

DENETİM UYGULAMALARINDA MÜZAKERE KAVRAMI VE DENETÇİ İLE MÜŞTERİ FİRMA YÖNETİMİ ARASINDAKİ MÜZAKERE SÜRECİ

Ömür KIZILGÖL¹

ÖZET

Dünya’da denetim ve müzakere alanları üzerine yapılan araştırmalar göz önüne alındığında Türkiye’de ki yazında denetim ve müzakere alanlarını bir arada ele alan çalışma sayısının oldukça yetersiz kaldığı görülmektedir. Çalışmanın bu anlamda kuramsal bir çerçeve belirlemeye yardımcı olması hedeflenmektedir. Çalışmada denetim ve müzakere alanlarında yapılmış araştırmalara dair kapsamlı bir literatür taramasına yer verilmiştir. Çalışmada önce genel anlamda müzakere kavramı ve müzakere teknikleri ele alınarak tanımlanmış ve müzakere stratejileri ile müzakere taktikleri anlatılmıştır. Daha sonra ise denetçi-müşteri firma ilişkileri bağlamında denetim uygulamalarında müzakereye neden ihtiyaç duyulduğu ortaya koyulmuş ve konu ile ilgili denetim standardına kısaca değinilmiştir. Denetçilerin kullandıkları müzakere stratejilerine kavramsal bir açıdan bakılarak söz konusu süreç aydınlatılmaya çalışılmış ve denetçilerin müzakere sürecinde başvurdukları müzakere stratejileri ve müzakere taktikleri tasnif edilmiştir. Son olarak yazında en çok kullanılan otuz sekiz müzakere tekniği sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Müzakere, Müzakere stratejileri, Müzakere taktikleri, Denetim, Denetim ve müzakere, Denetçi müşteri ilişkileri, UDS:260.

JEL Kodları: M42, M10

THE CONCEPT OF NEGOTIATION IN AUDITING PRACTICES AND THE NEGOTIATION PROCESS BETWEEN AUDITOR AND CLIENT FIRM MANAGEMENT

ABSTRACT

When the research as to auditing and negotiation is considered through a global view, it can clearly be seen that the literature as to auditing and negotiation in Turkey is quite insufficient. In this sense, this Study aims to assist for providing a theoretical framework. To this end, a comprehensive literature review upon auditing and negotiation is included. In the Study, firstly, the concept and techniques of negotiation are addressed and defined together with negotiation strategies and tactics. Later, the reasons why negotiation is necessary in auditing practices in the sense of auditor-client relationships are introduced and the relevant international standart is outlined. Negotiation strategies preferred by auditors are overlooked

¹ Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Görevlisi.

from a conceptual point of view in order to illuminate the process and the strategies and tactics used by auditors in a negotiation process are classified. Finally, the most currently preferred thirty eight negotiation techniques are aligned.

Keywords:Negotiation, negotiation strategies, negotiaton tactics, auditing, auditing and negotiation, auditor-client relationships, IAS: 260.

JEL Codes: M42, M10

GİRİŞ

Çalışmanın konusu; denetim uygulamalarında denetçi ile müşteri firma yöneticileri arasında yürütülen müzakerelerde denetçilerin kullandıkları müzakere tekniklerini içermektedir. Bu bağlamda müşteri firma yöneticileri ile muhasebe politikaları ve uygulamaları gibi muhtelif konularda ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümü amacı ile denetçilerin başvurdukları müzakere teknikleri üzerinde durulmuştur.

Çalışma, denetçilerin karar verme süreçlerinin bir parçası olarak denetçilerin müşteri firma yönetimleri ile yürüttükleri müzakereleri davranışsal bir perspektiften ele almayı hedeflemektedir.

Türkiye’de denetim alanında yapılan çalışmalar içerisinde davranışsal yaklaşımı esas alanların sayısının yetersiz olduğu görülmektedir. Çalışmanın içerdiği davranışsal boyut itibari ile Türkiye’deki denetim literatürüne katkı yapması hedeflenmektedir.

Çalışmada göz önünde bulundurulan müzakere tekniklerinin muhasebe denetimi uygulamaları içerisinde çok farklı konular ve durumlarla bağlantılı olması, söz konusu tekniklerin genel muhasebe denetimi dizini bağlamında incelenebilmesi için çok uzun ve kapsamlı bir araştırmaya ihtiyaç doğurmakta, bu durumda Çalışmanın amacını aşmaktadır. Bu nedenle Çalışmanın kapsamı içinde bazı sınırlamalar yapmak ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu anlamda bu çalışmanın kapsamı denetçi ile müşteri firma yönetimleri arasındaki ilişkiler bağlamında müzakere tekniklerinin kullanımı ile sınırlandırılmıştır.

1. Müzakere Kavramı Ve Müzakere Teknikleri

İngilizcesi negotiation olan müzakere latince işi sürdürmek anlamına gelen negotiatus kelimesinden türemiştir (Babylon Latin Dictionary). Çağdaş ispanyolcada negocios iş demektir (<http://www.spanishdict.com/translate/negocios>). Çalışmada kullanıldığı hali ile müzakere, arapça zikr yani konuşmak fiilinden türemiş olup “bir konuyla ilgili fikir alışverişinde bulunma, olaşma” anlamında kullanılmaktadır (TDK Güncel Türkçe Sözlük).

Müzakere belki de insanlık kadar eski bir terimdir, insanlar arasında iletişimin başladığı tarih aynı zamanda müzakerelerin de başlangıcı kabul edilebilir. Bu genel kapsamı ile müzakere “insanlar arasındaki fikir uyuşmazlıklarının ele alındığı” (**Negotiating Outcomes**, Harvard Business School Publishing Corporation, 2007: 14) bir süreçtir. Müzakerenin temelinde karmaşık konularda ortaya çıkan fikir ayrılıklarını çözüme ulaştırmak amacı ile karşılıklı görüşme yolu ile ortak bir anlaşmaya varılma çabası yatmaktadır.

Müzakereye ihtiyaç duyulmasının nedeni, belirli bir konu ile ilgili taraflar arasında o konuya ilişkin uyuşmazlıkların ve anlaşmazlıkların bulunmasıdır. Söz konusu uyuşmazlık ve anlaşmazlıklar, taraflar birbirinden farklı olduğu ve farklı çıkarlar sebebi ile konuyu farklı algıladıkları için farklı düşünüp farklı davrandıklarından ortaya çıkmaktadır.

Bir bakış açısına göre müzakere bir kişinin tek başına halledemeyeceği konular ortaya çıktığında söz konusu olur. Nasıl hareket edeceklerine ilişkin farklı görüşleri olan ya da yapılacak işten farklı sonuçlar bekleyen iki ya da daha fazla kişi bir araya geldiğinde müzakere ortamı doğar (Uçan, 2008: 3).

Müzakere ancak tarafların karşılıklı rızaları olduğunda gerçekleşebilecek bir süreçtir, yani müzakerenin tarafları karşılıklı olarak müzakere yürütmeye istekli olduklarında müzakere süreci başlar. Bunun için de tarafların her birinin, ancak karşı taraf ile anlaşmaya varıldığı takdirde muhtemel seçenekler içinden en kazançlı olanın gerçekleşeceğine inanması gereklidir (Lyons, 2009: 10). Lyons’un bakış açısını destekleyen bir müzakere tanımı için Kertsen (2003: 1)’e bakılabilir.

Müzakere süreci, tarafların süreç boyunca değişen durumlar karşısında başlangıçtaki farklı pozisyonlarını, anlaşmanın sağlanabileceği bir pozisyona doğru kaydırdukları (Steele ve Beasor, 1999: 3) bir süreç olması özelliği dolayısı ile dinamik bir süreç olarak nitelendirilebilir. Müzakerenin bu dinamik yapısını vurgulayan kapsamlı bir tanımı şöyle yapılabilir: “Müzakere; iki veya daha fazla tarafın ortak çıkarlar veya çatışmalar konusunda uzlaşmaya çalıştıkları ve tartışma, pazarlık, ikna, uzlaşma ve anlaşma gibi unsurlardan oluşan dinamik bir süreçtir” (Varoğlu ve Sığırı, 2008: 8). Farklı bakış açılarını ifade eden muhtelif müzakere tanımları için Oliver (2000: 3-5), Acuff (2005: 16), Cohen (1997: 3-4), Paik ve Tung (1999) ve Gökçül (2005: 23) gibi kaynaklara bakılabilir.

Fowler ise müzakerenin söz konusu olmayacağı ya da olamayacağı iki durumu belirterek adeta müzakere kavramının sınırlarını çizmiştir. Fowler’a göre iki kişiden biri diğerinin önerisini hemen kabul edip isteğine hemen uyduğunda ve iki kişiden biri konuyu tartışmayı bile reddetdiğinde müzakere mümkün olamamaktadır (Fowler, 1997: 7-8).

Hiltrop ve Udall (1995)' da müzakerenin mümkün olmadığı ya da başka bir ifade ile müzakerenin tercih edilmemesi gereken durumları aşağıdaki gibi saymışlardır (Hiltrop ve Udall, 1995: 9):

- Pazarlık edecek bir durumda değilseniz,
- Kendi görüşlerinizi kabul ettirecek güç veya yetkiye sahipseniz,
- Yeterli şekilde hazırlanacak vaktiniz yoksa,
- Müzakerenin uzun vadeli hedeflerinize zarar vermesi olası ise,
- Karşı taraf ile başedemeyecek kadar zayıf veya tecrübesiz iseniz,
- Karşılamayacağınız bir talep söz konusu ise.

Müzakere teknikleri, yukarıda verilen tanımlar çerçevesinde yürütülen müzakere süreci boyunca, tarafların hedeflerine ulaşmak amacı ile oluşturdukları stratejiler ile bu stratejilerin uygulanmasına yönelik izledikleri taktiklerin tamamını kapsayan bir terimdir.

1.1 Müzakere Stratejileri Ve Taktikleri

Müzakere tekniklerini meydana getiren en önemli iki unsur *müzakere stratejileri ve taktikleridir*.

Strateji genel olarak vizyon, hazırlık, sorumluluk ve gözetim unsurlarını da içeren bir kavramdır (Lewicki, Litterer, Minton ve Saunders, 1994: 109).

Müzakerede taktik ise tarafları amaçlarına götüren stratejilerin belirlenmesini müteakip oluşturulan ve stratejileri ayrıntılandırılıp uygulanmasını (Varoğlu ve Sığırı, 2008: 35) ifade eden bir terimdir.

Her ne kadar kuramsal açıdan ayrı ayrı tanımlanarak algılanmaları gerekse de strateji ve taktik terimleri uygulamada bütünsel bir yaklaşımla birarada ele alınmaktadır. Bu bağlamda strateji, belirlenen amaçlara ulaşmak için izlenmesi gereken yol anlamında müzakerenin *nasıl yürütüleceği sorusunun* cevabını teşkil ederken, taktik ise strateji izlenirken *neyin, ne zaman, kim tarafından yapılacağı sorusuna* cevap aramaktadır (Varoğlu ve Sığırı, 2008: 25). Başka bir deyişle strateji “müzakerecinin ne isteyeceği veya ne teklif edeceği de dahil olmak üzere müzakereye genel yaklaşım planı”nı ifade etmekte iken taktikler, “strateji uygulamanın özel metotlarıdır” (Luecke, 2008: 184).

Strateji ve taktik kavramları arasındaki en temel farklar ölçek, perspektif ve aciliyet unsurlarına matuftur. Şöyle ki; strateji uzun vadeli olarak ve geniş bir bakış açısı ile tanımlanırken taktik ise, daha kısa vadeye yönelik olarak daha geniş kapsamlı bir stratejiye uymayı ve takip etmeyi sağlayacak adaptasyon hareketleri olarak tanımlanmaktadır.

1.2 Denetçi-Müşteri Firma İlişkileri

Denetim süreci ve denetim faaliyetleri yürütülürken denetçiler ile denetledikleri müşteri firmanın yöneticileri veya yetkilileri sürekli bir etkileşim içerisinde bulunurlar. Oldukça karmaşık olan denetim sürecinde tarafların birbirlerini açık ve kesin bir şekilde anlamaları sonuçta ortaya çıkacak mali tabloların ve denetim raporunun kalitesi açısından çok önemlidir.

Denetçi ile müşteri firma yönetiminin muhasebe uygulamalarına, muhasebe mevzuatına ve muhasebe ve denetim standartlarına dair algı ve yorumlarının kesişmesi veya birbirine koştur olması için denetim süreci boyunca denetçi ve müşteri firma sürekli iletişim halinde bulunmalı ve bilgi paylaşımında bulunmalıdır.

Denetçi ile müşterisi arasında çıkabilecek olan iletişim bozuklukları mali tablolarda ileri sürülecek değerlerin hatalı veya eksik olmasına, gerekli açıklamaların tam anlamıyla yapılamamasına yol açarak mali tablolarda önemli hata veya usulsüzlüklerin oluşmasına neden olabilir. Bu durum ise hem mali tabloların hem de onlara ilişkin denetim raporunun kalitesini olumsuz yönde etkileyecektir.

Mali tabloların ve denetim raporunun kalitesi üzerindeki etkisine binaen denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki ilişkilerin tanımlanarak çerçevesinin ve kapsamının belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Söz konusu ihtiyaca istinaden “*Uluslararası Denetim Standardı 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi*” yayımlanarak denetçi-müşteri firma ilişkileri resmi bir yapıya oturtulmuştur.

1.3 UDS 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi

Çalışma'nın bu kısmında “Uluslararası Denetim Standardı 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetim İle Görüşülmesi”nde belirtilen ve denetçi-müşteri firma ilişkileri bağlamında önem arz eden temel hususlara yer verilecektir.

UDS 260'ın dokuzuncu maddesi müşteri firma yönetimi ile iletişim kuran bağımsız denetçinin amaçlarını şöyle sıralamaktadır: (a) fıkrası; bağımsız denetçinin finansal tablolar denetimi ile ilgili sorumluluklarının ve bağımsız denetim faaliyetinin planlanmış kapsam ve zamanlamasının açıkça ortaya koyulması, (b) fıkrası; bağımsız denetçinin müşteri firma yönetiminden, yürütülecek denetim faaliyetine ilişkin bilgi alması, (c) fıkrası; denetim faaliyeti sırasında gözlemlenen ve müşteri firma yönetiminin finansal raporlama sürecine yönelik sorumluluklarına ilişkin önemli konuların belli aralıklarla müşteri firma yönetimine

iletilmesi ve (d) fıkrası; müşteri firma yönetimi ile karşılıklı ve etkin iletişimin özendirilmesi (UDS 260, Madde: 9).

Onuncu maddede yer alan; *denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki iletişimin verimliliği denetçi ve yönetim arasında yapıcı çalışma ilişkileri geliştirilerek sağlanabilir, bu ilişki karşılıklı olarak mesleki bağımsızlık ve objektiflik sağlandığı ve korunduğu sürece gelişir* ifadelerinin de bu bağlamda denetim faaliyetleri esnasında müzakere sürecine başvurulmasına dayanak teşkil ettiği söylenebilir.

Onbeşinci madde bağımsız denetçinin bağımsız denetim faaliyetinin kapsamı ve zamanlaması üzerine müşteri firma yönetimi ile görüşmesini gerektirmektedir (UDS 260, Madde: 15).

Onaltıncı madde bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan önemli bulgularla ilgilidir ve (a) fıkrası bağımsız denetçinin, müşteri firmanın muhasebe politikaları, hesaplamaları ve finansal tablo açıklamaları gibi muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşlerini, (b) fıkrası karşılaşılmaması halinde önemli zorlukları, (c) fıkrası firma yönetiminin tamamının sorumlu olmadığı hallerde yapılacakları ve (d) fıkrası ise bağımsız denetçinin mesleki yargısı doğrultusunda finansal raporlama süreci bakımından önem arz ettiğini düşündüğü diğer konuları müşteri firma yönetimi ile görüşmesini öngörmektedir (UDS 260, Madde: 16).

Yirmiikinci madde müşteri firma yönetimi ile yürütülen görüşmelerin denetim faaliyetinin amaçları açısından uygun olup olmadığının bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesini, uygun bulunmuyorsa bağımsız denetçinin bu durumun kendi risk algılamaları ve yeterli ve gerekli denetim kanıtı toplama imkanları üzerindeki etkilerini dikkate almasını gerektirmektedir (UDS 260, Madde: 22).

1.4 Denetçi-Müşteri Firma İlişkilerinde Müzakere Tekniklerine Duyulan İhtiyaç

Denetçi-müşteri firma yönetimi ilişkilerinde kurulan iletişim her zaman sağlıklı ve verimli yürümektedir. Denetçi ile müşteri firma yönetiminin amaçları aynı olsa da çıkarları birbirinden farklı ve hatta çelişiyor olabilir, böyle bir durumda da mesela denetçi ile müşteri firma yönetimi aynı muhasebe mevzuatını veya muhasebe ve denetim standartlarını farklı anlayıp farklı yorumlayabilirler ve sonuçta denetçi ile müşteri firma yönetimi arasında anlaşmazlık ortaya çıkar. Benzer anlaşmazlıkların çözümü, anlaşmazlığa konu olan sorunun taraflar için önemine bağlı olarak her zaman basit, hızlı ve kolay olmayabilir. Böyle durumlarda denetçi ve müşteri firma yönetiminin konuşmaktan veya tartışmaktan daha uzun

sürecek, daha yoğun ve yıpratıcı geçecek bir iletişim sürecine hazır olmaları gerekmektedir ki bu süreç müzakere sürecidir.

Yatırımcılara güvence sağlanmasının sermaye piyasaları açısından taşıdığı önem nedeni ile mali raporlamanın kalitesi denetim sürecinde ortaya çıkan muhasebe uygulamaları ile ilgili tartışmalı durumların doğru ve düzgün bir şekilde çözülmesini gerekli kılmaktadır (Brown ve Wright, 2008: 91). Çoğu zaman oldukça karmaşık olan mesleki standartlar ve yasal mevzuat söz konusu tartışmalı durumların ancak müzakere gibi karmaşık bir süreç içerisinde çözülmesine imkan vermektedir.

Gibbins ve diğerlerinin 2001’de, Nelson ve diğerlerinin ise 2002’de yayınlanan çalışmalarının da ortaya koyduğu üzere, denetim uygulamalarında denetçi ile müşteri firma arasındaki ilişkilerde müzakereye başvurulması yaygın bir hal almıştır. Söz konusu müzakereler çok çeşitli konuları içermekle birlikte genel olarak denetim ayarlamaları (düzeltmeleri) ile ilgili anlaşmazlıkların çözümü (Wright ve Wright, 1997), muhasebe politikaları (Kadous v.d., 2003; Salterio, 1996) ve mali tablo açıklamaları (Zhang, 1999) üzerine anlaşmazlıklar, mali tabloların değeri üzerindeki anlaşmazlıklar (Nelson ve Kinney, 1997; Church ve Zhang, 1999), denetim ölçüğünün ve ücretlerinin tespiti (Beattie v.d., 2000) gibi konularda yoğunlaşmaktadır.

Mali tabloların oluşturulması süreci, yoğun olarak mesleki yargıya dayalı tahminler geliştirilmesine neden olan, oldukça karmaşık ve açık seçik anlaşılabilen raporlama standartlarının yorumlanmasını ve uyarlanmasını içeren bir süreçtir. Bu itibarla yazında yer alan bazı çalışmaların (Antle ve Nalebuff 1991; Gibbins v.d. 2001; Gibbins v.d. 2005; Trotman v.d. 2005) neticesinde yaygınlaşmaya başlayan bir kabule göre; mali tablolar artık denetçi ile müşteri firma yönetimi arasında gerçekleşen bir müzakere ve çözüm sürecinin ürünüdürler (Brown ve Wright, 2008: 91). Trotman ve diğerleri müzakerenin denetim faaliyetlerinin neredeyse her alanına sirayet ettiğini vurgulamaktadırlar (Trotman v.d., 2005: 349).

Denetim yazınında yürütülen çalışmaların çoğunlukla hata ve usulsüzlüklerin tespitine yoğunlaştığı görülmektedir. Buna karşın müzakerelere konu olan anlaşmazlıkların dikkate değer bir kısmı ise ortaya çıkan soruna ilişkin muhtemel çözümler üzerine yaşanmaktadır.

Misal olarak; değerlendirme konusu sıklıkla eksik bilgiye ve yoruma dayalı bir uygulamadır ve denetçi ile müşteri firma yöneticileri değerlendirme esasları hakkında farklı düşünebilirler, ancak yine de müzakere ederek her iki taraf içinde kabul edilebilir bir sonuca ulaşılması mümkündür. Benzer şekilde açık olmayan yoruma müsait muhasebe standartları da anlaşmazlığa yol açabilir (Gibbins v.d., 2001).

Denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki etkileşim ve iletişimlerin doğası denetçi-müşteri firma ilişkilerinde müzakere tekniklerine duyulan ihtiyacı gündeme getirmiş ve muhasebe ve denetim alanlarında müzakere sürecine yönelik çok sayıda çalışmanın yapılmasına yol açmıştır. Muhasebe yazınında denetçilerle denetlenenler arasındaki etkileşimler üzerine yürütülen çalışmalara bakıldığında bu çalışmalarda farklı yöntemlerin kullanıldığı, yukarıda söz edilen etkileşimin farklı aşamalarına odaklandıkları ve etkileşimde bulunan karşılıklı taraflarda yer alan farklı düzeylerdeki çalışanları inceledikleri görülmektedir (Beattie v.d., 2000: 179).

Denetçi-müşteri firma etkileşimleri üzerine geliştirilen yazın iki belirgin yaklaşımı kapsamaktadır; karar verme kuramlarına dayanan Kinney'in yaklaşımı ve oyun teorisine dayanan Fellingham ve Newman yaklaşımı. Bu iki yaklaşım arasındaki en temel fark Kinney (1975a, b) yaklaşımı denetçinin davranışlarının müşteri firma yönetiminin raporlama kararları üzerindeki etkilerini ihmal ederken Fellingham ve Newman yaklaşımının söz konusu etkileri dikkate almasıdır (Beattie v.d., 2000: 180).

Denetim yazınında yukarıda adı geçen yaklaşımları test etmek üzere yapılmış deneysel bazı çalışmalar bulunmaktadır. Bunlardan birinde Fisher ve diğerleri (1996: 157) Fellingham ve Newman yaklaşımını test etmişler ve bu yaklaşımın deney sırasında gözlemlenen bir çok denetçi ve müşteri firma yöneticisi davranışını öngörmede başarısız olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlara göre bu yaklaşım denetim ortamına nispetle oldukça soyut kalmaktadır.

Hansen ve Watts'da 1997'de yaptıkları çalışmada yukarıda adı geçen iki yaklaşımı geçmiş muhasebe verilerini kullanmak sureti ile ampirik olarak test etmişler ve oyun teorisine dayanan yaklaşımların denetçi-müşteri firma etkileşimini daha iyi açıkladığı sonucuna ulaşmışlardır.

Bir başka grup çalışma denetçi-müşteri etkileşimini çatışma boyutuyla ele alarak denetçilerin, müşteri firma yönetiminden gelen baskılara boyun eğmeme arzusunu ve kabiliyetini açıklamak üzere ilgili değişkenlerin kuramsal olarak açıklanmalarına ve ampirik olarak test edilmelerine odaklanmıştır. Bu tarz çalışmalara örnek olarak *Firth 1980, Knapp 1985 ve 1987, Schleifer ve Shockley 1990, Gul 1991, Agacer ve Doupnik 1991, Lindsay 1992, Lod 1992, Bartlett 1993, Trompeter 1994, Teoh ve Lim 1996 ve Beattie v.d. 1999* incelenebilir (Beattie v.d., 2000: 180).

Yazında yer alan bazı çalışmaların da denetçi-müşteri firma iletişimi üzerine dolaylı kanıtlar sunduğu görülmektedir. Bunlardan Hill ve Ingram (1989) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin yorumlanmasını denetçi ve müşteri arasındaki tartışmaların bir sonucu

olarak ifade ederken Chambers ve Penman (1984) ile Kross ve Schroeder (1984) sorunlu müşterilere ait mali raporların yayımlanmasının ertelenmesini, bu müşterilerin söz konusu raporlarla ilgili olarak ikna edilmesi için ek zamana ihtiyaç duyulmasına bağlamaktadırlar.

Yazında denetçi-müşteri firma ilişkilerine dair en sağlıklı sonuçlara işaret eden çalışmalar ise Gibbins ve diğerlerinin (2001) yaptığı çalışma ile Antle ve Nalebuff (1991) tarafından gerçekleştirilen çalışmadır. Gibbins ve diğerleri (2001) denetimde müzakerenin bağlama duyarlı ve önemli olduğu ve sık kullanıldığı sonucuna ulaşırlarken Antle ve Nalebuff (1991) denetçi-müşteri firma ilişkilerinde müzakere sürecine yoğunlaşarak bu süreci anlamak üzere matematiksel bir modele başvurmuşlardır. Ulaşıkları sonuçlar müzakere süreci boyunca denetçinin akılcı muhafazakarlığına (ihtiyatlılığına) rağmen müzakere sonucu ortaya çıkan mali raporların hep denetçinin beklediğinden daha yüksek rakamlar içerdiğine işaret etmektedir.

McCracken ve diğerleri (2008: 363) ise yukarıda belirtilen çalışmalardan farklı olarak denetimde müzakere üzerine yaptıkları çalışmada *sosyal konumlama (social positioning)* kavramını kullanarak, müzakere eden tarafların süreç boyunca sadece müzakereye neden olan anlaşmazlıklara odaklanmakla kalmadıklarını, bir yandan da *gölge müzakereler (shadow negotiation)* yürüttüklerini ileri sürmektedirler. Gölge müzakere; tarafların müzakere boyunca sergileyecekleri rol ve hareketlerin farklı yorumlarını denedikleri, karşılıklı olarak kendilerini birbirlerinin yerine koyarak pozisyonlarının ve müzakere güçlerinin geçerliliğini öngörmeye çalıştıkları bir süreçtir (Kolb, 2004).

McCracken ve diğerlerinin (2008) sosyal konumlamaya dayanan yaklaşımları, denetçi-müşteri firma ilişkisini, birbirinden bağımsız tarafların sahip oldukları pozisyonu, izafi müzakere güçlerine dayanarak karşı tarafa kabul ettirmeye çalıştıkları bir süreç olarak değil, halihazırda varolan ve birlikte bir geçmişe ve geleceğe dair beklentilere sahip tarafların, belirli bir sorunu söz konusu ilişki çerçevesinde çözmeye çalıştıkları bir süreç olarak yorumlamaktadır. Sosyal konumlamaya dayalı analiz sonuçları müşteri firma ile ilişkiler sırasında denetçiyi, müşteri firmayı daima mutlu kılmayı amaçlayan bir ilişki müdürü (relationship manager) olarak tasvir etmektedir (McCracken v.d., 2008: 364).

2. Denetçilerin Kullandıkları Müzakere Stratejilerine Kuramsal Bir Bakış

Çalışmanın bu kısmında denetçilerin müzakerelerde kullandıkları stratejiler çeşitli kategorilere ayrılırken bu ayrımın kuramsal nedenlerine yönelik yaklaşımlar açıklanacaktır.

2.1 Müzakere Kategorileri

Denetçiler müzakere stratejilerini belirlerken müzakereye konu olan anlaşmazlıkların yapılarını dikkate alarak hangi müzakere stratejilerini kullanacaklarına karar verebilirler. Bu bağlamda müzakere sürecinde söz konusu olan anlaşmazlıklar temelde iki kategoriye ayrılarak incelenebilir: *Nesnel Anlaşmazlıklar* ve *Öznel Anlaşmazlıklar*.

Nesnel (Objective) Anlaşmazlıklar : Müzakereye konu olan anlaşmazlığın doğrudan doğruya mesleki bir standarda veya mevzuat hükmüne ilişkin olduğu durumlarda nesnel anlaşmazlıktan söz edilir, mesela; bir borç senedine ait faiz tahakkukunun doğru olarak hesaplanamaması gibi. Benzer durumlarda denetçinin taviz vermesi veya geri adım atması mesleki standartlara veya ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareket etmesi anlamına geleceğinden, nesnel anlaşmazlık durumlarında denetçinin dağıtıcı veya rekabetçi stratejiler izlemesi gerekmektedir. Denetçileri bağlayan mesleki özen sorumluluğu bunu öngörmektedir.

Mesleki standartlar ve ilgili mevzuat hükümleri müşteri firma kadar ve hatta ondan daha fazla denetçiyi bağlamaktadır, bu yüzden bunlara aykırı bir biçimde yürütülen uygulamalar denetçinin maruz kalacağı denetim ve iş riskini arttıracaktır.

Nesnel anlaşmazlık nedeni ile dağıtıcı veya rekabetçi strateji izleyen denetçi, muhatabı üzerinde baskı kurarak veya baskıyı arttırarak müşteri firma yöneticilerini kendi pozisyonunu kabule zorlar.

Öznel (Subjective) Anlaşmazlıklar : Öznel anlaşmazlıklar ise mesleki standartlar veya mevzuat hükümleri ile ilgili değildir, öznel anlaşmazlıkların konusunu denetçinin mesleki yargısına ilişkin fikir ayrılıkları teşkil eder, mesela; muhasebe ile ilgili olarak yapılan bir tahmin veya hesaplama hakkındaki çatışma benzeri durumlar nesnel anlaşmazlık olarak adlandırılır (Trotman, Wright ve Wright, 2005: 352).

Denetim uygulamalarında öznel anlaşmazlıkların ortaya çıkma ihtimali nesnel anlaşmazlıklardan daha yüksektir buda denetçinin karşı karşıya kaldığı denetim riskini etkiler.

Müşteri firma yönetimi ile öznel anlaşmazlıklar yaşayan denetçi bütünleşik ve işbirlikçi stratejiler kullanarak çatışmayı çözmeye çalışır. Burada denetçiyi bağlayan mesleki standartlar veya mevzuat hükümleri olmadığından denetçi taviz vermeye daha mütemayildir, buda uzlaşmaya varmayı kolaylaştırır.

2.2 Müzakere Stratejileri İle İlgili Yaklaşımlar

Putnam (1990)'ın Çalışmasında ele aldığı yaklaşım, denetçilerin müzakerelerde kullanabilecekleri stratejileri belirleme hususunda önemli ve faydalı bir başlangıç noktası

sağlamaktadır. Söz konusu yaklaşım denetim stratejilerini ikiye ayırmaktadır: Dağıtıcı veya Rekabetçi Stratejiler ile Bütünleşik veya İşbirlikçi Stratejiler.

Dağıtıcı Veya Rekabetçi Stratejiler: Dağıtıcı (distributive) veya rekabetçi (competitive) müzakere yaklaşımında denetçi müşteri firma yöneticileri ile arasındaki görüş ve yorum ayrılıklarına dayanarak strateji belirler. Burada denetçi kendisi açısından kazançlı çıkacağı yani kazan-kaybettir sonucuna yönelik bir strateji benimser. Bu amaçla da muhatabının üzerinde baskı kurmasını sağlayacak veya mevcut baskıyı arttırmasını sağlayacak taktikler ile karşı tarafı zorlayıcı süreçlere başvurur.

Dağıtıcı veya rekabetçi stratejiler benimsendiğinde denetçiler çoğunlukla çatışmayı şiddetlendirmeyi amaçlarlar, bunu sağlamak içinde karşı taraftan bilgi saklayarak ya da eksik veya yanlış bilgi vererek muhatabın kritik ve kesin, açık bilgiye ulaşmasını engellemeye çalışırlar (Trotman, Wright ve Wright, 2005: 351).

Dağıtıcı veya rekabetçi stratejiler müzakere sürecinde her ne kadar denetçiye avantajlı bir konum sağlama potansiyeli taşısalar da, taraflar arasında saldırganlığa, karşılıklı iyiniyetin kaybolmasına sebep olabileceklerinden müzakere sürecini kilitleme, sona erdirme riskini de beraberlerinde getirirler.

Bütünleşik Veya İşbirlikçi Stratejiler: Yukarıda sözü edilen dağıtıcı veya rekabetçi stratejilerin aksine, bütünleşik (integrative) veya işbirlikçi (collaborative) stratejiler ise karşılıklı olarak sağlıklı bilgi akışını ve dolayısı ile güveni tesis etmeye yönelik stratejilerdir.

Bu bağlamda bütünleşik yani işbirlikçi stratejiler, taraflar arasında kötü niyet zannına yol açmadan tarafların karşılıklı olarak kesin ve doğru bilgiye ulaşmalarını sağlayarak sistematik ve açık bir tartışma ortamı yaratmayı hedefler (Trotman, Wright ve Wright, 2005: 351). Bütünleşik veya işbirlikçi stratejilerin en temel şartı müzakeredeki muhatabınızın içinde bulunduğu koşulları anlamaya çalışmaktır (Pruitt ve Lewis, 1975).

Müzakerelerin altın standardı olarak ifade edilen (Brown ve Wright, 2008: 92-93) bütünleşik stratejilerin bu sıfatı hak ettiğine dair destekleyici bir çalışma Sanchez ve diğerleri (2007) tarafından gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalışmada Sanchez ve diğerleri, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında kabul edilen Sarbanes-Oxley (SOX Act of 2002) Kanunu'ndan sonra önemli yapısal değişimler geçiren denetim ve güvence hizmetleri ortamında, denetçiler ile müşterileri olan firma yönetimleri arasında hem mali tabloların açıklık ve dürüstlük iddiasını koruyacak hem de denetçi ile müşteri firma ilişkilerinin sağlıklı bir şekilde devamını sağlayacak müzakere sürecine dikkat çekmektedirler.

Bütünleşik veya işbirlikçi stratejilerin yaygın biçimde kabul gören başka bir vesiyonu da İlkeli Müzakere (Principled Negotiation) olarak adlandırılmaktadır. İlkeli Müzakere etkili ve verimli bir müzakere süreci gerçekleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen temel noktaların göz önünde bulundurulmasını gerekli kılar: İlk olarak tarafların sorunu anlamaya çalışırken kendilerini karşı tarafın yerine koymaları yani bir anlamda empati kurmaları gereklidir. İkinci olarak mevcut sorun tanımlanırken bu karşılıklı tarafların çıkarları bağlamında yapılmalıdır. Bunlara ek olarak karşılıklı faydayı sağlayacak yaratıcı fikirler üzerinde durulmalı, iki yönlü iletişimin yolları açık tutulmalı, karşı tarafı rakip olarak değil ortak olarak kabul ederek iyi ilişkiler tesis edilmelidir (Trotman, Wright ve Wright, 2005: 352).

Carroll v.d. (1988) ile Bazerman v.d. (2000) yaptığı çalışmalar ilkeli müzakerelerde en önemli noktanın, denetçinin hem karşı tarafın hem de kendisinin nerede durduğunu yani pozisyonlarını çok iyi algılaması olduğu ileri sürmektedir. Ne var ki bu uygulamada her zaman mümkün olmaktadır, zira Kennedy ve Peecher (1997) ve Gibbins v.d. (2001) gibi araştırmacıların yaptığı çalışmalar denetçilerin genellikle kendilerine aşırı güven duydukları bu nedenle de karşı tarafın ve kendilerinin pozisyonlarını tahmin etmede başarısız olduklarını ortaya koymaktadır. Karşı tarafı anlamaya çalışırken denetçilerin kullandıkları zihinsel modeller, denetçinin kendi uzmanlığına gereğinden fazla güven duyması nedeniyle çoğu zaman işe yaramamaktadır.

2.3 Denetçilerin Kullandıkları Müzakere Taktiklerinin Tasnifi

Muhasebe ve Denetim yazınında yer aldığı haliyle denetçilerin kullandıkları müzakere taktikleri, psikoloji ve sosyoloji alanlarında arabulucuların müzakerelerde kullandıkları taktiklerden uyarlanmıştır. Arabulucuların kullandıkları müzakere taktikleri ile ilgili mihenk taşı olarak kabul edilebilecek çalışma McLaughlin, Carnevale ve Lim (1991)'in çalışmasıdır. McLaughlin v.d. (1991) bahsi geçen çalışmalarında, kendilerinden sonra müzakere taktikleri hakkında yapılan hemen her çalışmaya kaynak teşkil edecek otuz altı tane taktiği belirlemişlerdir.

Müzakere taktikleri McLaughlin v.d. (1991)'den yola çıkılarak muhasebe ve denetim alanına uyarlandığında; *Kolaylaştırıcı (Facilitating)*, *Bağlamsal (Contextual)*, *Zorlayıcı/İsrarcı (Forcing/Asserting)* ve nihayet *Otoriteye Başvurma (Appeal to Authority)* olarak sınıflandırılmışlardır.

Çalışma'nın izleyen kısmında söz konusu taktikler muhasebe ve denetim alanında kullanıldıkları haliyle ele alınmışlardır.

2.3.1 Kolaylaştırıcı Taktikler

Daha çok uyumlaşmacı stratejiler çerçevesinde başvuru ve müzakere sürecindeki ilerlemeden duyulan memnuniyetin dile getirilmesi, karşı tarafın günü kurtarmasına ve itibarını korumasına yardım edilmesi, müzakere ortamındaki havayı yumuşatmak için esprili bir ortam yaratılması, karşı tarafla dostane ilişkilerin geliştirilmesi, karşı tarafa güven aşılması gibi yaklaşımlar Kolaylaştırıcı (facilitating) Taktiklerin örnekleridir (Hollindale, 2008: 48).

2.3.2 Bağlamsal Taktikler

Bağlamsal (contextual) Taktikler denetçi için anlaşmazlığın neden olan sorunun çözümünden ziyade müzakere sürecinin akamete uğramadan devamının amaçlandığı durumlarda tercih edilen taktiklerdir. Sorunun çözümüne yönelik eylemler veya faaliyetler yerine müzakere sürecinin kuramsal bir zemin üzerinde sürekliliğini sağlayacak bir anlayış hakimdir.

Karşı tarafın taleplerinin ve beklentilerinin açık ve net bir şekilde kavranmaya çalışılması, müzakere gündeminin basitleştirilmesi için sorunun karmaşık olmayan yönlerine ağırlık verilmesi, karşılıklı tarafların müzakere sürecini terk etmeden süreci devam ettirmelerinin sağlanması, müzakerelerin sorunlara odaklanmış bir şekilde devamının temini sayesinde tarafların dikkatini dağıtacak veya yeni anlaşmazlıklara sebep olabilecek durumların engellenmesi gibi taktikler Bağlamsal Taktiklerin örnekleridir (Hollindale, 2008: 48).

Bağlamsal Taktiklerin daha çok bütünleşik ve işbirlikçi stratejilerin birer uzantısı olarak tercih edildikleri söylenebilir.

2.3.3 Zorlayıcı / Israrcı Taktikler

Zorlayıcı/Israrcı (forcing/asserting) Taktikler, denetçinin kendi pozisyonunun gücüne inanarak karşı tarafı bu pozisyonu kabule zorladığı ve bu noktada belirgin şekilde ısrarcı olduğu durumlarda başvuru taktikleridir. Denetçilerin daha ziyade kendilerine ve muhasebe ilkelerine dair endişelerinin etkili olduğu sorunlara ilişkin yönelimleri ifade ederler.

Zorlayıcı/Israrcı taktiklere örnek olarak karşı tarafın gerçekçi olmadığını ileri sürmek, karşı tarafın taviz vermesini sağlamak için şiddetle baskı kurmak, anlaşmazlığın devamının yol açacağı maliyetlere dikkat çekmek gösterilebilir (Hollindale, 2008: 47).

2.3.4 Otoriteye Başvurma Taktiği

Otoriteye Başvurma (appeal to authority); denetçinin ileri sürdüğü iddialarına yetkin bir destek sağlayarak sorunun çözümüne yönelmiş bir stratejiyi gündeme getiren ve denetçinin kendisine ve müşteri firmaya dair endişelerinin dışında diğer taraflara dair endişelere de yönelmesini mümkün kılan bir taktik anlayıştır. Bu anlayış doğrultusunda birbirine benzer sorunların tartışılması, benzer vakaların araştırılarak mevcut vakadaki iddiaları destekleyecek kanıtların aranması, mevzuatta veya standartlarda yer alan hükümlerin pozisyonu güçlendirmek için kullanılması, karşı tarafa anlaşmazlığa neden olan soruna ilişkin sorumluluklarının hatırlatılması gibi taktiklere başvurulabilir (Hollindale, 2008: 47).

2.4 Denetçilerin Kullandıkları Müzakere Taktikleri

Gibbins, Salterio ve Webb (2001), Goodwin (2002) ve Beattie, Fearnley ve Brandt (2004) başta olmak üzere bazı yazarlar psikoloji ve genel müzakere yazınında ortaya koyulan söz konusu modelleri muhasebe ve denetim alanlarına uyarlamışlardır. Bu Çalışma'da sayılan otuz sekiz müzakere taktiği, esas olarak McLaughlin v.d. (1991)'nin belirlediği otuz altı taktikten yola çıkılarak Hollindale (2008) tarafından yapılan ekleme ve çıkarmalarla oluşmuştur. Yazında karşılaşılan diğer tasnifler olan *Beattie, Fearnley ve Brandt (2004) Tasnifi*, *Goodwin (2002) Tasnifi*, *Thomas-Kilmann Anlaşmazlık Modu Aracı (Shell, 2001'de yer aldığı hali ile)*, *Bame-Aldred ve Kida (2007) Tasnifi* ile *Kleinman ve Palmon (2000) Tasnifi*, Çalışma'da kullanılan otuz sekiz müzakere taktiğinin tamamını içermediğinden bu Çalışma'da sayılan müzakere taktiklerinin sınıflandırılması için McLaughlin v.d. (1991)'nin tasnifi dikkate alınmıştır. McLaughlin v.d. (1991) ve Hollindale (2008)'de yer verildiği şekli ile denetim alanında en sık kullanılan müzakere taktikleri aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir:

Tablo 1: Denetimde Kullanılan Müzakere Taktikleri - McLaughlin, Carnevale ve Lim Tasnifi

Taktikler	Sınıflar
(1) Sorunları eleyerek veya birleştirerek müzakere gündemini sadeleştirmeyi denemek	Bağlamsal
(2) Karşı tarafın ihtiyaçlarının açıkca ortaya koyulması	Bağlamsal
(3) Problemleri başka durumlar veya kalıplarla tartışmak	Otoriteye başvurma
(4) Anlaşmazlığın devamının yol açacağı maliyetlere dikkat çekmek	Zorlayıcı/Israrcı
(5) Belirgin bir anlaşma-uzlaşma önermek	Kolaylaştırıcı

(6) Karşı tarafın hasmane ifadelerine ve yaklaşımlarına dikkat etmek	Zorlayıcı/Israrıcı
(7) Müzakerelerin gidişatından duyulan memnuniyetsizliği dile getirmek	Zorlayıcı/Israrıcı
(8) Müzakerelerin gidişatından duyulan memnuniyeti dile getirmek	Kolaylaştırıcı
(9) Belirli bir problem üzerinde karşı tarafın kendini kaybetmiş hissetmesine engel olacak öneriler getirmek	Kolaylaştırıcı
(10) Bireylerin görüntüyü kurtarmalarına yardım etmek	Kolaylaştırıcı
(11) Karşı tarafın seçmenleri ile birlikte ihtiyaçlarını gözden geçirmesini önermek	Bağlamsal
(12) Karşı tarafın beklentilerini değiştirmeye çalışmak	Zorlayıcı/Israrıcı
(13) Karşı tarafa gerçekçi olmadıklarını söylemek	Zorlayıcı/Israrıcı
(14) Karşı tarafın güvenini kazanmaya çalışmak	Kolaylaştırıcı
(15) Sık sık biraraya gelerek toplantı yapmayı teklif etmek	Bağlamsal
(16) Kendi iddialarını desteklemek üzere dışarıdan benzer olaylara ilişkin tavsiye almak	Kolaylaştırıcı
(17) Müzakereler için bir çerçeve oluşturulmasına yardım etmek	Bağlamsal
(18) Müzakerelerin probleme odaklanmasını sağlamak	Bağlamsal
(19) Başka bir ortak denetçiden güvence hizmeti almak	Kolaylaştırıcı
(20) Karşı tarafın taviz vermesi için kanunlara ve muhasebe standartlarına aykırı olmayan esaslı tekliflerde bulunmak	Kolaylaştırıcı
(21) Taviz vermesi için karşı tarafı zorlamak	Zorlayıcı/Israrıcı
(22) Müzakerelerin zamanlamasını ve akışını kontrol altına tutmak	Bağlamsal
(23) Tarafların müzakereden çekilmesine engel olmak	Bağlamsal
(24) Mevcut durumla ilgisi olmayan bir ortak denetçinin desteğini almak	Kolaylaştırıcı
(25) Kendi bakış açınızı karşı tarafın tartışmasına açmak	Kolaylaştırıcı
(26) Ortamı yumuşatmak için nüktedanlık yapmak	Kolaylaştırıcı
(27) Karşı tarafın meseleleri öncelik olarak kabul etmesini sağlamak	Bağlamsal
(28) Karşı tarafın ayrıcalıklarını tanımak	Kolaylaştırıcı
(29) Uygun örnekler vererek durumu tasvir etmek	Kolaylaştırıcı
(30) Karşı tarafın anlayacağı dilden konuşmak	Kolaylaştırıcı
(31) Kavramsal çerçeve yardımı ile pozisyonunu güçlendirmek	Kolaylaştırıcı
(32) Sorunların ve ilgili standartların yorumlanmasıyla meşgul olmak	Kolaylaştırıcı

(33) Karşı tarafla bir ahenk yakalamaya çalışmak	Kolaylaştırıcı
(34) Müzakerelerin soruna odaklanmasını sağlamak	Bağlamsal
(35) Öncelikle basit sorunları halletmeye çalışmak	Bağlamsal
(36) Karşı tarafa isteklerinin Muhasebe Standartları'nın ruhuna aykırı olduğunu söylemek	Otoriteye başvurma
(37) Karşı tarafa hesapların doğru ve dürüst sunulmasından sorumlu olduklarını hatırlatmak	Otoriteye başvurma
(38) Karşı tarafı öfkeden parlamasına yol açacak kadar zorlamak	Zorlayıcı/Israrcı

Kaynak: McLaughlin v.d. (1991) ve Hollindale (2008: 111-113)'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Müzakere neredeyse insanın varlığına koşut olarak insanın olduğu her yerde ve insanla ilgili her şeye dair var olmuş bir olgu olarak tanımlanmaktadır. Bu hali ile müzakere olgusu insanı ve ilişkilerini inceleyen sosyal bilimlerin temel araştırma konularından biri olarak özellikle 1960'lı yılların ilk yarısında ilgi çekmeye başlamış, bu süreç 1980'lere dek yoğun olarak devam etmiştir.

Psikoloji ve sosyoloji alanlarında müzakere üzerine yapılan araştırmalar diğer sosyal bilim dallarında çalışan araştırmacıların da dikkati çekmeyi başarmış bu bağlamda muhasebe ve denetim ile ilgili yürütülen çalışmalarda da müzakere konusuna yer verilmeye başlanmıştır. 1990'ların başında başlayan söz konusu süreç halen etkisini hissettirmekte ve muhasebe ve denetim sahalarında müzakere olgusu araştırmalara konu olmaya devam etmektedir. Meslek mensubu denetçilerin ikinci ve üçüncü taraflarla olan ilişkileri söz konusu olduğunda, özellikle de denetçi ile müşteri firma yönetimi arasındaki etkileşim ve iletişimlerin doğası denetçi-müşteri firma ilişkilerinde müzakere tekniklerine duyulan ihtiyacı gündeme getirmiş ve muhasebe ve denetim alanlarında müzakere sürecine yönelik çok sayıda çalışmanın yapılmasına yol açmıştır. Müşteri firmalar ile denetçiler arasında ortaya çıkması muhtemel anlaşmazlıkların taşıdığı önem denetim firmalarının çalışanlarını müzakere konusunda eğitmeye yöneltmiştir.

Dünya'da ve bilhassa Amerika Birleşik Devletleri'nde denetçilerin kullandıkları müzakere stratejileri ve taktikleri gerek kuramsal gerekse uygulamalı pek çok araştırmaya konu olmuştur. Bu çalışmalardan bazıları psikolojik testlerinde kullanıldığı

laboratuvar deneyleri niteliğindedir. Söz konusu çalışmalarda ulaşılan sonuçlar bilimsel anlamda normatif bir yapıdan ziyade tanımlayıcı yapı arz etmektedir.

Türkiye’de bu Çalışmanın kaleme alındığı süreçte denetim ve müzakere alanlarını birleştiren bir araştırmanın mevcut olmadığı düşünüldüğünde, Çalışmanın ileri ki araştırmalar için bir başlangıç noktası teşkil etmesi umulmaktadır. Türkiye’de denetim uygulamaları ile ilgili bilgi birikiminin derinleşmesi ve meslek mensuplarının faaliyetlerine ışık tutulması anlamında denetim ve müzakere alanlarını bir arada ele alan kuramsal ve uygulamalı çalışmalara ihtiyaç olduğu vakadır. Ne var ki Türkiye’de sosyal bilim alanlarında özellikle muhasebe ve denetim konularında uygulama yapmanın zorlukları düşünüldüğünde bu konuda araştırma yapmak isteyen araştırmacıların sabırlı ve ısrarcı olmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acuff, F. L. (2005). *Uluslararası müzakere: Dünyanın herhangi bir yerinde herhangi bir konuyu müzakere etme*, Çev. Serpil Demirci, 1. Basım, İstanbul: Elma Yayınevi.
- Anonim. (2007). *Negotiating outcomes*, Cambridge: Harvard Business School Publishing Corporation.
- Antle, R. ve Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations, *Journal of Accounting Research*, 29, pp. 31-54.
- Bame-Aldred, C. W. ve Kida, T. (2007). A Comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics, *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp. 497-511.
- Bazerman, M. H., Curhan, J. R., Moore D. A. ve Valley, K. I. (2000). Negotiation, *Annual Review of Psychology*, February, pp. 279-314.
- Beattie, V., Fearnley, S. ve Brandt, R. (2000). Behind the audit report: a descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors, *International Journal of Auditing*, July, pp. 177-202.
- Beattie, V., Fearnley, S. ve Brandt, R. (2004). A Grounded theory model of auditor-client negotiations, *International Journal of Auditing*, 8, pp. 1-19.
- Brown, H. L. ve Wright, A. M. (2008). Negotiation research in auditing, *Accounting Horizons*, March, Vol. 22, No.1, pp. 91-109.

- Carroll, L., Bazerman, M. ve Maury, S. (1988). Negotiators cognitions: a descriptive approach to negotiators' understanding of their opponents, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, June, pp. 352-370.
- Chambers, A. ve Penman, S. (1984). Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements, *Journal of Accounting Research*, 22, pp. 21-47.
- Church, B. ve Zhang P. (1999). Bargaining behavior and payoff uncertainty: experimental evidence, *Journal of Economic Psychology*, August, pp. 407-429.
- Cohen, Herb. (1997). *Her konuyu müzakere edebilirsiniz*, Çev. Ş. Cüceloğlu, 1. Basım, İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Fisher, J., Schatzberg, J. W. ve Shapiro, B. P. (1996). A Theoretical and experimental examination of strategic auditor-client interaction, *Advances in Accounting*, 14, pp. 135-160.
- Fowler, Alan. (1997). *Müzakere, ikna ve etkileme*, Çev. Aksu Bora ve Onur Cankoçak, 1. Baskı, Ankara: İlkaynak Kültür ve Sanat Ürünleri Ltd.Şti.
- Gibbins, M., Salterio, S. E. ve Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting, *Journal of Accounting Research*, December, pp. 535-563.
- Gibbins, M, McCracken, S. A., Salterio, S. E. ve Johnstone, K. M. (2005). Negotiations over accounting issues: the congruency of audit partner and chief financial officer recalls, *Auditing*, Vol. 24 (supplement), pp. 171-196.
- Goodwin, Jenny. (2002). Auditors' conflict management styles: an exploratory study, *Abacus*, 38, 3, pp. 378-405.
- Gökçül, Banu. (2005). *Müzakere: stratejik ilişki kurma*, İstanbul: Kapital Kitapları, Yayınevi Genel Dizisi.
- Hansen, S. C. ve Watts, J. S. (1997). Two models of the auditor-client interaction: tests with united kingdom data, *Contemporary Accounting Research*, 14, 2, Summer, pp. 23-50.
- Hill, J. ve Ingram, R. W. (1989). Selection of GAAP or RAP in the savings and loan industry, *The Accounting Review*, 4, pp. 667-679.
- Hiltrop, J. M. ve Udall, S. (1995). *The Essence of negotiation*, London: Prentice Hall.

- Hollindale, J. (2008). *Auditor orientation, strategies, and tactics in audit negotiations*, Bond Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Avustralya, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- JM Latin-English Dictionary. www.latin-dictionary.org/JM-Latin-English-Dictionary/negotiatus (07.12.2010).
- Kadous, K., Kennedy, J. ve Peecher, M. (2003). Auditors' judgments of the acceptability of client-preferred accounting methods, *The Accounting Review*, July, pp. 759-778.
- Kennedy, J. ve Peecher, M. (1997). Judging auditors' technical knowledge, *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 279-293.
- Kertsen, G E. (2003). The Science and engineering of e-negotiation: an introduction, *Proceedings of the Hawai'i International Conference on System Sciences*, January 6-9, Big Island, Hawaii. interneg.concordia.ca/views/bodyfiles/paper/2003/02.pdf, (08.12.2010).
- Kinney, W. R. (1975a). A Decision theory approach to the sampling problem in auditing, *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 117-132.
- Kinney, W. R. (1975b). Decision theory aspects of internal control system design/compliance and substantive tests, *Journal Of Accounting Research*, Supplement, pp. 14-29.
- Kleinman, G. ve Palmon, D. (2000). A Negotiation-oriented model of auditor-client relationships, *Group Decision & Negotiation*, Jan., Vol. 9, Issue: 1, pp. 17-45.
- Kolb, D. M. (2004). Staying in the game or changing it: an analysis of moves and turns in negotiation, *Negotiation Journal*, 20, (2), pp. 253-268.
- Kross, W. ve Schroeder, D. (1984). An Emprical investigation of the effect of quarterly earnings announcement timing on stock returns, *Journal of Accounting Research*, 22, pp. 153-176.
- Latin Dictionary. <http://www.babylon.com/define/112/Latin-Dictionary.html> (18.03.2011).
- Lewicki, R. J., Litterer, J. A., Minton, J. W. ve Saunders, D. M. (1994). *Negotiation*, Second Edition, Boston: Richard D. Irwin Inc.
- Luecke, R. (2008). *Müzakere*, Çev. Meral Çıyan Şenerdi, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Lyons, C. (2009.) *Birlikte kazanalım: müzakere ve pazarlık sanatının incelikleri*, Çev. Zerrin Duman, 1. Baskı, İstanbul: Yakamoz Yayınları.
- McCracken, S., Salterio, S. E. ve Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting, *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp. 362-383.
- McLaughlin, M. E., Carnevale, P. ve Lim, R. G. (1991). Professional mediators' judgments of mediation tactics: multidimensional scaling and cluster analyses, *Journal Of Applied Psychology*, 76, 3, pp. 465-472.
- Nelson, M. W. ve Kinney, W. (1997). The Effect Of ambiguity on auditors' loss contingency reporting judgments, *The Accounting Review*, April, pp. 257-274.
- Nelson, M. W., Elliott, J. ve Tarpley, R. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings-management decisions, *The Accounting Review*, 77, pp. 175-202.
- Oliver, D. (2000). *Etkili müzakerenin 101 yolu*, Çev. Hasan Turgay Dursun, 1. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Paik, Y. ve Tung, R. L. (1999). Negotiating with east asians: how to attain win-win outcomes, *Management International Review*, Vol. 39, Issue: 2, pp. 103-122.
- Pruitt, F. ve Lewis, S. (1975). Development of integrative solutions in bilateral negotiation, *Journal Of Personality And Social Psychology*, pp. 621-633.
- Putnam, L. L. (1990). Reframing integrative and distributive bargaining: a process perspective, *Research on Negotiation in Organizations*, 2, pp. 3-30.
- Salterio, S. (1996). The Effects of precedents and client position on auditors' financial accounting policy judgment, *Accounting, Organizations and Society*, 21, pp. 467-486.
- Sanchez, M. H., Agoglia, C. P. ve Hatfield, R. C. (2007). The Effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations, *The Accounting Review*, 82,(1), pp. 241-263.
- Shell, G. R. (2001). Bargaining styles and negotiation: the thomas-kilmann conflict mode instrument in negotiation training, *Negotiation Journal*, Volume 17,Number 2 , pp. 155-174.
- Spanish Dictionary. www.spanishdict.com/translate/negocios, (07.12.2010).

- Steele, P. T. ve Beasor, T. (1999). *Business negotiation: A practical workbook*, Hampshire: Gower Publications,
http://books.google.com.tr/books?id=5-AFitgIjiQC&pg=PT1&lpg=PT1&dq=steele+and+beasor+business+negotiation&source=bl&ots=n9DVKI4VYP&sig=EMl3-EQb_OCOykUchXzHGf2PE4Y&hl=tr&sa=X&ei=KxTxTqSIE8eA4gT5u6TEAQ&ved=0CCQQ6AEwAQ#v=onepage&q=steele%20and%20beasor%20business%20negotiation&f=false (07.12.2010).
- TDK Güncel Türkçe Sözlük. <http://www.tdk.gov.tr>, (18.03.2011).
- Trotman, K. T., Wright, A. M. ve Wright, S. (2005). Auditor negotiations: an examination of the efficacy of intervention methods, *The Accounting Review*, Jan, Vol. 80, No.1, pp. 349-367.
- Wright, A. ve Wright, S. (1997). An Examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12, Winter, pp. 15-36.
- Zhang, P. (1999). A Bargaining model of auditor reporting, *Contemporary Accounting research*, 16, Spring, pp. 167-184.
- Uçan, M. Y. (2008). *Müzakere yönetimi ve bir model denemesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Varoğlu, A. K., Sığırı, Ü. (2008). *İş, yönetim ve diplomasi dünyasında müzakere*, Ankara: Siyasal Kitabevi.