۲۹۱	۱.۱۲۱	۴.۴۵۷	۰.۰۰۰	تأیید
زمینه فعالیت مشترک با سیاسیون	۳.۰۴۱	۱.۱۴۰	۰.۶۱۲	۰.۵۴۱	رد
ایجاد تغییرات از طریق گروه‌های ذی‌نفوذ	۳.۰۰۳	۱.۱۸۹	۰.۰۴۹	۰.۹۶۱	رد
شرکت در کارگزارهای سیاسی	۳.۰۵۱	۱.۱۷۶	۰.۷۴۱	۰.۴۵۹	رد
استفاده از گرایش‌ها و نفوذ حزبی	۳.۰۰۰	۱.۱۸۸	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	رد
حضور در پست‌های نظارتی و حاکمیتی شرکت	۳.۰۴۴	۱.۱۲۷	۰.۶۷۱	۰.۵۰۳	رد
جایجایی در پست‌های اجرایی درون حرفه	۳.۲۰۳	۱.۱۰۴	۳.۱۵۸	۰.۰۰۲	تأیید
حضور در کارگروه‌های تخصصی رویه‌گذار	۳.۱۰۸	۱.۰۲۳	۱.۸۱۹	۰.۰۷۰	رد
کسب پست‌های کلیدی حرفه	۳.۴۱۲	۰.۹۶۰	۷.۳۸۹	۰.۰۰۰	تأیید
حضور کارگروه‌های تخصص کار	۳.۴۶۶	۱.۰۴۱	۷.۷۰۵	۰.۰۰۰	تأیید
استقرار شعب در شهرهای پرتانسیل	۲.۳۲۱	۱.۰۸۴	-۱۰.۷۸۰	۰.۰۰۰	رد
جذب شرکا پرکار و شناخته‌شده	۳.۰۴۱	۱.۱۷۸	۰.۵۹۲	۰.۵۵۴	رد
خواهرخواندگی مجازی (پاس‌کاری کارها)	۲.۹۸۳	۱.۱۵۴	-۰.۲۵۲	۰.۸۰۱	رد

به‌طور کلی به لحاظ آماری نقش ۱ بعد از ابعاد رابطه مداری، ۴ شکل از اشکال ۵ گانه و ۹ مضمون از ۲۱ مضمون رایج رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی تأیید شده‌اند.

### 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 با کیفیت و دستوری بودن و محدودیت در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی و دیگر راهبردهای بازاریابی (تخصص در صنعت، خدمات غیر حسابرسی)، شرایط را در کسب مزیت رقابتی نامساعد کرده است. محدودیت‌های فوق بقاء و تداوم حضور مؤسسات حسابرسی را به خطر انداخته است. با این حال، برخلاف تنوری برتراند شاهد عدم توازن در سهم بازار مؤسسات هستیم.

هدف این پژوهش بررسی نقش رابطه مداری، به‌عنوان یک مزیت شبه رقابتی جایگزین، بر سهم بازار مؤسسات در بازار حسابرسی ایران، به استناد اشکال رایج به‌دست‌آمده از پژوهش کسایی و

همکاران (۱۴۰۲)، از طریق جمع‌آوری داده‌های اولیه و تحلیلی کمی آن‌ها است. بررسی خصوصیات فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی و سیاسی در ایران نشان از حکم‌شدگی پدیده رابطه مداری و طبقه‌بندی آن به‌عنوان یک جامعه رابطه محور دارد (کسانی و همکاران، ۱۴۰۲: ۸۱). از طرفی بر اساس پژوهش آنتونلی (۲۰۲۰: ۱۰۹) حرفه حسابرسی تصویری از ساختار اجتماعی هر کشور را منعکس می‌کند و پویایی آن می‌تواند شامل ویژگی‌های فرهنگی باشد. به عبارت دقیق‌تر، در یک جوامع رابطه‌گرا برخی از ویژگی‌های فرهنگی می‌تواند در سطح حسابرسی تأثیر بگذارد. بررسی شواهد نظری و تجربی در بخش پیشینه پژوهش حاضر نیز از رواج بازاریابی رابطه مند در حرفه حسابرسی حکایت دارد و "برقراری و ایجاد شبکه روابط" را به‌عنوان اصلی‌ترین راهبرد این رویکرد در نظر می‌گیرد. با این حال، ضعف ادبیات پژوهشی در مورد بررسی نقش رابطه مداری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در سطح بین‌المللی و ایران یک واقعیت است، و این کار تلاشی برای مشارکت و ایجاد بستری از دانش برای مطالعات بیشتر است.

نتایج به‌دست آمده از تحلیل کمی نقش رابطه مداری بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران را در سه سطح بعد، شکل و مضمون ارائه کرده است. در سطح ابعاد از میان ابعاد سه‌گانه اجتماعی، اقتصادی و سیاسی، نتایج تحلیل‌ها نشان می‌دهد تنها بعد سیاسی بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی نقشی ایفا می‌نماید، که ماهیتی منفعت طلبانه از رابطه مداری را نشان می‌دهد. نتایج به‌دست آمده، نقشی را برای دو بعد دیگر بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی شناسایی نمودند. در سطح اشکال رایج رابطه مداری، نقش شکل مستقیم از بعد سیاسی و اشکال دوست‌گرایی و اثرگذاری-جهت‌دهی از بعد اجتماعی و شکل نظارتی-مدیریتی از بعد اقتصادی بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی تأیید شدند. از میان مضامین ۲۱ گانه رایج رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران، نتایج این پژوهش نقش ۹ مضمون رابطه مداری را بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی تأیید کرد. در این خصوص می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- سابقه حضور در پست‌های کلیدی فرا حرفه‌ای از شکل مستقیم بعد سیاسی.
- حضور در کارگروه‌های تخصیص کار از شکل نظارتی و مدیریتی
- حضور مؤثر در جلسات حرفه‌ای از شکل رسانه‌ای و پیشرو بودن در حل مشکلات حرفه‌ای صاحب‌کاران و ارزش‌آفرینی از شکل نظارتی-مدیریتی بعد اجتماعی.

پژوهش حاضر بر اساس ابعاد، اشکال و مضامین رایج رابطه مداری به دست آمده از پژوهش کسائی و همکاران (۱۴۰۲) صورت پذیرفته است و در پژوهش آن‌ها پدیده رابطه مداری به عنوان یک راهبرد کسب مزیت شبه رقابتی در نظر گرفته شده است. با در نظر گرفتن نتایج آن پژوهش، می‌توان نتیجه پژوهش حاضر را با یافته‌های آنتونلی (۲۰۲۰)، به عنوان یکی از معدود پژوهش‌های مشابه و قابل اتکا، مبنی بر نقش گوانسی بر سهم بازار/درآمد مؤسسات حسابرسی از طریق ایجاد حسن شهرت، وجهه و اعتماد، منطبق دانست.

این پژوهش با بررسی جامع و شناسایی نقش رابطه مداری و اشکال مختلف آن بر سهم بازار مؤسسات حسابرسی در ایران، در معرفی و تبیین بازاریابی مبتنی روابط در بازار حسابرسی ایران برای کسب مزیت رقابتی و کسب سهم بازار، در ادبیات پژوهشی مشارکت مؤثری داشته باشد. با توجه به گرایش حرفه حسابرسی به تجاری‌سازی و راهبردهای آن و تغییر در پارادایم بازاریابی و محدودیت راهبردهای رایج حرفه، ناشی از شرایط حاکم بر بازار حسابرسی در ایران، نهادهای ناظر و قانون‌گذار بر حرفه می‌توانند، به گونه‌ای مؤثرتر چشم‌انداز و سیاست‌گذاری فضای رقابتی حاکم بر حرفه را با در نظر گرفتن حفظ چارچوب‌های حرفه شناسایی، تبیین و مدیریت نمایند.

شرکای مؤسسات حسابرسی بخصوص مؤسسات کوچک و متوسط با توجه به مواجهه با محدودیت منابع مالی و همچنین محدودیت فراگیر در بازار حسابرسی، می‌توانند از طریق آشنایی با راهبرد رابطه مداری و اشکال رایج آن و توانمندی‌های خود، ضمن توجه به حفظ استقلال و کیفیت حسابرسی، یک یا چند مورد از اشکال آن را به عنوان راهبرد کسب مزیت شبه رقابتی و حفظ و توسعه سهم بازار بکار گیرند. همچنین با توجه به ماهیت انفرادی برخی اشکال این پدیده توصیه می‌شود مؤسسات حسابرسی تمهیداتی اتخاذ نمایند تا مزایای حاصل از این پدیده به سطح سازمانی منتقل شود تا به مزیت رقابتی پایدار تبدیل شود.

از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به احتمال عدم همخوانی اظهارات افراد در پرسشنامه (تکمیل پرسشنامه) با واقعیت اشاره نمود و اینکه تکمیل‌کنندگان پرسشنامه تمایل داشته باشند تا تصویر بهتری از خود به نمایش بگذارند. به این منظور تعداد بیشتری پرسشنامه توزیع و جمع‌آوری شد.

پژوهش حاضر نقش پدیده رابطه مداری بر سهم بازار را از دیدگاه شرکا حسابرسی بررسی نموده است. پیشنهاد می‌شود

- به منظور جمع‌بندی بیشتر، پژوهش‌های آتی این پدیده و ساختار شناسایی شده در این پژوهش و پیامدهای آن را از دیدگاه دیگر ذینفعان نظیر فعالان بازار سرمایه و صاحب‌کاران در قالب پژوهش‌های کیفی و کمی مطالعه کنند.
- توصیه می‌شود در مورد محرک‌های رواج این پدیده و محدودیت‌ها و موانع احتمالی در به کارگیری آن به عنوان یک مزیت رقابتی، پژوهش‌های بیشتری از نوع اکتشافی مبتنی بر مصاحبه‌های عمیق با شرکا مؤسسات حسابرسی و دیگر گروه‌های ذینفع صورت پذیرد.
- پیشنهاد می‌شود پژوهشگران آثار ساختار رابطه مداری و اشکال رایج مختلف به دست آمده در این پژوهش را بر دیگر متغیرهای حوزه پژوهش حسابرسی نظیر کیفیت حسابرسی، قضاوت‌های حرفه‌ای، تغییر، ابقا یا انتخاب حسابرسان و استقلال حسابرسی، بررسی نمایند.
- با توجه به نتایج پژوهش هانان و فریمن (۱۹۸۳) و کوویلو و همکاران (۲۰۰۰) مبنی بر تفاوت میان مؤسسات حرفه‌ای بزرگ و کوچک در به کارگیری راهبردهای رابطه مداری و رویکرد بازاریابی (معامله‌ای و رابطه مند)، توصیه می‌شود پژوهشی اکتشافی تفاوت‌های مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک را از این بابت مورد بررسی قرار دهد.

## منابع

- 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، رمضانعلی. (۱۳۹۸). رابطه مداری و استقلال حسابرس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۰)، ۲۷-۳۹.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۰). توزیع درآمد موسسات حسابرسی. *دنیای اقتصاد*، ۲۵۹۴.
- پناهی، محمدحسین؛ امینی، اشرف. (۱۳۹۰). دولت رانتهی، اقتصاد دولتی، فرهنگ سیاسی و سرمایه اجتماعی در ایران. *فصلنامه تحقیقات سیاسی و بین‌المللی*، ۳(۷)، ۹۴-۵۹.
- تصدی کار، محمدجواد؛ آزادی هیر، کیهان؛ رضازاده، جواد؛ خردیار؛ سینا. (۱۴۰۲). تبیین الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی. *حسابداری منافع اجتماعی*، ۱۳(۱)، ۷۸-۵۵.
- خان میرزائی، فرهاد. (۱۴۰۲). نرخ بهره دستوری و پیامدهای محتوم آن. *دنیای اقتصاد*، ۵۹۰۰.
- دریائی، غلامحسین؛ مهدوی، عباسعلی. (۱۳۹۴). نگرش حساب‌رسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی. *مجله علمی- پژوهشی دانش حسابداری مالی*، ۲(۷)، ۲۵-۱.
- رنانی، محسن. (۱۳۹۸). گذار به دموکراسی در ایران. *ماهنامه ایران فردا*، ۵(۵۴)، ۲۱-۱۶.
- زمانی، رضا. (۱۳۹۸). تحلیل تغییرات نظم اجتماعی ایران از انقلاب مشروطه (۱۲۸۵) تا انقلاب اسلامی (۱۳۵۷). *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۹(۷۳)، ۱۱۸-۷۵.
- عبداللهی، محمد؛ موسوی، میر طاهر. (۱۳۸۶). سرمایه اجتماعی در ایران، فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی، ۶(۲۵)، ۱۹۳-۲۳۴.
- فضلی نژاد، سیف‌الله؛ احمدیان، مرتضی. (۱۳۸۹). اقتصاد رانتهی 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 جامعه‌شناختی ساختار اقتصادی ایران در شکل‌گیری شکل‌گیری فساد. *فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۲۷(۸)، ۲۴۳-۲۲۱.
- کسانی، محمد مهدی؛ محمدرضایی، فخرالدین؛ غلامی جمکارانی، رضا؛ فرجی، امید. (۱۴۰۲). استراتژی‌های رابطه مداری در بازار حسابرسی ایران: تحلیل کیفی و کمی. *دانش حسابداری مالی*، ۱۰(۳)، ۷۳-۱۰۹.

محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.

وهاب‌زاده گرد رودباری؛ میلاد، بنی مهد؛ بهمن. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان. *فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵(۲۰)، ۱-۱۲.

## References

- Abdulahi, M; Mousavi, M. T. (2016). Social Capital in Iran. *Scientific and Research Social Welfare Quarterly*, 6(25), 193-234. (In Persian).
- Achua, J.K., & Alabar, T.T. (2014). Imperatives of marketing internal auditing in Nigerian universities. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 32- 40.
- Addams, H; & Davis, B. (1994). Privately held companies report reasons for selecting and switching auditors. *CPA Journal*, 64, 38-41.
- Antonelli, G; Gatti, F; & Cordazzo, M. (2020). The concept of guanxi within the Chinese audit framework, *Ca' Foscari University of Venice*
- Ashill, N. J; Davies, K. M; & Thompson, I. W. (2003). Characteristics of marketing organization in the New Zealand financial services sector, *International Journal of Bank Marketing*, 21(2), 80-93.
- 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).
- Bagherpour, M; Monroe, G.; & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.
- 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.
- Bozorg Asl, M. (2011). Income distribution of audit institutions. *Donya-e-eqtesad*, 2594, (In Persian).
- 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.
- Broberg, P; Umans, T; Skog, P; & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31 (2), 374-399.
- Brewster, M. (2003). *Unaccountable. How the Accounting Profession Forfeited a Public Trust*, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- 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.
- Chen, H; Tian, Y; & Daugherty, P.J. (2009), Measuring process orientation. *The International Journal of Logistics*, 20(2), 213-227.

- Clow, K.E; Stevens, R.E; McConkey, W.C; & Loundon, D.L. (2009). Accountants' attitudes toward advertising: a longitudinal study. *Journal of Services Marketing*, 23(2), 125-132.
- Coviello, N.E; Brodie, R.J; & Munro, H.J. (2000). An investigation of marketing practice by firm size, *Journal of Business Venturing*, 15 (5/6), 523-45.
- Coviello, N.E; Brodie, R.J; Danaher, P.J ; & Johnston, W.J. (2002). How firms relate to their markets: an empirical examination of contemporary marketing practices, *Journal of Marketing*, 66, 33-46.
- Daryaei, A. A; & Mahdavi, G. (2016). Entrepreneur auditors' attitudes and others toward balance time between auditing and marketing activities. *Financial Accounting Knowledge*, 2(4), 1-25. (in Persian).
- Deng, Y; Zhong, Z; & Liu, Y. (2023). Auditors' hometown ties and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, (۴۲)۲, ۱۰۷-۱۳۷.
- Dopuch, N; & King R. R. (2015). The effect of lowballing on audit Quality: An Experimental Markets Study, *Journal of accounting, auditing & finance*, (۱۱)۱, 45-68.
- 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.
- Fazlinejad, S. A; & Ahmadian, M. (2009). Rentier Economy in Iran and Ways Out of It. *Economic Journal*, 10(12), 129-158. (In Persian).
- FarajZadeh Dehkordi, H., Makarem, N. (2011). The effect of size and type of auditor on audit quality. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 121-137.
- Ghosh, A; & Lustgarten, S. (2006). Pricing of Initial Audit Engagements by Large and Small Audit Firms. *Contemporary Accounting Research*, (23) 2, 333-368.
- Gramling, A; & Stone. D. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1-29.
- Granovetter, M.s. (1973). The Strength of Weak Ties. *The American Journal of Sociology*, 78, 1360-1380.
- Granfeldt, S; & Nastasi, I. (2019). Relationship marketing for auditors: A qualitative study on how SME auditing firm practice relationship marketing. Halmstad University, Master Thesis.
- Guan, B. (2011). Guanxi-Based Strategy and Competitive Advantage: An Exploratory Study. University of Manchester, Master Thesis.
- Han, X; Wu, L; & Xing, Q. (2023). On the effort-saving effect of audit committee-auditor interlocking. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(42), 107059.
- Hansson, F; & Löfvendal, F. (2016). Increased use of marketing in the audit industry: Effect on independence price and quality. *Linköping University, Master Thesis*
- Hay, D; & D Jeter. (2011). The pricing of industry specialization by auditors in New Zealand. *Accounting and Business Research*, 1(42), 171-195.
- Heischmidt, K; Elfrink, J; & Mays, B. (2003). Professional Accounting Services: Types of Marketing Communications Used by CPAs' Services. *Marketing Quarterly & Theory*, 32(1), 113- 137.
- 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.

- Hodges, S; & Young, L. (2009), Unconsciously competent: academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1), 36-49.
- Huang, H.W; Raghunandan, K; & Rama, D. (2009). Audit Fees for Initial Audit Engagements Before and After SOX. *A Journal of Practice & Theory*, 1(28), 171-190
- Ivancevich, S; & Zardkoohi. A. (2000). An Exploratory Analysis of the 1989 Accounting Firm Megamergers, *Accounting Horizon*, 4(14), 389-401.
- Jiang, R; Fan, H.Y; Scully, G; & Jing, X. (2021). The relationships of personal, social and demographic factors on Chinese auditors' intentions to accept unethical engagements. *Accounting Forum*, 4(45), 435-459.
- Jaworski, B., Kohli, A. and Sahay, A. (2000). Market-driven versus driving markets. *Journal of the Academy of Marketing Science*, (28) 1, 45-54.
- Kasaei, M. M; Mohammad Rezaei, F; Gholami Jamkarani, R; & Faraji, O. (2023). Relationship-Oriented Strategies in the Iranian Audit Market: A Qualitative and Quantitative Analysis. *Financial Accounting Knowledge*, 10(3), 73-109. (In Persian).
- Khan Mirzaei, F. (2023). Mandatory interest rate and its inevitable consequences. *Donya-e-egtesad*, 5900, (In Persian).
- Klein, B; & Leffler, K.B. (1981). The role of market forces in assuring contractual performance. *The Journal of Political Economy*, (89) 4, 615-641.
- Luo, Y; Huang, Y; & Wang, S . L. (2011). Guanxi and Organizational Performance: A Meta-Analysis. *Management and Organization Review* (8)1, 139-172
- Mashayekhi, B; Bazaz, M.S. (2008). Corporate governance and firm performance in Iran. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 4 (1), 156-172
- Mayhew, B. W; & Wilkins, M. S. (2003). Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 2(22), 33-52.
- Mohammad Rezaei, F; & Faraji, O. (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; Mahd saleh, N; & Ahmed, K. (2018). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 295-313.
- Maranjory, M. (1400). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Journal of Accounting and Auditing Review*, (27)1, 114-131.
- 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).
- Palmer, A. (1997). Defining relationship marketing: an international perspective. *Management Decision*, (35) 4, 319-21.
- Picard, C.F. (2016). The marketization of accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 34, 79-97.
- Ponomareva, Y; Uman, T; Broberg, P; Vinberg, E; & Karlsson, K. (2020). Commercialization of audit firms and auditors' subjective well-being. *Meditari Accountancy Research*, 28 (4), 565-585.
- 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).



- Reid, M. (2008). Contemporary marketing in professional services. *Journal of Services Marketing*, 22(5): 374-384.
- Renani, M. (2018). Transition to Democracy in Iran Today. *Iran Farda Monthly*, 5(54), 16-21. (In Persian).
- Roudaki, J. (2008). Accounting profession and evolution of standard setting in Iran. *Journal of Accounting, Business & Management*, 15(1), 33-52.
- Robson, K; Humphrey, C; Khalifa, R; & Jones, J. (2007). Transforming audit technologies: business risk audit methodologies and the audit field. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32 Nos. 4/5, pp. 409-438
- Schatzberg, j.w. (1990). A Laboratory Market Investigation of Low Balling in Audit Pricing. *The Accounting Review*, 2(65), 337-362.
- Shaalán, 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.
- Svanström, T; & Sundgren, S. (2012). The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing*, 1(16), 54-78.
- Sweeney, B; & McGarry, C. (2011). Commercial and professional audit goals: inculcation of audit seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316-332.
- Tadasi Kar, M J; Azadi Hare, K; Rezazadeh, J; Khurdiar; S (1402). Explaining a model for the development of the audit services market. *Social Interest Accounting*, 13(1), 55-78, (In Persian).
- 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.
- Yamrali, O; Fakhari, H; & Shirkhodaie, M. (2023). Marketing in Auditing: Application of the 7P Model. *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, (8)1, 1-16.
- 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).

## COPYRIGHTS



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