

پژوهش‌های تجربی حسابداری

سال ششم، شماره ۲۲، زمستان ۱۳۹۵، صص ۱۴۳-۱۶۹

تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرسان -

صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی

ساسان مهرانی*، هدی اسکندر**

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۳/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۷/۱۱

چکیده

یکی از مراحل اصلی شکل‌گیری گزارش‌های مالی، فرایند مذاکره‌ای است که حسابرسان و شرکت صاحبکار بواسطه ایجاد اختلاف نظر و تعارض وارد آن می‌شوند. نتایج حاصل از این مذاکرات در کیفیت گزارش‌های نهایی نقشی تعیین‌کننده دارد و در نتیجه می‌تواند برای خود افراد درگیر مذاکره، سازمان آنها و کل جامعه پیامدهایی را به همراه داشته باشد. هدف تحقیق حاضر مدل‌سازی این فرایند به روش نظریه برخاسته از داده‌ها و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگانی از هر دو سوی مذاکره یعنی شرکای حسابرسان و مدیران شرکت‌ها پرداخته است. این تحقیق با انجام ۳۰ مصاحبه به روش گلوله برفی به اشباع رسید. با توجه به سطوح مختلف عرضه‌کنندگان حسابرسان (موسسه حسابرسان و تیم حسابرسان مذاکره‌کننده) تلاش شده تا مدلی جامع از کلیه عوامل تعیین‌کننده در هر یک از این سطوح ارائه شود. بعلاوه در انجام مصاحبه‌ها موضوعات نیازمند مذاکره و چالش‌های موجود در این فرایند در هر سطح شناسایی گردید. بر اساس نتایج بدست آمده از مصاحبه‌ها علت اصلی ایجاد اکثر اختلافات و تعارضات بین حسابرسان و صاحبکاران که مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد عبارتند از: ۱. علل دانشی (کمبود دانش با کیفیت طرفین مذاکره)، ۲. علل اطلاعاتی (عدم تقارن اطلاعاتی) و ۳. علل ارتباطی (ماهیت کسب و کار صاحبکار و شیفت کلیه ارتباطات به آخر سال) و ۴. مشکل ابزاری (کیفیت قوانین و استانداردهای حسابداری). با توجه به مصاحبه‌ها، با شروع فرایند مذاکره به دلایل فوق، مهم‌ترین بسترهای لازم عبارتند از کیفیت دانش و مهارت‌های مذاکره‌ای طرفین مذاکره و رسالت آنها. همچنین بر اساس نظر خبرگان راهبردهای پیاده‌سازی پارادایم پیوسته و دستیابی به مذاکره برد-برد عبارتست از گفتگو منطقی و مستقل، اعتماد سازی، و مذاکره از مجرای مکانیزم‌های مناسب حاکمیت شرکتی. مهم‌ترین چالش‌های شناسایی شده در این فرایند عبارتند از عدم تخصص صنعتی حسابرسان، نگاه اشتباه صاحبکاران به حسابرسان و نبود مکانیزم‌های مناسب حاکمیت شرکتی است. در نهایت مدل بدست آمده از مصاحبه‌ها به تایید ۲ نفر از مشارکت‌کنندگان و ۲ متخصص حرفه‌ای و دانشگاهی رسید.

واژه‌های کلیدی: مدل‌سازی، تعارض، مذاکره

طبقه بندی موضوعی: G34

کد DOI مقاله: 10.22051/jera.2017.2623

*دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. (smehrani@ut.ac.ir)

**استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، نویسنده مسئول.

(heskandar@utac.ir)

مقدمه

تعارض پدیده‌ای است که آثار مثبت و منفی روی عملکرد افراد و سازمان‌ها دارد. استفاده صحیح و مؤثر از تعارض موجب بهبود عملکرد و ارتقای سطح سلامتی سازمان می‌گردد و استفاده غیر مؤثر از آن موجب کاهش عملکرد و ایجاد کشمکش و تشنج در سازمان می‌شود. استفاده مؤثر از تعارض مستلزم شناخت و درک کامل ماهیت آن و همچنین علل خلق‌کننده و کسب مهارت در اداره و کنترل آن است که البته امروز به عنوان یکی از مهمترین مهارت‌های مدیریت به شمار می‌آید. توانایی برخورد با تعارض و اداره آن، در موفقیت مدیران سازمان‌ها نقش ارزنده‌ای دارد. اگر تعارض‌ها سازنده باشند، موجب بروز افکار نو و خلاق می‌شوند و زمینه تغییر و نوآوری و تحول سازنده را در سازمان فراهم می‌سازند و در نهایت به مدیریت کمک می‌کنند تا به اهداف سازمانی خویش نائل آید (جزایری، ۱۳۷۷). یکی از راه‌های مدیریت تعارض، مذاکره بین طرفین آن خواهد بود. در این مطالعه بر مذاکره حسابرسان - صاحبکار تمرکز شده است.

حسابرسی یکی از راه‌های اصلی نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها است. در راه بررسی اعتبار گزارشات مالی صاحبکار، ممکن است بر سر برخی موضوعات حسابداری بین حسابرسان و مدیریت صاحبکار اختلاف نظری ایجاد گردد. برای حل این اختلاف نظر، اعضای درگیر وارد فرایند مذاکره با یکدیگر می‌شوند. بنابراین از آنجا که مذاکره حسابرسان - صاحبکار جزء مهمی از فرایند تولید صورت‌های مالی برای استفاده افراد خارج از سازمان می‌باشد، قدرت حسابرسان در مدیریت نمودن ارتباطاتش با صاحبکار از اهمیت فراوان برخوردار است زیرا افراد سرمایه‌گذار در تخصیص منابع مالی خود بر صورت‌های مالی تکیه می‌نمایند. هنگامی که کیفیت گزارشات مالی شرکتی زیر سؤال می‌رود، انگشت اتهام علاوه بر مدیریت شرکت به سمت مؤسسه حسابرسان شرکت نیز نشانه می‌رود. در نتیجه توانایی مدیریت نمودن اختلافات با صاحبکار و عوامل مؤثر بر این توانایی هم برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و هم برای مؤسسات و حرفه حسابرسان از اهمیت فراوان برخوردار است. همواره فرض می‌شود حسابرسان در مقابل فشارهای وارده توسط صاحبکاران مقاومت نموده و در رابطه با هرگونه تحریف اطلاعات که منجر به مخدوش شدن مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی شود، مواضع مناسب حرفه‌ای اتخاذ می‌کند. اطمینان از این ایده‌آل حاصل نمی‌شود مگر

اینکه مجموعه عواملی که باعث برتری موقعیت حسابرسان نسبت به صاحبکاران می‌شود، در رابطه دو جانبه حرفه‌ای بین آنها در شکل و اندازه بهینه وجود داشته باشد (هتفیلد، آگوگلیا و سانچز، ۲۰۰۸). در چنین وضعیتی می‌توان اطمینان حاصل کرد که به واسطه برتری نسبی حسابرسان به عنوان رکن نظارت، شرایط لازم جهت تحقق آرمان‌های حرفه‌ای به صورت بالقوه مهیا است. با عنایت به موارد فوق شناسایی و درک فرایند مذاکره حسابرس و صاحبکار اهمیت پیدا می‌کند.

بیان مساله

رسوایی‌های شرکتی قرن ۲۰ نظیر انرون و ورد کام در ایالات متحده، هیه در استرالیا، پارمالات در ایتالیا و آهلد در هلند و موارد دیگر، بحث‌های گسترده‌ای، پیرامون ارتباطات حسابرسان و صاحبکارانشان ایجاد نموده است (آنتل و نیلبوف، ۱۹۹۱). این رسوایی‌ها سبب ایجاد عدم اطمینان نسبت به کیفیت صورت‌های مالی شده و تصویری منفی از حرفه حسابرسی ایجاد نموده است. کاپلان (۲۰۰۴) یکی از دلایل اصلی این رسوایی‌ها را کوتاه آمدن حسابرسان در مقابل فشار مدیران دانسته است. در نتیجه این رسوایی‌ها و خدشه‌دار شدن چهره حرفه، در اکثر کشورها از جمله ایالات متحده قوانینی نظیر قانون ساربینز آکسلی تصویب گردید و نظارت بر حرفه حسابرسی از حالت خود انتظام و بررسی همپیشگان خارج و به دست نهاد مستقلی به نام هیات نظارت بر شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) سپرده شد (بارتول و همکاران، ۲۰۰۳). بعلاوه اینکه در بسیاری از موارد تفاوت‌های فراوانی بین پیش‌نویس گزارش و گزارش نهایی که توسط موسسه حسابرسی صادر می‌شود وجود دارد که همین امر لزوم بررسی مرحله مذاکره بین موسسات حسابرسی و شرکت‌های صاحبکار (مرحله ایجاد این تفاوت‌ها در گزارش) را پررنگ‌تر می‌کند.

با وجود اهمیت فراوان موضوع مذاکره حسابرس-صاحبکار، تا کنون توجه چندانی به آن نشده و تنها در سال‌های اخیر تحقیقات معدودی پیرامون درک فرایند مذاکره حسابرس-صاحبکار صورت گرفته است. لیکن مطالعاتی که به مدل بندی این فرایند پرداخته اند انگشت شمارند (بتی، فرنلی و برنندت، ۲۰۰۰ و ۲۰۰۴). همچنین، این حوزه در تحقیقات صورت گرفته در ایران نیز کمتر مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به ویژگی‌های محیطی متمایز ایران،

انجام این مطالعه می‌تواند برای سیاستگذاران حرفه حسابرِس و استفاده کنندگان صورت‌های مالی مفید واقع شود. در ایران هم تحقیقات معدودی به این موضوع پرداخته اند که آنها نیز وضعیت اغلب فاکتورهای موثر بر این فرایند را مطلوب ارزیابی نکرده‌اند. برای مثال حساس یگانه و رجبی (۱۳۸۳) در تحقیق خود به بررسی عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرِس پرداختند. هدف از تحقیق ایشان شناسایی ابعادی از قدرت حرفه‌ای حسابرِس مستقل و عوامل موثر بر آن و نیز ارزیابی آنها در شرایط موجود کشورمان بود. در مجموع ۴۰ عامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرِس را شناسایی نمود که وضعیت موجود اکثر آنها نامطلوب ارزیابی گردید.

اهمیت تحقیق

همان‌طور که اشاره شد، فرایند مذاکره حسابرِس - صاحبکار بر کیفیت صورت‌های مالی، ریسک دعاوی حقوقی و روابط آتی طرفین مذاکره اثر دارد. در نتیجه توانایی حسابرِس در مدیریت نمودن ارتباطاتش با صاحبکار و عوامل مؤثر بر آن برای مؤسسات و سیاستگذاران حرفه حسابرِس، شرکت‌ها و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی از اهمیت فراوان برخوردار است. این تحقیق در صدد شناسایی و تبیین مدل مفهومی عوامل توضیح دهنده فرایند مذاکره حسابرِس - صاحبکار می‌باشد. در این بین چالش‌های موجود در مذاکره نیز پررنگ خواهند شد. این یافته‌ها می‌تواند برای جامعه هدف این مطالعه یعنی حسابرِس، سیاستگذاران حرفه حسابرِس و جامعه حسابداران رسمی، و متقاضیان حسابرِس مفید واقع شود تا در جهت رفع چالش‌های یافت شده گام‌های موثری را بردارند. همچنین با مشخص شدن علت اصلی ایجاد تعارضات، بستر لازم برای پیشگیری از این تعارضات را فراهم نمود. همچنین با انجام این تحقیق راهبردهای موثر در مذاکره برای طرفین مذاکره مشخص می‌گردد و آنها می‌توانند با بکارگیری این راهکارها با مذاکره‌ای مطلوب و برد-برد دست یابند. همچنین حرفه حسابداری می‌تواند با مشخص شدن عوامل بستر و عوامل مداخله‌گر در فرایند مذاکره زمینه را برای سهولت بکارگیری راهبردهای مناسب در مذاکره حسابرِس - صاحبکار فراهم نماید.

اهداف تحقیق

هدف اصلی این تحقیق عبارتست از:

"تبیین مدل پارادایم مذاکرات حسابرِس - صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی"

اهداف فرعی مرتبط با هدف اصلی، عبارتند از :

"مشخص کردن مولفه‌های توضیح دهنده مذاکرات حسابرِس - صاحبکار"

"تبیین رابطه بین مولفه‌های کشف شده در قسمت ۱ و بیان منطق زیربنایی آن."

ساختار مقاله در ادامه بدین شرح است: در بخش بعد پیشینه تحقیق ارائه می‌شود. سپس با ارائه سوالات تحقیق روش تحقیق برای یافتن پاسخ سوالات معرفی می‌گردد. سپس یافته‌ها ارائه شده و نتیجه‌گیری، پیشنهادات و محدودیتهای تحقیق ارائه می‌شود.

پیشینه تحقیق

مبانی نظری تحقیق

در بندهای ۱۳ و ۱۴ استاندارد حسابرسی بخش ۱۰۰۷ کشورمان عنوان شده است که "در پایان عملیات حسابرسی، مذاکره حسابرِس و مدیریت درباره موضوعاتی چون موارد زیر، ضروری است :

۱. هرگونه مشکل اجرایی در انجام عملیات حسابرسی از جمله محدودیت در رسیدگی .
۲. هرگونه عدم توافق با مدیریت در ارتباط با صورت‌های مالی .
۳. تعدیلات با اهمیتی که در جریان حسابرسی مشخص شده است .
۴. مسایل و مشکلات قابل توجه مربوط به رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده و افشای اقلام در صورت‌های مالی که عدم رفع آنها می‌تواند به تعدیل گزارش حسابرِس بیانجامد .
۵. هرگونه تخلف یا تردید در رعایت قوانین و مقررات که نظر حسابرِس را جلب کرده است .
۶. خطرهای با اهمیتی که واحد مورد رسیدگی بطور بالقوه یا بالفعل با آن روبرو است؛ مانند موضوعاتی که می‌تواند توانایی واحد مورد رسیدگی را در ادامه فعالیت خود به خطر اندازد .

۷. پیشنهادهایی که حسابرس در نتیجه انجام حسابرسی می‌خواهد ارائه کند؛ مانند موضوعات مرتبط با کنترل‌های داخلی.

حسابرس باید چنین موضوعاتی را با رده مناسبی از مدیریت مطرح کند. این امر می‌تواند به صورت شفاهی و یا کتبی انجام شود. در صورت تماس شفاهی، حسابرس باید موضوعات مورد بحث و نتایج آن را در کار برگ‌های حسابرسی مستند کند.

همچنین در استاندارد حسابرسی شماره ۴۵۰ با عنوان "ارزیابی تحریف‌های شناسایی شده در حسابرسی" عنوان شده است که؛ "حسابرس باید تحریف‌های اصلاح نشده و آثار آنها (به تنهایی یا در مجموع) بر اظهار نظر حسابرس را به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند مگر اینکه به موجب قانون یا مقررات از انجام این کار منع شده باشد. این اطلاع رسانی باید مشخص کننده تحریف‌های اصلاح نشده ای باشد که به تنهایی با اهمیت هستند. حسابرس باید درخواست کند که تحریف‌های اصلاح نشده، اصلاح شوند." در ادامه آمده است "اطلاع رسانی به موقع تحریف‌ها به سطح مناسبی از مدیریت اجرایی، حائز اهمیت است زیرا مدیریت را قادر می‌سازد تا واقعی بودن تحریف را ارزیابی کند و در صورت مخالف بودن با نظر حسابرس، وی را مطلع سازد، و اقدامات لازم را انجام دهد. معمولاً سطح مناسب مدیریت، شخصی است که مسئولیت و اختیار ارزیابی تحریف‌ها و انجام اقدامات لازم را بر عهده دارد."

پیشینه تجربی تحقیق

در ایران تاکنون تلاشی مدل‌سازی فرایند مذاکره حسابرس - صاحبکار صورت نگرفته است لیکن تحقیقات معدود زیر در سایر کشورها صورت گرفته است:

بتی، فرنلی و برنندت (۲۰۰۴ و ۲۰۰۰) به مدل بندی فرایند مذاکره حسابرس - صاحبکار پرداختند. سؤال اصلی تحقیق ایشان عبارت بود از "شرکت‌ها و حساب‌سازان چه طور موضوعات با اهمیت گزارشگری را حل می‌کنند؟". هدف تحقیق ایشان مشخص کردن و درک فرایند مذاکره و عوامل مؤثر بر ماهیت نتیجه مذاکره بود. برای دستیابی به این هدف، آن‌ها به مصاحبه عمیق با ۶ شرکت بزرگ پذیرفته شده در بورس بریتانیا و شرکای حسابرسی شان پرداختند. از مصاحبه شوندگان خواسته شد تا تجربه مذاکراتی خود را در قالب

"نقل یک داستان" تعریف کنند. سپس با انجام تحلیل‌های کیفی و انواع کدگذاری‌های پذیرفته شده مدلی از متغیرهای بدست آمده برآزش گردید.

گیبیتز، مک کراکن و سالتریو (۲۰۰۵) در مقاله‌ای به مدل‌بندی فرایند مذاکراتی حسابرس-صاحبکار از منظر حسابرس و صاحبکار پرداختند. آنها برای ساخت مدل مذاکراتی حسابرس و صاحبکار به بررسی ادبیات و مصاحبه عمیق پرداختند. ابتدا از طریق بررسی ادبیات و مصاحبه عمیق با شرکای حسابرسی، مدل مذاکراتی را از دید شرکای حسابرسی ترسیم و سپس با مصاحبه عمیق از مدیران مالی شرکت‌های صاحبکار نمونه، این مدل را تعدیل و تأیید نمودند. برای مصاحبه عمیق، از مصاحبه شونده‌گان خواسته شد تا با در نظرگیری یک از تجارب مذاکراتی خود پیرامون گزارشگری مالی، تجربه خود را به طور دقیق شرح دهند. در این مصاحبه‌ها معلوم شد که اکثر اختلافات حسابرس-صاحبکار بر سر موضوعات شناخت در آمد، سرمایه کردن مخارج، افشای برخی موضوعات، ترکیب‌های تجاری و کاهش ارزش دارایی‌ها بوده است. همچنین علت اصلی اکثر این اختلافات، استانداردهای حسابداری و پیچیده / جدید بودن نوع کسب و کار صاحبکار بوده است. در این مذاکرات مدیران مالی بیشتر تمایل به مشورت با مدیران عامل، حسابداران مدیریت و مشاوران خارجی دارند.

گیبیتز و سالتریو (۲۰۰۱) در مقاله‌ای به مدل‌سازی رفتار حسابرس در مذاکره با صاحبکار پرداختند. آنها برای ساخت این مدل به بررسی کتابخانه‌ای دست زده و تنها از طریق بررسی جامع ادبیات موجود، مدلی قابل آزمون ارائه نمودند. بر اساس مدل ایشان سه دسته عامل بر رفتار حسابرس در مذاکره اثر گذار است: (۱) قدرت، (۲) انگیزه و (۳) پارادایم مذاکراتی. هر یک از این عوامل خود تحت تأثیر ریز عوامل متعددی قرار دارند. ایبورا (۲۰۰۸) نیز مدل مشابهی ارائه نمود.

سوالات تحقیق

این تحقیق فاقد فرضیه بوده و دربرگیرنده سؤال‌هایی به شرح ذیل می‌باشد:

۱. "مولفه‌های توضیح دهنده پارادایم مذاکره حسابرس-صاحبکار کدامند؟"

۲. "روابط بین مولفه‌های توضیح دهنده چگونه است و منطق این روابط چیست؟"

۳. "چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟"

روش تحقیق

روش‌شناسی کیفی به پژوهش‌هایی بر می‌گردد که یافته‌های آن حاصل داده‌ها و روش‌های آماری کمی نیست. تحقیق کیفی به محقق اجازه می‌دهد تا به درک وسیع و جامعی از معانی‌ای که افراد به طور روزمره تجربه می‌کنند، دست یابد. در پژوهش کیفی، پژوهشگر از طریق روش‌ها و رویه‌های تفسیر، به درک پدیده‌ها از نقطه نظر مشارکت‌کنندگان و در بستر نهادی و اجتماعی خاص آن‌ها نائل می‌شود. تحقیق کیفی به جای اندازه‌گیری و ارزیابی پدیده‌ها با معنای آن‌ها سروکار دارد. در پژوهش‌های کیفی داده‌ها نه به صورت عدد و رقم بلکه به شکل واژگان و جملات هستند. نظریه برخاسته از داده‌ها روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). هدف از این مطالعه نیز شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان در زمینه مذاکرات حسابرس - صاحبکار به منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است. در این تحقیق کیفی، برای ارائه مدل فرایند مذاکرات حسابرس - صاحبکار از نظریه برخاسته از داده‌ها استفاده می‌گردد. نظریه برخاسته از داده‌ها، یکی از استراتژی‌های کیفی پژوهش محسوب می‌شود که از طریق آن نظریه‌پردازی بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها، شکل می‌گیرد. این استراتژی از نوع رویکرد استقرایی بهره می‌گیرد. یعنی روند شکل‌گیری نظریه در این استراتژی حرکت از جزء به کل است. این استراتژی پژوهش بر سه عنصر: مفاهیم، مقوله‌ها و گزاره‌ها استوار است. هدف عمده این نوع نظریه‌پردازی تبیین یک پدیده از طریق مشخص کردن مولفه‌های کلیدی آن پدیده و سپس طبقه‌بندی روابط این مولفه‌ها درون بستر و فرایند آن پدیده است. به عبارت دیگر، هدف آن حرکت از جزء به کل بدون از دست دادن توجه به محور اصلی بررسی است (کوربین و استراس، ۱۹۹۸).

در نظریه برخاسته از داده‌ها، داده‌ها می‌توانند از منابع متعددی مانند مصاحبه با افراد، مقالات منتشر شده در مجلات علمی، مستندات منتشر شده دولتی، مقالات ارائه شده در سمینارها و کنفرانس‌های علمی و سخنرانی‌های علمی، گزارش‌های روزنامه‌ای و نیز کتاب‌های تالیف شده تهیه شوند. در این تحقیق، برای شناسایی مولفه‌ها و ساخت مدل پارادایم مذاکرات حسابرس -

صاحبکار از ابزار مصاحبه عمیق با مدیران ارشد شرکت‌های صاحبکار و شرکای حسابرسی موسساتی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که در شهر تهران حضور دارند، صورت می‌گیرد. دوره زمانی تحقیق شامل سال ۱۳۹۲ خواهد بود. روش نمونه‌گیری بر مبنای نمونه‌گیری نظری (روش گلوله برفی) خواهد بود. در نمونه‌گیری نظری نمونه‌هایی انتخاب می‌شوند که بیشترین قدرت تبیین و استدلال را فراهم می‌آورند و نمونه‌گیری تا زمانی تداوم می‌یابد که پژوهش به اشباع نظری برسد. بنابراین از میان گروه‌های نمونه عنوان شده نمونه‌گیری به نحوی صورت می‌پذیرد که پژوهش به اشباع برسد. این پژوهش با مصاحبه از ۳۰ نفر به شرح زیر اشباع رسیده است.

نگاره (۱): ترکیب مصاحبه‌شوندگان

| سمت/موقعیت شغلی | تعداد | تحصیلات | | | سابقه کاری | |
|---------------------|-------|---------------|-------|----------------|------------|---------------|
| | | کارشناسی ارشد | دکتری | کمتر از ۱۵ سال | ۱۵-۳۰ سال | بیش از ۳۰ سال |
| شریک موسسه حسابرسی | ۱۷ | ۱ | ۱ | ۴ | ۵ | ۸ |
| مدیر سازمان حسابرسی | ۲ | ۱ | ۰ | ۰ | ۰ | ۲ |
| مدیر شرکت دولتی | ۴ | ۲ | ۰ | ۱ | ۱ | ۲ |
| مدیر شرکت غیر دولتی | ۷ | ۰ | ۰ | ۲ | ۵ | ۰ |
| جمع | ۳۰ | ۴ | ۱ | ۷ | ۱۱ | ۱۲ |

با توجه به ماهیت کیفی روش نظریه برخاسته از داده‌ها، از روش‌های مربوط به کدگذاری باز (برای کشف مولفه‌های توضیح دهنده فرایند مذاکره)، کدگذاری محوری (تعیین مقوله اصلی و روابط بین مولفه‌های کشف شده) و کدگذاری گزینشی (طراحی مدل جامع پارادایم مذاکره با بیان منطق روابط کشف شده) استفاده می‌گردد.

یافته‌های تحقیق

گام‌های طی شده در تحقیق به طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

تکرار (۲): گام‌های تحقیق

مرحله ۱. مصاحبه با شرکای موسسات حسابرسان و مدیران ارشد (مدیران عامل و معاونین مالی) شرکتهای نمونه

تولید داده‌ها

مرحله ۲. تحلیل داده‌ها (محتوای مصاحبه‌ها)

مرحله ۳. کدگذاری باز

کدگذاری سطح اول: تولید مفاهیم

کدگذاری سطح دوم: تولید مقوله‌ها

مرحله ۴. کدگذاری محوری

تبیین ارتباط منطقی بین مقوله‌ها و تعیین شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، بشر، راهبردها و پیامدها

مرحله ۵. کدگذاری انتخابی

تبیین نظریه نهایی

کدگذاری باز

پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن هر مصاحبه بررسی شده است و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیمی اولیه استخراج شده است. محقق پس از هر مصاحبه اقدام به مطالعه دقیق متن مصاحبه، و سپس برداشت نکات کلیدی اقدام به کدگذاری باز می‌نمود؛ و بعد از کدگذاری مصاحبه بعدی را انجام می‌داد. این رویه یا روش ادامه داشت تا زمانی که بعد از مصاحبه‌ها و جمع‌بندی نتایج و بررسی آن توسط تیم پژوهش اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها مورد توافق قرار گرفت. اشباع نظری معیاری است که بر اساس آن محقق در مورد اتمام فرایند گردآوری داده‌ها تصمیم‌گیری می‌کند. به این معنا که هر وقت محقق در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری به این نتیجه رسید که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده به سوالات تحقیق یکسان هستند، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف می‌سازد. محقق در این تحقیق با انجام ۳۰ مصاحبه به اشباع نظری

رسیده است. از این ۳۰ مصاحبه، در مجموع ۹۵ مفهوم استخراج شد. برای نمونه مفاهیم استخراج شده از مصاحبه اول عبارتند از دانش نظری از استانداردها، رسالت و هدف، اندازه، پایبندی به اصول اخلاقی، آگاهی جامعه از نقش و خدمات حرفه حسابرسی، شهرت و اعتبار، داشتن گوش شنوا، دانش کاربردی از استانداردها، تجربه، پاسخ‌گویی، شدت رقابت، فشار زمانی، روابط فعلی و آتی با صاحبکار، احتمال رویارویی با ریسک دعوی حقوقی، نوع اثر بر شهرت و آبروی موسسه حسابرسی، سطح کیفیت گزارش حسابرس و گزارشات مالی و اعتماد عمومی به حرفه.

برای نمونه نحوه کدگذاری نقل قول یکی از مصاحبه‌شوندگان (یکی از مدیران مالی صاحبکاران نمونه) تشریح می‌گردد:

"در فرایند مذاکره آشنایی تیم حسابرسی با استانداردهای حسابداری {دانش نظری تیم مذاکره کننده از استانداردها} و همچنین تجربه آنها و نحوه کاربرد استانداردها از اهمیت فراوان برخوردار است. مذاکره اثربخش نیازمند دانش و تجربه طرفین مذاکره است تا قادر باشند تا با ایجاد زبان مشترک به نتیجه برد دست یابند {دانش کاربردی و تجربی تیم مذاکره کننده از استانداردها}. در این میان نباید فراموش کرد که آشنایی تیم با آیین‌نامه‌ها و قوانین خاص صنعت شرکت مورد رسیدگی نیز امری ضروری است. به خصوص در صنایع با ماهیت خاص نظیر بیمه، بانک و... {تخصص صنعتی}."

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری به معنای استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. در این مرحله محقق ضمن مراجعه به متن عبارتی که هر کد از آن مستخرج شده و مقایسه کدها با یکدیگر درصد شناسایی کدها متداخل و مشابه است، محقق با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم اولیه، کدها مشابه یا مشترک را در قالب یک مقوله واحد قرار می‌دهد. بنابراین انبوهی از داده‌ها و مفاهیم اولیه به مقوله‌هایی مشخص و محدود کاهش می‌یابند. از این رو هر مقوله دربرگیرنده مفاهیمی مشابه، متداخل و هم معناست. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، محقق متوجه شده است که مفاهیم «دانش نظری تیم حسابرسی از استانداردها» و «دانش کاربردی و تجربی تیم از استانداردها» و «تخصص صنعتی» اشاره به یک چیز دارند؛ این که کیفیت دانش تیم

مسئول حسابرسان یکی از مقوله‌های اثرگذار بر فرایند مذاکره حسابرسان و شرکت است. با توجه به این مطلب محقق از هر یک از مفاهیم فوق مقوله «کیفیت دانش تیم حسابرسان مذاکره کننده» را استخراج نموده است. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده، انتزاعی‌تر است و هر یک از مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. دیگر مقوله‌ها نیز به همین صورت استخراج شده‌اند. در مجموع ۹۵ مفهوم به ۴۹ مقوله تقلیل یافتند. لازم به ذکر است که از آنجا که حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با متقاضی حسابرسان (صاحبکار) و عرضه کننده حسابرسان می‌باشد، مقوله‌ها به تفکیک سطوح فوق (عرضه تیم حسابرسان و موسسه حسابرسان) و تقاضا (صاحبکار) ارائه گردیده است. نمونه‌ای از مقوله‌ها به همراه مفاهیم تشکیل دهنده آنها در سطح تیم حسابرسان مذاکره کننده به شرح زیر می‌باشند:

نگاره (۳): نمونه مقوله و مفاهیم

| مفهوم | مقوله |
|--|---|
| دانش نظری از استانداردها دانش کاربردی از استانداردها تجربه و تخصص صنعتی | کیفیت دانش تیم حسابرسان مذاکره کننده |
| ارتباطات ضعیف با صاحبکار حین سال | مشکل ارتباطی تیم |
| عدم تقارن اطلاعاتی | مشکل اطلاعاتی |
| کمبود دانش مالی کمبود دانش صنعتی | مشکل دانشی تیم |
| آشنایی با اصول و قانون مذاکره: داشتن گوش شنوا قدرت نقادی تجربه مذاکره | کیفیت مهارت‌های مذاکره‌ای تیم حسابرسان مذاکره کننده |
| فشار زمانی | فشار زمانی تیم |
| قدرت | قدرت تیم |
| میزان پایبندی به اصول اخلاقی | اخلاق مداری تیم |
| رسالت و هدف تیم | رسالت و هدف تیم |
| حسابرسی نخستین یا بعدی طول مدت حسابرسان صاحبکار توسط یک تیم | دوره تصدی تیم |
| میزان پاسخ‌گویی (تبعات) | پاسخ‌گویی (تبعات) تیم |

| مفهوم | مقوله |
|---|------------------------------|
| گفتگو بر پایه شواهد و مستندات قوی تحلیل و تفهیم منطقی شواهد حفظ استقلال و بی طرفی در گفتگو | گفتگو منطقی و مستقل توسط تیم |
| استفاده از زبان تشویق به جای زبان تهدید اطمینان بخشی از مناسب بودن تعدیلات پیشنهادی مطلع ساختن صاحبکار از آثار و عواقب اعمال/عدم اعمال تعدیلات | اعتماد سازی توسط تیم |
| سطح کیفیت گزارش حسابرس | پیامدهای گزارشگری تیم |
| نوع اثر بر شهرت و آبروی تیم | پیامدهای شهرتی تیم |
| احتمال رویارویی با ریسک دعاوی حقوقی | پیامدهای حقوقی تیم |

کدگذاری محوری

طی کدگذاری محوری، مقوله‌ها به صورت یک شبکه با هم در ارتباط قرار می‌گیرند. یافتن کدهای مشترک و مقوله‌بندی محوری نیز مستلزم استفاده از روش مقایسه ثابت است. تحلیل مقایسه ثابت مقایسه رویداد در مقابل رویداد برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌هاست. هدف این مرحله بازگرداندن نظم و انسجام به داده‌های کدبندی شده است. کدگذاری محوری بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است. در این مرحله، نوع مقوله‌های بدست آمده از کدگذاری محوری (مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها) مشخص می‌گردد. مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز تحت ۶ دسته شامل مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط بستر، راهبردها (کنش‌ها یا واکنش‌ها) و پیامدها قرار گرفته‌اند. از بین مقوله‌های استخراج شده، مقوله «مذاکره» به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده و در مرکز مدل قرار گرفته است. دلیل انتخاب این مقوله به منزله مقوله محوری این است که در اغلب داده‌ها ردپای آن را می‌توان به وضوح مشاهده کرد. بنابراین می‌توان این مقوله را در مرکز قرارداد و دیگر مقوله‌ها را به آن مرتبط نمود. برای نمونه جدول زیر کدگذاری محوری در سطح تیم حسابرسی را نشان می‌دهد:

نگاره (۴): نمونه کدگذاری محوری در سطح تیم حسابرسی

| مقوله | نوع / سطح مقوله |
|---------------------------|-----------------------------|
| کیفیت دانش | شرایط بستر / سطح تیم مذاکره |
| کیفیت مهارت‌های مذاکره‌ای | |
| رسالت تیم | |
| فشار زمانی | شرایط مداخله گر / سطح تیم |
| قدرت | |
| اخلاق مداری | |
| دوره تصدی | |
| پاسخ‌گویی (تبعات) | راهبردها / سطح تیم |
| گفتگو منطقی و مستقل | |
| اعتماد سازی | شرایط علی / سطح تیم |
| مشکل دانشی | |
| مشکل ارتباطی | پیامدها / سطح تیم |
| پیامدهای گزارشگری | |
| پیامدهای شهرتی | |
| پیامدهای حقوقی | |

کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه‌پردازی برخاسته از داده‌ها است که بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. کدگذاری انتخابی فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود و پالایش مقوله‌ها است به این ترتیب که محقق با ایجاد یک آهنگ و چیدمان خاص بین مقوله‌ها آن‌ها را برای ارائه و شکل‌دهی یک نظریه تنظیم می‌کند. در این سطح سعی می‌شود با کنار هم نهادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری به منزله مضمون اصلی، یک روایت نظری برای پدیده ارائه شده و ضمن آن، حول این رشته اصلی، بین مفاهیم و مقوله‌ها، ارتباطی نظام‌مند ایجاد شود. بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵) یک نظریه پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به ۳ شیوه ممکن ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان، و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها (یا فرضیات). در این پژوهش نظریه خلق شده به ۲ شکل ارائه می‌شود: نمودار و روایت.

مدل جامع پارادایم مذاکره حسابرس - صاحبکار با توجه به کلیه عوامل بازار (عرضه و تقاضای بازار) به شرح زیر است:

تگاره (۵): مدل جامع پارادایم مذاکره حسابرس - صاحبکار



از منظر عرضه‌کننده حسابرسان، تعارض بین حسابرسان و صاحبکار به سه دلیل ممکن است رخ دهد و مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر سازد: ۱. کمبود دانش مالی حسابرسان، ۲. کمبود دانش صنعتی حسابرسان، ۳. عدم تقارن اطلاعاتی و ۴. کیفیت ضعیف روابط حین سال و شیفت کلیه تعارضات به آخر سال و پس از صدور پیش‌نویس گزارش و ۵. کیفیت ضعیف ابزار در دست حسابرسان (یعنی استانداردها و قوانین).

پس از شکل‌گیری تعارض و ضرورت یافتن مذاکره انتخاب پارادایم مذاکره از سوی عرضه‌کننده حسابرسان به ۳ عامل بستگی دارد: ۱. کیفیت دانش عرضه‌کننده، ۲. کیفیت مهارت‌های مذاکره‌ای و ۳. رسالت و هدف عرضه‌کننده. نتایج حاکی از آن است که انتخاب پارادایم پیوسته در مذاکره برای دستیابی به یک نتیجه برد-برد نیازمند وجود دانش لازم از استانداردها و برخورداری از مهارت‌های مذاکره‌ای است. ضمن اینکه طرفین مذاکره باید واقعاً در پی دستیابی به کیفیت بهتر گزارشاتشان باشند. پس از داشتن پیش‌نیازهای انتخاب پارادایمی پیوسته، عرضه‌کننده می‌تواند از مجرای راهبردهای زیر به نتیجه برد-برد دست یابد:

۱) در وهله اول، عرضه‌کننده باید در مذاکره با صاحبکار از گفتگوی منطقی استفاده کند یعنی بر اساس شواهد و مستندات قوی گفتگو کند، و بتواند به طور منطقی شواهد و مستندات جمع‌آوری شده درباره موضوع را برای صاحبکار تجزیه و تحلیل کند. در این میان باید بی‌طرف باشد و استقلال نظرش را حفظ کند.

۲) در مرحله دوم، عرضه‌کننده برای متقاعد کردن صاحبکار باید از زبان تشویق استفاده کند نه اینکه متوسل به تهدید شود. برای متقاعد کردن وی به اعمال تعدیلات پیشنهادی باید در صاحبکار این اطمینان را ایجاد کند که تعدیلات پیشنهادی‌اش مناسب بوده و عدم اعمال آنها می‌تواند برای وی پیامدهای ناخوشایندی به همراه داشته باشد.

در آخر، با توجه به رفتار و عملکرد صاحبکار نظری بی‌طرفانه و مستقل اظهار کند.

بر اساس نتایج بدست آمده برخی عوامل مداخله‌گر می‌توانند بر هر یک از راهبردهای مورد اشاره در سطح حسابرسان اثر گذارند که عبارتند از اخلاق‌مداری، پاسخ‌خواهی، شهرت و اعتبار، قدرت موسسه، اندازه موسسه، دوره تصدی و فشار زمانی کار. اخلاق‌مداری موسسه بر اخلاق‌مداری تیم حسابرسان اثر گذار است. اگر موسسه‌ای پایبند به اصول اخلاقی باشد کیفیت

کار و استقلال نظر خود را حفظ می‌کند و با تیم‌ها و افرادی که پایبند به اخلاقیات نباشند برخورد می‌کند. در این صورت تیم حسابرسی مذاکره‌کننده نیز با احتمال کمتری در مذاکره با صاحبکار تبانی می‌کند. قدرت موسسه حسابرسی نیز اثرگذار است. هر چه موسسه‌ای از قدرت بیشتری برخوردار باشد تیم در مقابل صاحبکار کوتاه نمی‌آید زیرا قدرت نسبی چانه زنی اش بیشتر است. شهرت و اعتبار سبب کاهش احتمال زیر پا گذاشتن استقلال در مذاکرات می‌شود. اندازه موسسه بر قدرت و هدفش اثرگذار است. فشار زمانی کار و دوره تصدی تیم حسابرسی نیز بر استقلال نظرش در مذاکرات اثرگذار است. چنانچه پاسخ خواهی از عرضه‌کننده وجود نداشته باشد، یا عرضه‌کننده پایبند به اصول اخلاقی نباشد و نفع شخصی را برای حفظ کار در این بازار با کیفیت پایین دنبال کند و یا از قدرت لازم برای رویارویی با فشار صاحبکار برخوردار نباشد ممکن است یکی از راهکارهای زیر را انتخاب کند:

(۱) تغییر گزارش. شامل تغییر شکل گزارش نظیر تلطیف بندها، ادغام و کوتاه کردن بندها، عدم ارائه رقم در بندها، درج بند بعد اظهار نظر و در نهایت افراط، حذف بندها و تغییر نوع اظهار نظر

(۲) توجیه سازی. برای نمونه توجیهاتی نظیر زبان ده شدن شرکت و یا متضرر شدن آن در دارایی یا تأمین اجتماعی یا عدم دستیابی به سود اعلامی یا تمسک به شواهد و مستندات غیر قابل اتکا برای این توجیه.

(۳) کاستن از کیفیت کار. از طریق استفاده از نیروی کار کمتر و با تخصص کمتر یا کاهش رسیدگیها.

در نهایت نتیجه این مذاکرات عبارتست از کیفیت صورت‌های مالی صاحبکار و کیفیت گزارش حسابرسی. کیفیت نتایج حاصل شده پیامدهایی برای عرضه‌کنندگان حسابرسی دارد. اولین پیامد آن حفظ یا استمرار روابط با صاحبکار و پیامدهای مالی آن است. همچنین مذاکرات فعلی می‌تواند بر مذاکرات و روابط آتی دو طرف نیز تأثیرگذار باشد. پیامد دیگر برای عرضه‌کننده اثر نتایج بدست آمده بر شهرت و اعتبار عرضه‌کننده و ریسک دعاوی حقوقی است. پیامد دیگر اثراتی است که نتایج بدست آمده بر نیروی انسانی مشغول در هر سطح عرضه می‌گذارد که بر انگیزش آنها و مانایی آنها اثرگذار است. در سطح کلان هر چه

نتایج با کیفیت بالاتری همراه باشد اعتماد عمومی به عرضه کنندگان افزایش یافته و استفاده کنندگان از این گزارشات می‌توانند با تکیه بر آنها بهترین تصمیمات را اخذ کردن و در نتیجه تخصیص بهینه منابع صورت گیرد.

از منظر تقاضای حسابرسی، تعارض بین حسابرس و صاحبکار به سه دلیل ممکن است رخ دهد و مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر سازد: ۱. کمبود دانش مالی صاحبکار، و ۲. کیفیت ضعیف روابط حین سال، عدم مشورت با حسابرس و شیفت کلیه تعارضات به آخر سال و پس از صدور پیش‌نویس گزارش و ۳. کیفیت پایین ابزار در دست مدیران (استانداردها و قوانین). در سطح صاحبکار (تقاضا) نیز مشابه آنچه در سطح عرضه حسابرسی ذکر شد انتخاب پارادایم مذاکره به سه عامل بستگی دارد: ۱. کیفیت دانش، ۲. کیفیت مهارت‌های مذاکره‌ای، ۳. رسالت و هدف.

صاحبکار می‌تواند سه راهبرد را برای پیاده‌سازی پارادایم پیوسته اتخاذ کند تا به نتیجه برد-برد برسد. این راهبردها عبارتند از ۱. گفتگو منطقی (گفتگو بر اساس شواهد و مستندات قوی و ارائه آنها به حسابرس و اهمیت داشتن کیفیت گزارش و نظر حسابرس و نه تاکید بر شکل گزارش) و ۲. مذاکره از مجرای حاکمیت شرکتی اثربخش (کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی که مستقل بوده و از کیفیت دانش بالایی برخوردار باشند و فعالانه به انجام وظایفشان بپردازند)، ۳. اعتماد سازی (کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم تهدید). مصاحبه‌های انجام شده حاکی از آن است که صاحبکاران ایرانی از نظر هر سه بعد دچار مشکل هستند زیرا از یک سو بیشتر بر شکل گزارش تاکید دارند و از سوی دیگر گاه فراموش می‌کنند که حسابرس تنها با ارائه مدارک قانع می‌شود و سعی می‌کنند از طرق دیگر برای نمونه رشوه یا اعمال قدرت، تهدید و سایر روش‌ها، وی را معجب نمایند. همچنین در اغلب شرکت‌های ایرانی مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی یا وجود ندارد و یا شکلی و صورتی و تنها برای رفع الزامات قانونی هستند و عملاً کسانی در این مناصب قرار می‌گیرند که جای دیگری ندارند و تنها برای پر کردن چارت سازمانی حظوری منفعل دارند.

در سطح عرضه نیز شرایطی بر بکارگیری این دو راهبرد اثر گذارند که عبارتند از قدرت، اندازه، شهرت و اعتبار، پاسخ‌گویی، مالکیت صاحبکار و فشار زمانی. قدرت مدیریت صاحبکار هم بر نوع گفتگوش موثر است. هر چه مدیر از قدرت بیشتری برخوردار باشد از

موضع قدرت با حسابرس صحبت می‌کند و سعی می‌کند تا بوسیله همین قدرتش وی را مجبور به تغییر گزارشش نماید. اندازه صاحبکار بر قدرت و پاسخگویی موثر است. شهرت و اعتبار صاحبکار بر اعتمادسازی اش موثر است. پاسخ خواهی از مدیر نیز می‌تواند بر هر دو راهبرد موثر باشد. اگر شرکت دارای سهامداران آگاهی باشد که دنبال کیفیت هستند از مدیر خواهان استقرار یک حاکمیت شرکتی مناسب خواهند شد و در صورت فقدان چنین ساختارهایی از وی پاسخ می‌خواهند. همچنین پاسخ خواهی از مدیر بر گفتگو وی نیز اثر گذار است. پاسخ خواهان دیگری نیز وجود دارند که عبارتند از دارایی، تأمین اجتماعی که بر اساس نظر مصاحبه شوندگان، مالکیت صاحبکار بر هدف و رسالتش اثر گذار است. معمولاً شرکت‌های بورسی در پی رسیدن به سود پیش بینی شده و اعلامی هستند و رقم سود هر سهم برایشان بسیار اهمیت دارد. در مقابل شرکت‌های کوچکتر غیر بورسی نظیر شرکت‌های تک مالکی و یا خانوادگی در پی پرداخت مالیات و بیمه کمتر هستند. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان فشار زمانی هم عامل موثری است. پیامدهای این مذاکرات برای صاحبکار عبارتست از حفظ یا تعویض حسابرس، حفظ یا اخراج مدیر از شرکت، اثر بر شهرت شرکت و مدیرانش و ریسک دعاوی حقوقی برای آنها.

ارزیابی کیفیت مدل

به منظور ارزیابی کیفیت مدل بدست آمده در کدگذاری انتخابی؛ نظریه پدیدار شده به ۲ نفر از مشارکت کنندگان ارائه و نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال گردیده است. همچنین مدل بدست آمده از پژوهش برای اعتبار سنجی نهایی به یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و یکی از متخصصین دانشگاهی که از تجربه مدیریتی نیز برخوردار بودند ارائه شد و مورد تایید قرار گرفت.

نتیجه گیری

در راه بررسی اعتبار گزارشات مالی صاحبکار، ممکن است بر سر برخی موضوعات حسابداری بین حسابرس و مدیریت صاحبکار اختلاف نظری ایجاد گردد. برای حل این اختلاف نظر، اعضای درگیر وارد فرایند مذاکره با یکدیگر می‌شوند. علی‌رغم آنکه مدیریت شرکت صاحبکار مسئولیت نهایی گزارش‌های مالی را به عهده دارد، گزارشات مالی شرکت

را میتوان محصول تلاش مشترک حسابرس و مدیریت دانست. در واقع، گزارشات مالی نهایی نتیجه مذاکرات حسابرس و مدیریت می‌باشند و فرایند این مذاکره بر کیفیت این گزارشات تأثیر می‌گذارد و در نتیجه می‌تواند برای خود افراد درگیر مذاکره، سازمان آنها و کل جامعه پیامدهایی را به همراه داشته باشد. بدلیل اهمیت داشتن این موضوع، تحقیق حاضر به مطالعه و مدل‌سازی این فرایند از طریق مصاحبه عمیق با خبرگانی از هر دو سوی مذاکره یعنی شرکای حسابرسی و مدیران شرکت‌ها پرداخته است. ضمن اینکه با توجه به سطوح مختلف عرضه‌کنندگان حسابرسی (موسسه حسابرسی و تیم حسابرسی) تلاش شده تا مدلی جامع از کلیه عوامل تعیین‌کننده در هر یک از این سطوح ارائه شود.

نتایج بدست آمده نشان داد که برای دستیابی به یک مذاکره برد-برد و انتخاب پارادایم پیوسته از سوی دو طرف مذاکره‌کننده، مهم‌ترین عوامل لازم عبارتند از کیفیت دانش و مهارت‌های مذاکره‌کنندگان طرفین مذاکره. همچنین بر اساس نظر خبرگان راهبردهای پیاده‌سازی پارادایم پیوسته و دستیابی به مذاکره برد-برد عبارتست از گفتمان منطقی، اعتماد سازی، استقلال نظر و مذاکره از مجرای مکانیزم‌های مناسب حاکمیت شرکتی. برخی عوامل بر موفقیت یا عدم موفقیت پیاده‌سازی این راهبردها موثرند که عبارتند از فشار زمانی، افق دید زمانی، اخلاق مداری، پاسخگویی، قدرت، اندازه، شهرت و اعتبار، نوع نگاه، هدف و رسالت طرفین مذاکره و مدت ارتباط آنها با هم. در صورت وجود مدت زمان مناسب برای مذاکرات، دید بلندمدت، اخلاق مداری و جویای حقیقت و کیفیت بودن طرفین، پاسخ‌گو بودن طرفین، تعادل قدرت و مدت مناسب ارتباطات آنها با هم، تعادل در اندازه موسسه با شرکت، شهرت مناسب طرفین، آشنایی صاحبکار با حسابرسی و نقش آن است که پیاده‌سازی راهبردهای فوق را راحتتر می‌نماید. نتیجه این مذاکرات تعیین‌کننده گزارشات مالی شرکت و گزارش حسابرسی است که پیامدهایی را برای هر دو طرف مذاکره در پی دارد از قبیل پیامدهای کاری (حفظ یا قطع ارتباط)، پیامدهای شهرتی و حقوقی، پیامدهای نیروی انسانی (انگیزش و مانایی) و در سطح کلان بر اعتماد عمومی و تخصیص منابع اثرگذار است. نتایج بدست آمده در جدول زیر با مطالعات پیشین مطابقت داده شده است:

نگاره (۶): نتایج حاصل از تحقیق و مقایسه با پیشینه

| گیبینز و سالتریو (۲۰۰۱) | گیبینز، مک کراکن و سالتریو (۲۰۰۵) | بتی، فرنلی و برنلد (۲۰۰۴ و ۲۰۰۰) | مقوله‌های مدل تحقیق |
|-------------------------------|---|-------------------------------------|--|
| | x | x | کیفیت دانش عرضه کنندگان |
| | | | کیفیت مهارت‌های مذاکره‌ای عرضه کنندگان |
| | | | مشکل ارتباطی |
| x | x | | مشکل اطلاعاتی |
| | x | x | مشکل دانشی |
| | | | مشکل ابزاری |
| | x | x | فشار زمانی |
| | | x | دوره تصدی |
| x | x | x | اخلاق مداری عرضه کنندگان |
| x | x | x | هدف و رسالت عرضه کنندگان |
| | | | شهرت و اعتبار عرضه کنندگان |
| x | x | x | اندازه عرضه کنندگان |
| | | | پاسخ خواهی از عرضه کنندگان |
| x | x | x | قدرت و جایگاه عرضه کنندگان |
| x | x | | گفتگو منطقی و مستقل |
| | | | اعتماد سازی |
| x | x | x | پیامدهای گزارشگری |
| | | x | پیامدهای کاری |
| | | | پیامدهای مالی |
| | | x | پیامدهای شهرتی |
| | | x | پیامدهای حقوقی |
| | | | پیامدهای مدیریت منابع انسانی |
| | | | کمک به گفتگوی منطقی و مستقل |
| | x | x | کیفیت دانش صاحبکار |
| | | | مهارت‌های مذاکره‌ای صاحبکار |
| x | x | x | هدف و رسالت صاحبکار |
| | | | اندازه صاحبکار |
| | | | شهرت و اعتبار صاحبکار |
| | | x | مالکیت صاحبکار |
| x | x | x | قدرت مدیریت |
| | | | پاسخ خواهی از مدیریت |
| | x | x | حاکمیت شرکتی |

از آنجا که اغلب تحقیقات صورت گرفته در زمینه مذاکرات حسابرِس - صاحبکار مساله را تنها از دید حسابرِس مورد تحقیق قرار داده اند لیکن بسیاری از مولفه‌های مرتبط با صاحبکار که در این پژوهش شناسایی شده است در تحقیقات قبلی وجود ندارد و این امر یکی از ایرادات وارد بر تحقیقات قبلی و چالش‌های موجود در ادبیات تحقیق بوده است که در این تحقیق سعی شده تا با مدنظر قراردادن هر دو طرف فعال در مذاکره مدلی جامع با دیدی جامع تبیین گردد. بیشتر تحقیقات پیشین بدلیل تمرکز بر کدگذاری باز، تنها به شناسایی برخی مقوله‌ها و مفاهیم موثر بر این فرایند بدون دسته بندی نوع مقوله‌ها در کدگذاری محوری و ارائه نظریه در کدگذاری گزینشی اکتفا کرده اند لیکن این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از سه کدگذاری باز، محوری و گزینشی برای ارائه یک مدل جامع مذاکره استفاده نموده است که از این طریق به مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده طی تحقیقات گذشته مفاهیم و مقوله‌های جدیدی اضافه گردید. در نتیجه این مطالعه، نتایج تحقیقات قبلی را توسعه بخشیده است.

مشابه با اغلب پژوهش‌های پیشین، مشکل دانشی و اطلاعاتی بعنوان علل مذاکره شناسایی شده‌اند. لیکن مشکل ارتباطی و ابزاری شناسایی شده در این پژوهش در پژوهش‌های قبلی مورد اغفال قرار گرفته است. بر اساس نظر مصاحبه شوندگان دلیل اصلی شناسایی نشدن این عامل در تحقیقات قبلی انجام شده در سطح جهان، وجود ارتباط مستمر حسابرسان و صاحبکاران خارجی ضمن سال است لیکن در ایران، این امر از سوی دو طرف مذاکره مورد اغفال قرار گرفته است. دلیل این امر عدم تمایل مدیران ایرانی به مشورت و دادن اطلاعات به حسابرِس است زیرا به حسابرِس به عنوان مچ گیر و نه یک مشاور حرفه‌ای می‌نگرند. همچنین یکی از دلایل اصلی اختلاف زابین حسابرِس - صاحبکار که مذاکره را ضروری می‌سازد به ابزار مدیر در تهیه صورت‌های مالی بر می‌گردد. بدین معنا که بدلیل اصول محور بودن استانداردهای مقضاوت امری اساسی است و ممکن است قضاوت و تفسیر حسابرِس و مدیر از استانداردها متفاوت باشد همچنین گاه در آن صنعت خاص استاندارد مشخصی وجود ندارد و در بسیاری موارد بدلیل تضاد قوانین مالیاتی و استانداردهاست که مدیر از رعایت استانداردها سرباز زده و قانون مالیات را مدنظر قرار می‌دهد.

وجود دانش مناسب بعنوان بستر و پیش نیاز ایجاد پارادایم پیوسته مذاکرات در اغلب پژوهش‌ها شناسایی شده است. سایر مولفه‌های شناسایی شده بعنوان بستر در این پژوهش

مولفه‌های جدیدی هستند که در تحقیقات قبلی به طور کامل شناسایی نشده‌اند. برای نمونه با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته، حساب‌برسان و صاحبکاران ما از مهارت‌های مذاکره‌ای مناسبی برای ورود به فرایند مذاکره برخوردار نیستند و همین امر اثرات نامطلوب در متقاعد نمودن طرف مقابل دارد.

راهبردهای پیشنهادی بدست آمده برای مذاکرات علی‌الخصوص راهبرد اعتمادسازی نیز در تحقیقات قبلی مورد غفلت قرار گرفته است. بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته، حساب‌برسان ایرانی بدلیل ضعف در بسترها، در پیاده نمودن راهبرد اعتمادسازی دارای مشکل هستند. آنها در مذاکره با صاحبکار به جای آنکه سعی کنند تا با زبان تشویق و ایجاد اعتماد متقابل، صاحبکار را متقاعد به مناسب بودن انجام تعویلات نمایند غالباً از طریق تهدید به گزارش غیر مقبول سعی در انجام این امر دارند. همچنین آنها به جای دیدن قسمت پر لیوان و یادآوری آثار مثبت اعمال تعویلات برای صاحبکار، غالباً از طریق یادآوری عواقب بد عدم اعمال تعویلات برای صاحبکار و عدم توجه به آثار رفتاری آن مذاکره را انجام می‌دهند. همچنین غالب موسسات حسابرسی ایران بدلیل کوچک و ضعیف بودن قادر به حفظ استقلال و بی طرفی در مذاکره و مقاومت در مقابل فشارهای صاحبکار نیستند.

صاحبکاران ایرانی نیز راهبردهای مناسبی در مذاکره با صاحبکاران در پیش نمی‌گیرند. آنها غالباً با تهدید به قطع روابط سعی در گرفتن گزارش مطلوبشان دارند. مصاحبه‌های صورت گرفته نشان داد که غالب صاحبکاران ایرانی تنها بر شکل گزارش و کمیت آنها تمرکز دارند و کیفیت آن برایشان از اهمیت پایینی برخوردار است. این امر گاه خود سبب تنش بیشتر در مذاکرات می‌گردد. همچنین مشکل عمده دیگر در مذاکرات، عدم وجود یک نظام حاکمیت شرکتی اثربخش در شرکت‌های صاحبکار و مذاکره از مجرای آن بعنوان یک نهاد مستقل واسط بین حسابرس و صاحبکار است.

از بین عوامل مداخله‌گر شناسایی شده در این تحقیق، میزان پاسخ‌خواهی در تحقیقات قبلی شناسایی نشده است. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان هر چه جامعه با حرفه حسابرسی آشنا تر باشد و جایگاه آن در جامعه مشخص شده باشد، از حرفه پاسخ‌می‌خواهد. هر چه پاسخ‌خواهان از حرفه بیشتر باشند، حرفه نیز از بدنه خود که موسسات هستند پاسخ‌خواهی بیشتری

خواهد داشت و به همین ترتیب موسسات از اعضای خود. این عامل خود بر گفتمان منطقی و مستقل تیم حسابرسان در مذاکره با صاحبکار اثرگذار است.

مهم‌ترین تفاوت این تحقیق با ادبیات پیشین در عوامل پیامدی مرتبط است با پیامدهای منابع انسانی و پیامدهای مالی. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان، هنگامی که شرکای موسسات حسابرسان بر سر میز مذاکره با صاحبکاران کوتاه می‌آیند این امر آثار منفی بر روحیه و انگیزه زبردستان آنها در موسسه دارد زیرا اعضای زیر دست تیم حسابرسان زحمات خود را بی نتیجه می‌یابند. در نتیجه ممکن است در حسابرسانی‌های بعدی اهمال و کم‌کاری کنند و یا از موسسه خارج و به موسسه دیگری بروند و یا ممکن است بدلیل سرخوردگی شدید از حرفه خارج شوند. همچنین یکی دیگر از پیامدهای مهم مذاکرات در ایران، پیامدهای مالی است. عبارتی غالب موسسات ایرانی بخشی از حق الزحمه حسابرسان خود را پس از صدور گزارش نهایی دریافت می‌کنند. در این صورت چنانچه در مذاکره با صاحبکار نظر وی را تأمین نکنند ممکن است آن بخش از حق الزحمه خود را از دست بدهند. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان بدلیل ضمانت اجرایی پایین و قیمت‌های پایین حسابرسان، ورود به فرایند دادخواهی قانونی برای دریافت مابقی حق الزحمه برایشان صرفه اقتصادی ندارد.

پیشنهادات

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- با توجه به شناسایی علل بروز اختلاف حسابرسان و صاحبکاران ضروریست تا تمهیدات کاهنده تنش بین حسابرسان و صاحبکاران مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، اندیشیدن تمهیداتی برای ارتباط مستمر و حین سال حسابرسان و صاحبکاران امری ضروری است.
- با توجه به کشف پیش نیازهای انتخاب پارادایم پیوسته در مذاکرات از سوی هر دو طرف مذاکره باید تمهیداتی را برای فراهم شدن هر چه بیشتر این بسترها اندیشید. برای نمونه از پیش نیازهای پارادایم پیوسته، دانش و مهارت‌های مذاکراتی مناسب و رسالت طرفین مذاکره است.

- اتخاذ تمهیداتی برای بهبود هر چه بیشتر وضعیت عوامل مداخله گر نظیر میزان پاسخخواهی از سطوح عرضه و تقاضا کننده حسابرسی، دوره تصدی، قدرت و استقلال عرضه کننده نیز مورد نیاز است.
- با توجه به راهکارهای ارائه شده باید تمهیداتی برای اجرای موفق این راهکارها اندیشید. باید تمهیداتی برای اطمینان از اجرای هر چه بهتر راهبرد اعتمادسازی، گفتگو منطقی و مستقل و مذاکره از مجرای حاکمیت شرکتی در هر یک از سطوح عرضه حسابرسی اندیشید.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ارائه مدلی جامع برای سایر ابعاد مذاکره حسابرسی - صاحبکار نظیر مذاکره در زمان تصمیم‌گیری در مورد پذیرش صاحبکار و یا مذاکرات حین سال و عملیات حسابرسی.
- پیشنهاد می‌شود در تحقیقاتی جداگانه صحت چالش‌های یافت شده در مصاحبه‌ها نظیر اثر بخش نبودن حاکمیت شرکتی در ایران، مطلوب نبودن کیفیت بازار حسابرسی و... به دقت بررسی شده و در صورت لزوم راهکارهای مناسب یافت شوند.

محدودیت‌های تحقیق

اصلی‌ترین محدودیت در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج تحقیق را خدشه‌دار نماید که البته در پژوهش حاضر محقق تلاش نموده تا حد امکان بدون سوگیری عمل نموده و صرفاً اقدام به رصد تجارب و مشاهدات مشارکت کنندگان نماید.

از دیگر محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی این است که امکان تفاسیر مختلف از پدیده مورد بررسی وجود دارد به همین دلیل تفسیر صورت گرفته از پدیده مذاکره در پژوهش حاضر تنها یکی از تفاسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و امکان وجود تفاسیری دیگر از آن نیز وجود دارد.

منابع

- زاهدی، شمس السادات. (۱۳۷۸). بررسی تطبیقی سبک‌های مذاکره در جهان. *مطالعات مدیریت*. شماره ۲۱ و ۲۲.
- فیشر، راجر و یوری، ویلیام. (۱۳۷۰). *اصول و فنون مذاکره*، ترجمه مسعود حیدری، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.
- Antle, R. , & Nalebuff, B. (1991). Conservatism and Auditor-Client Negotiations. *Journal of Accounting Research* , 29 (Supplement) , 31-54.
- Bartol, K. , Tein, M. , Matthews, G. , & Martin, D. (2003). *Management - A Pacific Rim Focus* (Enhanced ed.). NSW, Australia: McGraw-Hill.
- Beattie Vivien, Fearnley Stella and Brandt Richard. (2000). Behind the audit report: a descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors. . 4: 177-202.
- Beattie Vivien, Fearnley Stella and Brandt Richard. (2004). A Model of Auditor-Client Negotiations. . 8: 1-19.
- Gibbins, M and S. Salterio. (2001). Modeling the Auditor's Intended Strategy in Auditor-Client Negotiation. 5: 1-30.
- Gibbins, M. , McCracken, S, & Salterio, S. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. 35: 579-595.
- Gibbins, M. , S. McCracken and S. Salterio. (2005). Negotiations Over Accounting Issues: The Congruency of Audit Partner and Chief Financial Officer Recalls. 24 (Supplement): 171-193.
- Hatfield, R. C. , Agoglia, C. P. , & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46: 1183-1207 .
- Iborra. M. C (2008). Time pressure in acquisition negotiations: Its determinants and effects on parties' negotiation behavior choice. 17: 285-309.
- Kaplan Richard. (2004). *Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients*. Working paper.
- Perreault, Stephen, Kida, Thomas. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. 36: 534-547.

Strauss, A; Corbin, J. (1998) ; Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory; London: Sage Publications