

نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس

کاوه مهرانی

استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

سیما یزدانی*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

پرینا سادات بهبهانی نیا

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

هدی اسکندر

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

چکیده

این مقاله به ارتباط میان حسابرس و صاحبکار، در حوزه نحوه انتخاب استراتژی پرداخته است. در واقع هدف مقاله حاضر بررسی تاثیر روابط حسابرس و صاحبکار و ارزیابی حسابرس از انعطاف پذیری صاحبکار بر استراتژی حسابرس می‌باشد. داده‌های تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری و سپس نتایج تحلیل گردید. استراتژی‌های حسابرسی دو دسته‌اند: پیوسته (مجادله، واگذاری و سازش) و گسسته (حل مساله و بسط برنامه کاری). نتایج حاکی از آن بود که انعطاف پذیری صاحبکار به شدت بر استراتژی حسابرس تاثیر گذار است؛ هر چند که حتی اگر حسابرس، صاحبکار را انعطاف پذیر ببیند باز هم در صورت لزوم به بسط برنامه خواهد پرداخت؛ اما غالباً در چنین شرایطی حسابرس در صدد حل مشکل یا سازش بر خواهد آمد. در ارتباط با اثر روابط میان دو طرف و استراتژی حسابرس، نتایج نشان داد که روابط حسابرس و کارفرما بر استراتژی مورد استفاده حسابرس اثر می‌گذارد. زمانی که روابط خوبی میان دو طرف وجود دارد؛ حسابرس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد اما دست به سازش هم نمی‌زند.

واژه‌های کلیدی: استراتژی پیوسته، استراتژی گسسته، ماهیت روابط، انعطاف پذیری

مقدمه

اهداف حسابرِس و صاحبکار او معمولاً متفاوت و متضاد است. این تضاد باعث می‌شود بین حسابرِس و صاحبکار مذاکرات رسمی یا غیررسمی صورت گیرد. معمولاً آغاز کننده این مذاکرات حسابرِس بوده و از این رو استراتژی‌های مرتبط با مذاکرات را وی تعیین می‌کند. نحوه انتخاب استراتژی‌ها و تاکتیک‌های مذاکرات توسط شرکای حسابرِس بسیار مهم است زیرا تعیین کننده رویکرد مذاکرات حسابرِس با صاحبکار، نحوه انجام مراحل مختلف حسابرِس و احتمالاً نتیجه حسابرِس است.

در تحقیقات قبلی دو عامل با اهمیت در انتخاب استراتژی‌ها و تاکتیک‌ها توسط حسابرِس معرفی شده است: ارزیابی حسابرِس از انعطاف پذیری شرایط حسابداری صاحبکار و ماهیت ارتباط حسابرِس- صاحبکار (گیبِنز و همکاران، ۲۰۰۱؛ مک کراکن و همکاران، ۲۰۰۸). درک بهتر از اینکه چگونه این عوامل می‌توانند بر استراتژی‌های مذاکرات اثر گذارند مهم است زیرا این استراتژی‌ها بر نتیجه مذاکرات و ارتباطات میان مذاکره کنندگان اثر گذار خواهد بود. مطالعه حاضر به موارد فوق می‌پردازد. یعنی تمرکز تحقیق حاضر بر درک این مطلب است که چرا حسابرِس با توجه به دانش خود و شرایط خاص صاحبکار، استراتژی خاصی را انتخاب کرده و بکار می‌گیرند؟ به عبارت دیگر، بررسی خواهیم کرد چگونه شرایط موجود بر انتخاب استراتژی‌ها و تاکتیک‌های حسابرِس موثر است.

ما بر دو استراتژی گسسته (برنده- بازنده) و پیوسته (برنده- برنده) تمرکز کرده و تاکتیک‌های مرتبط با هر یک را بررسی خواهیم کرد. ۳ استراتژی گسسته و ۲ استراتژی پیوسته (در مجموع ۵ مجموعه استراتژی) بررسی خواهند شد. تاکتیک‌های مربوط به استراتژی گسسته شامل استراتژی‌های "مجادله" (چه مستقیم یا غیرمستقیم از طریق به چالش کشیدن نظر مدیر)، "واگذاری" (یعنی مجبور کردن مدیر برای کوتاه آمدن از موضعش) و "سازش" (پیشنهاد کاهش تفاوتها) است. استراتژی پیوسته شامل "حل مساله" (جستجو برای روشهای جدیدی که نیازهای هر دو طرف را برآورده می‌کند) و "بسط برنامه کاری" (ایجاد موضوعات جدید برای مذاکره تا دو طرف منتفع شوند) می‌باشد.

پیشینه تحقیق

می‌توان بیان کرد فرایند مذاکره حسابرس- صاحبکار در سه فاز مختلف انجام می‌شود: پیش مذاکرات، مذاکرات و پس از مذاکرات. در فاز پیش مذاکرات، طرفین مذاکره تضادهای احتمالی با یکدیگر را بررسی کرده، نتیجه‌های احتمالی این مذاکرات را برآورد و برای ادامه کار هدفی تعیین می‌کنند که مورد توافق هر دو طرف باشد. در فاز مذاکره، هر دو طرف از مجموعه‌ای از تاکتیک‌ها استفاده می‌کنند تا به نتیجه مطلوبشان برسند و البته به تاکتیک‌ها و موارد پیشنهادی گروه مقابل واکنش نشان می‌دهند. فاز پس از مذاکرات نیز تصویب نتیجه نهایی می‌باشد. هر چقدر تصمیمات اخذ شده در فرایند مذاکره بهتر باشد، احتمال موفقیت طرفین نیز بیشتر است. ولی اگر نتوان به عوامل اثرگذار بر مذاکرات پی برد؛ نتیجه حاصل شده بهینه نخواهد بود (باما آلدرد و کیدا، ۲۰۰۷). تروتمن و همکاران (۲۰۰۹) درباره اهمیت فاز نخست در روابط حسابرس- صاحبکار بصورت جامعی بحث کرده و تاکتیک‌های بالقوه‌ای که حسابرسان در این فاز مورد استفاده قرار می‌دهند را بیان کرده‌اند. آنها همچنین بررسی کرده‌اند چگونه انتخاب نخستین استراتژی‌ها می‌تواند بر مدت این مذاکرات، احتمال توافق، ارتباط دو طرف و مذاکرات آتی اثرگذار باشد.

در مورد تحقیقات انجام شده برای پی بردن به تاکتیک‌های مورد استفاده واقعی در مذاکرات، شش تحقیق عمده را می‌توان نام برد. گینز و همکاران (۲۰۰۱) در مورد استراتژی‌های مورد استفاده حسابرس در مذاکرات حسابرس-مدیر صاحبکار، مدل شناختی ایجاد کردند. آنها استراتژی‌ها را به دو نوع استراتژی پیوسته و استراتژی گسسته تقسیم بندی کردند و تاکتیک‌های مرتبط با هر کدام را ارائه کردند. ۳ عامل اثرگذار بر انتخاب از میان این استراتژی‌ها را نحوه ارزیابی طرفین از موضوعات، انگیزه‌های حسابرس و قدرت چانه زنی حسابرس بیان نمودند. مک کراکن و همکاران (۲۰۰۵) از مصاحبه و پرسشنامه استفاده نمودند. آنها از صاحبکاران پرسیدند چه تضادهایی با حسابرس دارند و برای برخورد با این تضادها از چه استراتژی‌هایی استفاده می‌کنند. تا نحوه پرداختن به مذاکرات را تعیین کنند. بتی و همکاران (۲۰۰۴) تحقیقی مشابه با استفاده از روش تحقیق زمینه‌ای انجام دادند. ولی نمونه آنها شامل حسابرسان نیز می‌شد. آنها بررسی کردند چگونه حسابرسان و صاحبکاران آنها موضوعات مهم مرتبط با حسابرسی را حل می‌کنند؟ از چه تاکتیک‌هایی برای حل مساله استفاده می‌کنند و چه عواملی بر استفاده از تاکتیک خاصی اثرگذار است. گینز و همکاران (b۲۰۰۵) از صاحبکاران و حسابرسان آنها خواستند به مجموعه سوالاتی

در زمینه رویکرد مذاکراتی مورد استفاده در مورد مسائل مورد مناقشه دو طرف پاسخ دهند. باما آلدرد و کیدا (۲۰۰۷) در مورد مذاکرات مرتبط با تضاد در شناخت درآمد، میزان انعطاف پذیری طرفین در مذاکرات و تاکتیک‌های بکار گرفته شده تحقیقی انجام دادند. گینز و همکاران (۲۰۱۰) نیز میزان تمایل حسابرس در استفاده از هر یک از تاکتیک‌ها را با توجه به انعطاف پذیری و ماهیت ارتباط طرفین مورد بررسی و تحلیل قرار دادند. تحقیقات فوق اطلاعات مهمی درباره اثر استراتژی بکار گرفته شده بر موضوعات مورد مذاکره و نتایج مذاکرات در پی داشته‌اند.

در مورد مدل مورد استفاده برای تعیین تاکتیک‌های مذاکراتی توسط حسابرس، برخی از تحقیقات از مدل‌های تحلیلی استفاده کرده‌اند که در آن شرایط و محیط خاص حسابرسی، تفاوت بازده‌های حسابرس و صاحبکار و... مورد توجه قرار گرفته‌اند (آنتل و همکاران، ۱۹۹۱؛ زانگ، ۱۹۹۹). این مدل‌ها اغلب انتزاعی، اقتصادی و مدل‌های مبتنی بر تئوری بازی هستند. برخی دیگر از تحقیقات از بازی‌های تجربی مبتنی بر مدل‌های مذاکرات حسابرس - صاحبکار استفاده کرده‌اند (فیشر و همکاران، ۱۹۹۶؛ والر و همکاران، ۱۹۹۹). اما بتی و همکاران و گینز و همکاران بیان کردند؛ اگر قرار است در مورد نحوه مذاکرات حسابرس - صاحبکار اطلاعات و آگاهی بیشتری حاصل شود باید از تحقیقات رفتاری استفاده شود. بنابراین آن‌ها در مدل‌های خود از تحقیقات رفتاری استفاده نمودند.

استراتژی‌های مذاکراتی حسابرسان

در مطالعات قبلی در حوزه مذاکرات حسابرس - صاحبکار، فرض بر این بود که نقطه شروع مذاکرات، همان استراتژی‌ها و تاکتیک‌های کلی حسابرسی است که در ادبیات مرتبط با مذاکرات حسابرسان به تفصیل آمده است. ما نیز فرض می‌کنیم که می‌توان استراتژی‌های مورد استفاده را تحت استراتژی کلی توصیف کرد که با توجه به شرایط خاص و محیط مورد استفاده قرار می‌گیرند. بنابراین، با استفاده از پیشینه ادبیات، ما ۵ استراتژی مذاکره را توضیح می‌دهیم.

استراتژی‌های گسسته

استراتژی‌های گسسته، استراتژی‌هایی هستند که استفاده از آن‌ها متداول است و می‌توان آن‌ها را بصورت "فرایندی برای تقسیم بخش ثابتی از منابع" تعریف کرد. این استراتژی‌ها معمولاً به

نتیجه گسسته‌ای منجر می‌شوند که تنها یک طرف برنده می‌شود (یا حتی هیچ کدام از طرفین برنده نمی‌شوند). سه تاکتیک مرتبط با این استراتژی عبارتند از:

مجادله. هدف از این استراتژی "وادار کردن طرف مقابل برای اعطای امتیاز یا مقاومت در برابر تلاش‌های مجادله‌ای گروه مقابل" است. مثلاً صاحبکار می‌تواند تهدید کند دیگر از خدمات آن حسابرس استفاده نخواهد کرد؛ یا حسابرس می‌تواند موارد قطعی ارائه کند نظیر اینکه اگر صاحبکار روش حسابداری کنونی‌اش را تغییر ندهد؛ گزارش حسابرسی مشروط می‌شود.

واگذاری. این استراتژی شامل تغییر نظر دیگران است؛ یعنی مذاکرات باعث شوند منافع کمتری نصیب یک گروه شده و برای گروه مقابل منافع بیشتری برسد. نشان داده شده است که از میان تمام عوامل، زمان واگذاری امتیاز، میزان امتیاز واگذار شده و مقاومت طرف مقابل قبل از واگذاری، مهم‌ترین موارد اعمال این استراتژی هستند. یکی از کاربردهای این استراتژی در حوزه حسابرسی هنگامی است که حسابرس درباره تمام تعدیلات بالقوه حسابرسی، صاحبکار را آگاه می‌کند و سپس از برخی از تعدیلات بدون اهمیت چشم‌پوشی می‌کند و در مقابل انتظار دارد صاحبکار سهولت تعدیلات با اهمیت را بپذیرد.

سازش. این استراتژی مابین دو استراتژی فوق قرار دارد. در آن تلاش برای پیدا کردن نقطه‌ای میانی است به گونه‌ای که هر دو طرف از مواضع خود کوتاه آمده و راه حل بینابینی را انتخاب می‌کنند. هنگام سازش، هدف انجام مذاکرات حاصل می‌شود (مثلاً ارائه گزارش مقبول)، اما ممکن است رضایت کامل هیچ کدام از طرفین حاصل نشود زیرا یک یا هر دو طرف، نسبت به فرایند مذاکرات یا نتیجه آن دید منفی دارند.

استراتژی‌های پیوسته

استراتژی‌های مذاکره‌ای پیوسته نسبت به استراتژی‌های گسسته، معمولاً مستلزم تلاش بیشتری بوده و تحقیقات نشان داده‌اند که استفاده از آن حتی در تجارب ساختار یافته نیز سخت است. در این استراتژی‌ها تلاش برای "یافتن ابزاری است که با آن گروه‌های مقابل بتوانند تهاوتر انجام داده یا مشترکاً مشکل را حل کنند بگونه‌ای که هر دو طرف منتفع شوند (همان بازی برنده-برنده)".

حل مساله. این استراتژی شامل آگاهی بیشتر از منافع هر دو طرف و جستجو برای راه حل جدیدی است که این منافع را محقق سازد. از دیدگاه حسابرس، حل مساله دربردارنده یافتن راه حل جدیدی است که موضع اصلی حسابرس را حفظ کند در عین حال صاحبکار نیز به این نتیجه

برسد که اهداف وی حاصل خواهد شد. مثلاً، در اغلب موارد، صاحبکار در تعیین هدف خود بر روش حسابداری تمرکز نمی‌کند بلکه از حسابداری به عنوان ابزاری برای دستیابی به سایر اهداف (نظیر پاداش یا عدم گزارش زیان) استفاده می‌کند. بعنوان نمونه ممکن است صاحبکار برای کسب پاداش، تاکید کند که حتماً باید عدد سود خاصی نهایتاً گزارش شود اما در انتخاب روش حسابداری برای تحقق هدف فوق می‌تواند بی‌تفاوت باشد. حسابرس می‌تواند در مورد درآمدها و هزینه‌های مختلف روش‌های مختلفی پیشنهاد کند تا اطمینان یابد در تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری رعایت شده‌اند و از سوی دیگر هدف صاحبکار نیز محقق خواهد شد.

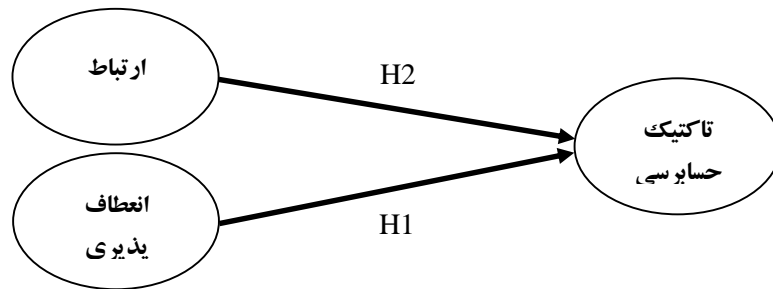
بسط برنامه کاری. این استراتژی شامل افزودن موضوعات جدید به مذاکرات است به گونه‌ای که حل موضوع نهایتاً به نفع هر دو گروه تمام شود. مثلاً، هنگامی که حسابرس تعدیلات بی‌اهمیتی که برنامه قبلی برای حذف آنها بود؛ را وارد برنامه کاری می‌کند، مدیر می‌تواند با تعدیل این اقلام موافقت کند. بنابراین حسابرس در ارائه عدد صحیح برای سود موفق می‌شود. در ازای آن مدیر می‌تواند برای اقلام مستمر نحوه گزارشگری خاصی را پیاده کند.

فرضیات

در بحث بالا، پنج استراتژی کلی که حسابرس می‌تواند در آغاز کار اتخاذ کند؛ توصیف شدند.

این استراتژی‌ها متغیرهای وابسته هستند. در این بخش، ما پیرامون دو عاملی که بر استراتژی اولیه حسابرس در مذاکرات اثر دارد بحث خواهیم کرد: انعطاف پذیری صاحبکار در انتخاب‌های حسابداری‌اش و ماهیت ارتباط حسابرس - صاحبکار. این دو عامل بالقوه اثرگذار، متغیرهای مستقل مطالعه ما هستند.

در نگاره ۱ مدل نظری مربوط به تحقیق و انتظار چگونگی اثرگذاری آن‌ها بر استراتژی مذاکراتی حسابرس نشان داده شده است. در نگاره فوق بعد از تصویر مرتبط با متغیرها، نحوه اندازه‌گیری آن‌ها در ذیل تصویر توضیح داده شده است. هر یک از فرضیات تحت بررسی در ادامه بیان می‌شود.



نگاره (۱): مدل دیدگاه حسابرس برای مذاکرات با مدیر صاحبکار

ارتباط. ارتباط حسابرس و صاحبکار: دیدگاه حسابرس از ارتباطات حسابرس - صاحبکار

بر اساس ۸ سازه مورد اندازه گیری قرار می گیرد:

- ارتباط حسابرس - صاحبکار مثبت و صمیمی بوده و است.
- ارتباط حسابرس - صاحبکار منفی و ستیزه جویانه بوده و است.

انعطاف پذیری. دیدگاه حسابرس در مورد انعطاف پذیری حسابداری صاحبکار:

دیدگاه حسابرس در مورد انعطاف پذیری حسابداری موضوعات مختلف بر اساس ۳ سازه مورد اندازه گیری قرار می گیرد:

- حسابرس معتقد است که صاحبکار در انجام تعدیلات مرتبط با موارد احتمالاً با اهمیتی که در حسابداری به درستی بیان نشده‌اند؛ تا حدی انعطاف پذیری نشان می دهد.
- حسابرس معتقد است که صاحبکار بر اولویت‌های شرکت پافشاری می کند و تمایلی ندارد روش حسابداری بکارگرفته شده را تغییر دهد.

تاکتیک‌های حسابرسی. تمایل حسابرس نسبت به استفاده از تاکتیک‌ها: تمایل

حسابرس نسبت به استفاده از تاکتیک‌های مذاکراتی مختلف. برای مشاهده اینکه استراتژی‌ها چگونه اندازه گیری شده اند، به جدول ۱ مراجعه شود. از افراد خواسته خواهد شد تا تمایل خود برای استفاده از هر یک از تاکتیک‌ها را در مقیاس ۸ نقطه ای بیان کنند. (صفر برای استفاده کاملاً غیرمحمول تا ۷ برای استفاده کاملاً محتمل).

انعطاف پذیری مدیر در برابر روش‌های حسابداری بکار گرفته شده

نخستین متغیر مستقل مقاله، نحوه ارزیابی مدیر از انعطاف پذیری مدیر (انعطاف پذیری مدیر در برابر روش‌های حسابداری بکار گرفته شده) است. این موضوع زیرمجموعه‌ای از ارزیابی مدیر از کل نحوه عمل حسابداری صاحبکار (از جمله تعیین اینکه آیا اولویت‌های حسابرس و عقیده حسابرس درباره اولویت‌های صاحبکار یکسان است یا به عبارت بهتر آیا انجام مذاکرات الزامی است؟) می‌باشد. تروتمن و همکاران (۲۰۰۹) در مورد اهمیت ارزیابی وضعیت صاحبکار در فاز قبل از مذاکره و چگونگی اثرگذاری آن بر مذاکرات پیش رو بحث کردند. در مقاله حاضر دو وضعیت بالقوه از بعد انعطاف پذیری (انعطاف ناپذیر و انعطاف پذیر) و فرضیات مرتبط با هر یک توضیح داده می‌شوند.

در سناریوی نخست، از آنجا که صاحبکار انعطاف پذیر در نظر گرفته می‌شود؛ حسابرس راه حل بالقوه‌ای برای دستیابی به نتیجه مشترک قابل قبول نمی‌بیند. بتی و همکاران (۲۰۰۱) مثالی در این حوزه ارائه کرده‌اند. رئیس هیات مدیره شرکت نمی‌خواهد تغییرات در GAAP را که تغییر در روش سابق حسابداری مربوط به سرقتی را الزامی کرده، بپذیرد. اما حسابرس با توجه به استاندارد فوق، صرفاً گزینه پیشنهادی خود را قابل قبول می‌داند. بنابراین، در چگونگی تفسیر GAAP تفاوت وجود دارد. مذاکرات متعاقب خصومت‌آمیز شده و حل آن با مشکل مواجه می‌شود. از این رو تاکتیک‌های مورد استفاده حسابرس برای حل اختلاف بسیار مهم است.

تحقیقات اولیه نشان داده‌اند زمانی که مذاکرات با مشکل مواجه شده‌اند و حل آن بسیار سخت است؛ معمولاً استراتژی پیوسته مورد استفاده قرار می‌گیرد (پرات و همکاران، ۱۹۹۳؛ رابین و همکاران، ۱۹۸۶ و سویج و همکاران، ۱۹۸۹). نشان داده شده است که یکی از وظایف شرکای حسابرسی، مسئولیت ایجاد و نگهداری روابط مداوم حسابرس - صاحبکار و حفظ رضایت CFO است. بنابراین حسابرس در انجام مذاکرات در پی جلب و نگهداری رضایت صاحبکار و حصول نتیجه مطلوب خود و صاحبکار است. از این رو هنگامی که حسابرس با صاحبکار انعطاف ناپذیر روبروست و ابزاری برای سازش پیدا نمی‌کند، برای حل موضوع مورد مذاکره، انگیزه بیشتری برای طبقه بندی مجدد مذاکرات و استراتژی‌های پیوسته دارد. بنابراین ما فرض می‌کنیم:

H1a: زمانی که صاحبکار در مورد موضع حسابداری خود انعطاف ناپذیر است (نه

انعطاف پذیر) احتمالاً استراتژی مورد استفاده حسابرس، استراتژی پیوسته است.

اما در حالت کلی، در مذاکرات از استراتژی‌های مذاکراتی پیوسته استفاده نمی‌شود. زیرا انجام آن مستلزم صرف انرژی و زمان زیادی است. بلکه از استراتژی‌های گسسته‌ای استفاده می‌شود که در آن تعیین می‌شود چگونه "تکه‌ها قسمت شوند". تحقیقات قبلی در حوزه مذاکرات، به این نتیجه رسیده‌اند زمانیکه یکی از طرفین از مواضع خود کوتاه نمی‌آید (انعطاف ناپذیر است)، تفکیک فوق کار مشکلی است، مذاکرات طولانی‌تر می‌شوند و ارتباطات وخیم‌تر می‌شوند. بنابراین، زمانیکه طرف مقابل انعطاف ناپذیر است؛ در مذاکرات از استراتژی مجادله استفاده می‌شود تا هریک از طرفین سهم بیشتری بدست آورند. بنابراین پیش بینی می‌شود:

H_{1b}: زمانی که صاحبکار در مورد موضع حسابداری خود انعطاف ناپذیر است (نه انعطاف پذیر) احتمالاً استراتژی مورد استفاده حسابرس، استراتژی مجادله است.

در سناریوی دوم، حسابرس معتقد است که صاحبکار انعطاف‌پذیر است. بنی و همکاران (۲۰۰۱) در مورد ارتباط حسابرس-صاحبکار در حوزه تخصیص ارزش منصفانه به بخشی از دارایی‌ها مثالی ارائه کرده‌اند. گرچه هم حسابرس و هم صاحبکار مواضع خاص خود را داشتند اما هر دو طرف می‌خواستند تا حدی از این مواضع خود کوتاه آمده، مذاکرات و حصول نتیجه نهایی را تسهیل کنند. تحقیقات قبلی بیانگر این هستند که اگر طرفین انعطاف‌پذیر باشند انجام مذاکرات هموارتر و حصول نتیجه ساده‌تر است (بازرمن و همکاران، ۱۹۸۵؛ بن یووا و همکاران، ۱۹۸۴). هنگامی که طرفین انعطاف‌پذیر هستند دو استراتژی مذاکره مورد استفاده قرار می‌گیرد: سازش (بن یووا و همکاران، ۱۹۸۴؛ برت و همکاران، ۱۹۹۸؛ آلکانز و همکاران، ۲۰۰۰) و واگذاری (کوموریتا، ۱۹۷۵). بنابراین پیش بینی می‌شود:

H_{1c}: زمانی که صاحبکار در مورد موضع حسابداری خود انعطاف پذیر است (نه انعطاف ناپذیر) احتمالاً استراتژی مورد استفاده حسابرس، استراتژی سازش یا واگذاری است.

ماهیت ارتباط حسابرِس - صاحبکار

دومین متغیر نظری مطالعه حاضر، ماهیت ارتباط (ارتباط حسابرِس - صاحبکار) است که بخشی از قدرت چانه زنی حسابرِس محسوب می‌شود. دلیل انتخاب این متغیر نتیجه تحقیق مک کراکن و همکاران (۲۰۰۸) است. آنها به این نتیجه رسیدند که ماهیت ارتباط، تعیین کننده بسیاری از جنبه‌های مذاکره است. تحقیقات قبلی نشان داده‌اند که مذاکره‌کنندگانی که دارای ارتباط مستمری می‌باشند با چالش‌های زیادی روبرو هستند. تحقیقات همچنین نشان داده‌اند که ارتباط میان طرفین بر موضوعات مورد مذاکره، طول مذاکرات، استراتژی‌ها و تاکتیک‌های مذاکره و راه حل نهایی اثر دارد. بر اساس این تحقیقات، ما دو نوع از ارتباطات را مورد بررسی قرار می‌دهیم: مثبت و صمیمی، منفی و خصمانه. در ارتباط مثبت و صمیمی، طرفین مذاکره تعاملات مثبت دارند و مدیر، حسابرِس را بعنوان مشاور مفیدی تلقی می‌کند. گرچه ممکن است مذاکرات داغی نیز میان طرفین صورت گیرد، اما این مذاکرات در محیطی با حفظ احترام متقابل انجام می‌شود. همچنین دو طرف انگیزه‌هایی برای حفظ ارتباط مثبت و اجتناب از خصومت دارند. در ارتباطات مثبت، مذاکرات در بردارنده استراتژی‌های واگذاری و سازش است. استراتژی‌هایی که طرفین مذاکره را راضی کرده و هر دو گروه را منتفع می‌کند. بنابراین ما پیش بینی می‌کنیم که:

H_{2a}: زمانی که ارتباط حسابرِس-صاحبکار مثبت و صمیمی است، احتمالاً استراتژی مورد استفاده حسابرِس، استراتژی سازش یا واگذاری است.

در مقابل ارتباط منفی و خصومت آمیز زمانی وجود دارد که نقش حسابرِس، اداره و کنترل کردن مدیر است که خود باعث برانگیختن واکنش منفی طرف مقابل (مدیر) می‌شود. در اینصورت گروه‌های مذاکره‌کننده بیشتر بر نتیجه موردنظر خود پافشاری کرده و نتیجه موردنظر طرف مقابل و مذاکرات قبلی را نادیده می‌گیرند. از این رو رفتار گروه‌ها، مقابله با یکدیگر و برخورد خصمانه با طرف مقابل است. این برخورد منجر به استفاده از استراتژی مجادله می‌شود. حسابرِس انگیزه دارد به هدف مطلوب خود دست پیدا کند و حفظ ارتباط با صاحبکار جزء اهداف اولویت دار وی نیست. بنابراین پیش بینی می‌شود که:

H_{2a}: زمانی که ارتباط حسابرس-مدیر صاحبکار منفی و خصمانه است، احتمالاً استراتژی مورد استفاده حسابرس، استراتژی مجادله است.

روش تحقیق

مطابق با فرضیات فوق، متغیر وابسته استراتژی‌ها و تاکتیک‌های مورد انتخاب حسابرس برای گفتگو با مدیر است و متغیرهای مستقل، انعطاف پذیری و ماهیت (نوع) ارتباط با مدیر می‌باشند. برای آزمون فرضیات، پرسشنامه‌هایی برای ۱۵۰ حسابرس و حسابرس ارشد شاغل در موسسات حسابرسی ارسال گردید اما تنها ۱۰۰ پرسشنامه پر شده برگشت داده شد. این پرسشنامه‌ها به ترتیب برای کسب اطلاعات در زمینه استراتژی‌ها و تاکتیک‌های حسابرسی، میزان انعطاف پذیری مدیر و ماهیت (نوع) رابطه حسابرس و مدیر می‌باشند.

برای سنجش استراتژی‌ها و تاکتیک‌های مورد استفاده توسط حسابرسان در موسسات حسابرسی ایرانی، پرسشنامه زیر ارائه شد و از شرکت کنندگان (حسابرسان و حسابرسان ارشد) خواسته شد تا میزان استفاده از تاکتیک‌ها را با پاسخ به سوالات زیر مشخص کنند؛ بدین ترتیب که به هر یک از سوالات بر حسب میزان استفاده از آن تاکتیک رتبه ای بین ۰ (اصلاً استفاده نمی‌شود) تا ۷ (بیشترین میزان استفاده) تخصیص دهند (مقیاس هشت نقطه‌ای).

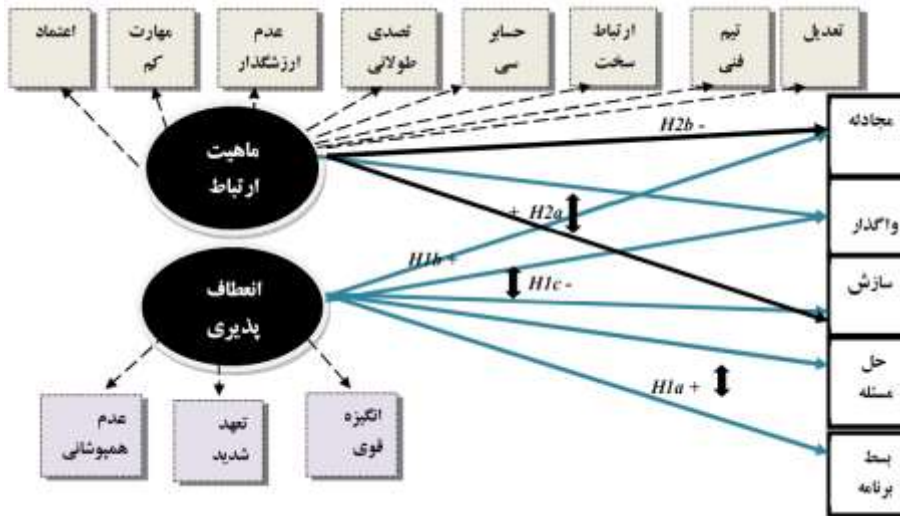
رتبه	استراتژی	تاکتیک مورد استفاده شما به عنوان یک حسابرس
	بسط برنامه	به میان کشیدن سایر موضوعات برای تهاتر با موضوع مدنظر جهت دستیابی به نتیجه مطلوب
	واگذاری	سعی بر ارضای انتظارات مدیر
	سازش	بده و بستان و مصالحه با مدیر
	مجادله	اصرار بر تصمیم برای ارائه منصفانه صورتهای مالی مطابق نظرم
	مجادله	بحث با مدیر برای نشان دادن شایستگیها و بالا بودن مقام
	بسط برنامه	یافتن سایر موضوعات برای رسیدن هر دو طرف به خواسته‌هایشان
	سازش	یافتن برخی زمینه‌ها و حوزه‌های میانی برای حل موضوع با مدیر
	مجادله	استفاده از نفوذ و قدرت برای غلبه بر مدیر
	واگذاری	سازگاری و کنار آمدن با خواسته‌های مدیر
	حل مسئله	مشارکت با مدیر برای پیدا کردن راه حل مشترک جدید
	مجادله	استفاده از تجربه حسابداری‌ام برای نیل به خواسته‌ام
	بسط برنامه	تهیه همه اطلاعات مربوط برای مدیر جهت رسیدن به توافق در لوای سایر موضوعات
	حل مسئله	کار با مدیر برای پیدا کردن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
	حل مسئله	جستجو برای موضوعات بیشتر جهت یافتن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
	سازش	جولان کمتر بر روی اختلافات جهت دستیابی به مصالحه
	واگذاری	ارضای نیازهای مدیر
	واگذاری	اعطای امتیاز به مدیر
	بسط برنامه	یافتن سایر موضوعات برای اضافه کردن به بحث
	حل مسئله	مطرح کردن کلی نگرانی‌ها با مدیر جهت دستیابی به بهترین راه حل
	سازش	پیشنهاد برخی جنبه‌های واسط و میانی مربوط به مساله طی فرایند حل اختلاف
	سازش	گفتگو با مدیر جهت دستیابی به مصالحه
	مجادله	من در انجام مسئولیتهای شغلی‌ام مُصر و انعطاف ناپذیرم
	واگذاری	تسلیم خواسته‌های مدیر می‌شوم
	بسط برنامه	کار با مدیر جهت رسیدن به درک درستی از موضوع در لوای سایر موضوعات
	حل مسئله	در میان گذاشتن نظرم درباره چگونگی حل مشکل با مدیر جهت مطرح شدن موضوعات جدید به طور مشترک

همچنین برای اندازه گیری سازه انعطاف پذیری و ماهیت رابطه حسابرس و صاحبکار وضعیت حسابداری صاحبکار پرسشنامه دو قسمتی زیر به پاسخ دهندگان ارائه گردید.

رتبه	قسمت اول: ماهیت (نوع) ارتباط با صاحبکار
	شما و مدیر مالی شرکت ارتباطی مبتنی بر اعتماد متقابل دارید.
	مدیر مالی شرکت مهارت‌های فنی ضعیفی در زمینه حسابداری دارد.
	مدیر برای تخصص مشاوره‌ای و خدمات مالیاتی موسسه شما ارزشی قائل نیست . (رتبه بندی معکوس)
	مدیر مالی شرکت اکثر تعديلات پیشنهادی موسسه شما را می‌پذیرد.
	موسسه شما تیم فنی شایسته‌ای را برای حسابرسی شرکت تخصیص داده است.
	موسسه شما مدت طولانی است که حسابرسی شرکت را به عهده دارد.
	تیم حسابرسی به سختی دارای ارتباط مستمر با پرسنل شرکت است. (رتبه بندی معکوس)
	شرکت دارای دپارتمان حسابرسی داخلی اثر بخشی است.
قسمت دوم: انعطاف پذیری	
	شما دامنه‌ای از سود خالص قبل قبول دارید که با دامنه قابل قبول سود خالص مدیر همپوشانی دارد. (رتبه بندی معکوس)
	مدیر شرکت انگیزه قوی برای گزارش سود خالص بالاتر دارد.
	شما معتقدید که شرکت به شدت متعهد به گزارش سود خالص همان طور که هست دارد، مگر اینکه موسسه شما تهدید به گزارش مشروط کند.

هنگامی که صاحبکار انعطاف پذیری ندارد؛ مدیر تمایلی به تغییر وضعیت حسابداری اش ندارد و در نتیجه هیچ گونه همپوشانی بین موقعیتهای قابل قبول وجود ندارد و صورتهای مالی آن طور که هستند قابل قبول نخواهند بود. هنگامی که ماهیت رابطه بین شرکت و حسابرس مثبت و صمیمانه است، ارتباطات بر مبنای اعتماد و احترام متقابل و بلندمدت است و مدیر برای خدمات ارائه شده توسط شرکت ارزش قائل است؛ مدیر عامل دارای مهارتهای فنی حسابداری کمی است، مدیر عامل با اکثر تعديلات پیشنهادی موافق است، تیم حسابرسی قوی است، دوره تصدی حسابرس طولانی است، رابطه حسابرس با پرسنل شرکت مناسب و راحت است، شرکت دارای دپارتمان حسابرس داخلی قوی است.

نگاره زیر نمای کلی این مقاله را به تصویر می‌کشد.



نگاره (۲): مدل اندازه گیری ارتباط حسابرِس - صاحبکار، انعطاف پذیری وضعیت حسابداری صاحبکار و احتمال استفاده حسابرِس از استراتژی‌ها و تاکتیک‌های حسابرِسی مرتبط با آن

یافته‌های تحقیق

پس از جمع آوری ۱۰۰ پرسشنامه‌های پر شده توسط حسابرِس و حسابرسان ارشد نمونه، داده‌ها به صفحه گسترده اکسل منتقل شد. پس از انجام محاسبات لازم برای متغیرهای تحقیق، با نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۵ آزمون‌های آماری مورد نیاز بر روی آنها انجام گردید.

آمار توصیفی

جدول ۱ آمار توصیفی تاکتیک‌های حسابرِسی را نشان می‌دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی تاکتیک‌های گفتگو با مدیریت (مقیاس ۸ نقطه‌ای)

انحراف معیار	میانگین	تاکتیک
۹۲۵۹۱۶.۰	۶۱۲.۴	مجادله
۸۸۷۱۲۱.۱	۹.۳	اصرار بر تصمیم برای ارائه منصفانه صورتهای مالی مطابق نظرم
۱۰۳۰۵۷.۱	۷۴.۵	بحث با مدیر برای نشان دادن شایستگی‌ها و بالا بودن مقامم
۷۶۲۳۸۱.۰	۴۸.۵	استفاده از نفوذ و قدرت برای غلبه بر مدیر
۲۵۱۲۸۵.۱	۱۶.۴	استفاده از تجربه حسابداری‌ام برای نیل به خواسته‌ام
۵۴۲۴۶.۱	۷۸.۳	من در انجام مسئولیت‌های شغلی‌ام مُصِر و انعطاف ناپذیرم
۱۸۷۰۸۳.۰	۱.۴	واگذاری
۶۱۶۲۴۴.۱	۸.۳	سعی بر ارضای انتظارات مدیر
۳۸۹۳۱۸.۱	۲۲.۴	سازگاری و کنار آمدن با خواسته‌های مدیر
۱۵۳۶۹۹.۱	۳۴.۴	ارضای نیازهای مدیر
۹۵۱۰۴۷.۰	۵۶.۴	اعطای امتیاز به مدیر
۴۵۴۱۹۹.۱	۷۴.۳	تسلیم خواسته‌های مدیر می‌شوم
۳۵۲۸۷۴.۰	۱۳۲.۴	سازش
۶۵۳۱۹۷.۱	۰۴.۴	بده و بستان و مصالحه با مدیر
۴۱۵۵۱۲.۱	۴۲.۴	یافتن برخی زمینه‌ها و حوزه‌های میانی برای حل موضوع با مدیر
۶۱۹۳۹۸.۱	۱.۴	جولان کمتر بر روی اختلافات جهت دستیابی به مصالحه
۴۷۰۲۴۹.۱	۹۶.۳	پیشنهاد برخی جنبه‌های واسط و میانی مربوط به مساله طی فرایند حل اختلاف
۵۰۴۹۵۸.۱	۹۸.۳	گفتگو با مدیر جهت دستیابی به مصالحه

جدول (۱): آمار توصیفی تاکتیک‌های گفتگو با مدیریت (مقیاس ۸ نقطه ای)

انحراف معیار	میانگین	تاکتیک
۴۶۸۴۸۷.۰	۸۵۶.۳	بسط برنامه کاری
۹۱۱۹۳۹.۱	۷۶.۳	به میان کشیدن سایر موضوعات برای تهاتر با موضوع مد نظر جهت دستیابی به نتیجه مطلوب
۵۷۰۲۵۹.۱	۰۶.۴	یافتن سایر موضوعات برای رسیدن هر دو طرف به خواسته‌هایشان
۳۲۴۱۸۶.۱	۹۶.۳	تهیه همه اطلاعات مربوط برای مدیر جهت رسیدن به توافق در لوای سایر موضوعات
۲۲۷۰۷۶.۱	۳۸.۴	یافتن سایر موضوعات برای اضافه کردن به بحث
۸۴۸۵۲۸.۰	۱۲.۳	کار با مدیر جهت رسیدن به درک درستی از موضوع در لوای سایر موضوعات
۶۵۸۸۷۸.۰	۹۴۸.۴	حل مسئله
۴۳۴۸۴۳.۱	۶۸.۴	مشارکت با مدیر برای پیدا کردن راه حل مشترک جدید
۵۲۵۴۳۱.۱	۱۴.۴	کار با مدیر برای پیدا کردن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
۷۳۹۸۲۹.۰	۹۴.۵	جستجو برای موضوعات بیشتر جهت یافتن راه حل جدید برای ارضای انتظارات هر دو طرف
۸۹۵۳۳۹.۰	۸۸.۴	مطرح کردن کلی نگرانی‌ها با مدیر جهت دستیابی به بهترین راه حل
۳۲۸۶۴۸.۱	۱.۵	در میان گذاشتن نظرم درباره چگونگی حل مشکل با مدیر جهت مطرح شدن موضوعات جدید به طور مشترک

بر اساس جدول فوق، تاکتیک حل مسئله پرکاربردترین تاکتیک (۴/۹۴۸) و بسط برنامه کاری کم (۳/۸۵۶) کاربردترین استراتژی مورد استفاده حسابرسان نمونه است. همچنین جدول فوق حاکی از این مطلب است که میزان استفاده از تاکتیک سازش (۴/۱۳۲) و تاکتیک واگذاری (۴/۱) به هم نزدیک است.

جدول ۲ آمار توصیفی و ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای مستقل (انعطاف پذیری و ماهیت رابطه) را نشان می‌دهد. باید توجه نمود که به دلیل ناپارامتریک بودن متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده گردیده است.

جدول (۲): آمار توصیفی انعطاف پذیری و ماهیت رابطه

انحراف معیار	میانگین	قسمت اول: ماهیت ارتباط
۶۶۶۴۷۶.۱	۷۲.۳	اعتماد
۶۶۷۹۴۵.۱	۵۶.۳	مهارت‌های فنی ضعیفی
۷۸۲۱۱۱.۱	۷۴.۳	عدم ارزشگذاری
۵۷۹۰۷۲.۱	۵۸.۳	اکثر تعدیلات
۵۲۸۱۰۴.۱	۴۶.۴	تیم فنی
۱۲۹۲۰۴.۱	۵۲.۴	دوره تصدی طولانی
۳۲۸۶۴۸.۱	۳.۳	ارتباط سخت
۳۰۴۴۶۶.۱	۱۸.۳	حسابرسی داخلی اثر بخش
		قسمت دوم: انعطاف پذیری
۶۶۳۶۵۷.۱	۷۴.۳	همپوشانی
۶۵۴۸۰۱.۱	۴۲.۳	انگیزه قوی
۶۲۲۴۱۹.۱	۰۲.۴	تعهد شدید

جدول ۲ بیان می‌دارد که ارتباط بین حسابرس و صاحبکار در بین حسابرسان نمونه نسبتاً دارای ماهیت بلندمدت است؛ بدین معنی که دوره تصدی حسابرسان نمونه در شرکتهای صاحبکار به طور متوسط طولانی است (۴/۵۲). همچنین بر اساس جدول فوق می‌توان دریافت که به طور متوسط در شرکتهای صاحبکار به حسابرسی داخلی اهمیت چندانی داده نمی‌شود (۳/۱۸). همچنین شرکتهای صاحبکار تعهد و اصرار شدیدی برای نشان دادن یک رقم به عنوان سود دارند و از این نظر وضعیت حسابداری آنها انعطاف پذیری کمی دارند (۴/۰۲).

آمار تحلیلی

جداول زیر نتایج حاصل از آزمون فرضیات را نشان می‌دهند.

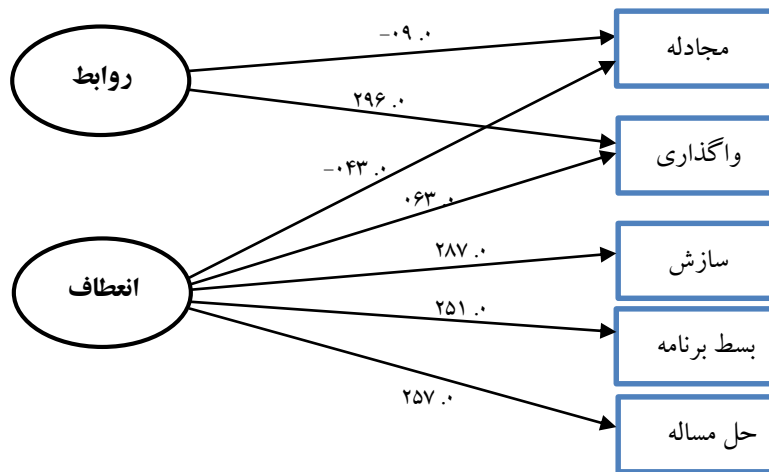
جدول (۳): انعطاف پذیری

تعهد شدید	انگیزه قوی	عدم هم پوشانی	
		۱	عدم هم پوشانی
	۱	(۱۶۶۷.۰) (۱۹۹.۰)	انگیزه قوی
۱	(۰۱۰.۰) (۳۶۲.۰)	(۰) (۶۷۹.۰)	تعهد شدید

جدول (۴): ماهیت ارتباط

حسابرسی داخلی	ارتباط سخت	تصدی اخلاقی	تیم فنی	تعدیل	عدم ارزشگذاری	مهارت کم	اعتماد	
							۱	اعتماد
						۱	۰.۸۳۲(۰)	مهارت کم
					۱	(۰.۴۹۹) (۰.۶۳۷)	(۰.۶۳۷) (۰.۶۳۷)	عدم ارزشگذاری
				۱	(۰.۵۲۲) (۰.۶۳۹)	(۰.۶۳۹) (۰.۶۳۹)	(۰.۶۳۹) (۰.۶۳۹)	تعدیل
			۱	(۰.۴۹۵) (۰.۵۴۷)	(۰.۵۴۷) (۰.۵۴۷)	(۰.۵۴۷) (۰.۵۴۷)	(۰.۵۴۷) (۰.۵۴۷)	تیم فنی
		۱	(۰.۵۰۱) (۰.۲۹۹)	(۰.۲۹۹) (۰.۳۵)	(۰.۳۵) (۰.۱۳)	(۰.۱۳) (۰.۳۶۹)	(۰.۳۶۹) (۰.۳۶۹)	تصدی اخلاقی
	۱	(۰.۲۴۹) (۰.۰۸۱)	(۰.۵۱۲) (۰.۴۴)	(۰.۲۸۶) (۰.۴۴)	(۰.۳۵۵) (۰.۱۷)	(۰.۳۵۵) (۰.۱۲)	(۰.۳۵۳) (۰.۱۲)	ارتباط سخت
۱	(۰.۰۲) (۰.۸۹۲)	(۰.۴۸۴) (۰.۰۰۱)	(۰.۴۷۱) (۰.۰۰۱)	(۰.۱۴۹) (۰.۳۰۱)	(۰.۰۸) (۰.۵۸۳)	(۰.۴۳۳) (۰.۰۰۲)	(۰.۴۳۳) (۰.۰۰۲)	حسابرسی داخلی

نگاره زیر یادفته‌های حاصل از داده‌ها را نشان می‌دهد.



نگاره (۳): روابط یافت شده از داده‌ها

H1a پیش بینی می‌نمود که زمانی که مشتری انعطاف ناپذیر است؛ حسابرس از استراتژی پیوسته استفاده می‌کند. فرضیه H1b پیش بینی می‌کند که زمانی که مشتری انعطاف‌ناپذیر است، حسابرس از استراتژی مجادله استفاده می‌کند. و نهایتاً H1c پیش بینی می‌کند که زمانی که مشتری انعطاف‌پذیر است؛ حسابرس از استراتژی سازش یا واگذاری استفاده می‌کند. نگاره ۳ روابط به دست آمده از داده‌های تحقیق را نشان می‌دهد. همان طور که از داده‌های تحقیق مشخص است؛ رابطه میان انعطاف و بسط برنامه مثبت و معنی‌دار بوده است (۰.۲۵۱)، لذا فرضیه 1a پذیرفته می‌شود.

رابطه مثبت میان انعطاف پذیری و مجادله (۰.۰۶۳) (بر خلاف انتظار ما در فرضیه 1b بوده است) لذا این فرض رد می‌شود اما این ارتباط مثبت بسیار ضعیف است. رابطه مثبت میان سازش و انعطاف پذیری (۰.۲۸۷) و رابطه منفی میان انعطاف پذیری و واگذاری (-0.043) نشانگر نتایج دوگانه در مورد گویای فرضیه 1c است.

H2a پیش بینی می‌کند که زمانی که رابطه حسابرس و صاحبکار صمیمی است استراتژی مورد استفاده استراتژی سازش یا واگذاری است. در مورد سازش به نتیجه مورد انتظار رسیدیم اما در مورد واگذاری رابطه معنی داری یافت نشد. H2b پیش بینی می‌کند که زمانی که رابطه

حسابرس و صاحبکار خصمانه است؛ استراتژی مورد استفاده استراتژی مجادله است. در این مورد با توجه به رقم ۰.۰۹- این فرضیه نیز تایید شد.

با توجه به توضیحات بالا نتایج به دست آمده در جدول زیر خلاصه شده است:

تایید	H1a
رد	H1a
دوگانگی	H1c
تایید	H2a
تایید	H2b

نتیجه گیری

این مقاله پیرامون ارتباط میان حسابرس و صاحبکار، در حوزه نحوه انتخاب استراتژی است. در مدل بندی خود بیان نمودیم که چگونه ارزیابی حسابرس از انعطاف پذیری صاحبکار و روابط دو طرف بر استراتژی حسابرس اثر می گذارد. داده های تحقیق را از طریق پرسشنامه جمع آوری نموده و سپس به تحلیل نتایج پرداختیم. نتایج حاکی از این بود که انعطاف پذیری صاحبکار به شدت بر استراتژی حسابرس تاثیر گذار است؛ هر چند که حتی اگر حسابرس صاحبکار را در روابط انعطاف پذیر نیز ببیند باز هم در صورت لزوم به بسط برنامه خواهد پرداخت؛ اما غالباً در چنین شرایطی حسابرس در صدد حل مشکل یا سازش بر خواهد آمد. در ارتباط با اثر روابط میان دو طرف و استراتژی حسابرس، نتایج نشان داد که روابط حسابرس و کارفرما بر استراتژی مورد استفاده حسابرس اثر می گذارد. زمانی که روابط میان دو طرف روابط خوبی است؛ حسابرس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد اما دست به سازش هم نمی زند.

محدودیت های تحقیق

هرچند که در ارزیابی نتایج باید محدودیت های تحقیق نیز در نظر گرفته شود. نتایج به دست آمده با آنچه در آیین رفتار حرفه ای به عنوان یک الگو معرفی شده است سازگاری دارد و این مساله وجود دارد که ممکن است برخی پاسخ دهندگان پاسخ ها را با توجه به آنچه باید باشد پاسخ داده باشند، نه آنچه حقیقتاً در عمل وجود دارد. البته برای اجتناب از چنین مشکلی تلاش نمودیم

که از طریق طراحی مناسب پرسشنامه بر این مشکل فائق آییم. محدودیت بعدی این است که ممکن است برخی پاسخ دهندگان سوالات را به دقت پاسخ نداده باشند و نمراتی که برای پاسخ‌های خود در نظر گرفته‌اند؛ دقیق نبوده باشد. این محدودیت در تمام تحقیقات پرسشنامه‌ای وجود دارد که با افزایش نمونه‌گیری می‌توان این مشکل را کم‌رنگ‌تر نمود. با توجه به نتایج به دست آمده، وضعیت تدوین استراتژی میان حسابرسان مناسب ارزیابی می‌شود. هر چند که باید با عملیاتی‌تر نمودن آیین رفتار حرفه‌ای و الزام به کنترل کیفیت بیشتر برای موسسات حسابرسی و استفاده از راهکارهایی چون بررسی هم‌پیشگان وضعیت را بهتر نمود.

منابع

۱. مومنی، منصور و قیومی، علی (۱۳۸۶). "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، چاپ اول، انتشارات کتاب نو.
2. Bame-Aldred, C. W. , & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting Organizations and Society*, 32, 497–512.
3. Beattie, V. A. , Fearnley, S. , & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor–client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8, 1–19.
4. Gibbins, M. , McCracken, S. , & Salterio, S. (2005). Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. *Auditing: A Journal of Theory & Practice*, 24 (Suppl.) , 171–193.
5. Gibbins, M. , McCracken, S. , & Salterio, S. (2004). Completing and Corroborating the Model of Auditor-Client Negotiation about Accounting Issues by Comparing Auditor and Chief Financial Officer Views. *Contemporary Accounting Research*, 9, 1–37.
6. Gibbins, M. , McCracken, S. , & Salterio, S. (2007). The chief financial officer's perspective on auditor–client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 24 (2) , 387–422.
7. Gibbins, M. , Salterio, S. , & Webb, A. (2001). Evidence about auditor–client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39, 535–563.
8. Greenhalgh, L. , & Chapman, D. I. (1998). Negotiator relationships: Construct measurement, and demonstration of their impact on the

- process and outcomes of negotiation. *Group Decision and Negotiation*, 7, 465–489.
9. Hatfield, R. C. , Agoglia, C. P. , & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46 (5) , 1183–1207.
 10. Kleinman, G. , & Palmon, D. (2000). A negotiation-oriented model of auditor–client relationships. *Group Decision and Negotiation*, 9, 17–45.
 11. Mannix, E. A. , Tinsley, C. H. , & Bazerman, M. (1995). Negotiating over time: Impediments to integrative solutions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 62, 241–251.
 12. McCracken, S. , Salterio, S. , & Gibbins, M. (2008). Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting Organizations and Society*, 33, 362–383.
 13. McCracken, S. , Salterio, S. , & Schmidt, R. (in press). Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners? *Behavioral Research in Accounting*.
 14. Olekalns, M. , Smith, P. , & Walsh, T. (1996). The process of negotiating: Strategy and timing as predictors of outcomes. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 68, 68–77.
 15. Sanchez, M. , Agoglia, C. , & Hatfield, R. (2007). The effect of auditor’s use of a reciprocity-based strategy on auditor–client negotiations. *The Accounting Review*, 82, 241–264.
 16. Savage, G. T. , Blair, J. D. , & Sorenson, R. L. (1989). Consider both relationships and substance when negotiating strategically. *The Academy of Management Executive*, 3, 37–48.
 17. Tenbrunsel, A. E. , Wade-Benzoni, K. A. , Moag, J. , & Bazerman, M. H. (1999). The negotiation matching process: Relationships and partner selection. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 80, 252–283. (E1)
 18. Trotman, K. , Wright, A. , & Wright, S. (2009). An Examination of the effects of auditor rank on negotiation planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (1) , 191–203.