



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال چهارم / شماره ۱۶ / زمستان ۱۳۹۴

الگوی استراتژی های مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسی با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی

یحیی حساس یگانه

دانشیار، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

کیومرث بیگلر

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۱/۳ تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۲/۱۶

چکیده

ماهیت حسابرسی به گونه ای است که حل و فصل اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار در زمینه گزارشگری مالی مستلزم انجام مذاکره بین آنها می باشد. هدف این تحقیق بررسی نحوه مذاکره حسابرسان با صاحبکاران در راستای حل موضوعات گزارشگری مالی است. در این تحقیق انواع استراتژی های مذاکره مورد بررسی قرار گرفت که در محیط حسابرسی بطور اثربخش مورد استفاده قرار می گیرد. نتایج حاصل از تحقیق نشان می دهد که حسابرسان از سبکها و استراتژی های متفاوتی برای مذاکرات و حل اختلافات خود با صاحبکار استفاده می کنند که عبارتند از: استراتژی های تحکم، گسترش دستور کار، حل مسأله و مصالحه. همچنین، یافته ها نشان می دهد که حسابرسان با استراتژی حل مساله بیشترین موافقت را دارند و استراتژی های تحکم و گسترش دستور کار و مصالحه به ترتیب در رتبه های بعدی قرار می گیرند. استراتژی امتیاز دهی از نظر حسابرسان مورد تأیید قرار نگرفته است. این موضع سفت و سختی که حسابرسان در مذاکره با صاحبکار اتخاذ می کنند را می توان ناشی از لزوم پایبندی آنها به مسئولیتهای حرفه ای دانست که نتیجه مورد انتظار آن رعایت استاندارد های حسابداری و درستی صورتهای مالی خواهد بود. داده های این پژوهش با طرح سناریو و توزیع پرسشنامه بین ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع آوری و با استفاده از روش های آماری نظیر آزمون دوجمله ای، آزمون t، آزمون کولموگروف اسمیرنوف و آزمون فریدمن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

واژه های کلیدی: حسابرس، صاحبکار، استراتژی مذاکره.

۱- مقدمه

استانداردهای حرفه ای بیان می کنند که حسابرس برای کشف و دادن اطمینان لازم از نبود تحریفات با اهمیت مسئولیت دارد. اگر صاحبکار از پذیرش ثبتهای اصلاحی حسابرس بابت تحریفات کشف شده سر باز بزند، در آن صورت مذاکره بین حسابرس - صاحبکار اجتناب ناپذیر خواهد بود. یکی از عناصر مهم در هر مذاکره ای تعیین استراتژی های اتخاذ شده طرفین می باشد. این مقاله به بررسی استراتژی های مورد استفاده حسابرسان در زمان مذاکره با صاحبکاران می پردازد.

در زمان مذاکره، حسابرس با دو نوع انگیزه متضاد یعنی همکاری و رقابت روبروست. انتظارات صاحبکار، حسابرس را به یک جهت سوق می دهد در حالی که مقررات و نیروهای دیگر او را به سمت دیگری می کشانند. عواملی همچون ریسک از دست دادن صاحبکار ممکن است حسابرس را مجبور به پذیرش موضع وی نماید. اما خطر دادخواهی علیه حسابرس و نیز استدلال اخلاقی ممکن است در توانایی حسابرس برای مقاومت در مقابل فشارهای صاحبکار تأثیرگذار باشد.

حسابرس در طول رسیدگی ممکن است با یک سری از روشهای بکار گرفته شده توسط صاحبکار برخورد نماید که سؤال برانگیز هستند. در این زمینه می توان به وضعیتهای مبهمی اشاره کرد که استانداردهای حسابداری اجازه قضاوتهای مختلف در مورد نحوه برخورد با رویدادهای حسابداری را می دهند. برای مثال دو طرف ممکن است در مورد ارزشیابی صحیح موجودی کالا یا حسابهای دریافتنی اختلاف نظر داشته باشند. در این شرایط، حسابرسان و صاحبکاران آنها، راهکارهایی را جستجو می کنند تا اختلاف نظر بوجود آمده را رفع نمایند. استانداردهای حسابرسی، مسئولیت مدیریت صاحبکار را در مورد انجام برآوردهای حسابداری بر اساس تجربیات و انتظارات آنها از رویدادهای گذشته و آتی تشریح و نیز مسئولیت ارزیابی معقول بودن برآوردهای مزبور را به حسابرس محول کرده اند. بنابراین، حسابرس برآوردهای مذکور را مستقلاً تخمین می زند. اختلاف بین برآوردهای انجام شده توسط حسابرس و مدیریت تحریف نامیده می شود.

از آنجا که اظهار نظر حسابرس مستقل موجب اعتباربخشی صورتهای مالی صاحبکاران می گردد و همچنین، انجام حسابرسی در ارائه اطلاعات صحیح و کم هزینه به اشخاص ثالث کمک می نماید، انتظار می رود صاحبکاران به ادامه همکاری با حسابرس علاقمند باشند. با این وجود، گاهی بین حسابرس و صاحبکار در مورد نحوه گزارش ارقام و معاملات معین در صورتهای مالی عدم توافق هایی مشاهده می شود. این

امر ضرورت انجام مذاکره بین طرفین را افزایش می دهد که در صورت وجود ترجیحات متفاوت بین طرفین اهمیت بیشتری پیدا می کند. هدف کلیدی مذاکره دستیابی به راهکارهای قابل قبول و بدون اثر سوء روی منافع طرفین است (کلینمن و پالمون، ۲۰۰۰). مذاکره زمانی آغاز می شود که مدیریت صاحبکار رویه ای برای حسابداری انتخاب کند که مطابق با اصول حسابداری نباشد یا در معاملات جدیدی ورود پیدا کند که هنوز استاندارد برای آن تعیین و تصویب نشده باشد. مذاکرات مذکور روی محتوای صورتهای مالی، نوع اظهار نظر حسابرس، تمدید قرارداد با حسابرس، شهرت حسابرس، موفقیت شغلی حسابرس و روابط حسابرس با سایر صاحبکاران تأثیر می گذارد (جان استون و همکاران، ۲۰۰۲). در بعضی از موارد، ناتوانی حسابرس در انجام مذاکره اثربخش با صاحبکار منجر به صدمات بسیاری برای خود حسابرس می شود و در سایر موارد، زیانهایی را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان که به اتکا گزارشهای مالی گمراه کننده تصمیمات اقتصادی را اتخاذ کرده اند، به بار می آورد و ممکن است جریمه و تاوان سنگینی بر اساس مجازاتهای پیش بینی شده در قوانین مدنی، تجارت، بازار سرمایه و غیره از سوی محاکم صالحه، مقررات گذاران یا استانداردها گذاران برای حرفه حسابرسی در پی داشته باشد (بیسلی و همکاران، ۲۰۰۱). همچنین، عدم توانایی در مجاب ساختن مدیریت صاحبکار برای انجام اصلاحات پیشنهادی تبعاتی نظیر فساد مالی، بحران مالی، انحلال شرکت و از دست دادن صاحبکار خواهد داشت. اما داشتن مهارت برای توجیه صاحبکاران منجر به انجام اصلاحات و افشاء مناسب اطلاعات و افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. بر اساس مباحث اظهار شده، سؤال های تحقیق به شرح ذیل صورت بندی شده است:

- ۱) الگوی مناسب برای استراتژی های مذاکره حسابرس با صاحبکار کدام است؟
- ۲) مؤلفه های تشکیل دهنده الگوی مزبور کدام است؟
- ۳) شاخص های مربوط به هر یک از مؤلفه های تشکیل دهنده الگوی مزبور کدامند؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

فرایند اتخاذ تصمیمات مشترک و توافق بین دو یا چند فرد دارای ترجیحات متفاوت به گونه ای که هر دو طرف به دنبال افزایش مطلوبیت خود هستند را مذاکره می گویند. مذاکره در برگیرنده چانه زنی است که شامل مبادله پیشنهادات خاص بین طرفین برای رسیدن به توافق روی موضوعات خاص می باشد. در تعریفی دیگر مذاکره عبارت است از بحث بین دو یا

در محیط حسابداری، حسابرسان و صاحبکاران اساساً زمانی که در مورد مسائل مختلف مربوط به حسابداری اختلاف نظر دارند درگیر مذاکرات می‌شوند اما مذاکره زمانی که آنها در مورد مسائلی مانند اندازه هزینه‌های حسابرسی تصمیم‌گیری می‌کنند نیز صورت می‌گیرد. این مطالعه صرفاً به بررسی مذاکرات بر سر مسائل مربوط به حسابداری می‌پردازد.

چندین ویژگی متمایز و مشخص، مذاکرات حسابرس-صاحبکار بر روی مسائل حسابداری و قضاوت‌های حسابرسان در طی این فرایند را توصیف می‌کند. این ویژگیها مذاکرات حسابرس-صاحبکار بر روی مسائل مربوط به حسابداری را از سایر مذاکرات تفکیک و مجزا می‌کند. اولاً هر دو طرف (حسابرس و صاحبکار) از جانب دیگران مذاکره می‌کنند (ذینفعان صورتهای مالی) در حالیکه منافع طرفهای مذاکره کننده ممکن است با منافع ذینفعان دارای تفاوت‌های اساسی باشد. ثانیاً، حسابرسان دارای مسئولیت‌های حرفه‌ای و قانونی هستند که انتخاب آنها را محدود کرده و آنها در هنگام مذاکره از تخصص حرفه‌ای خود در حسابداری استفاده می‌کنند.

ثالثاً، مذاکره حسابرس-صاحبکار بر روی مسائل مربوط به حسابداری بر حسب یک رابطه مداوم صورت می‌گیرد که ممکن است به منظور راضی و خشنود کردن صاحبکار و برای جلوگیری از اخراج شدن، حسابرس را به سمت قبول راه حل‌هایی که صاحبکار ترجیح میدهد سوق دهد. رابعاً، عواقب ناشی از قضاوت بد می‌تواند برای حسابرس و صاحبکار و همچنین سایر ذینفعان مربوط نظیر مالکان و سهامداران قابل توجه باشد. خامساً، باید توجه داشت که در صورتی که دو طرف نتوانند در مورد ارائه صورتهای مالی به توافق برسند و احتمال کناره‌گیری حسابرس نیز برود، توافق در مذاکرات بر سر مسائل حسابداری حسابرس-صاحبکار صحیح نخواهد بود زیرا حسابرسان در صورت لزوم می‌توانند از اظهار نظر مشروط استفاده کنند.

فرایند مذاکره شامل ۴ مرحله به شرح زیر است:

- ۱) در ابتدا یا در طول مذاکره، طرفین به کسب و مبادله اطلاعات مربوط به موضوع، منافع، اولویتهای یکدیگر و دامنه نتایج و پیامدهای محتمل می‌پردازند.
- ۲) هر دو طرف از طریق مطالعه دقیق پیامدهای احتمالی، ارزیابی‌هایی از موضوع انجام می‌دهد که منجر به تعیین چارچوب موضوع و موقعیت خود نسبت به موضوع می‌شود.
- ۳) یکسری تبادل اطلاعات با هدف کاستن از اختلافات و تصمیم‌گیری درخصوص نتیجه نهایی اتفاق می‌افتد.

چند نفر با هدف آشکار حل و فصل اختلاف در منافع و در نتیجه اجتناب از درگیری‌های اجتماعی.

براون و رایت (۲۰۰۸) مروری بر فرایند مذاکره حسابرس-صاحبکار انجام دادند. از نظر آنان مذاکره شامل سه مرحله است: (۱) مرحله پیش مذاکره (۲) مرحله مذاکره (۳) نتیجه مذاکره

مرحله پیش - مذاکره در برگزیده برنامه ریزی برای مذاکره آتی است و در این مرحله بر اساس اهداف، منافع و محدودیتهایی موجود، راهکارهای دو طرف دقیقاً مورد توجه قرار می‌گیرد. در مرحله پیش مذاکره، مذاکره کنندگان وضعیت تضاد را مورد ارزیابی قرار می‌دهند و تصمیمات مختلفی می‌گیرند. برای مثال طرفین مذاکره مسأله و موضوعات مرتبط به آن را تعریف می‌کنند، اهمیت هر کدام از موضوعات مورد ارزیابی قرار می‌دهند و سپس اینکه چگونه این موضوعات منافع آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد را مورد بررسی قرار می‌دهند. در نهایت هر یک از طرفین دامنه نتایج احتمالی مذاکره را ارزیابی می‌کند و اهدافی را برای به متقاعد کردن طرف مقابل در نظر می‌گیرد. هر چه این دامنه وسیعتر باشد نشان دهنده آزادی عمل بیشتری برای مذاکره است. علاوه بر این، طرفین موعدی را برای تعیین توافق مشخص می‌کنند. این موعدهای زمانی است که هزینه‌های توافق از هزینه‌های عدم توافق پیشی می‌گیرد و بعد از آن در مورد مشروط کردن گزارش یا خاتمه روابط بین حسابرس-صاحبکار تصمیم‌گیری می‌شود. با کنار هم قرار دادن راهکارها، هر یک از طرفین می‌تواند وجود همپوشانی و دستیابی به راه حل مشترک را مورد ارزیابی قرار دهد.

موضوع مذاکره به گزارشگری و صورتهای مالی صاحبکار مربوط می‌شود. برای مثال حسابرس بر روی رعایت یکی از استانداردهای حسابداری اصرار می‌ورزد در حالی که صاحبکار زیر بار این موضوع نمی‌رود. دلایل بروز موضوع مزبور به ویژگیهای فردی و بین فردی حسابرس و صاحبکار یا شرایط بیرونی نظیر تغییر استانداردها بر می‌گردد. توصیف ویژگی‌های موضوع در مذاکرات حسابداری نیاز به شناخت مفاهیم حسابداری، اهمیت مسئله، چگونگی ایجاد این مسئله و تعیین اینکه آیا این مسئله برای اولین بار اتفاق افتاده است یا خیر دارد.

در **مرحله مذاکره** هر یک از طرفین تاکتیکهای مختلف را بر مبنای مرحله پیش مذاکره برای رسیدن به اهداف خود بکار می‌گیرد و نسبت به دیدگاه‌ها و تاکتیکهای انتخابی طرف مقابل واکنش نشان می‌دهد.

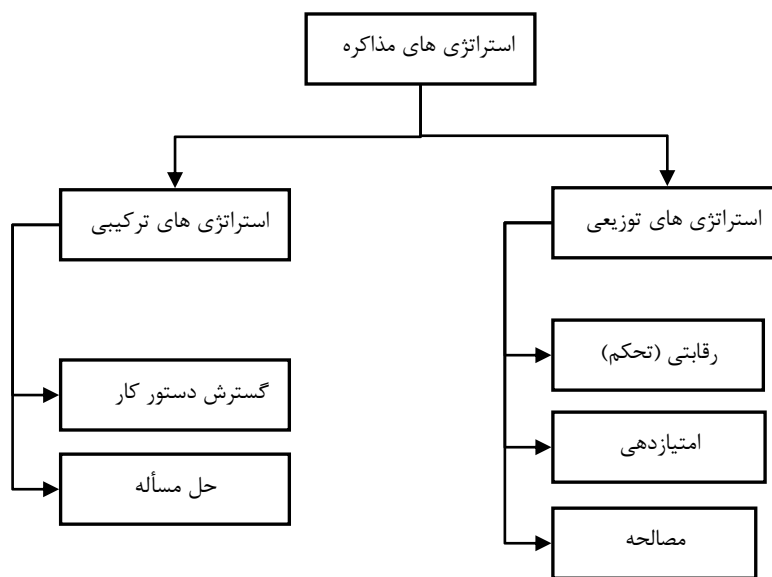
کنندگان باید از اجرا شدن موارد توافق شده اطمینان حاصل کنند. عدم درک کامل عوامل ایجاد کننده تضاد منجر به نتایج غیر بهینه ای برای هر دو طرف خواهد شد. مذاکره ممکن است نتایج متعددی داشته باشد که منطبق با اولویتهای یکی از طرفین، هر دو یا هیچکدام باشد.

ادبیات مربوط به مذاکره نشان دهنده دو نوع عمده از استراتژیهای مذاکره می باشد. تفاوت اصلی آن است که استراتژیهای توزیعی (رقابتی) روی تقسیم منافع ثابت بین طرفین مذاکره تمرکز دارد به گونه ای که فقط یکی از طرفین برنده می شود. در حالی که استراتژیهای ترکیبی شامل افزایش و توسعه منافع هر دو طرف از طریق بهره مندی از مزایای متعادل سازی^۲ گسترش دستور کار یا از طریق حل و فصل مشترک مسأله می باشد، طوری که در نتیجه آن هر دو طرف در وضع بهتری قرار گیرند (مک کرکن، ۲۰۱۱).

۴) نتایج احتمالی برای مذاکره نظیر راهکارهای بالقوه برای حل مسأله افشاء یا حسابداری با توجه به قوه ابتکار و تخصص در زمینه حسابداری و فن مذاکره شناسایی و پی ریزی می شود.

این تحقیق بر بیشتر بر فرایند مذاکره متمرکز خواهد شد که در آن مذاکره کنندگان، شقوق مختلف را طرح کرده و پیشنهاد می دهند، سلیقه ها و استراتژیهای طرف دیگر را ارزیابی می کنند، و حدود پیامدهای بالقوه هر یک از شقوق پیشنهادی را معین می نمایند. طرح کردن طیفی از شقوق متفاوت، از اهمیت ویژه ای برخوردار است، زیرا پارامترهایی را برای مرحله سوم مذاکره، که در خلال آن سرانجام یکی از شقوق پیشنهادی برگزیده می شود، تعریف و تعیین می کند.

مرحله نتیجه مذاکره در برگزیده انجام توافق و تقویت یا تخریب روابط حسابرس - صاحبکار می باشد که زمینه ساز اعتماد متقابل و انتخاب استراتژیهای بعدی است. مذاکره



نمودار شماره ۱: استراتژی های تحقیق (منبع: مک کرکن، ۲۰۱۱)

تحکم^۳ (رقابت): هدف از این استراتژی اصرار بر منافع و ترجیحات خود و مجبور ساختن طرف مقابل به اعتراف (پذیرش) یا انجام رفتارهای قدرت مدارانه است. **امتیاز دهی^۴:** این استراتژی که نقطه مقابل تحکم می باشد شامل تغییر موضع خود به گونه ای است که در نتیجه آن منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری برای طرف مقابل حاصل شود.

۲-۱- استراتژیهای توزیعی

نتایج استراتژیهای توزیعی مربوط به زمانی است که یکی از طرفین یا هر دو آنها موضع یا منافع خود را از دست می دهند. استراتژیهای مزبور مستلزم تعیین ظرفیت مقاومت طرف مقابل می باشند. برای مثال ظرفیت مزبور ممکن است تا مرحله تغییر حسابرس باشد (بیم آلدرد و کیدا، ۲۰۰۷). ما در مورد سه استراتژی کلی در این طبقه بحث خواهیم کرد:

ارزشیابی اقلام ترازنامه بود و فقط دیدگاه شرکای حسابرسی را مورد مطالعه قرار دادند و دیدگاه صاحبکار را بررسی نکردند. بتی و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند که حسابرسی یک فرایند پیچیده، قضاوتی و مبتنی بر تعامل است که مستلزم درجه بالایی از دانش فنی و مهارت‌های ارتباطی می باشد. نتایج تعاملات مزبور تحت تأثیر شرایط خاص هر کار حسابرسی است. بعلاوه، از نظر آنها حسابرسان از استراتژیهای مشاجره آمیز، مصالحه، سازش و همکاری بیشتر استفاده می نمایند.

بتی و همکاران (۲۰۰۰) پرسشنامه ای را متناسب با سؤالات تحقیق خود بین شرکای حسابرسی و مدیران مالی توزیع کردند. این سؤالات در مورد ماهیت موضوع مورد مذاکره، فراوانی مذاکرات، اهمیت موضوعات، فراوانی تغییرات رخ داده بعد از مذاکرات و الگوی مذاکره بین حسابرس و صاحبکار بوده است. شرکای حسابرسی، موضوعات حسابداری (شامل هزینه های تجدید سازمان و ارزشهای متعارف در تلفیق شرکتها) را جزء پنج موضوع برتر از بین ۴۶ موضوع رتبه بندی کرده اند. در حالی که، مدیران مالی رتبه های پایین تری را نسبت به حسابرسان برای موضوعات حسابداری مرتبط در نظر گرفته اند و از دید آنان موضوع حق الزحمه حسابرسی اهمیت بیشتری داشته است.

همچنین، از حسابرسان و مدیران مالی سؤال شده است که آیا هیچکدام از موضوعات با اهمیت از دیدگاه آنها ممکن است منجر به اظهار نظر مشروط یا تغییر حسابرس شود یا خیر. ۱۰ درصد از حسابرسان احتمال مشروط شدن گزارش را پذیرفتند در حالی که، فقط ۲/۴ درصد از مدیران مالی احتمال دادند که گزارش حسابرسی مشروط شود.

سانچز و هاتفیلد (۲۰۰۷) نشان داد که در شرایط گردش حسابرس، اصلاحات پیشنهادی نیز بزرگتر می شود. البته اینکه گردش در سطح مؤسسه باشد یا شریک حسابرسی نیز در این قضیه تأثیر گذار است. حسابرسانی که از اصلاحات بی اهمیت در سال گذشته صرف نظر کرده اند، در سال جاری نیز اصلاحات کوچکتری را پیشنهاد می کنند (یعنی حسابرسانی که گردش در مورد آنها اعمال نشده است).

تحقیق دوپاچ و همکاران (۲۰۰۱) اثر گردش اجباری (ابقاء) حسابرس را روی تمایل حسابرسان برای انتشار گزارش مورد انتظار صاحبکار آزمون کرد و به این نتیجه رسید که گردش اجباری، تمایل حسابرسان برای ارائه گزارش مطابق خواست صاحبکار را کاهش می دهد. بر خلاف دوپاچ و همکاران، تحقیق ونگ و توتل^۱ (۲۰۰۹) فرایند مذاکرات مستقیم در مورد انتخاب روش گزارشگری صاحبکار و حسابرس را مورد آزمون قرار دادند. این تحقیق با گسترش دادن تحقیق

مصالحه^۵: موقعیتی است که در آن طرفین توافق می کنند تا از بخشی از مواضع خود عقب نشینی نمایند و مقداری امتیاز به حریف مقابل بدهند و در برابر آن مقداری امتیاز بگیرند. استراتژی فوق مابین تحکم و امتیازدهی قرار دارد و تلاشی است برای دستیابی به راه حل میانی که در آن هر دو طرف از ترجیحات اولیه خود به سمت راهکار بینابینی حرکت می کنند. از نظر گودوین (۲۰۰۲) گرچه این راهکار از نظر مفهومی قابل قبول است، اما هیچیک از طرفین آن را برد محسوب نمی کنند و کاملاً راضی نمی شوند.

۲-۲- استراتژیهای ترکیبی

گودوین در سال ۲۰۰۲ به این نتیجه رسید که حسابرسان به منظور جستجوی راه حلهای مشترک و راضی کننده هر دو طرف، از رویکرد ترکیبی استفاده می کنند که منجر به منتفع گردیدن هر دو طرف می شود. در واقع، تمرکز بر منافع به جای نتیجه می تواند منجر به تطبیق ترجیحات شود که در نتیجه آن با وجود نتایج متفاوت، منافع هر دو طرف تأمین می شود. دو استراتژی اصلی مربوط به راهکار ترکیبی عبارتند از:

حل مساله^۶: این استراتژی شامل افزایش آگاهی درباره منافع اصلی طرفین و جستجوی راه حلهای جدیدی است که هر دو طرف را راضی نماید. از دیدگاه حسابرسی، حل مساله استراتژی یافتن راه حل جدیدی است که لزوماً از نظر حسابرس درباره رویه حسابداری حمایت می کند، در حالی که به صاحبکار نیز اجازه می دهد تا به اهداف خود برسد.

گسترش دستور کار^۷: این استراتژی شامل افزودن راه حل های جدید برای مذاکره است بطوریکه منافع بالقوه ای برای هر دو طرف عاید گردد. با در نظر گرفتن راه حل های جدید، مذاکره کنندگان می توانند موضوع مورد مذاکره را با موضوع جدیدی جایگزین کنند، به گونه ای که با تغییر اولویت موضوعات و منافع، زمینه برنده شدن هر دو طرف فراهم شود. حسابرسان کم تجربه تر امتیازات بیشتری به نفع صاحبکار از دست می دهند.

۲-۳- پیشینه تحقیق

جیبینز و دیگران در سال ۲۰۰۱ به این نتیجه رسیدند که از استراتژیهای توزیعی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار بیشتر استفاده می شود و شایع ترین نتیجه مذاکرات، توافق بین مواضع اولیه اتخاذ شده توسط حسابرس و صاحبکار می باشد. موضوعات فنی مورد مطالعه آنها مربوط به اندازه گیری سود و

تمایل بیشتری به استفاده از امتیازدهی دارند. آنها معتقدند ریسک حسابرسی و داشتن تجربه در مذاکره بر استراتژی های مذاکره و نتیجه آن تأثیرگذار است.

بر این اساس پس از بررسی کامل تحقیقات معتبر بین المللی، انواع مختلف استراتژی های مذاکره و ابعاد و مؤلفه های مربوط بر اساس عوامل فوق استخراج شد که به طور خلاصه در جدول ۱ درج شده است.

دوپاچ، به دنبال بررسی این امر بود که چگونه گردش اجباری می تواند استراتژی های مذاکره حسابرس - صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد. آنها به این نتیجه رسیدند که در شرایط پایین بودن اطمینان نسبت به حفظ صاحبکار، انگیزه حسابرسان برای پذیرش ادعاهای مدیریت در صورتهای مالی کاسته می شود و نتیجه نهایی مذاکره با موضع بهینه حسابرس هم راستا خواهد بود.

براون و جانستون^۹ (۲۰۰۹) نشان دادند که حسابرسان دارای تجربه بیشتر نسبت به حسابرسان دارای تجربه کمتر

جدول شماره ۱: مدل مفهومی انواع استراتژی ها و تعیین تاکتیکهای انتخابی توسط حسابرسان)

رتبه بندی استراتژی های مذاکره					
استراتژی ترکیبی		استراتژی توزیعی			ابعاد
حل مسئله	گسترش دستور کار	امتیازدهی	مصالحه	تحکم	مؤلفه
پیشنهاد بازنگری در نیازهای شرکت	اضافه کردن موضوعات دیگری به بحث	تلاش برای برآورده ساختن انتظارات صاحبکار	استفاده از قاعده "بده و بستان"	استفاده از نفوذ یا برتری	تاکتیکها
پیشنهاد یک راهکار ویژه	تلاش برای تغییر انتظارات آنها	تلاش برای تسلیم شدن در برابر خواسته های صاحبکار	اهمیت ندادن به تفاوتها	تمایل به اثبات شایستگی	
تلاش برای حل موضوعات ساده تر در مرحله اول	تلاش برای توسعه درک مناسب از موضوع بر پایه سایر موضوعات	برآورد ساختن انتظارات صاحبکار	تلاش برای رسیدن به حد وسط در منازعه	ابزار مشروط کردن گزارش	
تلاش برای ترکیب ایده های خود و صاحبکار برای رسیدن به تصمیم مشترک	درک مناسب از موضوع بر پایه سایر موضوعات	تسليم شدن در برابر خواسته های صاحبکار	موافقت با پیشنهادات طرف مقابل	تلاش برای حفظ موقعیت	
مبادله اطلاعات صحیح با صاحبکار برای حل مشترک مسأله	طرح تمام موضوعات مورد توجه برای حل بهینه مسأله اصلی	تسليم شدن در برابر خواسته های صاحبکار	ارائه راهکار میانی برای خروج از بن بست	استفاده از تخصص در حسابداری برای اجرای تصمیمات مورد پسند	
ترکیب ایده های دو طرف برای تصمیم گیری مشترک			اهمیت حفظ و ادامه رابطه موازنه هزینه و منفعت برای هر دو طرف		

مطالعات انجام شده پیرامون استراتژی های مورد استفاده حسابرسان در این مذاکرات مورد مطالعه قرار گرفت. در فرآیند این بررسی ها و مطالعات، انواع استراتژی های قابل اتخاذ در مذاکرات از منابع نظری استخراج گردید. پس از آن، استراتژیهای مذکور، در قالب سؤالات مناسبی منظور و پرسشنامه ای حاوی موارد پیشنهادی جهت نظرخواهی از خبرگان طراحی گردید.

ب- نظرخواهی عمومی از خبرگان: در این مرحله از تحقیق با استفاده از تحقیق دلفی، نظر خبرگان در مورد استراتژیهای مناسب برای اجرای مذاکرات مابین حسابرس و صاحبکار، جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۳- روش شناسی پژوهش

با توجه به اینکه اجرای پژوهش حاضر مستلزم بکارگیری ابزاری برای سیاستگذاری، خط و مشی و پیش بینی می باشد، روش تحقیق دلفی انتخاب شده است. دلفی یک روش منظم و تکرار پذیر برای دستیابی به اهداف مذکور است که بر اساس ورودی های مستقل از سوی گروهی از کارشناسان و خبرگان عمل می کند و هدف این روش رسیدن به یک اتفاق نظر جمعی است. بر این اساس، تحقیق حاضر در مراحل مختلفی به شرح زیر اجرا گردید:

الف - مطالعه مبانی نظری: در این مرحله، تحقیقات انجام شده در حوزه فرایند مذاکره حسابرس - صاحبکار به طور عام و

تخصصی خود را در مورد تاکتیک‌های پیشنهادی برای مذاکره اعلام نمودند.

همانطور که گفته شد، داده‌های این مطالعه از طریق توزیع پرسشنامه بین خبرگان جمع‌آوری گردید و در تهیه، اصلاح و تأیید به منظور روایی پرسشنامه، از نظرات بیش از ۱۰ نفر از صاحب‌نظران امر استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید که نتیجه آزمون با میزان ۰/۸۹۱/ حاکی از پایایی بالای پرسشنامه بوده است.

در بخش آزمونهای آماری تحلیلی، باید به نحوی عمل می‌شد که تأیید یا رد سؤالات، شدت موافقت یا مخالفت، اجماع یا عدم اجماع در خصوص موضوع و در نهایت، همسان بودن نظرات راجع به موضوعات در بین گروههای مختلف یا وجود اختلاف نظر معنی دار در بین آنها روشن و معین می‌شد. بدین منظور و برای دستیابی به این اهداف، سؤال‌های مربوط به هر عامل دسته‌بندی و آزمونهای ذیل در مورد آنها، طراحی و اجرا گردید:

- (۱) آزمون دو جمله‌ای برای حصول اطمینان از نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها در مورد هر یک از سؤالات زیرمجموعه عوامل کلیدی.
- (۲) آزمون t یک نمونه‌ای، به تفکیک نظرات موافق و مخالف، برای آگاهی از شدت موافقت یا مخالفت خبرگان با موضوع مطروحه در هر سؤال.
- (۳) آزمون کولموگروف اسمیرنوف یک نمونه‌ای، به تفکیک نظرات موافق و مخالف، برای تشخیص وجود یا عدم وجود اجماع (توافق نظر) در بین خبرگان هر گروه راجع به موضوع مطروحه در هر سؤال.
- (۴) رتبه‌بندی عوامل کلیدی مورد تأیید خبرگان با استفاده از آزمون فریدمن.

۴- یافته‌های پژوهش

هدف از این تحقیق بررسی استراتژی‌های مورد استفاده حسابرسان در زمان مذاکره با صاحبکاران خود برای حل موضوع اختلاف نظر در زمینه چگونگی گزارشگری مالی بوده است و برای نیل به این اهداف شاخص‌ها و مؤلفه‌های تحقیق از طریق روش دلفی در معرض نظرخواهی از حسابرسان قرار گرفت که نتایج بدست آمده از طریق آزمونهای دوجمله‌ای، کولموگروف اسمیرنوف، فریدمن و آزمون t تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های تحقیق بیانگر این واقعیت است که خبرگان جامعه حسابداران رسمی درباره موارد مشروحه زیر اتفاق نظر داشته و اعتقاد دارند که:

۱- تاکتیک‌های امتیازدهی با وجود اینکه در مذاکرات عادی بیانگر فاصله‌گرفتن از خودخواهی و توجه به منافع

ج- تدوین طرح کلی مدل: در آخرین مرحله تحقیق، با استفاده از یافته‌های تحقیق حاوی تاکتیک‌ها و استراتژی‌های مورد اجماع خبرگان، ویژگیهای کلیدی یک مذاکره حسابرس-صاحبکار در قالب الگوی پیشنهادی ارائه گردید.

در تحقیق به شیوه دلفی، نمونه مورد مطالعه باید به نحوی انتخاب شود تا افراد متخصص، خبره و صاحب‌نظر در موضوع تحقیق، موسوم به اعضای گروه دلفی به عنوان نمایندگان جامعه مورد نظر، در نظرسنجی نقشی اساسی ایفا نمایند. به همین جهت، روشهای نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نمی‌باشد، بلکه در این قبیل پژوهشها اشخاص صاحب‌نظر از طریق بررسی دانش، توانمندی و تجربیاتی که دارند انتخاب می‌شوند. مبنای انتخاب این افراد نیز ویژگیهایی است که صاحب‌نظران روش دلفی، برای اعضای گروه دلفی ضروری شمرده‌اند. یک گروه متخصص در تحقیق دلفی، گروهی هستند که نمایندگان گروههای مختلف در آن شرکت داشته و از افرادی تشکیل شده باشند که علم و آگاهی عمیق و وسیعی در زمینه تحقیق دارند. بر این اساس برای ۵۳ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران واجد شرایط در زمینه تحقیق پرسشنامه‌ای حاوی سؤالات مرتبط با شاخص‌ها و تاکتیک‌های مذاکره ارسال شد تا از نظر کارشناسی آنان استفاده گردد.

به منظور دستیابی سریع‌تر به نتایج مورد نظر و انجام شایسته روش تحقیق از روش‌های زیر بهره‌گرفته می‌شود:

مطالعات کتابخانه‌ای: برای تدوین مبانی، تعاریف و مفاهیم نظری از منابع کتابخانه‌ای استفاده شده است که مهم‌ترین و مفیدترین منبع موتورهای جستجو در اینترنت، بانک‌ها و منابع اطلاعاتی و کتابخانه‌های دانشگاه‌های کشور بوده است.

تحقیقات میدانی: به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق، از پرسشنامه استفاده شده است. شاخص‌های مورد سنجش در این تحقیق، پیش از آنکه در قالب پرسشنامه به نظرخواهی از گروه‌های متخصص گذاشته شود، در معرض قضاوت چند تن از خبرگان و کارشناسان دانشگاه و حرفه قرار گرفته و در نهایت از پرسشنامه مورد توافق به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است.

بدین ترتیب، براساس عوامل اصلی و مؤلفه‌های تعریف شده برای کسب نظر متخصصین در خصوص موضوع مورد پژوهش و سؤالهای اصلی تحقیق، پرسشنامه‌های حاوی ۲۵ تاکتیک از استراتژی‌های مذاکره تدوین و بین آنها توزیع گردید. اعضای گروه دلفی با اظهار نظر موافق یا مخالف در مورد سؤالهای مطروحه و اختصاص امتیازی از ۰ تا ۹ به هر یک از سؤالات، نظر

دو دیگران بوده و جنبه مثبت دارند اما از نظر حسابرسان به دلیل تضاد با الزامات استقلال دارای جنبه منفی می باشند. پاسخ دهندگان با تمام تاکتیکهای مربوط به استراتژی امتیازدهی شدیداً مخالفت کرده اند. موضع سفت و سختی که حسابرسان در مذاکره با صاحبکار اتخاذ می کنند را می توان ناشی از لزوم پابندی آنها به مسئولیتهای حرفه ای دانست که نتیجه مورد انتظار آن رعایت استاندارد های حسابداری و درستی صورتهای مالی خواهد بود.

۳- حسابرسان با تمام تاکتیکهای مربوط به استراتژی تحکم موافقت کرده اند که در این بین فقط تاکتیک شماره ۵ حائز کمترین درصد موافقت بین خبرگان شده است.

۴- حسابرسان با تمام تاکتیکهای مربوط به استراتژی حل مسأله موافقت کرده اند که در بین آنها فقط تاکتیک شماره ۱۹ حائز بیشترین درصد موافقت بین خبرگان شده است.

۵- تاکتیک های شماره ۱، ۱۲ و ۲۴ حائز بیشترین درصد موافقت در بین خبرگان شده اند.

۲- از بین تاکتیکهای مربوط به استراتژی مصالحه، تاکتیک شماره ۳ با مخالفت پاسخ دهندگان مواجه گردیده است و تاکتیک شماره ۱۵ نیز فاقد تفاوت معنی دار شناخته شده است. اما تاکتیکهای شماره ۸، ۲۰ و ۲۱ مورد تأیید حسابرسان قرار گرفته است. مصالحه به معنی رد و بدل کردن امتیازات

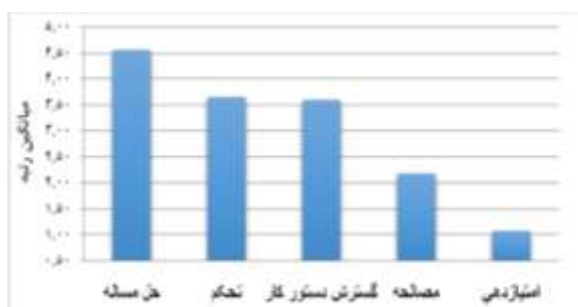
دیگران بوده و جنبه مثبت دارند اما از نظر حسابرسان به دلیل تضاد با الزامات استقلال دارای جنبه منفی می باشند. پاسخ دهندگان با تمام تاکتیکهای مربوط به استراتژی امتیازدهی شدیداً مخالفت کرده اند. موضع سفت و سختی که حسابرسان در مذاکره با صاحبکار اتخاذ می کنند را می توان ناشی از لزوم پابندی آنها به مسئولیتهای حرفه ای دانست که نتیجه مورد انتظار آن رعایت استاندارد های حسابداری و درستی صورتهای مالی خواهد بود.

جدول ۲ - خلاصه نتایج آزمونهای آماری انجام شده

انواع استراتژی	شماره تاکتیک	آماره آزمون دو جمله ای	تأیید یا رد سؤال	آماره آزمون t یک نمونه ای	آزمون کولموگروف - اسمیرنوف یک نمونه ای	نتیجه آزمون
استراتژی امتیازدهی	۲	-۵/۹۱	رد	۵/۵۶	۳/۵۶۷	اجماع
	۱۶	-۶/۷۳	رد	۸/۸۰	۱۳/۶۳	اجماع
	۱۷	-۷/۰۱	رد	۱۱/۶۴	۴/۴۵۴	اجماع
استراتژی مصالحه	۲۳	-۷/۰۱	رد	۸/۱	۲/۹۸۸	اجماع
	۳	-۶/۷۳	رد	۶/۱۵	۳/۳۵۸	اجماع
	۸	۵/۰۸	تأیید	۲/۴	۲/۸۸۶	اجماع
	۱۵	۱/۵۱	فاقد تفاوت معنی دار	-	-	-
	۲۰	۵/۰۸	تأیید	۲/۳	۲/۷۰۱	اجماع
استراتژی تحکم	۲۱	۴/۸۱	تأیید	۳/۰۱	۲/۶۰۹	اجماع
	۴	۶/۷۳	تأیید	۳/۲	۲/۵۳۹	اجماع
	۵	۲/۸۸	تأیید	۱/۸۲	۲/۳۰۵	اجماع
	۹	۴/۸۱	تأیید	۲/۷۴	۳/۹	اجماع
	۱۱	۵/۰۸	تأیید	۶/۴۴	۳/۴۶۵	اجماع
	۲۲	۷/۰۱	تأیید	۱۰/۵۴	۲/۸۴۵	اجماع
	۱۰	۵/۶۳	تأیید	۲/۵۷	۲/۴۶	اجماع
استراتژی حل مسأله	۱۳	۵/۳۶	تأیید	۳/۸۸	۲/۳۹۶	اجماع
	۱۴	۵/۹۱	تأیید	۷/۸۹	۲/۴۳۳	اجماع
	۱۹	۷/۰۱	تأیید	۲۱/۲۹	۳/۲۶۲	اجماع
	۲۵	۵/۹۱	تأیید	۱۲/۶۸	۳/۴۸۰	اجماع
	۱	۶/۷۳	تأیید	۹/۰۸	۲/۷۴	اجماع
استراتژی گسترش دستور کار	۶	۲/۰۶	تأیید	۷/۱	۳/۲۲	اجماع
	۷	۴/۸۱	تأیید	۱/۸۳	۴/۵۸۳	اجماع
	۱۲	۶/۴۶	تأیید	۵/۳۸	۲/۴۰۴	اجماع
	۱۸	۴/۵۲	تأیید	۲/۳۲	۲/۲۷۴	اجماع
	۲۴	۶/۴۶	تأیید	۱۳/۷۵	۲/۸۱۶	اجماع

رتبه بندی استراتژی های مورد اجماع

با توجه به کسب اجماع عمومی در مورد استراتژی های تحکم، مصالحه، حل مسأله و گسترش دستور کار، حال این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ دهندگان کدام استراتژی از اولویت بالاتری برخوردار است؟ به عبارت دیگر، اولویت هر یک از استراتژیهای مورد اجماع خیرگان در چه رتبه ای قرار می گیرد. برای این منظور از آزمون ناپارامتریک فریدمن استفاده شده که نتایج و اولویت مورد نظر خبرگان، در قالب نمودار زیر خلاصه می گردد:



نمودار ۲- رتبه بندی استراتژی های پنج گانه

جدول ۱۷-۴: جدول آزمون فریدمن برای رتبه بندی

میزان موافقت با عوامل

رتبه	میزان موافقت	میانگین رتبه	استراتژی های پنج گانه
۱	بیشترین	۴/۵۵	حل مسأله
۲		۳/۶۴	تحکم
۲		۳/۵۸	گسترش دستور کار
۳		۲/۱۷	مصالحه
۴	کمترین	۱/۰۶	امتیازدهی

ادامه جدول آزمون فریدمن برای رتبه بندی میزان

موافقت با عوامل

آماره آزمون	
۵۳	تعداد
۱۶۲/۸	مقدار کای - دو
۴	درجه آزادی
۰/۰۰۰	سطح معناداری

نتایج آزمون فریدمن نشان می دهد که پاسخگویان با استراتژی حل مسأله بیشترین موافقت را دارند و استراتژی های تحکم و گسترش دستور کار و مصالحه به ترتیب در رتبه های

بعدی قرار می گیرند. استراتژی امتیاز دهی از نظر حسابرسان مورد تأیید قرار نگرفته است.

۵- نتیجه گیری و بحث

در این مقاله به بررسی استراتژی های (مذاکره) اتخاذ شده از سوی حسابرسان در زمان مواجهه با اختلاف نظر با مدیریت صاحبکار پرداخته شد. سبکهای مدیریت تضاد (استراتژی ها) که در رابطه بین حسابرس و صاحبکار مورد استفاده قرار می گیرد بطور قابل ملاحظه ای با سبکهای موجود در روابط افراد دیگری همچون مشتری- فروشنده و کارفرما- کارمند متفاوت است. این تفاوت ناشی از آن است که حسابرسان باید الزامات حرفه ای را در مورد حفظ استقلال رعایت کنند. در ادبیات مذاکره، به دلیل انعطاف پذیری بالایی که وجود دارد، مجموعه راهکارهای وسیعتری قابل اتخاذ است که منجر به نتایج متنوعی خواهد شد اما در حیطه حسابرسی دامنه تاکتیکیها و استراتژی های قابل استفاده کمتر است.

این تحقیق با نظرخواهی از حسابداران رسمی که دارای دانش و تجربه کافی در مورد موضوع مورد مطالعه می باشند به انجام رسیده است و یافته های حاصل از آن نشان داد که در مورد رتبه بندی استراتژی ها بیشترین درصد موافقت حسابرسان با استراتژی حل مسأله بوده است و استراتژی های تحکم، گسترش دستور کار و مصالحه در رتبه های بعدی قرار می گیرند. نتایج پژوهش بیانگر این بود که حسابرسان استراتژی امتیازدهی را برای مذاکره با صاحبکار مناسب نمی دانند. یکی از علت های اصلی چنین نتیجه ای لزوم رعایت استقلال و آئین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان می تواند باشد.

نتایج این تحقیق در مورد نوع استراتژی مذاکره حسابرس با صاحبکار با تحقیق گودوین در سال ۲۰۰۲ همخوانی دارد که معتقد بود حسابرسان به منظور جستجوی راه حلهای مشترک و راضی کننده هر دو طرف، از رویکرد ترکیبی استفاده می کنند که منجر به منتفع گردیدن هر دو طرف می شود. در واقع، تمرکز بر منافع به جای نتیجه می تواند منجر به تطبیق ترجیحات شود که در نتیجه آن با وجود نتایج متفاوت، منافع هر دو طرف تأمین می شود.

نتایج این تحقیق در مورد این که حسابرسان نسبت به سایر مذاکره کنندگان تمایل کمتری برای استفاده از استراتژی امتیازدهی دارند با تحقیق ان جی و تان (۲۰۰۳) و بیم الدرد و کیدا (۲۰۰۷) و گودوین (۲۰۰۲) مطابقت دارد. اما با تحقیق سانچز، آگولیا و هاتفیلد (۲۰۰۷) همخوانی ندارد چون آنها

در پژوهش های آینده به بررسی تأثیر عوامل فوق الذکر پرداخته شود.

در نهایت از آنجا که این تحقیق مذاکرات حسابرس- صاحبکار راجع به صورتهای مالی را تنها از دیدگاه حسابرسان مورد بررسی قرار داد، پیشنهاد می شود با بسط و گسترش این مطالعه نظر طرف دیگر مذاکره یعنی صاحبکار و مدیریت آن مورد ارزیابی قرار گیرد (شامل اینکه مدیران در چه مواردی از استراتژی تحکم و در چه مواردی استراتژی مصالحه را بر می گزینند).

فهرست منابع

- * Bame-Aldred, C. and T. Kida. (2007) A Comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32: 497-51
- * Beattie, V., S. Fearnley et al. (2004). A Grounded Theory Model of Auditor-Client Negotiations. *International Journal of Auditing*, 8: 1-19.
- * Beattie, V., S. Fearnley et al. (2000). Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiation Between Auditors and Directors. *International Journal of Auditing*, 4: 177-202.
- * Beasley, M.S., and S.E. Salterio. 2001. The Relationship between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience. *Contemporary Accounting Research (Winter)*: 539-570.
- * Brown, H. L.; and K. M. Johnsrone.(2006). Resolving Financial Reported Issues: Effects of Auditor Experience and Engagement Risk on Negotiation Process and Outcome. Working paper, Boston College and University of Wisconsin-Madison.
- * Brown, Helen L. and Arnold M. Wright (2008) Negotiation Research in Auditing. *Accounting Horizons*: March 2008, Vol. 22, No. 1, pp. 91-109.
- * Dopuch, N., R. R. King and R. Schwartz. 2001. An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of Accounting Review* 39 (1): 93-117.
- * Goodwin, J. (2002) Auditors' Conflict Management Styles: An Exploratory Study. *Abacus* 38(3) (2002): 378-405.
- * Johnstone, K., J. Bedard, and S. Biggs. (2002). Aggressive client reporting: Factors affecting auditors' generation of financial reporting alternatives. *Auditing: A Journal of Practice and Theory (March)*: 47-65.
- * Kleinman, G., and D. Palmon.(2000). A Negotiation-Oriented Model of Auditor-Client Relationships. *Group Decisions and Negotiation* 9:17-45.
- * McCracken, S, S. Salterio, and R. Schmidt. (2011). Do Managers Intend to Use the Same Negotiation Strategies as Partners? *BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING* Vol. 23, No. 1: 131-160

معتقد بودند حسابرس در مواردی از استراتژی امتیازدهی استفاده می کنند.

دستاوردهای این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان باید در زمینه اصول مذاکره آموزش رسمی و کافی ببینند تا مهارت لازم را کسب کرده و از نتایج ناخواسته و نامطلوب در مذاکرات با صاحبکار جلوگیری شود. حسابرسان باید از آثار عوامل اقتضایی آگاه باشند تا بتوانند اثرات غیرعادی را کاهش دهند. برای مثال روابط حسنه قبلی با صاحبکار نباید زمینه اعطای امتیاز برای وی را فراهم نماید.

پژوهش حاضر از آن جهت اهمیت دارد که اغلب انجام مذاکره بین حسابرس و صاحبکار به منظور حل و فصل موضوعات مورد اختلاف در گزارشگری مالی ضروری می باشد و به دلیل مشارکت فعالانه حسابرس در انتخاب رویه های گزارشگری صاحبکار، نتیجه مذاکرات مزبور تأثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی می گذارد. در نتیجه، شناسایی عوامل تأثیرگذار بر نتایج مذاکره اهمیت زیادی دارد به لحاظ این که قابلیت هایی از حرفه حسابرسی را معرفی می کند که در بهبود کیفیت حسابرسی و کاستن از مواجهه حسابرسان با دعاوی حقوقی بر سر موضوعات مورد مناقشه تأثیر بسزایی دارد. الگوی استراتژی مذاکره یک موضوع حیاتی از نظر مسئولیت حسابرسی است چرا که نه تنها بر نتیجه مذاکرات حسابرس- صاحبکار مؤثر است بلکه استفاده کنندگان گزارش حسابرسی نظیر سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعانی که بر صورتهای مالی اتکاء می کنند را نیز تحت تأثیر قرار می دهد.

ما نیاز داریم تا درک عمیق تری از رابطه پویای موجود بین دو طرف که بر عناصر و نتایج مختلف مدل مذاکره تأثیر می گذارد، داشته باشیم. به علاوه نیاز است تا موضوع مذاکره بین حسابرس و صاحبکار مورد بررسی بیشتری قرار گیرد. طبق الزامات بخش ۲۰۴ ساربینز اکسلی^{۱۱}، کمیته حسابرسی باید در جریان موضوعات مورد مذاکره قرار گیرد. ویژگیهایی مثل الف) زمان مطلع شدن کمیته حسابرسی، ب) نحوه مطلع شدن کمیته، ج) آنچه کمیته با اطلاعات انجام می دهد و د) چگونه حسابرس برخورد مناسب را در مذاکرات تشخیص می دهد، باید مورد بررسی بیشتری قرار گیرد.

همچنین با توجه به این که بطور بالقوه ممکن است تعدادی از عوامل شامل نوع موضوع مورد مذاکره، سطح ریسک، آشنایی طرفین با فرایند مذاکره، آموزش قبلی در زمینه مذاکره، میزان تجربه طرفین در مذاکره، انگیزه های طرفین، میزان انتزاعی بودن موضوع و سطح دقت استانداردهای حسابداری بر نتایج مذاکره تأثیرگذار باشد، پیشنهاد می شود

- * Ng, T.B. and H.T. Tan. 2003. Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context. *The Accounting Review*, Vol. 8, No. 3: 801-818
- * Sanchez, M. H., C. P. Agoglia, and R. C. Hatfield. 2007. The effect of auditors' use of a reciprocity based strategy on auditor-client negotiations. *The Accounting Review* (1): 241-263.
- * Sarbanes-Oxley. 2002. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Washington, DC: U.S. Congress
- * Wang, K. J. and B. Tuttle. 2009. The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, (February): 222-243

یادداشت‌ها

- ¹ Brown and Wright
- ² Trade offs
- ³ Contending
- ⁴ Conceding
- ⁵ Compromising
- ⁶ Problem solving
- ⁷ Expanding the agenda of issues
- ⁸ Wang and Tuttle
- ⁹ Brown and Johnstone
- ¹⁰ Sarbanes-Oxley