

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار

مهدی کاظمی علوم^۱ جواد رضا زاده^{۲*} غلامرضا کردستانی^{۳*}

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۱۴

چکیده

در سال‌های اخیر دو نظریه تقابل و سطح اشتیاق در زمینه نقش علوم رفتاری و اجتماعی در فرآیند مذاکرات تدوین شده است که مذاکره بین طرفین را تحت تاثیر ماهیت و رفتار پیچیده انسانی می‌دانند. نقش مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکاران در بهبود کیفیت صورت‌های مالی و حل و فصل اختلاف‌ها حائز اهمیت است. بر این اساس طرفین جهت مدیریت تعارض‌ها و رسیدن به توافق، مبادرت به مذاکره نموده و در این مذاکرات، استراتژی‌های متفاوتی را اتخاذ می‌نمایند. یکی از این استراتژی‌های با اهمیت، استراتژی امتیازدهی است که عوامل گوناگونی بر اتخاذ آن توسط حسابرس تاثیرگذار است. بنابراین هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در مذاکرات با صاحبکار است. بدین منظور در گام اول پژوهش، ۱۱ عامل (۴ بعد) با مطالعه مبانی نظری و تجربی پژوهش، مشخص و با استفاده از نظر ۲۱ نفر از خبرگان (حسابداران رسمی) طی سال ۱۳۹۷ به روش دلفی، عوامل و مولفه‌های موثر غربال و تایید گردید و ۳ عامل دیگر نیز توسط خبرگان پیشنهاد شد. در گام دوم پژوهش، ۱۴ عامل تایید شده، با استفاده از پرسشنامه مقایسات زوجی و به روش تحلیل سلسله مراتبی فازی، رتبه‌بندی گردید. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، به ترتیب ویژگی‌های رفتاری شامل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیت‌ه حساسی و

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

Mkolum1361@gmail.com

^۲ دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسؤل)

j.rezazadeh@modares.ac.ir

^۳ دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

kordestani@soc.ikiu.ac.ir

حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهارنظر حسابرسی، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان تاثیر دارند. یافته‌های پژوهش در راستای نظریه سطح اشتیاق است.

کلیدواژه‌ها: استراتژی، امتیازدهی، حسابرسان، صاحبکار، مذاکره.

۱-مقدمه

حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، نقش بسیار مهمی دارد. اما بهبود کیفیت گزارشگری مالی، مسیری هموار و بی‌دردسر نیست و در اغلب موارد مستلزم مذاکرات^۱ توان‌فرسا بین حسابرس و صاحبکار است. موضوع اصلی این مذاکرات، اختلاف نظر طرفین بر سر اصلاحات پیشنهادی حسابرس است. به‌ویژه اختلاف نظر زمانی بروز می‌کند که درباره موضوع اختلاف، یا استاندارد حسابداری خاصی وجود ندارد و یا استاندارد وجود دارد اما مبهم است (سان و همکاران، ۲۰۱۵). برای حل این اختلاف نظر، طرفین وارد مذاکره می‌شوند (هتفیلد و همکاران، ۲۰۰۸؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۷). برای مذاکره بین حسابرس و صاحبکار، استراتژی‌های مختلفی وجود دارد (بیم و کیدا، ۲۰۰۷؛ براون و جانستون، ۲۰۰۹) و طرفین مذاکره با دقت، آثار استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات قبلی خود را ارزیابی می‌کنند (تان و تورتمن، ۲۰۱۰).

ناتوانی در حل اختلاف‌نظر برای حسابرس و صاحبکار، پیامدهای ناگوار دارد. برای مثال، شکست در دستیابی به توافق، می‌تواند منجر به صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده (مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر) گردد. هر چند صدور گزارش تعدیل شده، موجب کاهش ریسک حسابرسی می‌شود، اما در اغلب موارد روابط بین حسابرس و صاحبکار را بر هم می‌زند و فرصت‌های شغلی حسابرس را هم کاهش می‌دهد. برای صاحبکار هم گزارش تعدیل شده حسابرسی، می‌تواند موجب کاهش بازده و سهم بازار شود و سودآوری آتی آن را به خطر بیندازد (بنت و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین مهارت و آشنایی با استراتژی‌های مذاکره می‌تواند این ریسک‌ها را برای طرفین مذاکره به حداقل برساند.

اگر هر یک از طرفین مذاکره فقط خواسته و منافع خود را در نظر داشته باشند و به آن اصرار ورزند و به اصطلاح استراتژی تحکم^۲ را اتخاذ کنند، نمی‌توانند به توافق برسند و اگر هم به توافق برسند این وضعیت در روابط بعدی حسابرس و صاحبکار اثر سوء خواهد داشت. بنابراین برای دست یافتن به نقطه تعادل و یا توافق نزدیک به نقطه تعادل در بسیاری از موارد طرفین باید از این استراتژی فاصله بگیرند و منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری را برای طرف مقابل بخواهند (مک‌کرکن و همکاران، ۲۰۰۸) و به عبارتی هزینه آن را با امتیازدهی^۳ پرداخت نمایند. بنا به ادعان تان و تورتمن (۲۰۱۰) در این مذاکرات، صاحبکاران انتظار دارند امتیازهایی را از حسابرسان دریافت کنند. مطالعات نیز نشان می‌دهد که در اغلب موارد این حسابرسان هستند که طی مذاکرات فی مابین به صاحبکاران امتیاز می‌دهند (نلسون و همکاران، ۲۰۰۵). هدف

¹ Negotiation

² Contending

³ Concession

حسابرسان از این امتیاز دادن‌ها، افزایش احتمال انجام اصلاحات پیشنهادی است (برگر و همکاران، ۲۰۱۵). البته گاهی به دلیل نگرانی ناشی از قطع رابطه با صاحبکار و در نتیجه کاهش حق‌الزحمه حسابرسی موجب می‌شود دامنه امتیازدهی حسابرسان به حدی گسترش یابد که از انجام اصلاحات پیشنهادی خود هم گذشت کنند. این حد از امتیاز دادن حسابرسان، عواقب وخیمی دارد. برای مثال، کاپلان (۲۰۰۴) معتقد است یکی از دلایل اصلی رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر، کوتاه آمدن حسابرسان در مقابل فشار مدیران در مذاکرات مربوط به اصلاحات صورت‌های مالی (اعطای امتیاز) بوده است.

در محیط اقتصادی ایران نیز مذاکرات حسابرس و صاحبکار موضوع چند پژوهش دانشگاهی بوده است. حساس‌یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) در قالب طرح تحقیق پیمایشی و با نظرخواهی از خبرگان به رتبه‌بندی استراتژی‌های مختلف مذاکره بین حسابرس و صاحبکار (مانند تحکم، حل مسأله، گسترش دستور کار، مصالحه و امتیازدهی) پرداختند و نشان دادند که حسابرسان از استراتژی‌های متفاوتی برای مذاکره با صاحبکار استفاده می‌کنند و در عالم نظرسنجی، استراتژی حل مسأله رتبه اول را دارد. مهرانی و همکاران (۱۳۹۲) با استفاده از طرح پژوهش پیمایشی، تأثیر انعطاف‌پذیری صاحبکار در انتخاب روش‌های حسابداری و نوع رابطه بین حسابرس و صاحبکار (مثبت و صمیمی در مقایسه با منفی و ستیزه‌جویانه) را بر انتخاب استراتژی مذاکره توسط حسابرس، مطالعه کردند و دریافتند انعطاف‌پذیری صاحبکار در انتخاب روش‌های حسابداری موجب می‌شود که حسابرس از استراتژی حل مشکل برای مذاکره استفاده کند. همچنین یافته آنها نشان می‌دهد وجود رابطه مثبت و صمیمی بین حسابرس و صاحبکار موجب می‌شود حسابرس به شدت از استراتژی مجادله دست بکشد، اما تن به سازش هم ندهد؛ بر عکس اگر رابطه بین حسابرس و صاحبکار، منفی و ستیزه‌جویانه باشد، حسابرس به استراتژی مجادله روی می‌آورد. مهرانی و اسکندر (۱۳۹۵) با استفاده از روش پژوهش زمینه‌بنیان به شناسایی عوامل اصلی ایجاد اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار پرداختند که برطرف کردن این اختلاف‌نظرها مستلزم اتخاذ استراتژی مذاکره است. یافته‌های آنها نشان می‌دهد عوامل اصلی مورد اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار که مذاکره را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد، عبارتند از: ۱. علل دانشی (کمبود دانش فنی طرفین مذاکره)، ۲. علل اطلاعاتی (عدم تقارن اطلاعاتی)، ۳. علل ارتباطی (ماهیت کسب و کار صاحبکار) و ۴. علل ابزاری (کیفیت قوانین و استانداردهای حسابداری). در این پژوهش، تأثیر هر یک از این عوامل بر انتخاب استراتژی مناسب مذاکره بررسی نشده و این کار به پژوهش‌های آتی موکول شده است. حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) در قالب پژوهشی پیمایشی، با استفاده از مدل جیبینز و همکاران (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که از بین عوامل اقتضایی، سازوکارهای حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های

مذاکره داشته و محدودیت‌ها و شرایط خارجی نیز کمترین میزان تاثیرگذاری را بر فرایند مذاکره داشته است.

بطور کلی در پژوهش‌های یاد شده، شرایط و نحوه استفاده از استراتژی‌های مختلف مذاکره بطور عمیق بررسی نشده است. علاوه بر این با افزایش نیاز قانونی به خدمات حرفه‌ای حسابرسی و رقابت بین مؤسسات حسابرسی و مسایلی که در سطح جهان درباره تخلفات مالی شرکت‌ها و کوتاهی حسابرسان پیش آمده است، مذاکره حسابرس و صاحبکار در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی به موضوع مهمی تبدیل شده است. با توجه به این که اتخاذ استراتژی امتیازدهی از یک سو می‌تواند ریسک حسابرسی را کاهش دهد و از سوی دیگر کیفیت گزارشگری مالی را بهبود ببخشد، انتظار داریم این استراتژی بیشتر مورد توجه حرفه و اعضای آن قرار گیرد. بررسی همه جانبه استفاده از استراتژی امتیازدهی در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار می‌تواند برای حسابرسان و صاحبکاران، راه‌گشا و ارزنده باشد. بنابراین هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی بر اساس ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند شناخت علمی ما را در حوزه مذاکره حسابرس و صاحبکار گسترش دهد و مسیر بهبود کیفیت گزارشگری مالی را هموار سازد. در ادامه مبانی نظری و تجربی پژوهش، سوال پژوهش، روش پژوهش، یافته‌ها و نتایج پژوهش ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ مذاکرات حسابرس و صاحبکار

مذاکره، فرایندی است که در آن دو یا چند بخش مستقل یا مرتبط ممکن است یک انتخاب مشترک داشته باشند و یا انتخابی نداشته باشند (کیلگور و ادن، ۲۰۱۰). مذاکرات ابزاری برای حل تناقض‌ها هستند، البته آنها تنها راه‌حل تناقض‌ها نیستند، بلکه تناقض‌ها می‌توانند به زور و توسط طرفی که قدرت بیشتری دارد نیز حل شوند (وشرا، ۲۰۱۳). مذاکره یکی از متداول‌ترین روش‌های برقراری ارتباط بین انسان‌هاست که در ادبیات روان‌شناسی و علوم اجتماعی جایگاه ویژه‌ای دارد و در سال‌های اخیر نیز در دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی مورد توجه بوده است. در این راستا حسابرسان و صاحبکاران آنها اغلب برای حل اختلاف‌نظر در مورد تصمیم‌گیری‌های گزارشگری مالی با یکدیگر مذاکره می‌نمایند (براون و جانستون، ۲۰۰۹). مهرانی و اسکندر (۱۳۹۵) معتقدند یکی از مراحل اصلی شکل‌گیری گزارش‌های مالی، فرایند مذاکره‌ای است که حسابرس و شرکت صاحبکار به‌واسطه ایجاد اختلاف‌نظر و تعارض وارد آن می‌شوند. به گفته آنتیل و نیلوف (۱۹۹۱) صورت‌های مالی، محصول مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار است

و مذاکرات به عنوان یک پیوند مهم میان حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی بکار می‌رود (هتفیلد و همکاران، ۲۰۱۰). مروری بر ادبیات مذاکره حاکی از وجود دو نظریه در این زمینه است که در ادامه تشریح می‌شود.

■ نظریه تقابل (مقابله به مثل) و نظریه سطح اشتیاق

زمینه‌های کلی مذاکره و نظریه‌های حاکم بر آن معمولاً در ادبیات روان‌شناسی مورد بررسی قرار گرفته است. تورسکی و کاهنمن (۱۹۷۴) معتقدند مذاکره بین طرفین تحت تاثیر ماهیت و رفتار پیچیده انسانی است و طرفین ممکن است از گرایش‌های روان‌شناختی به منظور دستیابی به نتایج مطلوب در مذاکرات استفاده نمایند (پراولت و کیدا، ۲۰۱۱). بر این اساس نظریه‌هایی در راستای نقش علوم رفتاری و اجتماعی در فرآیند مذاکرات تدوین شده است که نظریه تقابل^۱ (مقابله به مثل) و نظریه سطح اشتیاق^۲ در این رابطه است.

نظریه تقابل یک نظریه روان‌شناختی است که بر اساس آن افراد احساس می‌کنند که باید به نحوی رفتار کنند که با خود آنها برخورد شده است (سیالدینی، ۲۰۰۱). تقابل مثبت اشاره به تلافی اعمال مهربانانه با مهربانی دارد. تقابل منفی به تلافی اعمال نامهربانانه با بی‌مهری اشاره دارد. بر اساس نظریه تقابل، استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط یک طرف به بکارگیری استراتژی امتیازدهی توسط طرف دیگر منجر می‌شود. در مقابل، نظریه سطح اشتیاق درک مذاکره‌کننده از حریف و چگونگی اثر این احساس را بر اهداف مذاکره تشریح می‌نماید (برگنر و همکاران، ۲۰۱۵). درک طرف مقابل یکی از عناصر مهم در چانه‌زنی است (تامسون و هستی، ۱۹۹۰) و اقدام وی می‌تواند انتظارات دو طرف مذاکره را برای یک نتیجه دلخواه تغییر دهد (لاریک و همکاران، ۲۰۰۹). اگر طرف مقابل قوی باشد طرف مقابل بر انتظارات شخصی خود تکیه کرده و به دنبال رسیدن به نتیجه است و اگر حریف ضعیف باشد طرف مقابل بیشتر به دنبال نتایج مطلوب خودش خواهد بود (میچنر و همکاران، ۱۹۷۵).

استدلال‌هایی در نظریه‌های تقابل و سطح اشتیاق وجود دارد که چگونه طرفین مذاکره به استراتژی‌های مخالفت طرف مقابل، واکنش نشان می‌دهند. بر اساس نظریه تقابل انتظار می‌رود که حسابرسان در واکنش به مخالفت صاحبکاران، با احتمال کمتری امتیاز واگذار کنند. با این حال، طبق نظریه سطح اشتیاق حسابرسان در واکنش به مخالفت صاحبکاران، بیشتر امتیاز واگذار می‌کنند (برگنر و همکاران، ۲۰۱۵). آنها همچنین نشان دادند نظریه سطح اشتیاق رفتارهای حسابرسان را زمانی که صاحبکار اهل مشاجره است، پیش‌بینی می‌نماید. بنابراین، استدلال نظریه سطح اشتیاق بر خلاف نظریه تقابل است، یعنی این که استراتژی‌های مخالفت (واگذاری امتیاز)

¹ Reciprocity Theory

² The level-of-Aspiration Theory (LOA)

توسط یک طرف با استراتژی‌های واگذاری (مخالفت) طرف دیگر مواجه می‌شوند و به عبارتی استراتژی امتیازدهی با نظریه سطح اشتیاق انطباق بیشتری دارد.

■ استراتژی امتیازدهی و عوامل موثر بر آن

در آغاز مذاکرات، صورتهای مالی حسابرسی نشده صاحبکار، به عنوان حرکت باز (حرکت اول)^۱ عمل نموده و یک عامل کلیدی بر اقدامات طرف دیگر است و اغلب موجب پیش‌بینی وضعیت اقدام‌کننده اول در طی بقیه مذاکرات می‌شود (هتفیلد و همکاران، ۲۰۱۰). هنگامی که مذاکرات رو به جلو پیش می‌رود، سیگنال حاصل از صاحبکار ممکن است روشن شود. به عنوان نمونه، چنانچه صاحبکار به صراحت از اصلاح پیشنهادی حسابرس خودداری کند، آنگاه حسابرس احتمالاً صاحبکار را به عنوان مخالف (استراتژی تحکم^۲) می‌بیند. از سوی دیگر، اگر صاحبکار با اصلاح پیشنهادی حسابرس اعلام موافقت کند، حسابرس احتمالاً صاحبکار را به عنوان امتیازدهنده^۳ می‌بیند (انجی و تان، ۲۰۰۳). بنابراین در یک محیط مذاکره، این اعمال مخالفت و واگذاری‌ها (از طرف حسابرس و صاحبکار) به عنوان استراتژی تلقی می‌شوند. به گفته مک‌کرکن و همکاران (۲۰۱۱) مبانی نظری مرتبط با موضوع مذاکره نشان‌دهنده دو نوع عمده از استراتژی‌های مذاکره می‌باشد. استراتژی‌های توزیعی (برد - باخت)^۴ شامل تحکم، امتیازدهی و مصالحه^۵ که بر تقسیم منافع ثابت بین طرفین مذاکره تمرکز دارد، به گونه‌ای که فقط یکی از طرفین برنده می‌شود. در حالی که استراتژی‌های ترکیبی (برد - برد)^۶ شامل افزایش و توسعه منافع هر دو طرف از طریق بهره‌مندی از مزایای متعادل‌سازی، گسترش دستور کار^۷ یا از طریق حل و فصل مشترک مسأله^۸ می‌باشد، طوری که در نتیجه آن هر دو طرف در وضع بهتری قرار گیرند.

استراتژی امتیازدهی در میان استراتژی‌های مذاکره مهمترین استراتژی است، چون به ایجاد یک جو مناسب برای حل مسائل موجود کمک می‌کند (ازمی و هونگ، ۲۰۱۴). استراتژی امتیازدهی که نقطه مقابل استراتژی تحکم می‌باشد شامل تغییر موضع خود به گونه‌ای است که در نتیجه آن منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری برای طرف مقابل حاصل شود (گیبینز و

¹ Opening (or first) Move

² Contending

³ Concessionary

⁴ Distributive (win-lose) Negotiation Strategies

⁵ Compromising

⁶ Integrative Strategies (win-win)

⁷ Expanding the Agenda of Issues

⁸ Problem Solving

همکاران، ۲۰۰۷). بر این اساس اقداماتی نظیر امتیازدهی و ارائه اطلاعات می‌تواند در ایجاد محیط توأم با همکاری کمک نماید.

در خصوص استراتژی‌های مورد استفاده در مذاکرات حسابرسان و صاحبکار و امتیازدهی بین آنها، صرف‌نظر از اصلاحات صورت‌های مالی، شروع پژوهش‌ها به سه دهه پیش برمی‌گردد. آنتیل و نیلیوف (۱۹۹۱) مذاکرات حسابرسان و صاحبکار در مورد اصلاحات صورت‌های مالی را از ابتدا تا صدور گزارش حسابرسانی مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند نتیجه صورت‌های مالی بستگی به نوع مذاکره حسابرسان دارد و امتیازدهی می‌تواند نتیجه مذاکرات را تحت تاثیر قرار دهد. استراتژی امتیازدهی از نظر حسابرسان با هدف وادار کردن صاحبکار به دادن امتیازات بیشتر به حسابرسان اتخاذ می‌گردد. به عنوان نمونه وقتی حسابرسان از برخی از اصلاحات کم‌اهمیت صرف‌نظر می‌کند، صاحبکار نیز تشویق می‌شود تا اصلاحات پیشنهادی با اهمیت را بپذیرد و به این ترتیب سطح تفاهم و توافق بین طرفین افزایش می‌یابد (سانچز و همکاران، ۲۰۰۷). به گفته آنجی و تان (۲۰۰۳) در شرایطی که صاحبکاران از استراتژی امتیازدهی استفاده کنند، حسابرسان نیز تمایل به انجام مقابله به مثل خواهند داشت. با این حال حسابرسان می‌دانند که بکارگیری تاکتیک شروع با موضع برتر و سپس کوتاه آمدن از آن نشانه غیرحرفه‌ای بودن است.

بر خلاف حسابرسان، صاحبکاران برای استفاده از این استراتژی تمایل بیشتری نشان می‌دهند تا بتوانند موضوعات گزارشگری را به حالت تعادل درآورند. در این مسیر سانچز و همکاران (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که مدیران مالی وقتی در طول فرآیند مذاکره با رویکرد امتیازدهی مواجه می‌شوند، اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را آسان‌تر می‌پذیرند. این استراتژی برای حفظ رضایت صاحبکار موثر است و او را تشویق به همکاری در انجام اصلاحات با اهمیت می‌کند. همچنین تان و تورتمن (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که استراتژی امتیازدهی از طریق تاثیر بر رضایت صاحبکار، می‌تواند منجر به تمایل مدیریت به ادامه رابطه با حسابرسان گردد.

بر اساس آنچه که گذشت و با مروری بر مبانی نظری و تجربی پژوهش، برخی از عواملی که بر فرایند اتخاذ استراتژی امتیازدهی تاثیرگذار است در چهار بعد شامل ویژگی‌های رفتاری، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای، نظام راهبری (کمیته حسابرسانی) و جنسیت به شرح زیر بیان می‌گردد.

ویژگی‌های رفتاری: مذاکره ابزاری برای برقراری ارتباط بین انسان‌هاست که در ادبیات روان‌شناسی و علوم اجتماعی، بطور خاص و با تاکید بر ویژگی‌های رفتاری و قابلیت‌های شخصی مورد مطالعه قرار گرفته و در سال‌های اخیر نیز در دانش و حرفه حسابداری و حسابرسانی مورد توجه قرار گرفته است. نحوه رفتار، تفکر، احساسات، تخصص و تجربه مذاکره‌کننده بر نتایج مذاکرات و نوع استراتژی اتخاذ شده تاثیرگذار است. بر اساس مبانی نظری و تجربی، بعد

ویژگی‌های رفتاری شامل عوامل رفتار زمانی^۱، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، تجربه و فنون مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار می‌باشد که در ادامه تبیین می‌گردند.

رفتار زمانی: پژوهش‌های تجربی مختلفی به بررسی تغییرات رفتاری طرفین مذاکره در فاصله زمانی مذاکره پرداخته‌اند و رفتار طرفین مذاکره را به صورت واگذاری امتیازهای بزرگ در ابتدا یا پایان مذاکرات و یا در قالب امتیازهای متعدد و کوچک بدون نقطه زمانی مشخص و به صورت تدریجی از ابتدا تا پایان مذاکرات می‌دانند و آنها را منطبق بر نظریه‌های روان‌شناسی و رفتاری مثل نظریه تکیه‌گاه^۲ یا نظریه تقابل در نظر می‌گیرند (سان و همکاران، ۲۰۱۵؛ برگنر و همکاران، ۲۰۱۵). در زمینه بررسی استراتژی امتیازدهی بیشتر پژوهش‌ها به میزان امتیازهای واگذار شده بین طرفین پرداخته‌اند و زمان واگذاری امتیازها کمتر مورد توجه قرار گرفته است. زمان واگذاری امتیازها از شاخص‌های مهم در استراتژی امتیازدهی است. از نظر زمان‌بندی واگذاری امتیازها در طول فرایند مذاکره سه استراتژی مطرح است: استراتژی شروع^۳، که در آن واگذاری امتیازها در شروع مذاکره بیشتر است و رفته رفته کمتر می‌شود. استراتژی تدریجی^۴، که واگذاری امتیازها به تدریج صورت می‌گیرد (ارائه امتیاز در طول مذاکرات) و استراتژی پایانی^۵، که واگذاری امتیازها در ابتدا ناچیز است و بیشتر آنها به پایان مذاکرات موکول می‌شود (سان و همکاران، ۲۰۱۵).

هر یک از طرفین می‌توانند یکی از استراتژی‌ها را انتخاب کنند. انتخاب استراتژی شروع برای صاحبکاران و انتخاب استراتژی پایانی برای حسابرسان مناسب است و انتخاب استراتژی تدریجی می‌تواند از سوی هر دو طرف صورت گیرد (سان و همکاران، ۲۰۱۵). با توجه به این که صاحبکار با آیین رفتار حرفه‌ای، شبیه حسابرس کنترل نمی‌شود، بنابراین احتمال بیشتری دارد که در حرکت‌های آغازین خود، که احتمالاً با مقاومت حسابرس مواجه می‌شود، انعطاف‌پذیری بیشتری از خود نشان دهد (بیم و کیدا، ۲۰۰۷) و امتیاز واگذار نماید (استراتژی شروع). در این راستا بیم و کیدا (۲۰۰۷) دریافته‌اند که حسابرسان نسبت به صاحبکاران یک دامنه محدودتر واگذاری امتیاز دارند و آنها به دلیل محدودیت‌های قانونی، انعطاف‌پذیری کمتری نسبت به صاحبکار در مذاکرات دارند و همچنین به دلیل اثرات منفی‌تر عدم دستیابی به توافق برای صاحبکار، صاحبکار انگیزه بیشتری برای حل مسئله و دستیابی به راه حل دارد و اوست که در شروع به موقعیت حسابرس حرکت می‌کند.

¹ Timing Behaviour

² Anchoring Theory

³ Start Strategy

⁴ Gradual Strategy

⁵ End Strategy

حسابرسان در شروع مذاکرات برای جلوگیری از پیش‌دستی صاحبکار در امتیاز گرفتن جهت انجام اصلاحات کمتر، استراتژی بسته‌ای را به کار گرفته و از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه نمی‌آیند (بیم و کیدا، ۲۰۰۷). بنابراین حسابرسان امتیازهای بزرگ را در شروع کار به صاحبکار نخواهند داد و ابتدا اصلاحات پیشنهادی را می‌دهند و سپس با رسیدن به انتهای مذاکرات آن‌را محدود و متناسب می‌کنند (استراتژی پایانی). از سوی دیگر صاحبکاران در وضعیت اولیه با وجود مقابله اولیه، به تدریج انعطاف‌پذیر شده و امتیازهای بزرگ‌تری را پیشنهاد می‌دهند (استراتژی شروع). نتایج پژوهش تان و تورتمن (۲۰۱۰) و تسه و همکاران (۲۰۱۲) نیز در این راستا است. آنها نشان دادند اگر حسابرسان از استراتژی پایانی نسبت به استراتژی شروع استفاده کنند، امتیازات بیشتری را از صاحبکاران خواهند گرفت. بنت و همکاران (۲۰۱۵) نیز نشان دادند فشار زمانی ابتدا صاحبکاران را مجبور به واگذاری امتیاز و با گذشت زمان فشار بیشتری بر حسابرسان وارد می‌نماید. چنگ و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند اگر حسابرسان قبلاً از یک استراتژی امتیاز شروع استفاده کرده باشند، آماده ارائه امتیازات بیشتر نسبت به استراتژی امتیاز پایان می‌گردند. نتایج آنها همچنین نشان داد که استراتژی مذاکره قبلی حسابرسان بر استراتژی‌های مذاکراتی صاحبکاران در سال جاری نیز تاثیر دارد.

سبک ارتباط: پژوهش‌های روان‌شناسی بر نقش احساسات درونی افراد در مذاکرات تاکید می‌نمایند (ون کلیف و همکاران، ۲۰۰۴). اتخاذ سبک ارتباط ستیزه‌جویانه^۱ یا مشارکتی^۲ در طول مذاکرات ممکن است، روش دیگری برای حسابرس باشد تا صاحبکار را متقاعد سازد که یک روش حسابداری ترجیحی را به کار گیرد. پرداختن به سبک ارتباط اغلب شامل نمایش احساسات با استفاده از اظهارات عاطفی است. مثلاً در یک سبک مشارکتی می‌توان از جمله‌هایی که تأثیر مثبتی را به وجود می‌آورد، مانند "من واقعاً معتقدم که ما در حال پیشرفت خوبی هستیم"، استفاده نمود، در حالی که در سبک ستیزه‌جویانه از عباراتی استفاده می‌شود که آثار منفی بیشتری دارند، مانند "بیایید وقت هم را تلف نکنیم." (پراولت و کیدا، ۲۰۱۱).

پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی نیز نقش ارتباطات و احساسات را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این راستا مورنو و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که واکنش‌های عاطفی می‌توانند بر مدیران تأثیرگذار باشند تا گزینه‌های سرمایه‌گذاری را با سود کمتری انتخاب کنند. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند، مذاکرات حسابرس و صاحبکار ممکن است شامل تبادل احساسات مثبت و منفی در میز مذاکره باشد (بتی و همکاران، ۲۰۰۱؛ مک‌کرکن و همکاران، ۲۰۰۸). به گفته بارون (۱۹۹۰) احساسات مثبت موجب افزایش امتیازدهی می‌شود و در مقابل فورگاس (۱۹۹۸) نیز

¹ Contentious Relationship Style

² Cooperative

بیان می‌کند احساسات منفی امتیازدهی را کاهش می‌دهد. پژوهش‌های روان‌شناسی پیشین نشان می‌دهند که سبک ارتباط مشارکتی ممکن است به حسابرس برای رسیدن به نتیجه مذاکرات دلخواه کمک کند. به عنوان نمونه، نظریه تعمیم اجتماعی^۱ نشان می‌دهد که احساسات می‌توانند آزادانه از یک مذاکره‌کننده به دیگری منتقل شوند (لوی و نیال، ۱۹۹۳). این موضوع نشان می‌دهد صاحبکارانی که با حسابرسانی که احساسات مثبتی را تجربه می‌کنند، مذاکره می‌نمایند، امتیازات بیشتری به دست می‌آورند. نتایج پژوهش پراولت و کیدا (۲۰۱۱) نشان داد صاحبکاران بطور قابل توجهی امتیاز کمتری را به حسابرسان با سبک ستیزه‌جویانه واگذار می‌کنند و آنها حسابرسی و فرایند مذاکره را مطلوب ارزیابی نمی‌کنند و این موضوع نشان می‌دهد احتمال کمتری وجود دارد که آنها حسابرس فعلی را برای حسابرسی آینده انتخاب نمایند.

بطور کلی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که احساسات مثبت ایجاد شده، موجب افزایش استفاده از سبک‌های مشارکتی و در نتیجه منجر به ایجاد امتیاز بیشتر در مذاکره می‌شود (بارون، ۱۹۹۰؛ پیترونی و همکاران، ۲۰۰۹). سبک ارتباط ستیزه‌جویانه ممکن است منجر به امتیازات بیشتری از سوی طرف دیگر مذاکره شود. به عنوان نمونه نظریه خودمراقبتی^۲ بلامستر و همکاران (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که طرفین ممکن است برای پایان دادن به مذاکره مقهورانه، به یک حریف عصبانی امتیاز واگذار کنند.

روش و نحوه مذاکره: هریک از طرفین مذاکره برای این که بتوانند امتیاز بگیرند، ممکن است از روش مذاکره‌ای^۳ استفاده نمایند که امتیاز کمتری دهند. به گفته پراولت و کیدا (۲۰۱۲) حسابرسان می‌توانند هر مساله حسابرسی را به صورت تکی مذاکره کنند، یا آن مسائلی که تشخیص داده‌اند را جمع‌آوری کرده و آنها را بطور همزمان با صاحبکار مذاکره کنند. در واقع حسابرسان می‌توانند یک روش مذاکره همزمان^۴ و یا متوالی^۵ را انتخاب نمایند. به عنوان نمونه گیبینز و همکاران (۲۰۰۱) نتایج مذاکرات برخی از شرکای حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و دریافته‌اند که در ۳۹ درصد از موارد، چندین مساله در یک جلسه مذاکره حل و فصل شده بود. هتفیلد و همکاران (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که حسابرسان در حدود نیمی از موارد، مسائل مورد مذاکره را بطور همزمان حل و فصل می‌کنند. پراولت و کیدا (۲۰۱۲) دریافته‌اند که یک مذاکره همزمان، موجب گرفتن امتیازات بیشتری از صاحبکاران می‌شود و همچنین، نگرش‌های بهتری را نسبت به حسابرسان ایجاد می‌کند. آنها اندازه و اهمیت مسائل مورد مذاکره را نیز مورد بررسی

¹ Social Contagion Theory

² Self Regulation Theory

³ Negotiation Method

⁴ Simultaneous

⁵ Consecutive

قرار دادند و دریافتند هنگامی که مسائل بزرگ‌تر در ابتدا ارائه می‌شوند، امتیازات داده شده خیلی بیشتر هستند. به گفته پرویت و کارنوال (۱۹۹۳) در زمانی که استراتژی همزمان اتخاذ می‌شود و حسابرسان چندین اصلاحیه را در یک جلسه مطرح می‌نمایند، بر اساس نظریه مقابله به مثل، صاحبکاران به صورت استراتژیک بر سر یک میحی که اول ارائه می‌شود بیشتر چانه می‌زنند، تا بر سر مسایل دیگر از حسابرسان امتیازهای بیشتری بگیرند.

تجربه و فنون مذاکره حسابرس: تجربه مذاکره^۱، برای دستیابی به نتایج بهتر مذاکره کمک می‌کند (تامسون و هستی، ۱۹۹۰). مورنیگان و همکاران (۱۹۹۹) معتقدند که آموزش‌های دریافتی در مورد مسائل مفهومی، وظایف مذاکره و تجزیه و تحلیل منجر به افزایش توانایی در فرایند مذاکره می‌شود. بارتوس (۱۹۷۷) اشاره می‌نماید که مذاکره‌کنندگان ماهر در بیان پیشنهاد خود بسیار مراقب هستند. تامسون و هستی (۱۹۹۰) نیز نشان دادند مذاکره‌کنندگان باتجربه، کمتر از استراتژی امتیازدهی استفاده می‌کنند و پیشنهادهای ارائه می‌دهند که به نظر طرف دیگر ارزش کمتری دارد و قادر هستند نسبت به مذاکره‌کنندگان کم تجربه، به منابع بیشتری استناد کنند. پژوهش‌های حسابرسی نیز شواهدی را سازگار با این استدلال فراهم می‌کنند که تجربه حسابرسی، با شناخت استراتژی‌های مذاکره برای استفاده در طول مذاکرات حسابرس و صاحبکار همراه است (فو و همکاران، ۲۰۱۱).

قابلیت‌های شخصی نظیر داشتن تخصص، شناخت و تجربه مذاکره در فرآیند و نتیجه آن تاثیرگذار است (حساس‌یگانه و بیگلر، ۱۳۹۴). یک حسابرس کم تجربه به احتمال زیاد از استراتژی‌های لازم برای برخورد با یک صاحبکار دارای سبک مذاکره ستیزه‌جو، آگاهی کمتری دارد و بنابراین با احتمال بیشتری با صاحبکار موافقت می‌کند. در مقابل، یک حسابرس باتجربه مذاکره بالا، احتمالاً شناخت بیشتری درباره استراتژی‌های مربوط به چگونگی برخورد با صاحبکاران در زمینه مذاکرات مربوط به قرارداد حسابرسی دارد (براون و جانستون، ۲۰۰۹). به گفته گیبینز و همکاران (۲۰۰۱) مذاکره در مورد موضوعات حسابداری به عنوان جزء لاینفک حسابرسی، فرایندی پیچیده و زمان‌بر می‌باشد و به تخصص حسابرس بستگی دارد. مک‌کرکن و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند هرچه تخصص حسابرس بیشتر باشد، به دلیل درک بهتر موضوعات و دارا بودن توان بالا در متقاعدسازی طرف مقابل، قدرت حسابرس برای دستیابی به نتایج دلخواه بیشتر خواهد بود.

انتظار می‌رود که حسابرسان کم تجربه‌تر در مورد رضایت صاحبکاران بیشتر نگران باشند و در فرایند مذاکره با صاحبکار بیشتر از استراتژی امتیازدهی استفاده نمایند. فو و همکاران (۲۰۱۱)

^۱ Negotiation Experince

نشان دادند حسابرسی که تجربه مذاکره دارند در برخورد با صاحبکارانی که مجادله‌گر هستند، امتیازات بیشتری نسبت به حسابرسان فاقد تجربه مذاکره دریافت می‌کنند و در برخورد با صاحبکاران سازش‌کار داشتن تجربه مذاکره تاثیر چندانی برای حسابرسان در امتیازگیری از صاحبکاران ندارد. بر این اساس می‌توان استدلال کرد که تجربه مذاکره حسابرسان و سبک مذاکره صاحبکار، در تعامل هستند.

براون و جانستون (۲۰۰۹) دریافتند که حسابرسان باتجربه نسبت به حسابرسان کم‌تجربه، در برابر فشارهای وارده صاحبکار از توان مقاومت بیشتری برخوردار هستند و تمایلی به دادن امتیاز به صاحبکار ندارند و به همان نسبت نیز نتایج حاصل از مذاکرات آنها محافظه‌کارانه‌تر است. آنها همچنین نشان دادند حسابرسان کم‌تجربه در زمینه مذاکره، که با صاحبکاران ریسک‌پذیر مواجه می‌شوند، در مقایسه با حسابرسان با تجربه، بیشتر از استراتژی امتیازدهی استفاده می‌کنند. مک کرکن و همکاران (۲۰۱۱) نیز نشان دادند مدیران حسابرسی در مقایسه با شرکا تمایل بیشتری به استراتژی‌های ترکیبی و امتیازدهی دارند و رغبتی به استفاده از استراتژی رقابتی ندارند. یافته‌های تورتمن و همکاران (۲۰۰۵) حاکی از آن است که تجربه حسابرسی (نه تجربه منحصر به مذاکره) بر قضاوت‌های مربوط به برنامه‌ریزی مذاکره تاثیرگذار است و حسابرسان باتجربه، بیشتر برای کاهش امتیاز برنامه‌ریزی کرده و انتظار می‌رود نتایج مطلوب بدست آورند.

انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار: انعطاف‌پذیری^۱ بیانگر فدا کردن منافع خود به منظور بهره‌مندی دیگران یا حداقل کم‌اهمیت جلوه دادن منافع خود برای رضایت طرف مقابل می‌باشد (گودوین، ۲۰۰۲). به گفته هتفیلد و همکاران (۲۰۰۷) حسابرسان وقتی به انعطاف‌پذیری صاحبکاران نسبت به موضع اولیه آنها پی می‌برند از استراتژی‌های مصالحه و امتیازدهی استفاده خواهند کرد. گیبینز و همکاران (۲۰۰۷) معتقدند زمانی که حسابرس با یک صاحبکار انعطاف‌ناپذیر مواجه شود، احتمال بیشتری دارد که از تاکتیک‌های متضاد استفاده کند و کمتر از تاکتیک‌های سازش بهره گیرد. در این راستا هتفیلد و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند در صورتی که حسابرسان به جای یک صاحبکار مجادله‌گر با یک صاحبکار منعطف روبرو شوند، احتمال امتیازدهی حسابرسان افزایش خواهد یافت. مهرانی و همکاران (۱۳۹۲) نیز نشان دادند زمانی که روابط خوبی میان طرفین وجود دارد، حسابرس به شدت استفاده از استراتژی مجادله را کاهش خواهد داد، اما دست به سازش هم نمی‌زند. آنها همچنین نشان دادند انعطاف‌پذیری صاحبکار به شدت بر استراتژی حسابرس تاثیرگذار است. بیم و کیدا (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که صاحبکاران در زمان مواجهه با تضاد، نسبت به حسابرسان انعطاف‌پذیری بیشتری دارند و اهداف

^۱ Flexibility

و محدودیت‌های حسابرس را با دقت بیشتری مورد ارزیابی قرار می‌دهند و به استفاده از تاکتیک‌هایی گرایش دارند که امتیازاتی برای آنها در پی داشته باشد.

تضاد بین حسابرس و صاحبکار سرشار از فشار‌های صریح و ضمنی است. منظور از فشار صریح تهدید طرف مقابل یا رفتار رقابتی (تحکم) است و فشار ضمنی مربوط به وجود سایر عوامل مانند حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی یا ویژگی‌های ارتباطی دیگر است که یکی از طرفین را در موقعیت بهتری نسبت به دیگری قرار می‌دهد (بیگلر، ۱۳۹۴). انتظار می‌رود فشار صاحبکار منجر به امتیازدهی حسابرسان شود. بسیاری از اصلاحات اخیر در حوزه حسابرسی و حسابداری به دنبال کاهش توانایی صاحبکاران برای فشار به حسابرسان، افزایش توانایی حسابرسان برای مقاومت در برابر فشار صاحبکار و حفاظت از حسابرسان در مقابل فشار صاحبکار می‌باشند (نلسون و همکاران، ۲۰۰۵). در این راستا، کادوس و همکاران (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان اغلب قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که با نتیجه موردنظر صاحبکار همخوانی داشته باشد و اگر فشار صاحبکار وجود داشته باشد، میزان امتیازدهی حسابرسان افزایش خواهد یافت. پژوهش آنها نشان داد در غیاب فشار صاحبکار، اصلاحات پیشنهادی حسابرسان بزرگ‌تر خواهد بود و میزان صرف‌نظر کردن از این اصلاحات (امتیازدهی) کاهش خواهد یافت.

مذاکرات قبلی و روابط گذشته: بر اساس ادبیات مذاکره در متون روان‌شناسی اجتماعی و رفتار سازمانی، مذاکرات نادر و استثنایی نیست و مذاکرات قبلی، مذاکرات بعدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این ادبیات اشاره می‌کنند که مذاکرات رویدادهای جداگانه نیستند و باید به عنوان فعالیت متقابل شناخته شوند (تامسون و همکاران، ۲۰۱۰). به عبارتی اطلاعات مربوط به طرف مذاکره، انتظارات مربوط به اقدامات آینده او را فراهم می‌آورد. مذاکرات حسابرسان و صاحبکاران نیز اغلب بیش از یک بار اتفاق می‌افتد (گیبینز و همکاران، ۲۰۰۱) و هر دو طرف در مورد نحوه رفتار طرف دیگر در یک مذاکره شناخت دارند.

تعامل قبلی با طرف مقابل یک مزیت در مذاکرات محسوب می‌شود، چرا که آگاهی از انگیزه‌های طرف مقابل، عدم اطمینان را کاهش می‌دهد. بنابراین مذاکره‌کننده می‌تواند رفتار خود را با انتظارات از طرف مقابل تنظیم نموده و احتمال دستیابی به اهداف مذاکره را افزایش دهد. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که نتایج مذاکره بطور قابل توجهی تحت تأثیر تجارب قبلی چانه‌زنی قرار می‌گیرد (اکنور و همکاران، ۲۰۰۵) و مذاکره‌کننده‌ای که انتظار دارد با حریفی روبرو شود که در مذاکرات گذشته، استراتژی توزیعی (تحکم، امتیازدهی و مصالحه) اتخاذ نموده، یک نگرش منفی از اهداف طرف مقابل خود پیدا می‌کند و یک استراتژی بیشتر تحکمی یا رقابتی

¹ Pressure

اتخاذ می‌کند و در کل مذاکره ادامه می‌یابد (تنیسلی و همکاران، ۲۰۰۲). با گسترش این فرضیه به محیط حسابرس و صاحبکار، این احتمال وجود دارد که حسابرسان برای مذاکرات آماده شوند و موضع پیش از مذاکره را بر اساس مذاکرات قبلی با صاحبکار انتخاب کنند. به عنوان نمونه، اگر تعاملات قبلی حسابرس با صاحبکار مجادله‌ای بوده باشد، آنگاه ممکن است حسابرس انتظار یک مذاکره دشوار را داشته باشد و بنابراین احتمال دارد که یک موضع قوی و مجادله‌ای برای جلوگیری از رسیدن صاحبکار به نتیجه دلخواه، اتخاذ نماید (براون و رایت، ۲۰۰۸). این موضوع در مذاکرات حسابرس و صاحبکار مهم است، زیرا یکی از ویژگی‌های قرارداد حسابرسی این است که روابط حسابرس و صاحبکار برای چند دوره زمانی باشد (لیبی و لوفت، ۱۹۹۳). آگاهی از روند مذاکره گذشته هم برای حسابرس و هم صاحبکار بسیار مهم است، طوری که آنها بهتر می‌توانند پیش‌بینی کنند که چه استراتژی‌هایی را طرف قرارداد در دوره فعلی، ممکن است اتخاذ کند (چنگ و همکاران، ۲۰۱۷).

گیبینز و همکاران (۲۰۰۱) مدلی از مذاکره حسابرس و صاحبکار را بطور خاص به رسمیت می‌شناسند که در آن حسابرسان و صاحبکاران به مذاکره بیش از یک دوره و در مورد مسائل مختلف، که نتایج مذاکرات قبلی و دوره جاری را می‌تواند تحت تاثیر قرار دهد، می‌پردازند. آنها تاریخ ارتباط حسابرس و صاحبکار را در روند حل مسائل بسیار با اهمیت ارزیابی کردند. چنگ و همکاران (۲۰۱۷) نیز بیان می‌کنند که معیار عمل برای حسابرسان این است که آنها باید در زمان نزدیک شدن به مذاکرات فعلی، ظرفیت مذاکرات آینده بین خود و مدیریت صاحبکار را در نظر بگیرند. همچنین به گفته آنها امتیازاتی که توسط حسابرسان در دوره مذاکرات قبلی داده شده است، بر قضاوت صاحبکاران برای مذاکره حسابرسی سال جاری اثر می‌گذارد.

قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای: اصول و استانداردهای حسابداری تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح و نیز اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای از عوامل بیرونی و غیرقابل کنترل در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار است. در حوزه موضوع مذاکره بین طرفین، ممکن است استانداردهای شفاف و یا مبهمی وجود داشته باشد که بر فرایند مذاکرات و تاکتیک طرفین اثر خواهد داشت (گیبینز و همکاران، ۲۰۰۱). بر اساس مبانی نظری و تجربی بعد قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای شامل عواملی مانند قدرت و چانه‌زنی، اظهار نظر حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان می‌باشد که بر نوع استراتژی حسابرس و استراتژی امتیازدهی، اثرگذار بوده که در ادامه تبیین می‌گردند.

قدرت و چانه‌زنی: مبانی تجربی موضوع مذاکره نشان می‌دهد که مذاکره‌کننده قوی‌تر در طول مذاکره امتیاز کمتری خواهد داد (رابین و براون، ۱۹۷۵) و همچنین انتظار دریافت امتیازات بیشتری را خواهد داشت. علاوه بر این رفتار واگذاری امتیاز کمتر توسط حسابرسان، ممکن است

به دلیل قدرت ناشی از تهدید به گزارش تعدیل شده در مذاکرات باشد. هر چند ممکن است حسابرسان به استفاده از این تاکتیک‌ها، به دلیل اثر منفی بر روابط حسابرس و صاحبکار، بی‌میل باشند. در این راستا بامبر و ایر (۲۰۰۷) نشان دادند حسابرسان با تخصص و شهرت بالا، احتمالاً کمتر صاحبکاران خود را می‌پذیرند.

سان و همکاران (۲۰۱۵) و مک‌کرکن و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند بر اساس نظریه قدرت چانه‌زنی^۱، حسابرس به احتمال زیاد از استراتژی پایان، بیشتر از استراتژی شروع استفاده می‌کند (با توجه به قدرت چانه‌زنی قوی‌تر حسابرس)، در حالی که عکس آن برای صاحبکاران صادق است. نظریه قدرت چانه‌زنی بیان می‌کند طرفی از مذاکره که قدرت چانه‌زنی بیشتری دارد احتمالاً از استراتژی‌های سخت در مذاکره استفاده می‌کند و طرفی که قدرت کمتری دارد از استراتژی نرم استفاده خواهد کرد. به گفته سالتریو (۲۰۱۲) چون حسابرسان در مذاکره نسبت به صاحبکاران قدرت مذاکره بیشتری دارند، طبق نظریه چانه‌زنی حسابرسان امتیازات بزرگ را در ابتدای مذاکره واگذار نمی‌کنند و اگر حسابرسی بخواهد این کار را انجام دهد از استراتژی پایانی استفاده خواهد کرد.

اظهار نظر حسابرسی: قبل از انتشار یک گزارش تعدیل شده، حسابرس و صاحبکار باید هرگونه عدم توافق را در خصوص اصلاحات صورت‌های مالی و افشاء حل کنند. اگر این مسائل حل نشوند و حسابرس اعتقاد داشته باشد که صورت‌های مالی به نحو با اهمیتی تحریف شده‌اند، او ملزم به ارائه اظهار نظر تعدیل شده خواهد شد، در حالی که طرفین احتمالاً انگیزه‌هایی برای حل مسائل که منجر به یک گزارش تعدیل شده نشود، داشته باشند. به توافق نرسیدن در مذاکره، برای هر یک از طرفین اثر متفاوتی دارد. برای صاحبکار اظهار نظر تعدیل شده احتمالاً اثرات منفی مثل کاهش قیمت سهام، اثر نامطلوب بر تصمیم‌گیرندگان، کاهش سودآوری آتی و افزایش هزینه سرمایه خواهد داشت، بنابراین صاحبکار انگیزه زیادی برای اعطای امتیاز دارد، تا جلوی این اثرات منفی را بگیرد. برای حسابرس این نوع گزارش علی‌رغم این که ریسک حسابرسی و هزینه‌های دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد، اما پیامدهایی از جمله ریسک از دست دادن صاحبکار را دارد (لودر و همکاران، ۱۹۹۲)، که البته این ریسک در موسسات حسابرسی بزرگ که درگیر چندین کار حسابرسی هستند قابل پذیرش است (بنت و همکاران، ۲۰۱۵). دست نیافتن به توافق، بطور بالقوه برای صاحبکار نسبت به حسابرس نامطلوب‌تر است و این به موقعیت برتر مذاکره‌ای حسابرس نسبت به صاحبکار منجر می‌شود. بر این اساس حسابرس از گزارش حسابرسی می‌تواند به عنوان اهرمی جهت کسب امتیاز استفاده نماید. در این راستا پراولت و کیدا (۲۰۱۱) نشان

^۱ Bargaining Theory

دادند تهدید به صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده، منجر به امتیازات قابل توجه می‌شود. از آنجا که بازارهای مالی ممکن است واکنش منفی نسبت به بندهای شرط حسابرسی داشته باشند (لودر و همکاران، ۱۹۹۲)، صاحبکاران انگیزه‌ای برای جلوگیری از چنین گزارشی دارند و ممکن است تسلیم حسابرسی شوند که از چنین گزارشی را ارائه می‌نمایند.

تاکتیک تهدید به صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده، به دلیل عواقب شدید آن، احتمالاً باعث می‌شود صاحبکار امتیازات قابل توجهی را به عنوان وسیله‌ای برای آرام کردن حسابرس و اجتناب از اظهارنظر تعدیل‌شده ارائه دهد. در موارد خاص، صدور یک اظهارنظر تعدیل‌شده ممکن است صاحبکار را به سمت تغییر حسابرسان در دوره‌های بعدی نیز هدایت کند (چو و رایس، ۱۹۸۲) که بطور بالقوه به سودآوری آینده مؤسسه حسابرسی آسیب می‌رساند. علاوه بر این تهدید به صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده، مستلزم آن است که حسابرس به منظور حفظ اعتبار خود به عنوان یک مذاکره‌کننده اقدام را به پایان برساند. برای مثال، اگر حسابرس در اوایل مذاکرات تهدید نماید که گزارش حسابرسی تعدیل‌شده را صادر خواهد کرد و صاحبکار پاسخ مناسبی ندهد، عدم صدور گزارش تعدیل‌شده موجب کاهش اعتبار او در مذاکرات بعدی می‌شود (سیناسور و نیل، ۲۰۰۵). در نتیجه این تاکتیک می‌تواند برای حسابرسان هم پیامدهای مثبت و هم پیامدهای منفی داشته باشد (پراولت و کیدا، ۲۰۱۱).

گردش اجباری حسابرسان: رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ، به سلب اعتماد عمومی نسبت به کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و عوامل ناظر بر آن منجر شده است. در ایالات متحده آمریکا، در واکنش به این رسوایی‌ها و با هدف بازگرداندن اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی، قانون ساربینز-اکسلی^۱ به تصویب رسید که مفاد مندرج در بخش ۲۰۳ این قانون، گردش شرکای حسابرسی را اجباری کرده است (چی، ۲۰۱۱). در ایران نیز بر اساس الزامات سازمان بورس اوراق بهادار تهران، گردش اجباری حسابرسان مستقل^۲ شرکت‌های بورسی ایران، پس از حداکثر ۴ سال پی در پی الزامی شده است. در این راستا وانگ و توتل (۲۰۰۹) نشان دادند که در شرایط گردش حسابرس اصلاحات پیشنهادی نیز بزرگ‌تر می‌شود و حسابرسان در این حالت تمایل کمتری به امتیازدهی پیدا می‌کنند، چرا که ریسک از دست دادن پروژه حسابرسی، در حالتی که قرار است جا به جا شوند، دیگر وجود نخواهد داشت. دوپاچ و همکاران (۲۰۰۱) نیز نشان دادند در این حالت تمایل حسابرسان برای ارائه گزارش مطابق نظر خاص صاحبکار کاهش می‌یابد و بدون در نظر گرفتن امتیاز خاصی، حسابرسان بیشترین اصلاحات حسابرسی ممکن را در نظر می‌گیرند.

¹ Sarbanes-Oxley

² Mandatory Rotation of Auditors

نظام راهبری: سازوکارهای نظام راهبری ابزاری جهت نظارت بر مدیریت شرکت و حفظ منافع ذینفعان هستند و انتظار می‌رود که این سازوکارها مانند کمیته حسابداری بتوانند نقش با اهمیتی در نظارت و پایش حسابداری و بررسی اختلافات بین حسابرس و صاحبکار ایفا نمایند. بر اساس مبانی نظری و تجربی کمیته‌های حسابداری با حضور در جلسات مذاکره بین حسابرس و صاحبکار می‌توانند بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تاثیرگذار باشند که در ادامه تبیین می‌گردد.

کمیته حسابداری: بسیاری از پژوهش‌گران نقش و تاثیر کمیته حسابداری در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی و تاثیر آن بر ابعاد حسابداری مستقل را بررسی کرده‌اند (ابوت و پارکر، ۲۰۰۰). نتایج این پژوهش‌ها نشان از تاثیر مثبت کمیته حسابداری بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای عملکرد واحد اقتصادی دارد (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۶). کمیته حسابداری می‌تواند نقش مهمی در نظارت بر فرایند حسابداری و بررسی اختلافات بین حسابرس و صاحبکار ایفا نماید. به گفته کوهن و همکاران (۲۰۱۰) هنگامی که مسائل به وضوح در استانداردها تعریف نشوند، ذهنیت و قضاوت وجود خواهد داشت و فرصتی برای صاحبکاران ایجاد می‌شود تا برای متقاعد کردن حسابرسان، برای پذیرش موضع آنها، تلاش نمایند. در این مسیر انتظار می‌رود که اعضای کمیته حسابداری صاحبکار نیز در فرایند مذاکرات طرفین حضور داشته باشند.

با وجود افزایش مسئولیت کمیته حسابداری بعد از قانون ساربینز-آکسلی، همچنان حسابرسان و صاحبکاران طرفین اصلی درگیر در مذاکرات برای حل مسائل و ابهامات هستند، با این حال نقش کمیته‌های حسابداری نیز دارای اهمیت است. بر اساس بند ۱۵ استاندارد حسابداری بخش ۱۰۰۷ استانداردهای حسابداری ایران، معمولاً در پایان عملیات حسابداری و به منظور مذاکره درباره نتایج نهایی حسابداری، نشست‌های خاص با حضور حسابرس، هیئت مدیره، کمیته حسابداری یا دیگر مدیران ذیربط برگزار می‌شود. در این رابطه براون و زامورا (۲۰۱۳) بیان می‌نمایند در مذاکرات حسابداری، طرفین درک متفاوتی از نقش کمیته حسابداری دارند. در حالی که حسابرسان کمیته حسابداری را به عنوان یک متحد می‌بینند، مدیران، کمیته حسابداری را به عنوان گروهی که توانایی بالقوه مداخله علیه موقعیت گزارش مورد انتظار آنها را دارند، در نظر می‌گیرند. انجی و تان (۲۰۰۳) دریافتند که اثربخشی کمیته حسابداری صاحبکار، بر تمایل حسابرسان به پذیرفتن موضع ترجیحی صاحبکار تأثیر می‌گذارد. نتایج پژوهش باتاچارجی و همکاران (۲۰۱۴) نیز نشان داد کمیته‌های حسابداری قوی، بر تصمیمات مذاکره تأثیر می‌گذارند.

حسابرسان در مورد مشکلات، اختلاف‌نظر با مدیران و قراردادهای با اهمیت در طول فرایند حسابرسی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند (کمیته بلو ریبون^۱، ۱۹۹۹). در سال‌های قبل از تصویب قانون ساکس مذاکرات بین صاحبکار و حسابرس انجام می‌گرفت، ولی بعد از تصویب این قانون کمیته حسابرسی هم به عنوان ضلع سوم وارد مذاکرات شد. اعضای کمیته حسابرسی در مشاخره‌ها طرف حسابرس را گرفته و جلوی اقدامات فرصت‌طلبانه مدیران و ضرر سهامداران را می‌گیرند (دفوند و همکاران، ۲۰۰۵). در واقع، با توجه به نقش گسترده کمیته‌های حسابرسی، اکنون مدیران می‌توانند کمیته حسابرسی را به عنوان کمیته‌ای برای مداخله علیه منافع خود تلقی کنند و این احتمال مداخله ممکن است بر تصمیمات مذاکرات مدیران تأثیر گذارد (براون و زامورا، ۲۰۱۳).

به گفته براون و رایت (۲۰۰۸) انتظار می‌رود که کمیته حسابرسی قوی قدرت چانه‌زنی بیشتری در مذاکرات حسابرس و صاحبکار داشته و بر روند مذاکرات تأثیرگذار باشد. حسابرسان معتقدند که با وجود یک کمیته حسابرسی قوی، قدرت چانه‌زنی بیشتری دارند و احتمال دارد استراتژی‌ای را اتخاذ نمایند که صاحبکار را به پذیرش نتیجه‌ای که بیشتر همسو با ترجیح حسابرس است، وادار کند. یافته‌های انجی و تان (۲۰۰۳) نشان داد که نتیجه مورد انتظار حسابرسان از مذاکرات، تحت تأثیر دسترسی به رهنمودهای معتبر و قدرت کمیته حسابرسی است.

جنسیت: طبق نظریه جامعه‌پذیری جنسیت^۲ (داوسون، ۱۹۹۷) زنان و مردان در معرض توسعه‌های اخلاقی متفاوت، تمایل به بروز یک سری ارزش‌های متفاوت دارند. این ارزش‌های متفاوت منتج به نگرش‌ها و رفتارهای متفاوت در بین زنان و مردان می‌شود (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۷). مطالعات در حوزه تنوع جنسیتی، نشان‌دهنده ویژگی‌های رفتاری متفاوت است. بر اساس این پژوهش‌ها زنان در تصمیم‌گیری‌های مالی ریسک‌پذیری و بیش‌اطمینانی کمتر و محافظه‌کاری بیشتری دارند (بکمن و منخوف ۲۰۰۸؛ ساندن و سارت، ۱۹۹۸). بر این اساس می‌توان انتظار داشت که تفاوت‌های جنسیتی حسابرس و صاحبکار بر فرآیند مذاکره و به ویژه اتخاذ استراتژی‌های متنوع آنان نیز تأثیرگذار باشد.

جنسیت حسابرسان: بولز و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند مردان بیشتر از زنان از استراتژی‌های رقابتی استفاده می‌نمایند. هنگامی که فقط یک موضوع در میان باشد، رفتار تحکمی مردان موفق‌تر عمل می‌نماید. اما وقتی نقش نمایندگی از جانب دیگران را برای حسابرس در نظر بگیریم، زنان این نقش را بهتر اجرا می‌کنند و به ضرر آنها مصالحه نمی‌کنند.

¹ Blue Ribbon Committee

² Gender Socialization

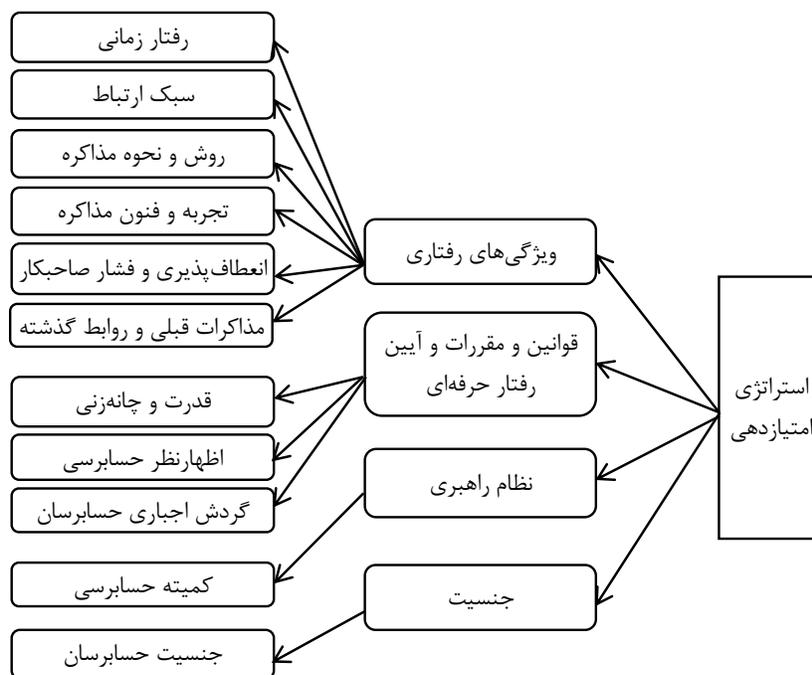
در این زمینه علاوه بر نظریه جامعه‌پذیری جنسیت می‌توان به نظریه هویت اجتماعی^۱ نیز اشاره کرد. این نظریه بیانگر دیدگاه قوی برای درک جهت‌گیری‌های انگیزشی است (کرامر و همکاران، ۱۹۹۳). طبق این نظریه افراد خود را بر اساس ویژگی‌های اجتماعی مختلف مانند جنسیت، ملیت و عضویت سازمانی و حرفه‌ای طبقه‌بندی نموده تا خود را در محیط اجتماعی‌شان تعریف نمایند (تاجفل و تارنر، ۱۹۷۹). جنسیت موضوعی است که در ادبیات مذاکرات عمومی به آن توجه می‌شود (بانت و بولز، ۲۰۰۸). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که رفتار مردان و زنان در فرآیند مذاکرات متفاوت می‌باشند (بولز و همکاران، ۲۰۰۵). ادبیات حسابرسی به دنبال این مسئله است که چگونه ویژگی‌های درونی حساب‌رسان بر جهت‌گیری‌های آنها تاثیر دارند (براون و رایت، ۲۰۰۸). در این راستا بامبر و ایر (۲۰۰۷) نشان دادند هویت اجتماعی صاحبکار بر رفتار حسابرس در فرآیند مذاکره تاثیر معناداری دارد. همچنین پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد زنان نسبت به مردان، به‌ویژه هنگامی که نقش نمایندگی را ایفا می‌کنند، رقابتی‌تر می‌باشند (کراسون و همکاران، ۲۰۰۸؛ بولز و همکاران، ۲۰۰۵). بولز و همکاران (۲۰۰۵) دو دسته از عوامل موقعیتی که جنبه‌های جنسیتی در مذاکرات را ایجاد می‌کنند، شناسایی می‌کنند. نخستین دسته، بیانگر این است که مردان بیشتر از زنان از استراتژی‌های رقابتی در مذاکرات استفاده می‌کنند. دسته دیگر شامل سه مقوله است که (۱) آیا مذاکرات، تک موضوع یا چند موضوع هستند، (۲) آیا کلیشه‌های جنسی فعال می‌شوند؟ و (۳) آیا طرف مذاکره‌کننده به عنوان نماینده عمل می‌کند یا خیر. یافته‌های بیم و کیدا (۲۰۰۷) حاکی از آن است که حسابرسی توسط شرکای زن، احتمال برآوردهای محافظه‌کارانه را افزایش می‌دهد، از آنجا که برآوردها به احتمال زیاد بیشتر مورد بحث قرار می‌گیرند، نشان می‌دهد که زنان، رویکرد مشارکت بیشتری نسبت به مذاکراتی که در آن طرف مذاکره یک راه حل محدود و انعطاف ناپذیر استفاده می‌نماید دارند.

مدل مفهومی پژوهش

با توجه به مطالعه مبانی نظری و تجربی پژوهش، چارچوب مفهومی برای عوامل موثر بر امتیازدهی به شرح شکل ۱ تبیین می‌گردد.

¹ Social Identity Theory

شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش



۳- سوالات پژوهش

هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی بر اساس ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور مطابق با آرای خبرگان است. بر این اساس دو سوال به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. چه عواملی بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در بازار حسابرسی ایران موثر است؟
۲. رتبه‌بندی این عوامل چگونه است؟

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش اکتشافی و از نوع توصیفی-پیمایشی است که به روش دلفی^۱ و فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی^۲ انجام شده است. روش‌های گوناگونی مانند طوفان مغزی^۳،

^۱ Delphi Method

^۲ Fuzzy AHP

^۳ Brain Storming

تکنیک گروه اسمی^۱ و روش دلفی برای ایجاد یک توافق جمعی وجود دارد که در این میان، روش دلفی به دلیل این که خبرگان با هم روبه رو نمی‌شوند و جلسه‌های حضوری شکل نمی‌گیرد، حائز اهمیت است (دالکی و هلمر، ۱۹۶۳). روش دلفی ابزاری کارا برای تعیین موضوعات مهم و اولویت‌بندی این عوامل در تصمیم‌های مدیریتی است. این روش نتیجه مطالعات موسسه رند^۲ در دهه ۱۹۵۰ است که با هدف ارائه روشی با هدف اجماع بین مجموعه‌ای از خبرگان انجام شده است (اوکولی و پاولوفسکی، ۲۰۰۴). در روش دلفی، داده‌های ذهنی افراد خبره با استفاده از تحلیل‌های آماری به داده‌های تقریباً عینی تبدیل می‌شود (آذر و فرجی، ۱۳۸۱). به گفته قدسی‌پور (۱۳۸۴) برخلاف روش‌های پژوهش پیمایشی، اعتبار روش دلفی به تعداد شرکت‌کنندگان در پژوهش نیست، بلکه به اعتبار علمی متخصصان شرکت‌کننده در پژوهش است. پاول (۲۰۰۳) معتقد است یکی از مهمترین مراحل روش دلفی انتخاب اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی است؛ به این دلیل که اعتبار نتایج به شایستگی و دانش اعضای گروه بستگی دارد. برحسب حوزه مورد مطالعه، نوع و تعداد شرکت‌کنندگان در این تکنیک تغییر می‌نماید. بطور کلی می‌توان تعداد پاسخ‌دهندگان را بین ۱۰ تا ۳۰ نفر دانست (راینز و هان، ۲۰۰۰).

در بسیاری از موقعیت‌های واقعی، قضاوت متخصصان نمی‌تواند به صورت اعداد کمی قطعی بیان و تفسیر شود؛ به عبارت دیگر داده‌ها و اعداد قطعی به منظور مدل کردن سیستم‌های دنیای واقعی به علت ابهام و عدم قطعیت موجود در قضاوت تصمیم‌گیرندگان ناکافی است. به منظور غلبه بر این مشکل، نظریه مجموعه‌های فازی (۱۹۶۵) توسط لطفی عسگرزاده، استاد دانشگاه برکلی آمریکا ارائه شد، که ابزار مناسبی برای مقابله با ابهام و عدم قطعیت موجود در فرآیند تصمیم‌گیری است. یکی از روش‌های رتبه‌بندی که از مجموعه‌های فازی بهره می‌گیرد، فرایند تحلیل سلسله مراتبی است. این روش از معروف‌ترین فن‌های تصمیم‌گیری چندمنظوره است که اولین بار توسط توماس ال ساعتی^۳ در دهه ۱۹۷۰ ارائه شد. این روش امکان صورت‌بندی مسئله را به صورت سلسله مراتبی فراهم آورده و همچنین امکان در نظر گرفتن معیارهای کمی و کیفی را در مساله دارد (قدسی‌پور، ۱۳۸۴). این روش با در نظر گرفتن اثر همزمان کلیه معیارهای دخیل و مقایسه امتیازات آنها به اولویت‌بندی گزینه‌ها پرداخته و با به‌کارگیری روابط معرفی شده گزینه مطلوب را تعیین می‌کند (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷).

¹ Nominal Group Technique (NGT)

² RAND

³ Tomas L. Saaty

جامعه خبرگان

در گام اول پژوهش ابتدا بر اساس مبانی نظری و تجربی پژوهش، ۱۱ عامل شامل رفتار زمانی، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، تجربه و فنون مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار، مذاکرات قبلی و روابط گذشته، قدرت و چانه‌زنی، اظهارنظر حسابرسی، گردش اجباری حسابرس، کمیته حسابرسی و جنسیت که موجب اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار می‌شوند، استخراج گردید و در قالب پرسشنامه در اختیار ۲۱ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران که شریک مؤسسه حسابرسی، مدیر مؤسسه حسابرسی، سرپرست و حسابرس ارشد بودند به روش نمونه‌گیری هدفمند، قرار داده شد تا بر اساس طیف ۵ تایی لیکرت (خیلی کم (۱)، کم (۲)، متوسط (۳)، زیاد (۴) و خیلی زیاد (۵)) به هر شاخص امتیاز دهند. به منظور برآورد میزان روایی پرسشنامه این مرحله (دور اول) و پرسش‌های آن، از نظر ۶ نفر از حسابداران رسمی و اساتید هیئت علمی دانشگاه‌ها استفاده شد و با در نظر گرفتن شرایط حرفه حسابرسی در کشور، تعدیلاتی در سوالات انجام و سپس پرسشنامه نهایی بین ۲۱ نفر خبره توزیع گردید (جدول ۱). همچنین پایایی پرسشنامه دوره‌های سه گانه دلفی نیز با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شد که به تفکیک هر دور اشاره می‌شود.

در گام دوم پژوهش عوامل شناسایی و غربال شده در روش دلفی، با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی رتبه‌بندی و تعیین اوزان شد. بدین منظور برای گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه مقایسات زوجی با استفاده از طیف ۹ گانه ساعتی (اهمیت یکسان، یکسان تا نسبتاً مهم‌تر، نسبتاً مهم‌تر، نسبتاً مهم‌تر تا اهمیت زیاد، اهمیت زیاد، اهمیت زیاد تا بسیار زیاد، اهمیت بسیار زیاد، بسیار زیاد تا کاملاً مهم‌تر و کاملاً مهم‌تر) استفاده شد. همچنین قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ است.

جدول ۱. ویژگی‌های اعضای خبرگان

جنسیت		میزان تحصیلات		رشته تحصیلی		رده شغلی		تجربه حرفه‌ای حسابرسی	
زن	مرد	کارشناسی ارشد	دکتری	حسابداری	حسابرسی	اقتصاد و مدیریت	حسابرسی	شریک مؤسسه	مدیر مؤسسه حسابرسی
۳	۲۱	۱۱	۷	۱۶	۳	۲	۹	۷	۵
-	۲۱	-	-	-	-	-	-	۲	۴
-	-	-	-	-	-	-	-	۷	۸
-	-	-	-	-	-	-	-	۲۰ تا ۳۰ سال	۷
-	-	-	-	-	-	-	-	۳۰ سال به بالا	۲
-	-	-	-	-	-	-	-	سرپرست و حسابرس	۵
-	-	-	-	-	-	-	-	کمتر از ۱۰ سال	۴
-	-	-	-	-	-	-	-	۱۰ سال تا ۲۰ سال	۸

فراگرد روش دلفی و تحلیل سلسله مراتبی فازی پژوهش

در این پژوهش بعد از شناسایی عوامل، گروه تصمیم‌گیری متشکل از خبرگان مرتبط با موضوع پژوهش تشکیل شده و پرسشنامه‌ها به منظور تعیین مرتبط بودن شاخص‌های شناسایی شده با موضوع اصلی پژوهش و غربالگری برای آنها ارسال شد. در ادامه ۲ گام زیر طی شد.

۱. تایید و غربالگری شاخص‌ها: این کار از طریق مقایسه مقدار ارزش اکتسابی هر شاخص با مقدار آستانه \bar{S} صورت می‌پذیرد. مقدار آستانه با استنباط ذهنی تصمیم‌گیرنده معین می‌شود و مستقیم بر روی تعداد عواملی که غربال می‌شوند تاثیر خواهد داشت. در این پژوهش مقدار آستانه عدد ۳ در نظر گرفته شده است (رسولی و همکاران، ۱۳۹۳). چنانچه میانگین امتیازات هر عامل از عدد ۳ کمتر باشد آن شاخص حذف می‌شود.

در این پژوهش ابتدا ۱۱ عامل شامل رفتار زمانی، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، تجربه و فنون مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار، مذاکرات قبلی و روابط گذشته، قدرت و چانه‌زنی، اظهار نظر حسابرسی، گردش اجباری حساب‌رسان، کمیته حسابرسی و جنسیت، موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی از مبانی نظری و تجربی استخراج و در اختیار ۲۱ نفر از خبرگان قرار داده شد. در کلیه مراحل میزان اهمیت عوامل در قالب طیف لیکرت مورد بررسی قرار گرفت. در هر دور نیز در مقابل هر عامل، میانگین پاسخ‌های اعضای پانل در دوره‌های قبل به آگاهی پاسخگویان رسید. همچنین برای تعیین مقیاس اتفاق نظر میان اعضای پانل، از ضریب هماهنگی کندال استفاده شد. ضریب هماهنگی کندال مقیاسی است برای تعیین درجه هماهنگی و موافقت میان چندین دسته-رتبه مربوط به N شی یا فرد. این ضریب نشان می‌دهد، افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق نظر دارند و از طریق رابطه ۱ محاسبه می‌شود.

$$W = \frac{S}{\frac{1}{12}k^2(N^3 - N)} \quad (1)$$

که در این رابطه:

حاصل جمع مربعات انحراف‌های R_j ها از میانگین \bar{R}_j ها $S = \sum (R_j - \frac{\sum R_j}{N})^2$
 R_j = مجموع رتبه‌های مربوط به یک عامل، K = تعداد مجموعه‌های رتبه‌ها، N = تعداد عوامل رتبه‌بندی شده و

$$= \frac{1}{12}k^2(N^3 - N)$$

مقدار این مقیاس هنگام هماهنگی (موافقت) کامل، برابر با یک و در زمان نبود هماهنگی کامل برابر با صفر است. برای تصمیم‌گیری درباره توقف یا ادامه دوره‌های دلفی از این معیار

استفاده می‌شود. این معیار، بر اساس اتفاق نظر قوی میان اعضای پانل است که در صورت نبودن چنین اتفاق نظری، ثابت ماندن این ضریب یا رشد ناچیز آن در دو دور متوالی، نشان می‌دهد که افزایشی در توافق اعضا صورت نگرفته و فرایند نظرخواهی باید متوقف شود. معناداری این معیار برای متوقف کردن فرایند دلفی کفایت نمی‌کند. برای پانل‌های با تعداد بیشتر از ۱۰ عضو، حتی مقادیر بسیار کوچک کندال نیز معنادار به حساب می‌آیند (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴).

۲. رتبه‌بندی و تعیین اوزان عوامل با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی جهت محاسبه وزن در مقایسات زوجی، از عبارات کلامی و اعداد فازی مثلثی طیف ۹ گانه ساعتی (ها سی و همکاران، ۲۰۰۴) مندرج در جدول ۱۲ استفاده شده است. بر اساس طیف ۹ گانه ساعتی، در مقایسه معیار اگر اهمیت هر دو معیار یکسان بود عدد ۱ انتخاب می‌شود (پرسشنامه پیوست ب). اگر معیار سمت راست مهم‌تر بود، به همان اندازه که با اهمیت‌تر است، عدد سمت راست (۲ تا ۹) و اگر معیار سمت چپ مهم‌تر بود، عدد سمت چپ انتخاب می‌شود.

جدول ۲. عبارات کلامی و اعداد فازی جهت وزن‌دهی به عوامل

کد	اولویت‌ها	معادل فازی اولویت‌ها		
		حد پایین (L)	حد متوسط (M)	حد بالا (U)
۱	اهمیت یکسان	۱	۱	۱
۲	یکسان تا نسبتاً مهم‌تر	۱	۲	۳
۳	نسبتاً مهم‌تر	۲	۳	۴
۴	نسبتاً مهم‌تر تا اهمیت زیاد	۳	۴	۵
۵	اهمیت زیاد	۴	۵	۶
۶	اهمیت زیاد تا بسیار زیاد	۵	۶	۷
۷	اهمیت بسیار زیاد	۶	۷	۸
۸	بسیار زیاد تا کاملاً مهم‌تر	۷	۸	۹
۹	کاملاً مهم‌تر	۸	۹	۱۰

۵- یافته‌های پژوهش

نتایج دور اول دلفی

در گام اول ابتدا با استفاده از مبانی نظری و تجربی، عواملی که موجب اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرِس در مذاکرات بین حسابرِس و صاحبکار می‌شوند، استخراج و در قالب یک پرسشنامه در اختیار ۲۱ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران قرار داده شد تا بر اساس طیف ۵ تایی لیکرت به هر شاخص امتیاز دهند. پایایی پرسشنامه در این مرحله نیز با

استفاده از آلفای کرونباخ برابر با (۰.۷۱۳) شد و چون بالاتر از ۰.۷ است، بیانگر قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری است. همچنین در انتهای دور اولی دلفی، سه شاخص رقابت در بازار حسابرسی، "استقلال" و "حق‌الزحمه حسابرسی" توسط خبرگان پیشنهاد داده شد. به عبارتی بر اساس نظر خبرگان، علاوه بر ۱۱ شاخص مستخرج از ادبیات پژوهش، ۳ شاخص رقابت در بازار حسابرسی، استقلال حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسی نیز بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان تاثیر دارد. نتایج دور اول دلفی در جدول ۳ آورده شده است.

جدول ۳. نتایج دور اول دلفی

ردیف	بعد	شاخص	تعداد پاسخ	کمترین امتیاز	بیشترین امتیاز	میانگین	انحراف معیار	
۱	ویژگی‌های رفتاری	رفتار زمانی	۲۱	۱	۵	۳.۶۱۹	۰.۶۶۹	
۲		سبک ارتباط	۲۱	۲	۵	۳.۷۶۲	۰.۹۹۵	
۳		روش و نحوه مذاکره	۲۱	۲	۵	۳.۵۲۴	۰.۸۱۴	
۴		تجربه و فنون مذاکره حسابرسان	۲۱	۳	۵	۴.۴۷۶	۰.۶۰۲	
۵		انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	۲۱	۲	۵	۳.۳۸۱	۰.۶۶۹	
۶		مذاکرات قبلی و روابط گذشته	۲۱	۳	۵	۴.۱۴۳	۰.۷۲۷	
۷	قوانین و مقررات	قدرت و چانه‌زنی	۲۱	۳	۵	۴.۰۴۸	۰.۷۴۰	
۸		اظهار نظر حسابرسی	۲۱	۲	۵	۴.۲۳۸	۰.۷۶۸	
۹		گردش اجباری حسابرسان	۲۱	۲	۵	۳.۲۳۸	۰.۹۹۵	
۱۰		رقابت در بازار حسابرسی	توسط خبرگان پیشنهاد شده است.					
۱۱		استقلال حسابرسان	توسط خبرگان پیشنهاد شده است.					
۱۲		نظام راهبری	کمیته حسابرسی	۲۱	۲	۵	۳.۹۵۲	۰.۹۲۱
۱۳	حق‌الزحمه حسابرسی		توسط خبرگان پیشنهاد شده است.					
۱۴	جنسیت	جنسیت	۲۱	۲	۴	۳.۲۸۶	۰.۶۴۴	

نتایج دور دوم دلفی

در دور دوم دلفی ابتدا شاخص‌هایی که میانگین کمتر از ۳ در مرحله اول دلفی کسب کرده‌اند حذف می‌شوند. نتایج دور اول نشان داد تمامی شاخص‌ها دارای امتیاز بالای ۳ هستند. در دور دوم دلفی، شاخص‌های تایید شده پژوهش در دور قبل، به همراه شاخص‌هایی که از نظر خبرگان استخراج شده‌اند، طی پرسشنامه‌ای دوباره در اختیار خبرگان قرار داده شد تا همانند مرحله اول به هر شاخص امتیاز دهند. همچنین در این دور، میانگین امتیازات دور اول دلفی نیز در اختیار خبرگان قرار داده شد تا افراد بر اساس میانگین کل تصمیم‌گیری کنند. نتایج دور دوم دلفی در

جدول ۴ آورده شده است. همچنین در این دور پایایی پرسشنامه برابر با ۰.۷۱۹ شده است و ضریب همابستگی کندال برابر با ۰.۱۹ است.

جدول ۴. نتایج دور دوم دلفی

ردیف	بعد	شاخص	تعداد پاسخ	کمترین امتیاز	بیشترین امتیاز	میانگین	انحراف معیار
۱	ویژگی‌های رفتاری	رفتار زمانی	۲۱	۲	۵	۳.۷۱۴	۰.۶۴۴
۲		سبک ارتباط	۲۱	۲	۵	۳.۸۵۷	۰.۸۵۴
۳		روش و نحوه مذاکره	۲۱	۲	۵	۳.۶۱۹	۰.۷۴۰
۴		تجربه و فنون مذاکره حسابرس	۲۱	۴	۵	۴.۵۲۴	۰.۵۱۲
۵		انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	۲۱	۲	۵	۳.۴۷۶	۰.۶۸۰
۶		مذاکرات قبلی و روابط گذشته	۲۱	۳	۵	۴.۱۴۳	۰.۷۲۷
۷	قوانین و مقررات	قدرت و چانه‌زنی	۲۱	۳	۵	۴.۰۹۵	۰.۷۰۰
۸		اظهار نظر حسابرسی	۲۱	۲	۵	۴.۱۹۰	۰.۸۱۴
۹		گردش اجباری حسابرسان	۲۱	۲	۵	۳.۴۷۶	۰.۹۲۸
۱۰		رقابت در بازار حسابرسی	۲۱	۲	۵	۳.۸۱۰	۰.۹۸۱
۱۱		استقلال حسابرسان	۲۱	۲	۵	۳.۵۲۴	۰.۷۵۰
۱۲	نظام	کمیته حسابرسی	۲۱	۲	۵	۴.۰۹۵	۰.۷۶۸
۱۳	راهبری	حق الزحمه حسابرسی	۲۱	۲	۵	۳.۸۱۰	۰.۹۸۱
۱۴	جنسیت	جنسیت	۲۱	۲	۵	۳.۶۱۹	۰.۷۴۰

نتایج دور سوم دلفی

در دور سوم دلفی، شاخص‌های تایید شده پژوهش طی پرسشنامه‌ای دوباره در اختیار خبرگان قرار داده شد تا همانند دور دوم به هر شاخص امتیاز دهند. همچنین در این دور، میانگین امتیازات دور دوم دلفی نیز قرار داده شد تا خبرگان بر اساس میانگین کل تصمیم‌گیری کنند. نتایج دور سوم دلفی در جدول ۵ آورده شده است. در دور سوم دلفی نیز ضریب همابستگی کندال برای پرسشنامه محاسبه شد که برابر با ۰.۱۹۱ است.

جدول ۵. نتایج دور سوم دلفی

ردیف	بعد	شاخص	تعداد پاسخ	کمترین امتیاز	بیشترین امتیاز	میانگین	انحراف معیار
۱	ویژگیهای رفتاری C1	رفتار زمانی (C11)	۲۱	۲	۵	۳.۷۶۲	۰.۶۲۵
۲		سبک ارتباط (C12)	۲۱	۲	۵	۳.۹۰۵	۰.۸۳۱
۳		روش و نحوه مذاکره (C13)	۲۱	۲	۵	۳.۷۱۴	۰.۷۱۷
۴		تجربه و فنون مذاکره حسابرس (C14)	۲۱	۴	۵	۴.۶۱۹	۰.۴۹۸
۵		انعطاف پذیری و فشار صاحبکار (C15)	۲۱	۳	۵	۳.۶۶۷	۰.۷۳۰
۶		مذاکرات قبلی و روابط گذشته (C16)	۲۱	۳	۵	۴.۲۳۸	۰.۷۰۰
۷	قوانین و مقررات C2	قدرت و چانه زنی (C21)	۲۱	۳	۵	۴.۱۴۳	۰.۶۵۵
۸		اظهار نظر حسابرسی (C22)	۲۱	۲	۵	۴.۱۹۰	۰.۸۱۴
۹		گردش اجباری حسابرسان (C23)	۲۱	۲	۵	۳.۴۷۶	۰.۹۲۸
۱۰		رقابت در بازار حسابرسی (C24)	۲۱	۲	۵	۳.۹۰۵	۰.۸۸۹
۱۱		استقلال حسابرسان (C25)	۲۱	۲	۵	۳.۵۷۱	۰.۷۴۶
۱۲	نظام راهبری	کمیته حسابرسی (C31)	۲۱	۲	۵	۴.۰۹۵	۰.۷۶۸
۱۳	C3	حق الزحمه حسابرسی (C32)	۲۱	۲	۵	۳.۸۱۰	۰.۹۸۱
۱۴	C4	جنسیت (C41)	۲۱	۲	۵	۳.۶۱۹	۰.۷۴۰

نتایج دوره‌های سه‌گانه اجرای روش دلفی نشان می‌دهد که به دلایل زیر اتفاق نظر میان افراد حاصل شده است و می‌توان به تکرار دورها پایان داد:

در دور سوم دلفی، در تمامی شاخص‌ها حداقل ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان شاخص‌ها را دارای تاثیر زیاد و خیلی زیاد دانسته‌اند (میانگین بالاتر از ۳) و انحراف معیار پاسخ‌های افراد درباره میزان اهمیت عوامل در دور سوم نسبت به دوره‌های قبلی کاهش چشم‌گیری داشته است. همچنین ضریب هماهنگی کندال برای پاسخ‌های اعضا درباره ترتیب عوامل در دور سوم برابر با ۰.۱۹۱ است. با توجه به این که تعداد پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۰ نفر بود، این میزان از ضریب کندال معنادار به حساب می‌آید (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴). تفاوت ضریب هماهنگی کندال در دور سوم و دور دوم تنها ۰.۰۰۱ افزایش داشته است که این ضریب یا میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل در میان دو دور متوالی، رشد قابل توجهی را نشان نمی‌دهد.

نتایج روش تحلیل سلسله مراتبی فازی

با توجه به خروجی روش دلفی، ابتدا مدل سلسله مراتبی پژوهش (شکل ۲) رسم و سپس مقایسات زوجی معیارها تشکیل شد. در این مرحله پرسشنامه‌ای با استفاده از نتایج روش دلفی و غربال عوامل به روش طیف ۹ گانه ساعتی در اختیار ۱۵ نفر از خبرگان قرار داده شد. بعد از پاسخگویی به مقایسات زوجی، نرخ ناسازگاری جداول محاسبه شد. نرخ ناسازگاری^۱، وسیله‌ای است که سازگاری را مشخص ساخته و نشان می‌دهد که تا چه حد می‌توان به اولویت‌های حاصل از مقایسات اعتماد کرد. بر این اساس در حالت فازی، ابتدا اعداد فازی به اعداد قطعی تبدیل و سپس بردار مجموع وزنی^۲ و بردار سازگاری^۳ محاسبه شد. در ادامه میانگین عناصر برداری سازگاری λ_{max} محاسبه و شاخص سازگاری به صورت زیر تعریف شد:

$$CI = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1} \quad \text{رابطه ۱}$$

n عبارتست از تعداد گزینه‌های موجود در مساله.

و در نهایت نسبت سازگاری از تقسیم شاخص سازگاری بر شاخص تصادفی^۴ بدست آمد.

$$CR = \frac{CI}{RI} \quad \text{رابطه ۲}$$

نسبت سازگاری ۰/۱ یا کمتر، سازگاری در مقایسات را بیان می‌کند (مهرگان، ۱۳۸۳). شاخص تصادفی از جدول ۶ استخراج می‌شود.

جدول ۶. شاخص سازگاری تصادفی (RI)

N	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵
RI	۰	۰	۰.۵۸	۰.۹	۱.۱۲	۱.۲۴	۱.۳۲	۱.۴۱	۱.۴۵	۱.۴۹	۱.۵۱	۱.۴۸	۱.۵۶	۱.۵۷	۱.۵۹

در این پژوهش نرخ سازگاری همه جداول از ۰.۱ کوچک‌تر بود. این مقدار بیانگر این است که ثبات و قابلیت اطمینان مقایسات زوجی در حد قابل قبولی است. سپس با استفاده از روش میانگین هندسی باکلی^۵، پاسخ‌ها ادغام و در قالب مقایسات زوجی ادغام شده ارائه شد. از روش میانگین هندسی باکلی جهت محاسبه اوزان در ماتریس‌های مقایسه زوجی فازی (هاسی و همکاران، ۲۰۰۴) به شرح زیر استفاده شد.

^۱ Inconsistency Ratio (I.R)

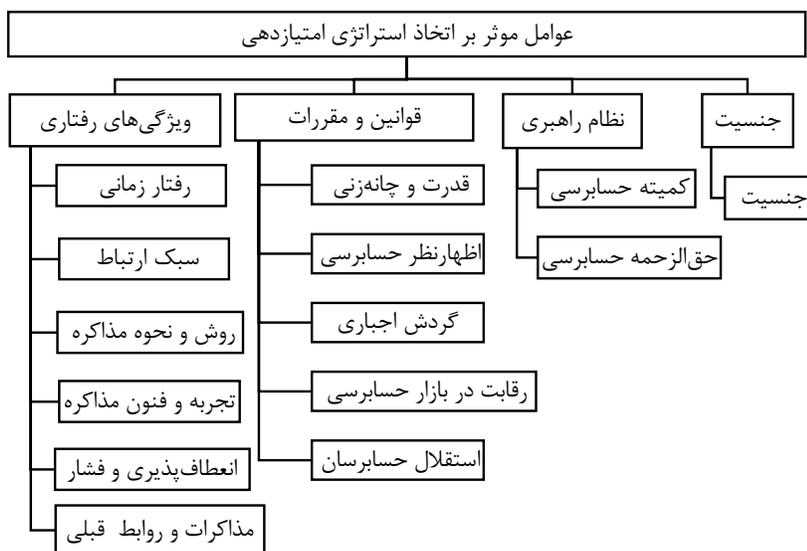
^۲ Weighted sum Vector (WSV)

^۳ Consistency Index (CI)

^۴ Random Index (RI)

^۵ Geometric Mean Buckley

شکل ۲. مدل سلسله مراتبی پژوهش



ابتدا \tilde{P}_{ij} مجموعه‌ای از ترجیحات تصمیم‌گیران در مورد یک شاخص نسبت به دیگر شاخص‌ها تعیین و سپس ماتریس مقایسات زوجی به صورت زیر تشکیل می‌شود:

$$\tilde{A} = \begin{bmatrix} \mathbf{1} & \tilde{P}_{12} & \tilde{P}_{1n} \\ \tilde{P}_{21} & \mathbf{1} & \tilde{P}_{2n} \\ \tilde{P}_{n1} & \tilde{P}_{n2} & \mathbf{1} \end{bmatrix}$$

که n تعداد عناصر مرتبط در هر سطر است. اوزان فازی هر شاخص ماتریس مقایسات زوجی به وسیله روش میانگین هندسی باکلی به دست می‌آید. میانگین هندسی ارزش مقایسات فازی شاخص i به هر شاخص از رابطه ۳ به دست می‌آید.

$$\tilde{r}_i = \left(\prod_{j=1}^n \tilde{P}_{ij} \right)^{1/n} \quad i = 1, 2, 3, \dots, n \quad \text{رابطه ۳}$$

سپس وزن فازی آمین شاخص به وسیله یک عدد فازی مثلثی نشان داده می‌شود.

$$w_i = r_i \otimes (r_1 \oplus r_2 \oplus \dots \oplus r_m)^{-1} \quad \text{رابطه ۴}$$

بعد از محاسبه فاکتورهای وزن فازی، به وسیله رابطه ۵ وزن‌ها دیفازی شده و نرمال می‌شود.

$$w_{crisp} = \frac{l + 2m + u}{4} \quad \text{رابطه ۵}$$

مقایسه زوجی ابعاد اصلی نسبت به هدف

مقایسه زوجی ادغامی چهار بعد اصلی پژوهش در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. مقایسه زوجی ابعاد اصلی نسبت به هدف (نرخ ناسازگاری: ۰.۰۱۸)

جنسیت	نظام راهبری	قوانین و مقررات	ویژگی‌های رفتاری	ابعاد اصلی
(۱.۷۴۱, ۲.۱۸۷, ۲.۵۵۱)	(۱.۳۲, ۲.۰۴۸, ۲.۹۹۳)	(۱.۰۶۴, ۱.۴۹, ۲.۱۱۲)	(۱, ۱, ۱)	ویژگی‌های رفتاری
(۱.۳۲, ۲.۴۰۲, ۳.۴۴۶)	(۰.۳۳۹, ۰.۴۳۵, ۰.۶۴۴)	(۱, ۱, ۱)	(۰.۴۷۴, ۰.۶۷۱, ۰.۹۴)	قوانین و مقررات
(۲.۰۲۴, ۳.۰۸۴, ۴.۱۱۲)	(۱, ۱, ۱)	(۱.۵۵۲, ۲.۲۹۷, ۲.۹۵۴)	(۰.۳۳۴, ۰.۴۸۸, ۰.۷۵۸)	نظام راهبری
(۱, ۱, ۱)	(۰.۲۴۳, ۰.۳۳۴, ۰.۴۹۴)	(۰.۲۹, ۰.۴۱۶, ۰.۷۵۸)	(۰.۳۹۲, ۰.۴۵۷, ۰.۵۷۴)	جنسیت

برای محاسبه اوزان ابتدا میانگین هندسی اعداد فازی هر سطر جدول ۷ محاسبه شد. در گام بعد مجموع اعداد فازی میانگین هندسی به صورت ستونی محاسبه شد، که نتایج بدین صورت است: (۳.۳۴۸, ۴.۳۸۵, ۵.۶۲۹). سپس هر سطر عدد فازی میانگین هندسی را بر مجموع اعداد فازی سطرها تقسیم می‌کنیم (تقسیم فازی). خروجی این گام وزن‌های فازی معیارها می‌باشد. در گام بعد وزن‌های فازی را با استفاده از رابطه ۵ به عدد قطعی تبدیل و سپس آن‌ها را نرمال می‌نماییم (جدول ۸).

جدول ۸. وزن فازی، قطعی و نرمال شده ابعاد اصلی

وزن نرمال	وزن قطعی	وزن فازی	میانگین هندسی	ابعاد اصلی
۰.۳۶۳	۰.۲۸۸	(۰.۲۲۲, ۰.۳۶۷, ۰.۵۹۸)	(۱.۲۵, ۱.۶۰۷, ۲.۰۰۴)	ویژگی‌های رفتاری
۰.۲۱۰	۰.۲۲۴	(۰.۱۲, ۰.۲۰۹, ۰.۳۵۹)	(۰.۶۷۸, ۰.۹۱۵, ۱.۲۰۲)	قوانین و مقررات
۰.۳۰۹	۰.۳۳۱	(۰.۱۸, ۰.۳۱۱, ۰.۵۲)	(۱.۰۱۲, ۱.۳۶۴, ۱.۷۴۲)	نظام راهبری
۰.۱۱۸	۰.۱۲۶	(۰.۰۷۲, ۰.۱۱۴, ۰.۲۰۳)	(۰.۴۰۸, ۰.۴۹۸, ۰.۶۸۱)	جنسیت

با توجه به جدول ۸، ویژگی‌های رفتاری (C1) با وزن ۰.۳۶۳ رتبه اول، نظام راهبری (C3) با وزن ۰.۳۰۹ رتبه دوم، قانون و مقررات (C2) با وزن ۰.۲۱۰ رتبه سوم و جنسیت (C4) با وزن ۰.۱۱۸ رتبه چهارم را کسب کرده است.

مقایسه زوجی زیرمعیارهای ویژگی‌های رفتاری

ویژگی‌های رفتاری دارای شش عامل است که مقایسه زوجی آن‌ها در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. مقایسه زوجی زیرمعیارهای ویژگی‌های رفتاری (نرخ ناسازگاری: ۰.۰۰۰۱)

معیار	رفتار زمانی	سبک ارتباط	روش و نحوه مذاکره	تجربه و فنون مذاکره حسابرس	انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	مذاکرات قبلی و روابط گذشته
تجربه و فنون مذاکره	(۱،۱،۱)	(۰.۳۸۴،۰.۵۰۶،۰.۶۶)	(۰.۲۷۲،۰.۳۷۹،۰.۶۴۴)	(۰.۲۰۶،۰.۲۶۳،۰.۳۷)	(۰.۷۱۵،۰.۹۷۷،۱.۳۰۳)	(۰.۲۹۵،۰.۲۶۲،۰.۴۸۸)
تجربه و فنون مذاکره	(۱.۵۱۶،۱.۹۷۴،۲.۶۰۵)	(۱،۱،۱)	(۰.۶۰۸،۱.۰۵۹،۱.۶۸۳)	(۰.۲۲۵،۰.۲۹۵،۰.۴۳۵)	(۱.۵۱۶،۲.۲۶۸،۳.۲۴۵)	(۰.۵۸۲،۰.۸۷۱،۱.۲۴۶)
تجربه و فنون مذاکره	(۱.۵۵۲،۲.۶۳۹،۳.۶۸۱)	(۰.۵۹۴،۰.۹۴۴،۱.۶۴۴)	(۱،۱،۱)	(۰.۱۹،۰.۲۳۷،۰.۳۱۵)	(۰.۷۴،۰.۹۴۴،۱.۳۲)	(۰.۲۱۷،۰.۲۸،۰.۴۰۷)
تجربه و فنون مذاکره	(۲.۷۰۲،۳.۸۰۷،۴.۸۵۶)	(۲.۳۹۷،۳.۳۹۳،۴.۴۴۱)	(۳.۱۷،۴.۲۲۷،۵.۲۶۱)	(۱،۱،۱)	(۳.۶۳۹،۳.۷۵۸،۴.۸۱۶)	(۰.۹۲۲،۱.۲۴۶،۱.۶۴۴)
انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	(۰.۷۶۸،۱.۰۲۴،۱.۳۹۸)	(۰.۳۰۸،۰.۴۴۱،۰.۶۶)	(۰.۷۵۸،۱.۰۵۹،۱.۳۵۱)	(۰.۲۰۸،۰.۲۶۶،۰.۳۷۹)	(۱،۱،۱)	(۰.۲۱۵،۰.۳۷۸،۰.۴۰۱)
مذاکرات قبلی و روابط	(۲.۰۴۸،۲.۷۵۹،۳.۳۹۳)	(۰.۸۰۳،۱.۱۴۹،۱.۷۱۹)	(۲.۴۶،۳.۵۶۵،۴.۶۱۸)	(۰.۶۰۸،۰.۸۰۳،۱.۰۸۴)	(۳.۴۹۱،۳.۵۹۴،۴.۶۴۴)	(۱،۱،۱)

برای محاسبه اوزان، ابتدا میانگین هندسی اعداد فازی هر سطر جدول ۹ محاسبه شد. در گام بعد مجموع اعداد فازی میانگین هندسی به صورت ستونی محاسبه شد، که نتایج بدین صورت است: (۵.۴۱۷، ۷.۱۵۸، ۹.۲۲۲). سپس هر سطر عدد فازی میانگین هندسی را بر مجموع اعداد فازی سطرها تقسیم می‌کنیم. خروجی این گام وزن‌های فازی معیارهاست. در ادامه وزن‌های فازی را با استفاده از رابطه ۵ به عدد قطعی تبدیل و سپس آن‌ها را نرمال می‌نماییم (جدول ۱۰).

جدول ۱۰. وزن فازی، قطعی و نرمال ویژگی‌های رفتاری

نام معیار	میانگین هندسی	وزن فازی	وزن قطعی	وزن نرمال
رفتار زمانی	(۰.۴۰۷، ۰.۵۱۱، ۰.۶۸۱)	(۰.۰۴۴، ۰.۰۷۱، ۰.۱۲۶)	۰.۰۷۸	۰.۰۷۳
سبک ارتباط	(۰.۷۵۴، ۱.۰۳۳، ۱.۴۰۶)	(۰.۰۸۲، ۰.۱۴۴، ۰.۲۵۹)	۰.۱۵۷	۰.۱۴۷
روش و نحوه مذاکره	(۰.۵۵۱، ۰.۷۳۴، ۱.۰۰۴)	(۰.۰۰۶، ۰.۱۰۳، ۰.۱۸۵)	۰.۱۱۳	۰.۱۰۵
تجربه و فنون مذاکره حسابرس	(۱.۹۰۶، ۲.۵۱۹، ۳.۱۰۶)	(۰.۲۰۷، ۰.۳۵۲، ۰.۵۷۳)	۰.۳۷۱	۰.۳۴۶
انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	(۰.۴۴۷، ۰.۵۷۳، ۰.۷۵۸)	(۰.۰۴۹، ۰.۰۸، ۰.۱۴)	۰.۰۸۷	۰.۰۸۱
مذاکرات قبلی و روابط گذشته	(۱.۳۵۳، ۱.۷۸۷، ۲.۲۶۷)	(۰.۱۴۷، ۰.۲۵، ۰.۴۱۸)	۰.۲۶۶	۰.۲۴۸

با توجه به جدول ۱۰، تجربه و فنون مذاکره حسابرس با وزن ۰.۳۴۶ رتبه اول، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با وزن ۰.۲۴۸ رتبه دوم، سبک ارتباط با وزن ۰.۱۴۷ رتبه سوم، روش و نحوه مذاکره با وزن ۰.۱۰۵ رتبه چهارم، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار با وزن ۰.۰۸۱ رتبه پنجم و رفتار زمانی با وزن ۰.۰۷۳ رتبه ششم را کسب کرده است.

مقایسه زوجی زیرمعیارهای قوانین و مقررات

قوانین و مقررات دارای پنج عامل است که مقایسه زوجی آن‌ها در جدول ۱۱ ارائه شده است. برای محاسبه اوزان، ابتدا میانگین هندسی اعداد فازی هر سطر جدول ۱۱ محاسبه شد. در گام بعد مجموع اعداد فازی میانگین هندسی به صورت ستونی محاسبه می‌شود، که نتایج بدین صورت است: (۴.۴۶۲، ۵.۹۲، ۷.۶۴). سپس هر سطر عدد فازی میانگین هندسی را بر مجموع اعداد فازی سطرها تقسیم می‌کنیم. خروجی این گام وزن‌های فازی معیارها می‌باشد.

جدول ۱۱. مقایسه زوجی زیرمعیارهای قوانین و مقررات (نرخ ناسازگاری: ۰.۰۱)

نام معیار	قدرت و چانه‌زنی	اظهارنظر حسابرسی	گردش اجباری حسابرسان	رقابت در بازار حسابرسی	استقلال حسابرسان
قدرت و چانه‌زنی	(۱,۱,۱)	(۰.۳۱۵,۰.۴۵۷,۰.۷۱۵)	(۱.۴۳۱,۲.۴۹۱,۳.۵۱۹)	(۱.۶۴۴,۲.۳۵۲,۳.۳۱۴)	(۰.۲۰۶,۰.۲۶۳,۰.۳۷)
اظهارنظر حسابرسی	(۱.۳۹۸,۲.۱۸۷,۳.۱۷۸)	(۱,۱,۱)	(۳.۴۳۸,۴.۴۷۸,۵.۵۰۲)	(۱.۸۸۸,۲.۹۳,۳.۹۴۹)	(۰.۸۳۳,۱.۲۴۶,۱.۶۴۴)
گردش اجباری حسابرسان	(۰.۲۸۴,۰.۴۰۱,۰.۶۹۹)	(۰.۱۸۲,۰.۲۲۳,۰.۲۹۱)	(۱,۱,۱)	(۰.۶۰۸,۰.۷۷۴,۱.۰۸۴)	(۰.۳۷,۰.۵۰۶,۰.۷۵۸)
رقابت در بازار حسابرسی	(۰.۳۰۲,۰.۴۲۵,۰.۶۰۸)	(۰.۲۵۳,۰.۳۴۱,۰.۵۳)	(۰.۹۲۲,۱.۲۹۲,۱.۶۴۴)	(۱,۱,۱)	(۰.۱۹۹,۰.۲۵۱,۰.۳۴۹)
استقلال حسابرسان	(۲.۷۰۲,۳.۸۰۷,۴.۸۵۶)	(۰.۶۰۸,۰.۸۰۳,۱.۲۰۱)	(۱.۳۲,۱.۹۷۴,۲.۷۰۲)	(۲.۸۶۲,۳.۹۸۱,۵.۰۳۶)	(۱,۱,۱)

در گام بعد وزن‌های فازی را با استفاده از رابطه ۵ به عدد قطعی تبدیل و سپس آن‌ها را نرمال می‌نماییم (جدول ۱۲).

جدول ۱۲. وزن فازی، قطعی و نرمال زیرمعیارهای قوانین و مقررات

وزن نرمال	وزن قطعی	وزن فازی	میانگین هندسی	نام معیار
۰.۱۶۰	۰.۱۷۱	(۰.۰۹, ۰.۱۵۷, ۰.۲۸۱)	(۰.۶۸۶, ۰.۹۳۲, ۱.۲۵۳)	قدرت و چانه‌زنی
۰.۳۴۱	۰.۳۶۶	(۰.۱۹۶, ۰.۳۴۵, ۰.۵۷۷)	(۱.۴۹۸, ۲.۰۴۵, ۲.۵۷۶)	اظهاری نظر حسابرسی
۰.۰۸۹	۰.۰۹۶	(۰.۰۵۴, ۰.۰۸۶, ۰.۱۵۷)	(۰.۴۱, ۰.۵۱۲, ۰.۶۹۹)	گردش اجباری حسابرسان
۰.۰۹۳	۰.۱۰۰	(۰.۰۵۶, ۰.۰۹۲, ۰.۱۶)	(۰.۴۲۶, ۰.۵۴۳, ۰.۷۱۴)	رقابت در بازار حسابرسی
۰.۳۱۸	۰.۳۴۱	(۰.۱۸۹, ۰.۳۱۹, ۰.۵۳۸)	(۱.۴۴۱, ۱.۸۸۹, ۲.۳۹۸)	استقلال حسابرسان

با توجه به جدول ۱۲، معیار اظهار نظر حسابرسی (C22) با وزن ۰.۳۴۱ رتبه اول، استقلال حسابرسان (C25) با وزن ۰.۳۱۸ رتبه دوم، قدرت و چانه‌زنی (C21) با وزن ۰.۱۶۰ رتبه سوم، رقابت در بازار حسابرسی (C24) با وزن ۰.۰۹۳ رتبه چهارم و گردش اجباری حسابرسان (C23) با وزن ۰.۰۸۹ رتبه پنجم را کسب کرده است.

مقایسه زوجی زیرمعیارهای نظام راهبری

نظام راهبری دارای دو عامل است که مقایسه زوجی آن‌ها در جدول ۱۳ ارائه شده است.

جدول ۱۳. مقایسه زوجی زیرمعیارهای نظام راهبری (نرخ ناسازگاری: ۰.۰۹)

نام معیار	کمیت حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی
کمیت حسابرسی	(۱, ۱)	(۰.۷۸۵, ۱.۰۲۳, ۱.۴۰۵)
حق الزحمه حسابرسی	(۰.۷۱۲, ۰.۹۷۸, ۱.۲۷۴)	(۱, ۱)

برای محاسبه اوزان، ابتدا میانگین هندسی اعداد فازی هر سطر جدول ۱۳ محاسبه شد. در گام بعد مجموع اعداد فازی میانگین هندسی به صورت ستونی محاسبه شد، که نتایج بدین صورت است: (۱.۷۳, ۲.۳۱). سپس هر سطر عدد فازی میانگین را بر مجموع اعداد فازی سطرها تقسیم می‌کنیم. خروجی این گام وزن‌های فازی معیارها می‌باشد. در گام بعد وزن‌های فازی را با استفاده از رابطه ۵ به عدد قطعی تبدیل و سپس آن‌ها را نرمال می‌نماییم (جدول ۱۴).

جدول ۱۴. وزن فازی زیرمعیارهای نظام راهبری

وزن نرمال	وزن قطعی	وزن فازی	میانگین هندسی	نام معیار
۰.۵۰۹	۰.۵۲۰	(۰.۱۴۷, ۰.۲۵۶, ۰.۴۳۸)	(۰.۸۸۶, ۱.۰۱۱, ۱.۱۸۵)	کمیت حسابرسی
۰.۴۹۱	۰.۵۰۱	(۰.۱۱۶, ۰.۲۰۳, ۰.۳۴۵)	(۰.۸۴۴, ۰.۹۸۹, ۱.۱۲۹)	حق الزحمه حسابرسی

با توجه به جدول ۱۴، کمیته حسابرسی (C31) با وزن ۰.۵۱۹ رتبه اول و حق الزحمه حسابرسی (C32) با وزن ۰.۴۹۱ رتبه دوم را کسب کرده است.

۶- نتیجه گیری و بحث

حسابرسان در مورد اصلاحات پیشنهادی برای کسب اطمینان از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریفات با اهمیت و اعتباردهی آنها معمولاً مذاکراتی را با صاحبکاران ترتیب داده و در این مذاکرات جهت حل اختلاف نظر و رسیدن به توافق استراتژی‌های متفاوتی را اتخاذ می‌نمایند. یکی از این استراتژی‌ها امتیازدهی است که عوامل گوناگونی بر اتخاذ آن توسط حسابرس تاثیرگذار است. هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار است. بدین منظور در گام اول پژوهش پس از مطالعه مبانی نظری و تجربی پژوهش ۱۱ عامل اولیه مشخص شد. سپس عوامل مزبور طی پرسشنامه‌ای در ۳ دور در اختیار خبرگان (حسابداران رسمی) قرار گرفت و در نهایت خبرگان نیز ۳ عامل دیگر را پیشنهاد نمودند و عوامل ۱۴ گانه به روش دلفی غربال و تایید شد. در گام دوم پژوهش، عوامل ۱۴ گانه با استفاده از پرسشنامه طیف ۹ گانه ساعتی توسط خبرگان رتبه‌بندی شد.

یافته‌های پژوهش نشان داد به ترتیب ویژگی‌های رفتاری (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات (اظهار نظر حسابرسی، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تاثیر دارند.

شواهد پژوهش نشان داد که ویژگی‌های رفتاری و سازوکارهای نظام راهبری در مقایسه با سایر ابعاد و به‌ویژه بعد جنسیت، بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تاثیر دارند. این موضوع حاکی از آن است که حضور و نقش زنان در ارکان مؤسسات حسابرسی در ایران و حتی در مدیریت شرکت‌ها همچنان کم‌رنگ است. علاوه بر عوامل شناسایی شده بر اساس مبانی نظری و تجربی پژوهش، سه عامل رقابت در بازار حسابرسی، استقلال حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی نیز توسط خبرگان (حسابداران رسمی) پیشنهاد شد که دلالت بر وجود رقابت و حفظ و کسب صاحبکاران برای حسابرسان در بازار حسابرسی کشور است. با توجه به این که پژوهشی جامع با موضوع بررسی نظرات خبرگان در مورد اتخاذ استراتژی امتیازدهی صورت نگرفته است، لذا امکان مقایسه کلیه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های پیشین وجود ندارد. با این حال نتایج برخی از عوامل شناسایی شده در این پژوهش مطابق با یافته‌های بیم و کیدا (۲۰۰۷)، پراولت و کیدا

(۲۰۱۱)، براون و جانستون (۲۰۰۹)، هتفیلد و همکاران (۲۰۰۸)، کادوس و همکاران (۲۰۰۳)، وانگ و توتل (۲۰۰۹)، انجی و تان (۲۰۰۳) و حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که در محیط حسابرسی ایران، حسابرسان از استراتژی امتیازدهی جهت مدیریت تعارض‌ها و اختلافات با صاحبکاران استفاده می‌نمایند که همسو با نتایج حساس‌یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) نیست. این شواهد نشان می‌دهد که با توجه به وجود فضای رقابتی در بازار حسابرسی کشور، حسابرسان برای دست یافتن به توافق با صاحبکار، منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری را برای طرف مقابل لحاظ نموده‌اند. نتایج پژوهش شواهدی ارائه می‌نماید که همواره ادبیات مذاکره از متون روان‌شناسی بهره می‌گیرد و نقش ویژگی‌های رفتاری حسابرسان در مدیریت تعارض و حل اختلافات با صاحبکار با اهمیت است و مذاکره بین طرفین تحت تاثیر ماهیت و رفتار پیچیده انسانی است. این یافته‌ها در راستای تایید نقش ذهنیت و قضاوت در حسابرسی است که در راستای نتایج پژوهش کادوس و همکاران (۲۰۰۳) است. همچنین شواهد پژوهش بیانگر اثربخشی سازوکارهای نظام راهبری و قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای در اتخاذ استراتژی امتیازدهی جهت رسیدن به نقطه تعادل و حل و فصل تعارض‌ها دارد. با توجه به این که در سال‌های اخیر حضور زنان در حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران روند افزایشی داشته است، اما شواهد پژوهش بیانگر رتبه پایین تاثیر جنسیت حسابرسان در مذاکرات با صاحبکار بود.

با توجه به الزام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به استقرار کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود اثربخشی کمیته‌های حسابرسی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار مورد بررسی قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود تاثیر نتایج مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار و نیز دوره تصدی حسابرس بر اتخاذ استراتژی‌های مذاکره و به‌ویژه امتیازدهی مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به نظر خبرگان پژوهش، مبنی بر این که ممکن است اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان به علت کاهش ریسک از دست دادن صاحبکار و نیز کاهش حق‌الزحمه حسابرسی باشد، پیشنهاد می‌شود که آسیب‌شناسی این موضوع از جنبه‌هایی مانند استقلال و بی‌طرفی حسابرسان و رقابت در بازار حسابرسی (با توجه به افزایش اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور) نیز مورد بررسی قرار گیرد. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش مورد توجه مراجع حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور، به منظور اثربخشی مذاکرات و مدیریت ارتباط بین حسابرس و صاحبکار، برگزاری دوره‌های آموزشی در زمینه ویژگی‌های رفتاری و مهارت‌های مذاکره، بهبود کیفیت صورت‌های مالی، بی‌طرفی حسابرسان و مقاومت در برابر فشارهای صاحبکاران قرار گیرد. همچنین به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود فرآیند مذاکره با صاحبکار را در سطوح ارشد مؤسسه مانند شریک یا

مدیر مؤسسه برگزار نمایند. مهمترین محدودیت این پژوهش عدم امکان ایجاد یک نشت که در آن به صورت همزمان، حسابرسان و صاحبکاران حضور داشته باشند و به مذاکره واقعی و نیز استفاده از استراتژی امتیازدهی در مقابل یکدیگر بپردازند، است. محدودیت دیگر این پژوهش عدم بررسی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط صاحبکار و نقش آن بر انتخاب استراتژی حسابرس است.

پیوست: الف. پرسشنامه پژوهش به روش دلفی و بر اساس طیف ۵ تایی لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد)

حسابدار رسمی گرامی

با سلام و ادب و احترام

پرسشنامه حاضر به منظور پژوهشی پیرامون "مذاکرات حسابرس و صاحبکار" با استفاده از روش دلفی (نظرات خبرگان) تهیه شده است. از جنابعالی خواهشمند است پس از مطالعه مقدمه، با تکمیل پرسشنامه ما را در این امر یاری نموده و نیز چنانچه عوامل دیگری نیز از نظر جنابعالی در ارتباط با موضوع پژوهش موثر می‌باشد را نیز مرقوم نمایید (پاسخ‌های باز). به شما اطمینان داده می‌شود که پاسخ‌های شما کاملاً محرمانه مانده و صرفاً در تحلیل این پژوهش مورد استفاده قرار گیرد. با توجه به نوع روش این پژوهش (دلفی - نظرات خبرگان)، پاسخ‌های شما عزیزان نسبت به سوالات بسته این پرسشنامه و نیز سایر پاسخ‌های باز شما جمع‌آوری و تحلیل شده و سپس پرسشنامه دیگری خدمت جنابعالی ارسال می‌گردد. پیشاپیش از همکاری صمیمانه و فرصتی که در اختیار ما قرار می‌دهید، سپاسگزاریم.

مقدمه

حسابرسان در مورد اصلاحات پیشنهادی برای کسب اطمینان از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریفات با اهمیت و اعتباردهی آنها، معمولاً مذاکراتی را با صاحبکاران ترتیب داده و در این مذاکرات جهت حل اختلاف نظر و رسیدن به توافق، استراتژی‌های متفاوتی را اتخاذ می‌نمایند. مبانی نظری مذاکره، بیانگر دو نوع استراتژی مذاکره است. استراتژی‌های توزیعی (برد - باخت) شامل تحکم، امتیازدهی و مصالحه که بر تقسیم منافع ثابت بین طرفین مذاکره تمرکز دارد، به گونه‌ای که فقط یکی از طرفین برنده می‌شود. در حالی که استراتژی‌های ترکیبی (برد - برد) شامل گسترش دستور کار یا از طریق حل و فصل مشترک مسأله می‌باشد، طوری که در نتیجه آن هر دو طرف در وضع بهتری قرار گیرند. این مذاکرات به‌ویژه زمانی که استانداردهای حسابداری دارای ابهام است و یا در موضوع خاصی استاندارد مربوطه وجود نداشته باشد، انجام می‌شود.

در طول مذاکره چنانچه هر یک از طرفین فقط خواسته و منافع خود را در نظر داشته باشند و به آن اصرار ورزند، توافق حاصل نمی‌شود و یا اگر حاصل شود در روابط بعدی حسابرس و صاحبکار اثر سوء خواهد داشت. بنابراین برای دست یافتن به نقطه تعادل و یا توافق نزدیک به تعادل، در بسیاری از موارد طرفین باید از این حالت فاصله بگیرند و موضع خود را به گونه‌ای تغییر دهند که در نتیجه آن منافع کمتری برای خود و منافع بیشتری برای طرف مقابل حاصل شود و به‌عبارتی هزینه آن را با امتیازدهی مناسب و به موقع پرداخت نمایند. حسابرسان به صاحبکاران امتیاز واگذار می‌کنند تا بتوانند با تاثیر بر آنها احتمال انجام اصلاحات پیشنهادی را افزایش دهند. بنابراین در این پژوهش عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در مذاکرات با صاحبکار بر اساس ادبیات، مبانی نظری و تجربی پژوهش استخراج شده است و تلاش می‌شود تا نظر خبرگان در این زمینه و میزان اهمیت عوامل شناسایی شده توسط آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

حسابدار رسمی گرامی، بر اساس مبانی نظری و تجربی پژوهش ۱۱ عامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس، شناسایی شده است که برای هر کدام از عوامل توضیحاتی نیز ارائه شده است. لطفا پس از مطالعه توضیحات، موافقت یا مخالفت خود را با گزاره‌های مندرج در سوالات زیر در بازه خیلی کم تا خیلی زیاد اعلام بفرمایید.

همچنین خواهشمند است سایر عواملی که از دیدگاه جنابعالی بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است را نیز بیان نموده و در صورت امکان تبیین نمایید.

با تشکر

ردیف	عوامل	سوال و توضیحات عوامل
۱	رفتار زمانی	رفتار زمانی، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است (حسابرسان به دلیل محدودیت‌های قانونی انعطاف‌پذیری کمتری نسبت به صاحبکار در مذاکرات دارند و معمولاً در اوایل مذاکرات کمتر امتیاز می‌دهند، ولی به دلیل اثرات منفی‌تر عدم دستیابی به توافق برای صاحبکار، صاحبکار انگیزه بیشتری برای حل مسئله و دستیابی به راه حل دارد و اوست که در شروع به موقعیت حسابرس حرکت می‌کند). آیا حسابرسان معمولاً در ابتدای فرآیند مذاکره با صاحبکار، انعطاف‌پذیری کمتری دارند؟

۲	سبک ارتباط	روابط حسابرس با صاحبکار (به عنوان نمونه روابط صمیمانه، واکنش‌های عاطفی و احساسات) در پذیرش اصلاحات پیشنهادی حسابرس توسط صاحبکار نقش دارد. آیا سبک ارتباط (مشارکتی یا ستیزه‌جویانه) بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟
۳	روش و نحوه مذاکره	در جلسات مذاکره که حسابرسان چندین اصلاحیه را به صاحبکار پیشنهاد می‌دهند، احتمال بیشتری وجود دارد که صاحبکار آنها را بپذیرد تا این که برای هر اصلاحیه جلسه جداگانه‌ای تشکیل گردد. هنگامی که حسابرسان چندین اصلاحیه را در یک جلسه مطرح می‌کنند، صاحبکاران بر روی اصلاحیه‌ای که ابتدا بحث می‌شود، بیشتر چانه می‌زنند. آیا روش و نحوه مذاکره (روش مذاکره همزمان و یا متوالی)، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟
۴	تجربه و فنون مذاکره حسابرس	حسابرسان با تجربه و دارای مهارت کافی در بیان پیشنهادات و اصلاحات حسابداری بسیار مراقب هستند و با دقت عمل می‌نمایند. حسابرسان متخصص در صنعت در مذاکره با صاحبکار موفق‌تر هستند. حسابرسان متخصص و دارای تجربه کافی در مورد رضایت صاحبکاران نگرانی کمتری دارند. آیا تجربه و فنون مذاکره حسابرس، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟
۵	انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	حسابرسان در برابر صاحبکاران منعطف از استراتژی‌های بسته و باثبات استفاده می‌نمایند. آیا انعطاف‌پذیری صاحبکار، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟ آیا در صورت افزایش فشار صاحبکار بر حسابرس، اصلاحات پیشنهادی حسابرسان کاهش خواهد یافت؟
۶	مذاکرات قبلی و روابط گذشته	مذاکرات حسابرس و صاحبکار بیش از یک بار اتفاق می‌افتد و طرفین از یکدیگر شناخت کافی دارند. حسابرسان در حین مذاکرات فعلی، ظرفیت مذاکرات آینده را با صاحبکار در نظر می‌گیرند.

<p>روابط گذشته حسابرس با صاحبکار بر اهداف مذاکره اثربخش، کمک می‌نماید. آیا مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟</p>		<p>حسابرسان با تجربه در برابر فشارهای وارده صاحبکاران از توان مقاومت بیشتری برخوردار هستند و استقلال بیشتری نیز دارند. حسابرسان با قدرت و شهرت بالا در برابر صاحبکاران از استراتژی‌های بسته‌تر (غیر سازشی) استفاده می‌نمایند. آیا قدرت، شهرت و توانایی چانه‌زنی حسابرسان، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟</p>	<p>قدرت و چانه‌زنی ۷</p>
<p>صاحبکار معمولاً برای جلوگیری از صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده، تمایل به مذاکره با حسابرسان و رفع بندهای گزارش حسابرسی و اصلاحات پیشنهادی دارد. صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده توسط موسسات حسابرسی بزرگ قابل پذیرش‌تر است. نرسیدن به توافق درباره گزارش حسابرسی برای صاحبکار نامطلوب‌تر از حسابرس است. صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده موجب تغییر حسابرس در دوره‌های مالی بعد می‌گردد. آیا نوع اظهارنظر حسابرسی، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟</p>	<p>اظهارنظر حسابرسی ۸</p>		
<p>هنگامی که حسابرسان به علت گردش اجباری، سال و یا سال‌های آینده حسابرس شرکت نخواهند بود، اصلاحات عمده‌تری را به صاحبکاران پیشنهاد می‌دهند. گردش اجباری حسابرس موجب کاهش تمایل حسابرسان برای گزارش مطابق میل صاحبکار می‌شود. آیا گردش اجباری حسابرسان، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟</p>	<p>گردش اجباری حسابرسان ۹</p>		

۱۰	کمیته حسابرسی	حضور اعضای کمیته حسابرسی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار، پذیرش اصلاحات پیشنهادی توسط صاحبکار را تسهیل می‌نماید. صاحبکاران، کمیته حسابرسی را به عنوان گروهی که توانایی مداخله و مخالفت با گزارش مورد انتظار آنها دارند، در نظر می‌گیرند. اعضای کمیته حسابرسی هنگام بروز اختلافات بین حسابرس و صاحبکار، جلوی اقدامات فرصت‌طلبانه مدیران و زیان ذینفعان را می‌گیرند. آیا حضور اعضای کمیته حسابرسی صاحبکار در مذاکرات، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟
۱۱	جنسیت	حسابرسان زن در قانع نمودن صاحبکار و قبولاندن اصلاحات پیشنهادی قابلیت‌های بالایی دارند. حسابرسان زن آیین رفتار حرفه‌ای و سایر الزامات حرفه‌ای را با دقت بیشتری رعایت می‌کنند. حسابرسان زن در ارائه اصلاحات پیشنهادی به صاحبکار محافظه‌کارتر هستند. آیا جنسیت حسابرسان، بر استفاده از استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس موثر است؟
۱۲	رقابت در بازار حسابرسی	توسط خبرگان در دور اول روش دلفی پیشنهاد شد و در دور بعد به سوالات پرسشنامه اضافه گردید. افزایش رقابت در بین مؤسسات حسابرسی و سهم از بازار آنها بر اصلاحات پیشنهادی حسابرسان تاثیر دارد.
۱۳	استقلال حسابرسان	توسط خبرگان در دور اول روش دلفی پیشنهاد شد و در دور بعد به سوالات پرسشنامه اضافه گردید. مستقل بودن حسابرسان بر میزان اصلاحات پیشنهادی آنها تاثیر دارد.
۱۴	حق الزحمه حسابرسی	توسط خبرگان در دور اول روش دلفی پیشنهاد شد و در دور بعد به سوالات پرسشنامه اضافه گردید. میزان حق الزحمه حسابرسان بر اصلاحات پیشنهادی آنها تاثیر دارد.

پیوست: ب. پرسشنامه مقایسات زوجی بر اساس طیف ۹ گانه ساعتی

حسابدار رسمی گرامی

خواهشمند است معیارهای زیر را که از عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس در مذاکره با صاحبکار است را با یکدیگر مقایسه نمایید. در مقایسه معیار، چنانچه اهمیت هر دو معیار یکسان بود، عدد ۱ را علامت بزنید. اگر معیار سمت راست مهم‌تر بود به همان اندازه که با اهمیت‌تر است، عدد سمت راست را انتخاب کنید. به عنوان نمونه اگر معیار سمت راست ۳ درجه مهم‌تر بود، عدد ۳ سمت راست را علامت بزنید و اگر معیار سمت چپ مهم‌تر بود، عدد سمت چپ را علامت بزنید. دقت کنید فقط عدد یک سمت و آن هم سمتی که مهم‌تر است را علامت بزنید.

	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	
ویژگی‌های رفتاری																		قوانین و مقررات
ویژگی‌های رفتاری																		نظام راهبری
ویژگی‌های رفتاری																		جنسیت
قوانین و مقررات																		نظام راهبری
قوانین و مقررات																		جنسیت
نظام راهبری																		جنسیت
	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	
رفتار زمانی																		سبک ارتباط
رفتار زمانی																		روش و نحوه مذاکره
رفتار زمانی																		تجربه و فنون مذاکره حسابرس
رفتار زمانی																		انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار
رفتار زمانی																		مذاکرات قبلی و روابط گذشته
سبک ارتباط																		روش و نحوه مذاکره
سبک ارتباط																		تجربه و فنون مذاکره حسابرس
سبک ارتباط																		انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار

منابع

- آذر، عادل و فرجی، حجت. (۱۳۸۱). علم مدیریت فازی. مرکز مطالعات و بهره‌وری ایران، تهران: انتشارات اجتماع.
- ایمانی‌برندق، محمد؛ کاظمی‌علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره ۵، صص ۲۶۳-۲۸۵.
- حساس‌یگانه، یحیی و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۴). الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرِس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۱۵-۲۵.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). عوامل اقتضایی موثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرِس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، صص ۵-۲۳.
- رسولی، رضا؛ موغلی، علیرضا؛ رشیدی، مهدی. (۱۳۹۳). طراحی مدل تقویت ماندگاری سازمانی کارکنان دانش‌پایه: با استفاده از فن دلفی، مشاوره شغلی و سازمانی، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۶۶-۹۴.
- رضازاده، جواد، عبدی، مصطفی؛ کاظمی‌علوم، مهدی. (۱۳۹۶). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۲، صص ۱-۱۵.
- قدسی‌پور، حسن. (۱۳۸۴). فرایند تحلیل سلسله مراتبی. تهران: انتشارات دانشگاه صنعتی امیرکبیر.
- مشایخی، علینقی؛ فرهنگی، علی‌اکبر؛ مؤمنی، منصور؛ علی‌دوستی، سیروس. (۱۳۸۴). بررسی عوامل کلیدی مؤثر بر کاربرد فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی ایران: کاربرد روش دلفی، مدرس علوم انسانی، ویژه‌نامه مدیریت، ۱۹۱-۲۳۲.
- ملاحظات خاص در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۱۰۰۷. ارتباط با مدیریت. (۱۳۹۱). تهران، سازمان حسابرسی ایران.
- ملکیان، اسفندیار؛ فخاری، حسین؛ کامیابی، یحیی؛ پاکدلان، سعید. (۱۳۹۷). بررسی و رتبه‌بندی افشای ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های سرمایه‌فکری به روش سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره ۶، صص ۱-۳۵.

- مهرانی، ساسان و اسکندر، هدی. (۱۳۹۵)، تبیین مدل سازی پارادایم مذاکرات حسابرس- صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۴۳-۱۶۹.
- مهرانی، کاوه؛ یزدانی، سیما؛ بهبهانی‌نیا، پریناسادات؛ اسکندر، هدی. (۱۳۹۲)، نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس، پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره ۸، صص ۱۰۱-۱۲۲.
- Abbott, L., S. Parker, and T. Presley . 2012. Female Board Presence and the Likelihood of Financial Restatement. *Accounting Horizons* 26 (4): 607-629.
- Antle, R., and B. Nalebuff. 1991. Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29: 31-54.
- Azmi, A. A. C., and V. Y. Hoong. 2014. Tax aggressiveness and negotiations: A conceptual paper. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164: 338-344.
- Bamber, M. and V. Iyer. 2007. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2): 188-221.
- Bame-Aldred, C. W., and T. Kida. 2007. A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6): 497-511.
- Baron, R. A. 1990. Environmentally induced positive affect: Its impact on self-efficacy, task performance, negotiation, and conflict. *Journal of Applied Social Psychology*, 20:368-384
- Bartos, O. J. 1977. Simple model of negotiation: A sociological point of view. *The Journal of Conflict Resolution* (4): 565-579.
- Beattie, V., S. Fearnley, and R. Brandt. 2001. Behind closed doors: What company audit is really about. Houndmill, UK: Palgrave.
- Beckmann, D., and L Menkhoff. 2008. Willwomen bewomen? Analyzing the gender difference among financial experts. *Kyklos* 61(3): 364-384.
- Bennett, G. B., R. C. Hatfield and C. Stefaniak. 2015. The Effect of Deadline Pressure on Pre-Negotiation Positions: A Comparison of Auditors and Client Management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4): 1507-1528.
- Bergner, J. M., S. A. Peffer. and R. J Ramsay. 2015. Concession, Contention, and Accountability in Auditor-Client Negotiations. *Behavioral Research in Accounting*, 28(1): 15-25.
- Bhattacharjee, S., K. Moreno, and J. S. Pyzoha. 2014. The Influence of Audit Committee Intervention Approach on Auditor and Client Judgments during Accounting Disputes. Working paper, Virginia Polytechnic

- Institute and State University, Northeastern University, and Case Western Reserve University.
- Blue Ribbon Committee (BRC). 1999. Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. Stamford, CT: BRC.
- Bohnet, I. and H.R. Bowles. 2008. Special section: Gender in negotiation. *Negotiation Journal*.
- Bowles, H., L. Babcock, and K. McGinn. 2005. Constraints and triggers: Situational mechanics of gender in negotiation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 89(6): 951-965.
- Brown, H. L., and K. M. 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 and Theory*, 28(2): 65-92.
- Brown, H. L., and A. M. Wright. 2008. Negotiation Research in Auditing. *Accounting Horizons*, 22 (1): 91-109.
- Brown-Liburud, H. L., and V. Zamora. 2013. Managers' audit negotiation judgments around an initial public offering. *Proceedings of the Group Decision and Negotiation International Conference*, Stockholm, Sweden, June 17-21.
- Cheng, M. M., Tan, H. D., Tortman, K. T., and A. Tse. 2017. The Impact of the Timing of a Prior Year's Auditor Concessions on Financial Officers' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(1): 43-62.
- Chi, W. 2011. An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2): 265-285.
- Chow, C. W., and S. J. Rice. 1982. Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review*, 57: 326-335.
- Cialdini, R. B. 2001. *Influence: Science and Practice*. Boston, MA: Allyn and Bacon.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. 2010. Corporate governance and the audit process: Post Sarbanes-Oxley. *Contemporary Accounting Research* 27 (3): 751-786.
- Crosnon, R., M. Marks, and J. Snyder. 2008. Groups work for women: Gender and group identity in social dilemmas. *Negotiation Journal*.
- Dalkey, N. and O. Helmer. 1963. An experimental application of the Delphi method to the use of experts. *Management Science*, 9(3): 458-467.
- Dawson, L. 1997. Ethical Difference between Men and Women in sales profession. *Journal of Business Ethics* 16(1): 1143-1152.

- DeFond, M. L., R. N. Hann, and X. Hu. 2005. Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors? *Journal of Accounting Research* 43: 153–193.
- Dopuch, N., R. R., King. and R. Schwartz. 2001. An experimental investigation of retention and rotation requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1): 93-117.
- Forgas, J. P. 1998. On feeling good and getting your way: Mood effects on negotiator cognition and bargaining strategies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 74: 565–577.
- Fu, H., H. T. Tan, and J. Zhang. 2011. Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 30(3): 225-237.
- Gibbins, M., S. A. McCracken. And S. E. Salterio. 2007. The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research* 24(2): 387-422.
- 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): 535-563.
- Goodwin, J. 2002 Auditors' Conflict Management Styles: An Exploratory Study. *Abacus* 38(3) : 378-405.
- Hatfield, R. C., C. P. Agoglia. and M. H. Sanchez. 2008. Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research* 46(5): 1183-1207.
- Hatfield, R. C., R. W. Houston. C. M. Stefaniak and S.Usrey. 2010. The effect of magnitude of audit difference and prior client concessions on negotiations of proposed adjustments. *The Accounting Review* 85(5): 1647-1668.
- Kadous, K., S. J. Kennedy and M.E. Peecher. 2003. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review* 78(3): 759-778.
- Kaplan, R. 2004. Mother all of conflicts: Auditor and Their Clients. Working paper.
- Kilgour, D. M., and C. Eden. 2010. *Handbook of group decision and negotiation* (Vol. 4). Springer Science and Business Media.
- Kramer, R. Pommerenke, and Newton. 1993. Effects of social identity and interpersonal accountability in negotiator decision making. *Journal of Conflict Resolution* 37: 633- 654.
- Larrick, R. P., C. Heath, and G. Wu. 2009. Goal-induced risk taking in negotiation and decision making. *Social Cognition* 27 (3): 342–364.

- Levy, D. A., and P. R. Nail. 1993. Contagion: A theoretical and empirical review and reconceptualization. *Genetic, Social, and General Psychology Monographs*, 119, 235–285
- Libby, R., and J. Luft. 1993. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18 (5): 425–450.
- Loudder, M. L., I. K., Khurana, R. B., Sawyers, C., Cordery, C., Johnson, and J., Lowe. 1992. The information content of audit qualifications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11:69–82.
- McCracken, S., S. E., Salterio, and R. N. Schmidt. 2011. Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners?. *Behavioral Research in Accounting* 23(1): 131-160.
- McCracken, S., S., Salterio, and R. Schmidt. 2008. Effects of differential experience on auditors' intended usage of negotiation strategies: Methodological and practice concerns. Working paper, McMaster University.
- Michener, H. A., J. J. Vaske, S. L. Schleifer, J. G. Plazewski, and L. J. Chapman. 1975. Factors affecting concession rate and threat usage in bilateral conflict. *Sociometry* 38 (1): 62–80.
- Moreno, K., T., Kida, and J. F. Smith. 2002. The impact of affective reactions on risky decision making in accounting contexts. *Journal of Accounting Research* 40: 1331–1349.
- Murnighan, K., L. Babcock, L. Thompson, and M. Pillutla. 1999. The information dilemma in negotiations: Effects of experience, incentives, and integrative potential. *The International Journal of Conflict Management* 10 (4): 313–339.
- Nelson, M. W., J. A., Elliott, and, R. L. Tarpley. 2002. Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The accounting review* 77(s-1): 175-202.
- Nelson, M. W., S. D., Smith, and Z. V. Palmrose. 2005. The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions. *The Accounting Review* 80(3): 897-920.
- Ng, T. B. P., 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* 78(3): 801-818.
- O'Connor, K., J. A. Arnold, and E. R. Burris. 2005. Negotiators' bargaining histories and their effects on future negotiation performance. *Journal of Applied Psychology* 90 (2): 350–362

- Okoli, C., and S.D. Pawlowski. 2004. The Delphi method as a research tool: an example, design considerations and applications. *Information and Management* 42 (1):15-29.
- Perreault, S., and T. Kida. 2011. The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society* 36(8): 534-547.
- Pietroni, D., G. A., Van Kleef, E., Rubaltelli, and R. Rumiati. 2009. When happiness pays in negotiation: The interpersonal effects of ‘exit option’ directed emotions. *Mind and Society* 8: 77–92.
- Powell, C. 2003. The Delphi Technique: Myths and Realities, *Journal of Advanced Nursing* 41(4): 376-382.
- Pruitt, D., and P. Carnevale. 1993. *Negotiation in social conflict*. Buckingham, UK: Open University Press.
- Rayens, M. K., and E. J. Hahn. 2000. Building consensus using the policy Delphi method. *Policy, Politics, and Nursing Practice* 1(4):308-315.
- Rubin, J. Z., and B. R. Brown. 1975. *The Social Psychology of Bargaining and Negotiation*. New York: Aca.
- Salterio, S. E. 2012. Fifteen years in the trenches: Auditor–client negotiations exposed and explored. *Accounting and Finance*, 52(s1): 233-286.
- Sanchez, M. H., C. P., Agolia, and R. C. Hatfield. 2007. The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. *The Accounting Review*, 82(1): 241-263.
- Sinaceur, M., and M. A. Neale. 2005. Not all threats are created equal: How implicitness and timing affect the effectiveness of threats in negotiation. *Group Decision and Negotiation*, 14: 63–85.
- Sun, Y., H. T., Tan, and J. Zhang. 2015. Effect of Concession-Timing Strategies in Auditor–Client Negotiations: It Matters Who Is Using Them. *Contemporary Accounting Research* 32(4): 1489-1506.
- Sundén, A. E., and B.J. Surette. 1998. Gender differences in the allocation of assets in retirement savings plans. *The American Economic Review* 88(2): 207–211.
- Tajfel, H. and J. Turner. 1979. An integrative theory of intergroup conflict. In W. Austen and S. Worchel (eds). *The Social Psychology of Intergroup Relations*. Pp. 33-47. Monterey, CA: Brooks/Cole.
- TAN, H. T., and K. T. Trotman. 2010. Effects of the timing of auditors' income-reducing adjustment concessions on financial officers' negotiation judgments. *Contemporary Accounting Research* 27(4):1207-1239.
- Thompson, L., and R. Hastie. 1990. Social perception in negotiation. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 47 (1):98–124.

- Thompson, L., J. Wang, and B. C. Gunia. 2010. Negotiation. *Annual Review of Psychology* 61: 491–515.
- Tinsley, C. H., K. O'Connor, and B. A. Sullivan. 2002. Tough guys finish last: The perils of a distributive reputation. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 88: 621–642.
- Trotman, K. T., A. M., Wright and S. Wright. 2005. Auditor negotiations: An examination of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review*, 80(1): 349-367.
- Tse, A., K. Trotman. And M. Cheng. 2012. The impact of the existence and timing of concessions in multi-period auditor-client negotiations.
- Tversky, A., and D. Kahneman. 1974. Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. In *Utility, probability, and human decision making*: 141-162. Springer Netherlands.
- Van Kleef, G. A., C. K. W., De Dreu, and A. S. R. Manstead. 2004. The interpersonal effect of anger and happiness in negotiations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 86: 57–76
- Vetschera, R. 2013. Negotiation processes: an integrated perspective. *EURO Journal on Decision Processes*, 1(1-2): 135-164.