

عوامل اقتضایی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۴/۷/۵

یحیی حساس یگانه^۱

جعفر باباجانی^۲

فرخ برزیده^۳

کیومرث بیگلر^۴

چکیده:

حسابرسان در مورد اصلاحات پیشنهادی خود در راستای کسب اطمینان از عاری بودن صورتهای مالی از تحریفات با اهمیت مذاکراتی را با صاحبکار ترتیب می‌دهند. بنابراین، محتوای صورتهای مالی تحت تأثیر استراتژی اتخاذ شده حسابرسان برای مذاکره به منظور حل و فصل اختلاف نظر با صاحبکار قرار می‌گیرد. هدف مقاله حاضر، بررسی تأثیر عوامل اقتضایی بر روی انتخاب استراتژی‌های مذاکره توسط حسابرسان است. داده‌های 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 روش‌های آماری نظیر آزمون دوجمله‌ای، آزمون t، آزمون کولموگروف اسمیرنوف و آزمون فریدمن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در مجموع از بین عوامل اقتضایی، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است و محدودیتها و شرایط خارجی نیز کمترین میزان تأثیرگذاری را بر فرایند مذاکره داشته است.

کلمات کلیدی: عوامل اقتضایی، مذاکره، حسابرسان، صاحبکار

۱. دانشیار، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران (Yahya.hyeganeh@gmail.com) (۰۹۱۲۱۸۸۱۸۵۰)
۲. استاد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران (drjafar@babajani.ir) (۰۹۱۲۱۳۰۵۱۶۲)
۳. استادیار، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران (barzideh@gmail.com) (۰۹۱۲۱۱۹۵۱۳)
۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران - نویسنده مسئول (۰۹۱۲۶۴۲۴۶۵۸) (kumars.biglar@gmail.com)

□ ۱ - مقدمه

فراگیر شدن استفاده از برآوردها و قضاوت‌های ذهنی در تهیه صورتهای مالی باعث بروز بحث و جدل بین حسابرسان و صاحبکاران شده است. بالاخص، در مواردی که استانداردها واضح و روشن نباشد، استفاده از قضاوت و ذهنیت اجتناب‌ناپذیر، موجب بروز ابهام در گزارشگری مالی می‌شود و گزارش حسابرسی تا زمانی که مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکار در مورد افشاء رویدادهای حسابداری به نتیجه برسد، در حالت تعلیق نگه داشته می‌شود. علاوه بر این، وقتی کشف تحریفات احتمالی مشکل به نظر برسد، صاحبکاران در تهیه صورتهای مالی جسورانه تر عمل می‌کنند و حسابرسان محافظه کارتر می‌شوند. این امر منجر به افزایش عدم توافق بین آنها می‌شود. هدف این مقاله بررسی عوامل اقتضایی تأثیر گذار بر فرایند مذاکره حسابرسان - صاحبکار می‌باشد. این که حسابرسان اصلاحات پیشنهادی خود را در طول فرایند مذاکره تغییر می‌دهند، ممکن است ناشی از کوتاه آمدن آنها از موضع اولیه خود و استانداردهای حسابداری نبوده و بخشی از استراتژی آنها در مذاکره باشد.

□ ۲ - بیان مساله

از آنجا که صورتهای مالی محصول مشترک حسابرسان و صاحبکاران می‌باشد، منطقی به نظر می‌رسد که هدف هر دو طرف در مذاکرات، رسیدن به توافق باشد. در واقع، هر دو طرف از منافع متقابل حاصل از وجود روابط قوی و بلندمدت با دیگری بهره مند می‌شوند. وجود ریسکها و انگیزه‌های مالی و غیر مالی در پس قرارداد حسابرسی، منافع مشترکی را هم برای حسابرسان و هم برای صاحبکار ایجاد می‌کند. حسابرسان در طول رسیدگی‌ها به شناخت با ارزشی از واحد مورد رسیدگی نائل می‌شوند که آنها را قادر می‌سازد کارشان را بطور اثربخش و کارا انجام دهند و صاحبکاران نیز از هزینه‌های مربوط به تغییر حسابرسان اجتناب می‌کنند. همچنین، گزارش مشروط و مردود از نظر قانونگذاران و عموم مردم مطلوب نمی‌باشد و دارای آثار و پیامدهای منفی اقتصادی برای حسابرسان و صاحبکار خواهد بود. بنابراین، از آنجا که صدور گزارش مقبول مستلزم دستیابی به توافق است، هر دو طرف برای حل و فصل اختلاف نظرها انگیزه لازم را دارا می‌باشند. در طول فرایند حل و فصل، مدیریت صاحبکار تلاش خواهد نمود تا حسابرسان را برای قبول شرایط مورد ادعای خود مجاب کند. نتیجه نهایی برای رفع اختلافات ممکن است مطابق با ترجیحات یکی از دو طرف، حالتی مابین موقعیت‌های اولیه دو طرف یا بیانگر راه حل جدیدی باشد. به هر حال، نتیجه حاصل شده مربوط به نوع قضاوت و تصمیمات انجام شده توسط حسابرسان و صاحبکار در روند مذاکرات است. روند مذاکره ممکن است در اثر فشار صاحبکار یا اعتماد بیش از حد حسابرسان به تواناییهای خودش به یک راه حل "غیر بهینه" منجر شود. راه حل مذکور جریان اطلاعات به سمت استفاده کنندگان صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار خواهد داد. در این شرایط ارزش اطلاعات ضعیفتر می‌شود و حتی منجر به زیان‌های اقتصادی به ذینفعانی می‌شود که بر اطلاعات مالی گزارش شده اتکا می‌کنند. به هر حال، در شرایطی که موضوع با اهمیت بوده و بر صورتهای مالی تأثیرگذار باشد ممکن است

هزینه‌های قانونی و شهرت برای هر دو طرف بسیار بالا باشد. در نتیجه، به نظر می‌رسد هدف اصلی هر دو طرف، انجام مذاکرات به منظور ارائه تصویری منصفانه از وضعیت مالی صاحبکار باشد. بدلیل این‌که وجود تضاد بین حسابرسان و صاحبکار می‌تواند باعث پیچیده شدن کار حسابرسان شود، انجام مذاکره مابین آنها در فرایند رسیدگی به حسابها به منظور مدیریت تضاد ضرورت دارد. مذاکره زمانی آغاز می‌شود که مدیریت صاحبکار رویه‌ای برای حسابداری انتخاب کند که مطابق با اصول حسابداری نباشد یا در معاملات جدیدی ورود پیدا کند که هنوز استانداردی برای آن تعیین و تصویب نشده باشد. بر این اساس، تحقیق حاضر، ماهیت، عوامل و نتایج تعاملات حسابرسان و صاحبکاران را در فرایند مذاکره به منظور حل و فصل تضادهای مزبور مورد مطالعه قرار می‌دهد. تضاد یا اختلاف نظر در این مطالعه، به عنوان وجود تفاوت‌های متقابل بین دو یا چند طرف مخالف تعریف می‌شود که ناشی از نقشهای متفاوتی است که حسابرسان و مدیریت صاحبکار در ارتباط با صورتهای مالی بر عهده می‌گیرند. انجام مذاکره مستلزم انگیزه طرفین برای ادامه رابطه با وجود بروز تضاد می‌باشد. عدم مذاکره برای حل و فصل تضاد منجر به خاتمه روابط و هدر رفتن منابع خواهد شد. براساس رویکرد اقتضایی تلاش می‌شود تا واکنشهای مدیریتی با مسائل و فرصتهای منحصر به فرد وضعیتهای گوناگون هماهنگ گردد. به همین دلیل می‌توان گفت همه چیز بستگی دارد به... و این پرسش را مطرح کرد که به چه چیز بستگی دارد؟ پژوهشگران مدیریت تلاش می‌کنند در پاسخ به این پرسش متغیرها یا چیزها را شناسایی کنند (رضایان، ۱۳۷۹).

رهیافت اقتضایی که گاهی رهیافت وضعیتی نیز نامیده می‌شود، بر اجتناب از اصول گرای مطلق تأکید دارد؛ در واقع، انتخاب استراتژی مذاکره بر مبنای اقتضا از این واقعیت نشأت می‌گیرد که عملکرد حسابرسان در هر زمان، باید با توجه به «موقعیت و مجموعه شرایط فعالیت وی» ارزیابی شود.

۳ - ادبیات پژوهش

جیبینز، سالتریو، وب^۵ در سال ۲۰۰۱ مدلی راجع به مذاکرات حسابرسان - صاحبکار طراحی کردند که به مدل GSW^۶ معروف شد. همانگونه که در نمودار ۱ نشان داده شده است، مدل آنها شامل فرایند سه عنصری متشکل از موضوع حسابداری، فرایند مذاکره حسابرسان - صاحبکار و نتیجه حسابداری بود.

در این مدل کار با موضوع حسابداری و با در نظر گرفتن روابط تاریخی طرفین شروع می‌شود که از طریق اقدامات و انتخاب تاکتیکهای مختلف برای مذاکره از سوی طرفین به سمت نتیجه فرایند مذاکره پیش می‌رود که نحوه برخورد حسابداری را تعیین خواهد کرد. در این مدل سه عنصری، عوامل اقتضایی شامل (۱) نقش محدودیتها و شرایط بیرونی (۲) ویژگیهای بین فردی و (۳) قابلیت‌های شخصی با فرایند مذاکره در ارتباط می‌باشند. برای مثال شرایط بیرونی نظیر استانداردهای حسابداری ممکن است بر تعریف موضوعات حسابداری، راهکارهای مورد توجه در طول فرایند و

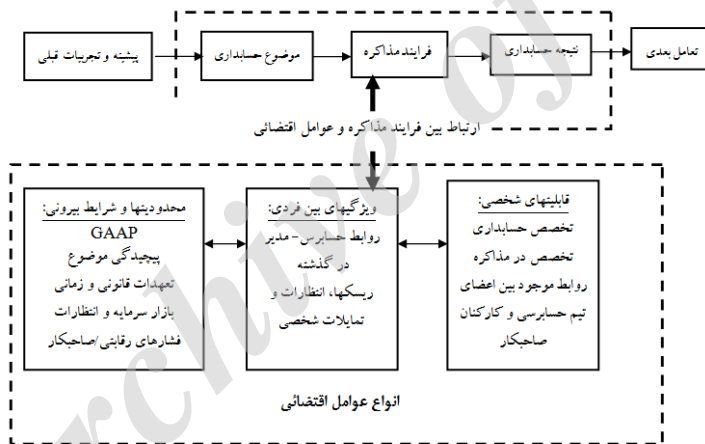
5- Gibbins, Salterio and Webb

6 - Gibbins, Salterio and Webb(GSW)

چگونگی تفسیر نتایج تأثیر بگذارد. کند بودن روند مذاکره ممکن است فشار زمانی و تنش روابط میان شرکت کنندگان در مذاکره را تشدید کند.

بر اساس مدل مزبور پرسشنامه‌ای طراحی شد، به گونه‌ای که کار با مجادله موردی بر روی موضوع حسابداری شروع شد و سپس از حسابرسان پاسخ دهنده خواسته شد تا استراتژیهای مختلف را برای حل مسأله مورد مناقشه انتخاب کنند. از نظر حسابرسان مذکور ارزشیابی اقلام ترازنامه و اندازه گیری سود و زیان اصلی ترین موضوع مورد مذاکره می‌باشد و ۹۴ درصد موارد مربوط به اقلام با اهمیت صورتهای مالی سال جاری و آتی است. وقتی مذاکره نهائی می‌شود، در ۴۱ درصد از موارد بر روی وضعیتی مابین خواست حسابرس و صاحبکار توافق می‌شود، ۳۲ درصد، موضع اولیه حسابرس و ۴ درصد نیز موضع صاحبکار پذیرفته می‌شود. ۵۵ درصد حسابرسان درک بهتری از اصول حسابداری نسبت به صاحبکاران داشتند.

نمودار ۱: فرایند مذاکره حسابرسان - صاحبکار منبع: جیبینز و همکاران (۲۰۰۱)



مطالعات اکتشافی و پیشینه تحقیق نشان می‌دهد که عوامل اقتضایی تأثیرگذار در مذاکرات که نقش مهمی در حل و فصل اختلاف نظرهای مابین حسابرس و صاحبکار دارند عبارتند از: (۱) محدودیتها و شرایط بیرونی (۲) ویژگیهای بین فردی (۳) قابلیت‌های شخصی و (۴) حاکمیت شرکتی. خلاصه مدل مفهومی تحقیق در نمودار شماره ۲ آورده شده است.

۳-۱- محدودیتها و شرایط بیرونی

در مذاکرات با موضوع حسابرسان و حسابداری برخی عوامل تأثیرگذار خارج از کنترل مستقیم هر یک از طرفین است که از جمله آنها می‌توان تغییرات کسب و کار (روش جدید خرید و فروش)، تغییر کارکنان کلیدی، اصول و استانداردهای حسابداری تعیین شده توسط مراجع استانداردگذار

و اصول اخلاقی لازم الاجرای حرفه حسابرسی را نام برد. برای موضوع مورد مذاکره ممکن است استانداردهای شفافیت وجود داشته باشد یا این که موضوع مزبور در استانداردهای موجود به خوبی تعریف نشده باشد. وجود استانداردهای شفاف، عملکرد و موقعیت حسابرسان را بهبود می بخشد. از طرف دیگر، استانداردهای مبهم و ناقص زمینه برخوردهای انتخابی، جایگزین و چندگانه را برای صاحبکاران فراهم نموده و توانایی حسابرسان را برای مخالفت با رویه اشتباه صاحبکار کاهش می دهد (جیبینز و دیگران، ۲۰۰۱).

تغییر یا نبود استاندارد، اختلاف نظرها را شدت می بخشد و زمان مذاکره را طولانی می کند. زمانی که مذاکره در مورد مسائل ذهنی همچون میزان برآوردها و سطح افشا باشد، صاحبکار ممکن است شرایط را به گونه ای تعیین کند که گویی ظاهراً استانداردها رعایت شده است در حالی که واقعیت اقتصادی رویدادها مورد توجه قرار نگرفته است. از سوی دیگر، فقدان استانداردهای محکم برای حسابرسان نیز یک نوع آزادی عمل در مورد میزان اصلاحات پیشنهادی فراهم می کند. اولویتهای طرفین مذاکره در ارتباط با مسئولیت پاسخگویی به اشخاص ثالث نظیر سرمایه گذاران، اعتباردهندگان ممکن است تحت تأثیر ملاحظات قانونی، اخلاقی و قراردادی تعیین شود (جیبینز و دیگران، ۲۰۰۱).

شرکتهایی که سهامشان در بورس خرید و فروش می شود، همواره روابط خود با تحلیلگران مالی که نقش کلیدی در پذیرش بازارهای سرمایه بازی می کنند را به دقت مورد توجه قرار می دهند. مور^۷ (۲۰۰۴) تصریح می کند که فشار ناشی از ضرب الاجل هر دو طرف مذاکره را تحت تأثیر قرار می دهد. به موازات این که فشار ناشی از ضرب الاجل افزایش می یابد، تمایل برای دستیابی به توافق نیز افزایش می یابد. از دیدگاه روانشناسی، وقتی فشار ناشی از ضرب الاجل بالا باشد، مبادله امتیاز بین طرفین مذاکره نیز افزایش می یابد. حسابرسانی که تخصص لازم را در صنعت مورد رسیدگی دارند، بهتر می توانند اشتباهات و تحریفات آن صنعت را کشف کنند (ساندرز^۸ و دیگران، ۲۰۰۹).

۳-۲ - ویژگیهای بین فردی

مطالعات متعدد به این نتیجه رسیدند که در صورت وجود بعضی از عوامل اقتصادی معین، حسابرسان به احتمال زیاد تسلیم وضعیت گزارشگری مورد ترجیح صاحبکار خواهند شد. برای مثال، استقلال حسابرسان و توانایی ایستادگی در مقابل فشارهای ناشی از صاحبکار تحت تأثیر عواملی نظیر اندازه موسسه حسابرسی، میزان حق الزحمه حسابرسان، ارائه خدمات مشاوره مدیریت، رقابت، شهرت تجاری صاحبکار، ریسک تجاری و نوع رابطه قبلی با صاحبکار می باشد. بابک^۹ و دیگران (۲۰۱۲) معتقدند وجود تعاملات مؤثر بین کارکنان حسابرسی فراتر از تیمهای حسابرسی به حل

7- Moore

8- Sanders

9- Bobek

و فصل چالشهای حسابرسی کمک می‌نماید. ورا مونز و دیگران (۲۰۰۶) معتقدند تغییرات اخیر در قوانین و مقررات بر روی رابطه حسابرسان و صاحبکار تأثیر گذاشته و پیشنهاد می‌کنند که محدوده تعاملات مابین آنها باید افزایش یابد.

وقتی روابط حسابرسان با صاحبکار طولانی تر باشد، شناخت و آگاهی حسابرسان از فرایندها و رویه‌ها و سیستم کنترل داخلی آن شرکت بیشتر خواهد شد و در نتیجه تقارن اطلاعاتی مابین آنها کاهش می‌یابد و صلاحیت حسابرسان افزایش می‌یابد (ساندرز و دیگران، ۲۰۰۹).

۳-۳ - قابلیت‌های شخصی

تحقیقات قبلی نشان می‌دهد قابلیت‌های شخصی نظیر اندازه مؤسسه حسابرسی یا شرکت صاحبکار، داشتن تخصص، شناخت و تجربه مذاکره در فرایند و نتیجه آن تأثیر گذار است. درک مدیران مالی از صلاحیت و تخصص حسابرسان برای ارزیابی کیفیت نظرات ارائه شده توسط مؤسسه حسابرسی نقش حیاتی دارد. قابلیت‌های شخصی افراد نیز ممکن است تحت تأثیر بعضی عوامل خاص قرار گیرد. مدیریت صاحبکار معمولاً اطلاعات بیشتری درباره ثبتهای حسابداری و امور مالی شرکت خود نسبت به حسابرسان دارا می‌باشد. دانش حسابرسان و شواهد جمع‌آوری شده توسط وی به دلیل وجود موانعی همچون هزینه و حق الزحمه حسابرسی محدود است. درجه آشنایی حسابرسان با صنعت متفاوت است (جیبینز و دیگران، ۲۰۰۱).

از نظر حسابرسان مورد آزمون در مدل GSW، اگر اندازه مؤسسه حسابرسی نسبت به صاحبکار بزرگ باشد، به دلیل دارا بودن شهرت و اعتبار بیشتر و وابستگی کمتر به صاحبکار خاص، حسابرسان قدرت بیشتری خواهد داشت.

مطالعات اخیر اثرات مفید رتبه یا تجربه حسابرسان را بر نتایج مذاکرات نشان می‌دهند. برای مثال، تروتمن و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که برآوردهای شرکای حسابرسی از حداکثر مبلغی که می‌توان صاحبکار را متقاعد نمود تا سود را کاهش دهد از مبلغ برآوردی مدیران حسابرسی بیشتر است و بنابراین شرکاء نسبت به مدیران حسابرسی در مطالبات خود از صاحبکار استوارتر هستند. براون و جانستون (۲۰۰۹) معتقدند که حسابرسان دارای تجربه بیشتر نسبت به حسابرسان دارای تجربه کمتر، در برابر فشارهای وارده صاحبکار از توان مقاومت زیادتری برخوردار هستند و بنابراین تمایلی به دادن امتیاز به صاحبکار ندارند و به همان نسبت نیز نتایج حاصل از مذاکرات آنها محافظه کارانه تر است.

همچنین، تحقیقات قبلی نشان می‌دهد بعضی از حسابرسان به منظور حفظ صاحبکار ممکن است برای چشم پوشی از اصلاحات پیشنهادی وسوسه شوند و این امر در مورد صاحبکاران بزرگ بیشتر نمود دارد. دلیل این امر آن است که میزان زیان حسابرسی و از دست دادن حق الزحمه خدمات مشاوره در مورد صاحبکاران بزرگ بیشتر است (Goodwin, ۲۰۰۲).

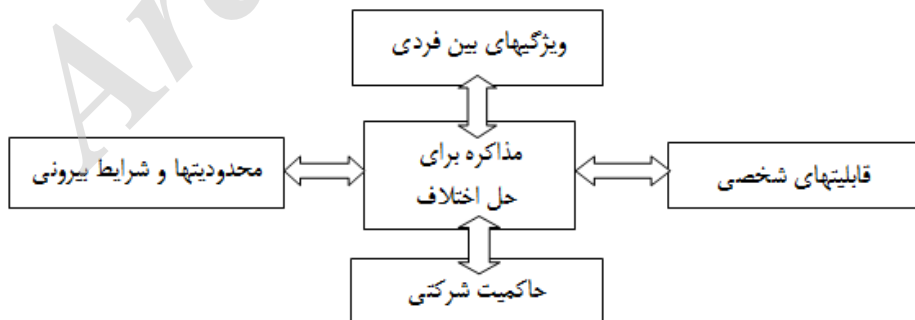
۴-۳ - حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی فرایندی است که از طریق آن اقدامات مدیریت شرکت تحت نظارت قرار می‌گیرد تا مطابقت آن با منافع ذینفعان کنترل شود. کمیته حسابرسی فعال و قوی متشکل از هیأت مدیره مستقل که به عنوان میانجی بین حسابرس و صاحبکار عمل می‌کند، نقش حیاتی در این زمینه ایفا می‌کند. به نظر می‌رسد اعضای کمیته حسابرسی در مشاخره‌ها طرف حسابرس را گرفته و جلوی اقدامات فرصت طلبانه مدیران و ضرر سهامداران را بگیرند. از آنجا که مکانیزمهای حاکمیت شرکتی اعم از سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی در شرکت‌های مختلف، متفاوت است، حسابرسان باید ریسک ناشی از موضوع را در مذاکرات خود با صاحبکار مورد توجه قرار دهند. بیسلی^{۱۰} (۱۹۹۶) به این نتیجه رسید که بالا بودن نسبت هیأت مدیره غیر موظف احتمال تقلب در صورتهای مالی را به میزان زیادی کاهش می‌دهد. استدلال شده است که وجود رئیس هیأت مدیره قوی می‌تواند نقش کنترلی کمیته حسابرسی را افزایش دهد و از تمرکز قدرت جلوگیری نماید (کدبری^{۱۱}، ۱۹۹۷). کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در نظارت بر فرایند حسابرسی و بررسی اختلافات بین صاحبکار و حسابرس بازی کند (سربینز اکسلی، ۲۰۰۲).

۴ - مدل مفهومی تحقیق

مدل مفهومی تحقیق روابط میان متغیرها را نشان می‌دهد، تدوین مدل مفهومی برای بهبود شناخت پویایی وضعیت، تبیین روابط خاص و آزمون آنهاست. در نمودار زیر روابط بین متغیرهای تحقیق نشان داده شده است:

نمودار ۲: مدل مفهومی تحقیق



10- Beasley

11- Cadbury

اکنون در این راستا ۴۹ عامل مؤثر بر انتخاب استراتژی مذاکره شناسایی گردید که عبارتند از:

جدول ۱: عوامل اقتضائی مؤثر بر فرایند مذاکره

حاکمیت شرکتی	قابلیتهای شخصی طرفین	ویژگیهای بین فردی	محدودیتها و شرایط بیرونی
۳۸. وجود سهامدار نهادی ۳۹. اقتدار مدیر عامل صاحبکار ۴۰. کمیته حسابرسی صاحبکار ۴۱. رئیس کمیته حسابرسی صاحبکار ۴۲. تفکیک رئیس هیأت مدیره از مدیر عامل صاحبکار ۴۳. اثربخشی حسابرسان داخلی صاحبکار ۴۴. درصد سهام شناور ۴۵. درصد اعضاء غیر موظف هیأت مدیره ۴۶. وجود کمیته پاداش ۴۷. کمیته انتصابات هیأت مدیره ۴۸. وجود واحد مدیریت ریسک ۴۹. کنترلهای داخلی اثربخش	۲۸. تخصص حسابداری صاحبکار ۲۹. تخصص حسابداری مؤسسه حسابرسی ۳۰. صلاحیت شریک حسابرسی ۳۱. تخصص صاحبکار در مذاکره ۳۲. اندازه مؤسسه حسابرسی ۳۳. اندازه صاحبکار نسبت به مؤسسه حسابرسی ۳۴. هزینه جمع آوری اطلاعات و حل مسأله ۳۵. انجام حسابرسی مالیاتی توسط مؤسسه حسابرسی ۳۶. واحد مشاوره و خدمات مؤسسه حسابرسی ۳۷. روابط بین فردی در مؤسسه حسابرسی	۱۸. رابطه با شریک حسابرسی ۱۹. شهرت تجاری مدیریت صاحبکار ۲۰. ویژگیهای شخصیتی دیگر صاحبکار ۲۱. آموزش ناکافی تیمهای حسابرسی ۲۲. روابط قبلی صاحبکار با حسابرسان ۲۳. تعامل بین تیمهای حسابرسی ۲۴. خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار ۲۵. ریسک ذاتی صاحبکار ۲۶. تعامل بین کارکنان حسابرسی و پرسنل صاحبکار ۲۷. حفظ صاحبکار	۱. استانداردهای حسابداری ۲. قدرت حسابرس برای مشروط کردن گزارش حسابرسی ۳. صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابرسی ۴. ملاحظات اخلاقی ۵. رویههای صنعت ۶. ملاحظات مالک/ سرمایه‌گذار ۷. فشار زمانی ۸. ملاحظات قانونی ۹. ملاحظات مالیاتی ۱۰. تجزیه و تحلیل مالی ۱۱. مقررات بورس و اوراق بهادار ۱۲. ضرب الاجل گزارشگری ۱۳. ملاحظات اعتباردهنده/ وام دهنده ۱۴. ابقاء حسابرس ۱۵. مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران ۱۶. آیین رفتار حرفه‌ای و آیین نامه انضباطی ۱۷. ریسک اقامه دعوا علیه حسابرس

۵ - فرضیه‌های پژوهشی

فرضیه ۱: هر یک از عوامل ۴۹ گانه مذکور در انتخاب استراتژی مذاکره مؤثرند.
فرضیه ۲: تفاوت میان میزان اهمیت ۴۹ عامل مؤثر در انتخاب استراتژی مذاکره، معنادار نیست.

۶ - سؤال‌های اصلی تحقیق

بر اساس مباحث اظهار شده، سؤال‌های تحقیق به شرح ذیل صورت بندی شده است:
عوامل اقتضایی تأثیرگذار در انتخاب استراتژی مذاکره حسابرس - صاحبکار کدامند؟
شاخص‌های مربوط به هر یک از عوامل مزبور کدامند؟

۷ - روش تحقیق

از نظر طبقه‌بندی تحقیق بر مبنای هدف، این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است؛ چرا که در پی آن است که نتیجه تحقیق را برای حل مسائل اجرایی و واقعی بکار گیرد. حسابرسان به طور مستمر با صاحبکاران خود در حال مذاکره می‌باشند؛ بر همین اساس، این تحقیق با هدف کاربردی، ماهیتی توصیفی - تحلیلی داشته که از طریق پیمایش در سال ۱۳۹۳ در سطح جامعه حسابداران رسمی انجام شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها نیز، پرسشنامه است.

از آنجا که اجرای این تحقیق مستلزم انجام مطالعات نظری و میدانی بود، اطلاعات لازم در حوزه مبانی نظری استراتژی‌های مذاکره بیشتر به صورت کتابخانه‌ای، مقالات، کتب و نشریات داخلی و خارجی علمی (به زبان‌های فارسی و انگلیسی) و همچنین مصاحبه با افراد مطلع در حوزه حسابرسی و استفاده از نظرات کارشناسان آنها جمع‌آوری شد.

با توجه به این‌که اجرای پژوهش حاضر مستلزم بکارگیری ابزاری برای سیاستگذاری، خط و مشی و پیش‌بینی می‌باشد، روش تحقیق دلفی انتخاب شده است که در آن با هدف گردش غیر مستقیم دانسته‌ها و اطلاعات در میان کارشناسان، نظرات پاسخ‌دهندگان در هر دور، به صورت ناشناس و کلی در دور بعد در اختیار آنان قرار می‌گیرد تا چنان‌چه این نظرات مورد تأیید بوده، اظهار نظر اولیه خود را تعدیل نمایند تا بتوان به اجماع بیشتری در خصوص عوامل اثرگذار بر فرایند مذاکره دست یافت. دلفی یک روش منظم و تکرار پذیر برای دستیابی به اهداف مذکور است که بر اساس ورودی‌های مستقل از سوی گروهی از کارشناسان و خبرگان عمل می‌کند و هدف این روش رسیدن به یک اتفاق نظر جمعی است. بر این اساس، تحقیق حاضر در مراحل مختلفی به شرح زیر اجرا گردید:

۱-۷ - مطالعه مبانی نظری: در این مرحله، تحقیقات انجام شده در حوزه فرایند مذاکره حسابرس - صاحبکار به طور عام و مطالعات انجام شده پیرامون عوامل اقتضایی مؤثر بر انتخاب استراتژی‌های حسابرسان در این مذاکرات مورد مطالعه قرار گرفت. در فرآیند این بررسی‌ها و مطالعات، انواع عوامل مذکور از منابع نظری استخراج گردید و در قالب سؤالات مناسبی در پرسشنامه منظور گردید که جهت نظرخواهی از خبرگان مورد استفاده قرار گرفت.

۲-۷ - نظرخواهی عمومی از خبرگان: در این مرحله از تحقیق با استفاده از تحقیق دلفی، نظر خبرگان در مورد عوامل اقتضایی تأثیرگذار بر انتخاب استراتژی‌های مناسب برای اجرای مذاکرات مابین حسابرس و صاحبکار، جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۷-۳- تدوین طرح کلی مدل: در آخرین مرحله تحقیق، با استفاده از یافته‌های تحقیق حاوی عوامل اقتضائی مورد اجماع خبرگان، ویژگیهای کلیدی یک مذاکره حسابرس- صاحبکار در قالب الگوی پیشنهادی ارائه گردید.

۸ - تعریف جامعه و روش نمونه گیری

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 نمونه گیری 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 ۱۱۳ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران واجد شرایط در زمینه تحقیق پرسشنامه‌ای حاوی سؤالات مرتبط با عوامل اقتضائی تأثیرگذار بر انتخاب استراتژی مذاکره ارسال شد تا از نظر کارشناسی آنان استفاده گردد که در نهایت ۵۳ نفر از آنها پرسشنامه‌ها را تکمیل کردند.

۹ - روش گردآوری اطلاعات

۹-۱ - تشکیل و ترکیب پانل: دلفی اجرای یک سری از پرسشنامه با دوره‌های متوالی همراه با بازخورد کنترل شده است که تلاش دارد به اتفاق نظر میان یک گروه از متخصصین درباره یک موضوع خاص دست پیدا کند که بر اساس جمع بندی ورودی‌های مستقل از سوی گروهی از متخصصین، کارشناسان و خبرگان عمل می‌کند. در واقع، اعتبار روش دلفی، نه به تعداد شرکت کنندگان در تحقیق، بلکه به اعتبار علمی و تخصص شرکت کنندگان در پژوهش بستگی دارد (معیری، ۱۳۹۲). همانطوری که اشاره شد، روش دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌پذیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص و نیز نظر کارشناسی باشند. این افراد با عنوان پانل دلفی شناخته می‌شوند. در این روش، پژوهشگر کار تعیین اعضا را با شناسایی فرد یا گروهی از افراد آگاه، آغاز و از این طریق به دیگر افراد مناسب برای کار دست می‌یابد. از آنجا که هدف این پژوهش تعیین عوامل مؤثر بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره از سوی حسابرسان و اهمیت نسبی آنهاست، لذا اعضای دلفی از بین حسابداران رسمی شاغل که در عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند، انتخاب شدند که با توجه به شرایط عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران دارای بیش از ۶ سال سابقه حسابرسی واحدهای انتفاعی بوده و در حال حاضر نیز به صورت تمام وقت به خدمات حسابرسی یا سایر خدماتی که جزء وظایف حسابداران رسمی تلقی می‌گردد، مشغول می‌باشند. نمونه‌گیری به شکل غیراحتمالی و قصدی انجام شده که با هدف مطالعه سازگاری دارد. ارائه و دریافت پرسشنامه و

توجیه نخبگان در خصوص سؤالات و اهداف مطالعه عمدتاً به صورت حضوری و بعضاً به شکل ارسال ایمیل و برقراری تماس تلفنی بوده است.

در این پژوهش، همزمان با شناسایی و تعیین اعضای پانل و مکاتبه با هر یک از آنان و توضیح برخی مولفه‌های استخراج شده در مبانی نظری، از آنان خواسته شد تا مولفه‌هایی که احیاناً مدنظر قرار نگرفته اند پیشنهاد دهند.

۹-۲- پرسشنامه و سوال‌های آن: در پرسشنامه‌ای که برای مدل تحقیق دلفی تهیه و برای اعضای گروه دلفی ارسال شد عواملی که بر مبنای مطالعات کتابخانه‌ای تهیه شده بود، همراه با سوالاتی که بیشتر مرتبط با محیط ایران است، در قالب چهار گروه شامل ۱۷ سوال در خصوص متغیرهای خاص محدودیتها و شرایط خارجی، ۱۰ سوال در خصوص متغیرهای خاص قابلیت‌های طرفین و ۱۲ سوال نیز در خصوص متغیرهای خاص حاکمیت شرکتی برای نظرخواهی خبرگان مطرح شد که نظر پاسخ دهندگان را درباره عوامل مؤثر بر انتخاب استراتژی مذاکره حسابرسان جویا می‌شد. در این سؤالات، ابتدا نظر آنان در مورد موافقت یا مخالفت با اثرگذاری هر یک از عوامل خواسته شد و سپس شدت موافقت یا مخالفت با اختصاص امتیازی از ۰ تا ۹ به هر یک از عوامل مورد پرسش قرار گرفت.

۹-۳- یافته‌های ناشی از توزیع پرسشنامه بین گروه دلفی: پس از بررسی پاسخ‌های خبرگان مشخص شد همه عوامل پیشگفته به جز ۳ عامل شامل ابقاء حسابرسان (سؤال شماره ۱۴)، آموزش ناکافی تیم‌های حسابرسان (سؤال شماره ۲۱) و وجود کمیته پاداش (سؤال شماره ۴۶) مورد تأیید گروه دلفی قرار گرفته است لذا عوامل ۳ گانه مذکور که در مورد آنها بین خبرگان اجماع حاصل نشده بود به همراه نتایج دور اول دلفی مجدداً به منظور تعدیل احتمالی نظرات خبرگان برای جامعه آماری ارسال شد.

□ ۱۰- آزمونهای آماری انجام شده و نتایج حاصله

همانطور که گفته شد، داده‌های این مطالعه از طریق توزیع پرسشنامه بین خبرگان جمع آوری 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 0.975 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 دسته بندی 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 نمونه ای، 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 نمونه ای، 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. رتبه بندی عوامل کلیدی مورد تأیید خبرگان با استفاده از آزمون فریدمن.

جدول ۲ - خلاصه نتایج آزمونهای آماری انجام شده

شماره سؤال	متن سؤال	آماره آزمون دو جمله ای	تأیید یا رد سؤال	آماره آزمون t یک نمونه ای	آزمون کولموگروف- اسمیرنوف یک نمونه ای	نتیجه آزمون
محدودیتها و شرایط بیرونی						
۱	استانداردهای حسابداری	۷/۲۸	تأیید	۲۱/۲۹	۴/۰۳۸	اجماع
۲	قدرت حسابرسان برای مشروط کردن گزارش حسابرسی	۵/۹۱	تأیید	۱۰/۱۱	۳/۶۳۲	اجماع
۳	صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابرسی	۶/۱۸	تأیید	۵/۴۸	۲/۸۰۵	اجماع
۴	ملاحظات اخلاقی	۵/۶۳	تأیید	۱/۸۲	۳/۷۷۴	اجماع
۵	رویه‌های صنعت	۶/۱۸	تأیید	۴/۷۱	۲/۲۵۹	اجماع
۶	ملاحظات مالک / سرمایه‌گذار	۴/۲۶	تأیید	۶/۹۴	۱/۹۶۲	اجماع
۷	فشار زمانی	۵/۰۸	تأیید	۱/۸۲	۲/۴۶	اجماع
۸	ملاحظات قانونی	۵/۹۱	تأیید	۵/۸	۴/۲۷	اجماع
۹	ملاحظات مالیاتی	۵/۶۳	تأیید	۱/۸۷	۳/۶۵۹	اجماع
۱۰	تجزیه و تحلیل مالی	۶/۴۶	تأیید	۳/۹۶	۴/۳۷۸	اجماع
۱۱	مقررات بورس و اوراق بهادار	۶/۴۶	تأیید	۳/۸۷	۲/۲۵۹	اجماع
۱۲	ضرب الاجل گزارشگری	۲/۶۱	تأیید	۲/۵۸	۴/۵۶۵	اجماع
۱۳	ملاحظات اعتباردهنده	۳/۱۶	تأیید	۴/۳۸	۴/۳۰۳	اجماع
۱۴	ابقاء حسابرسان	-۰/۴۱	فاقد تفاوت معنی دار	-	-	-
۱۵	مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران	۲/۳۴		۲/۳۱	۲/۰۹۱	اجماع

۱۶	آیین رفتار حرفه‌ای و آیین نامه انضباطی	۵/۰۸	تأیید	۲/۱۶	۲/۵۸۷	اجماع
۱۷	ریسک اقامه دعوا علیه حسابرس	۲/۶۱	تأیید	۲/۴۱	۳/۹۳۲	اجماع
ویژگیهای بین فردی						
۱۸	رابطه با شریک حسابرسی	۴/۲۶	تأیید	۲/۳۸	۲/۷۰۹	اجماع
۱۹	شهرت تجاری مدیریت صاحبکار	۴/۵۳	تأیید	۵/۵۲	۲/۵۵	اجماع
۲۰	ویژگیهای شخصیتی دیگر صاحبکار	۴/۸۱	تأیید	۵/۲۳	۲/۷۴۶	اجماع
۲۱	آموزش ناکافی تیم‌های حسابرسی	۰/۶۹	فاقد تفاوت معنی دار	-	-	-
۲۲	روابط قبلی صاحبکار با حسابرسان	۴/۸۱	تأیید	۶/۵۱	۳/۱۷۵	اجماع
۲۳	تعامل بین تیم‌های حسابرسی	۳/۷۱	تأیید	۴/۱۹	۲/۹۴۶	اجماع
۲۴	خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار	۲/۰۶	تأیید	۳/۶۳	۲/۵۳۴	اجماع
۲۵	ریسک ذاتی صاحبکار	۶/۱۸	تأیید	۷/۴۳	۳/۳۴۸	اجماع
۲۶	تعامل بین کارکنان حسابرسی و پرسنل صاحبکار	۳/۹۸	تأیید	۶/۴۵	۲/۳۵۲	اجماع
۲۷	حفظ صاحبکار	۳/۱۶	تأیید	۳/۲۳	۴/۰۲۷	اجماع
قابلیتهای شخصی						
۲۸	تخصص حسابداری صاحبکار	۷/۰۱	تأیید	۷/۹۰	۲/۱۰۶	اجماع
۲۹	تخصص حسابداری مؤسسه حسابرسی	۷/۲۸	تأیید	۱۳/۳۶	۲/۴۴۵	اجماع
۳۰	صلاحیت شریک حسابرسی	۴/۸۱	تأیید	۶/۹۹	۲/۹۰۳	اجماع
۳۱	تخصص صاحبکار در مذاکره	۶/۴۶	تأیید	۲/۱۵	۴/۸۶۵	اجماع
۳۲	اندازه مؤسسه حسابرسی	۴/۸۱	تأیید	۷/۰۸	۲/۷۰۳	اجماع
۳۳	اندازه صاحبکار	-۳/۴۳	رد	-۱/۵۱	۴/۹۷۲	اجماع
۳۴	هزینه جمع آوری اطلاعات	۳/۷۱	تأیید	۱/۹۴	۳/۶۰۴	اجماع
۳۵	انجام حسابرسی مالیاتی	۵/۶۳	تأیید	۲/۳۱	۴/۱۱۸	اجماع
۳۶	واحد مشاوره و خدمات مؤسسه	۴/۲۶	تأیید	۲/۳۶	۲/۴۱۱	اجماع
۳۷	روابط بین فردی در مؤسسه	۳/۱۶	تأیید	۳/۴۳	۲/۸۰۸	اجماع
حاکمیت شرکتی						
۳۸	وجود سهامدار نهادی	۴/۸۱	تأیید	۵/۶۷	۲/۷۹۹	اجماع
۳۹	اقتدار مدیر عامل صاحبکار	۲/۶۱	تأیید	۳/۲۰	۲/۲۷۴	اجماع
۴۰	کمیته حسابرسی صاحبکار	۶/۴۶	تأیید	۷/۱۹	۲/۸۵۰	اجماع
۴۱	رئیس کمیته حسابرسی صاحبکار	۵/۶۳	تأیید	۵/۴۹	۲/۹۱۵	اجماع
۴۲	تفکیک رئیس هیأت مدیره از مدیر عامل	۲/۳۴	تأیید	۴/۶۶	۲/۵۱۸	اجماع

۴۳	اثربخشی حسابرسان داخلی	۶/۴۶	تأیید	۸/۹۷	۳/۷۵۵	اجماع
۴۴	درصد سهام شناور	۲/۸۸	تأیید	۳/۸۰	۲/۲۲۸	اجماع
۴۵	درصد اعضاء غیر موظف هیأت مدیره	۲/۰۶	تأیید	۴/۱۳	۲/۳۹۶	اجماع
۴۶	وجود کمیته پاداش	۱/۷۹	فاقد تفاوت معنی دار	-	-	-
۴۷	کمیته انتصابات هیأت مدیره	۲/۳۴	تأیید	۳/۰۴	۲/۸۶۲	اجماع
۴۸	وجود واحد مدیریت ریسک	۶/۷۳	تأیید	۷/۲۶	۳/۰۸۳	اجماع
۴۹	کنترل‌های داخلی اثربخش	۷/۰۱	تأیید	۲/۸۶	۲/۲۵۹	اجماع

۱۱ - تجزیه و تحلیل نتایج

همانگونه که گفته شد، در این پژوهش از روش دلفی جهت ارسال پرسش نامه استفاده گردیده است. دلفی یک روش رسمی برای کسب توافق در میان شماری از متخصصان با استفاده از مجموعه‌ای از پرسش نامه‌های تکمیل شده اولیه و مطالعه نظرات پاسخ دهندگان پیرامون دسته بندی برخی عوامل، این نظرات، تلخیص و طبقه بندی شد و عواملی که برخی پاسخ دهندگان مایل به تغییر دسته بندی و درج آنها در جزء و دسته دیگر بودند، اصلاح و به همراه نتایج دور اول، دوباره برای آن‌ها ارسال گردید. پس از جمع آوری پرسش نامه‌ها در دور دوم، نتایج به دست آمده از دور اول با نتایج به دست آمده از دور دوم مقایسه شدند. برای بررسی نتایج این پژوهش، به بررسی اهمیت تعیین شده توسط پاسخ دهندگان در مورد عوامل اقتصادی می‌پردازیم. باید توجه داشت که میانگین امتیاز بیش از ۴/۵ می‌تواند نشان دهنده با اهمیت بودن عامل باشد. اما میانگین امتیاز کمتر از ۴/۵ نمی‌تواند به عنوان عامل با اهمیت در این پژوهش معرفی شود.

۱۲ - اجرای دور دوم دلفی

نتایج آزمون دو جمله‌ای و کلموگروف اسمیرنوف حاکی از عدم وجود اجماع در بین گروه‌های پاسخ دهنده برای تعداد ۳ سؤال بوده است. بر این اساس تلاش گردید که برای این سؤالات مجدداً دور دوم دلفی را اجرا کرده و از خبرگان درخواست شد که با توجه به مجموع نظرات جمع آوری شده در دور اول دلفی، پاسخ قبلی خود را تأیید و یا تغییر دهند. تعداد ۵۳ نفر از خبرگان به سؤالات پاسخ داده و نظرات آنها با آزمون‌های آماری مناسب مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت. پس از بررسی پاسخ‌ها نتایج مندرج در جدول ۳ حاصل گردید.

جدول ۳: خلاصه نتایج آزمونها - دور دوم دلفی

شماره سؤال	آزمون دو جمله ای	آزمون	آزمون کلموگروف اسمیرنوف
۱۴	موافقت - تایید	موافقت شدید	اجماع
۲۱	موافقت - تایید	موافقت شدید	اجماع
۴۶	موافقت - تایید	موافقت ضعیف	اجماع

۱۳- یافته‌های تحقیق

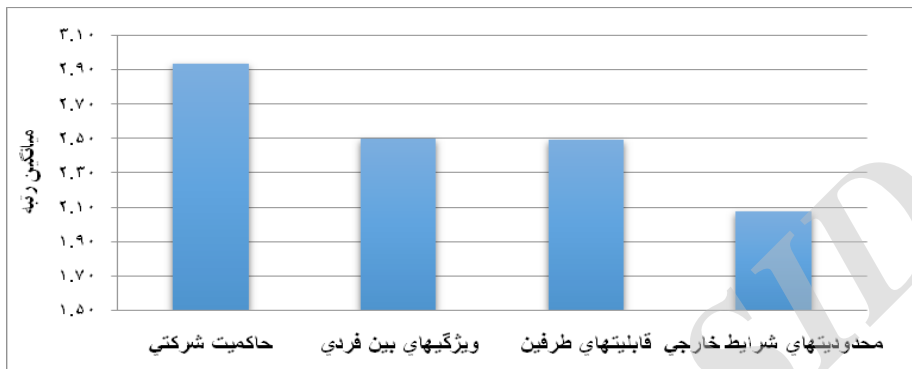
یافته‌های تحقیق بیانگر این واقعیت است که خبرگان جامعه حسابداران رسمی درباره موارد مشروحه زیر اتفاق نظر داشته و اعتقاد دارند که:

- ۱- بر اساس نتایج بدست آمده بالاترین درصد موافقت خبرگان مربوط به «استانداردهای حسابداری و افشاء»، «تخصص حسابداری مؤسسه حسابرسی و صاحبکار»، «کنترل‌های داخلی اثربخش» و کمترین درصد موافقت مربوط به «ریسک اقامه دعوا علیه حسابرسان»، «مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران»، «خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار»، «کمیته انتصابات هیأت مدیره» و «ضرب الاجل گزارشگری» می‌باشد.
- ۲- درصد پاسخ دهندگان موافق و مخالف نسبت به موضوع وجود کمیته پاداش تقریباً برابر بوده و لذا نظر آنها در مجموع فاقد تفاوت معنی دار است.
- ۳- خبرگان اثربخشی اندازه صاحبکار را در مذاکرات حسابرسان - صاحبکار مورد تأیید قرار نداده‌اند.

۱۴- رتبه بندی استراتژی‌های مورد اجماع

با توجه به کسب اجماع عمومی در مورد عوامل کلیدی مذاکرات حسابرسان - صاحبکار شامل (۱) محدودیتها و شرایط بیرونی (۲) ویژگیهای بین فردی (۳) قابلیت‌های شخصی و (۴) حاکمیت شرکتی، حال این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ دهندگان کدام عامل کلیدی از اولویت بالاتری برخوردار است؟ به عبارت دیگر، اولویت هر یک از عوامل مورد اجماع خبرگان در چه رتبه‌ای قرار می‌گیرد. برای این منظور از آزمون ناپارامتریک فریدمن استفاده شده که نتایج و اولویت مورد نظر خبرگان در قالب نمودار زیر خلاصه می‌گردد:-

نمودار ۳- رتبه بندی عوامل اقتضایی در انتخاب تاکتیک‌های مذاکره



جدول ۴: جدول آزمون فریدمن برای رتبه بندی میزان موافقت با عوامل

رتبه	میزان تاثیرگذاری	میانگین رتبه	اهمیت عوامل اقتضای یا بافتی در انتخاب تاکتیک‌های مذاکره
۱	بیشترین	۲/۹۳	حاکمیت شرکتی
۲		۲/۵۰	ویژگیهای بین فردی
۲		۲/۴۹	قابلیتهای طرفین
۳	کمترین	۲/۰۸	محدودیت‌های شرایط خارجی

ادامه جدول ۴: آزمون فریدمن برای رتبه بندی میزان موافقت با عوامل

آماره آزمون	
۵۳	تعداد
۱۱/۷	مقدار کای - دو
۳	درجه آزادی
۰/۰۰۸	سطح معناداری

نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهد که از نظر پاسخ دهندگان حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است. ویژگی‌های بین فردی و قابلیت‌های طرفین، دومین میزان تأثیرگذاری بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته اند و در نهایت محدودیتها و شرایط خارجی کمترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است.

۱۵ - نتیجه گیری

در این مقاله به بررسی اهمیت عوامل اقتضایی مؤثر در انتخاب استراتژی‌های مذاکره حسابرس - صاحبکار پرداخته شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که مهم‌ترین عامل تأثیرگذار در فرایند مذاکره، استانداردهای حسابداری و افشاء است و عوامل تخصص حسابداری مؤسسه حسابرسی و صاحبکار، کنترل‌های داخلی اثربخش در رتبه‌های بعدی قرار می‌گیرند.

همچنین از بین عوامل اقتضایی ریسک اقامه دعوا علیه حسابرس، مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار، کمیته انتصابات هیأت مدیره و ضرب الاجل گزارشگری کمترین اهمیت را از لحاظ تأثیرگذاری بر مذاکرات داشته‌اند. عامل اندازه صاحبکار نسبت به مؤسسه حسابرسی تأثیری در فرایند مذاکره ندارد.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در مجموع مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های مذاکره داشته است. محدودیتها و شرایط خارجی نیز کمترین میزان تأثیرگذاری را بر فرایند مذاکره داشته است.

۱۶ - محدودیت‌های تحقیق

امکان مشاهده واقعی مذاکرات وجود ندارد و داده‌ها پس به وقوع پیوستن مذاکرات جمع آوری شده است که ممکن است در این فاصله زمانی قضاوت‌های حسابرس تغییر کرده باشد. پاسخها ممکن است منعکس کننده مذاکره واقعی نباشد.

محدودیت دوم اتکا بر داده‌های اظهار شده حاصل از خود سنجی مشارکت کنندگان در تحقیق است که ممکن است در بر گیرنده سوگیری و فقدان بیطرفی باشد. بدین معنی که طرف دوم مذاکره یعنی صاحبکار ثابت فرض شده است در حالی که نحوه عکس العمل صاحبکار در فرایند مذاکره تأثیر گذار خواهد بود. متأسفانه مذاکرات در محیط‌های غیر قابل مشاهده انجام می‌شود و داده‌های مربوط به آن عمومی و در دسترس نمی‌باشد. در نتیجه به دلیل خطر ارائه گزارش غیر واقعی و ساختگی، آنچه ما درباره ماهیت اطلاعات مبادله شده و عوامل مؤثر بر کیفیت این اطلاعات می‌دانیم، ناچیز است.

۱۷ - پیشنهاد‌های تحقیق

۱-۱۷ - پیشنهاد‌های کاربردی (رهنمودهای تحقیق)

حسابرسان باید در زمینه اصول مذاکره آموزش رسمی 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.

۱۷-۲ - پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱- در این تحقیق استراتژی مذاکره صرفاً از دید حسابرسان بررسی شد، پیشنهاد می‌شود، نظر طرف مقابل در مذاکرات (یعنی صاحبکار) نیز بررسی شود و الگوی استراتژی صاحبکار نسبت به الگوی استراتژی حسابرسان در مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظر در گزارشگری مالی مورد مقایسه قرار گیرد.

۲- بررسی تاثیر مذاکرات بر اصلاحات صورتهای مالی و مقایسه مبلغ حاصل از نتیجه مذاکره با مبلغ پیشنهادی حسابرسان

۳- این تحقیق مذاکرات حسابرسان-صاحبکار راجع به صورتهای مالی را از دیدگاه حسابرسان مورد بررسی قرار داد. بسط و گسترش این مطالعه می‌تواند نظر طرف دیگر مذاکره یعنی صاحبکار و مدیریت آن را مورد ارزیابی قرار دهد (شامل این که مدیران در چه مواردی از استراتژی تحکم و در چه مواردی استراتژی مصالحه را بر می‌گزینند).

۴- بررسی تأثیر جنسیت بر استراتژی‌های مذاکره حسابرسان

۵- بررسی تأثیر قوانین جدید بر مذاکرات حسابرسان - صاحبکار

۶- علاوه بر این، تحقیقات آتی می‌تواند روی این موضوع که چه موضوعاتی مورد مذاکره حسابرسان-صاحبکار واقع می‌شود متمرکز شود.

۷- مذاکرات بین حسابرسان و مدیر معمولاً مداوم و ماهیت چند دوره‌ای دارد، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی مذاکرات حسابرسان-صاحبکار به صورت چند دوره‌ای بررسی شود.

□ منابع

- ۱- رضاییان، علی (۱۳۷۹)، مبانی و سازمان مدیریت، انتشارات سمت، چاپ یازدهم
- ۲- معیری، مرتضی (۱۳۹۲). « الگویی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی در بخش عمومی ایران»، پایان نامه، دانشگاه علامه طباطبایی
- ۳- مهرانی، کاوه و همکاران (۱۳۹۲)، « نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرسان»، پژوهش حسابداری، دانشگاه الزهراء، شماره ۸

4- Beasley, M. S. 1996. An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review* 71 (4): 443465-.

5- Bobek D D, Daugherty B E, Radtke R R.(2012). Resolving Audit Engagement Challenges through Communication. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 31, No. 4 pp. 21-45

- 6- Brown, H., and K. Johnstone. 2009. Resolving disputed financial reporting issues: Effects of auditor negotiation experience and engagement risk on negotiation process and outcome. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 65–92.
- 7- Cadbury, A.(1997). Board focus - The governance debate: Zurich: Egon ZehnderInternational.
- 8- Gibbins, M.; S. Salterio; and A. Webb. (2001). Evidence about Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research* 39 (3) (2001): 535563-.
- 9- Goodwin, J. (2002) Auditors' Conflict Management Styles: An Exploratory Study. *Abacus* 38(3) (2002): 378405-.
- 10- Moore, D.A. Deadline Pressure: Use It to Your Advantage. *Negotiation* (2004): 35-.
- 11- Sanders, C. B., M. D. Steward, and S. Bridges. 2009. Facilitating Knowledge Transfer During SOX-Mandated Audit Partner Rotation. *Business Horizons* 52 (6):573582-.
- 12- Sarbanes-Oxley. 2002. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Washington, DC: U.S. Congress
- 13- Trotman, K., A. Wright, and S. Wright. 2009. An examination of the effects of auditor rank on prenegotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (1): 191–203.
- 14- Vera-Muñoz, S., J. Ho, and C. Chow. 2006. Enhancing knowledge sharing in public accounting firms. *Accounting Horizons* 20 (2): 133–155.
- 15- Wang, K. J. and B. Tuttle. 2009. The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, (February): 222243-.