
Studiu bibliometric privind negocierile auditor-client

Prof. univ. habil. Ovidiu Constantin BUNGET,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvv.ro

Drd. Anca Diana SUMĂNARU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: anca.sumanaru94@e-uvv.ro

Rezumat

Cercetarea în sfera negocierii auditor-client (NAC) prezintă o importanță deosebită cu valențe atât în teorie, cât mai ales în practică, contribuind la o mai bună înțelegere asupra obținerii unei colaborări obiective între cele două părți. Lucrarea prezintă conceptul de negociere auditor-client (NAC) din perspectiva literaturii de specialitate.

Cercetarea este organizată în două secțiuni principale și anume: (1) analiza calitativă, bazată pe studii anterioare în domeniul NAC și (2) analiza cantitativă, care presupune utilizarea unor indicatori specifici, cum ar fi: nivelul anual de citări, regiunea țara, tipul revistei etc. Studiul evoluează spre noi perspective și discuții privind impactul revizuirii literaturii de specialitate asupra negocierilor auditor-client. În ansamblu, s-a folosit o analiză amplă a 37 de publicații colectate din baza de date Web of Science, selectând literatura de specialitate cea mai relevantă din domeniile afacerilor, finanțelor, managementului, științelor sociale și eticii, în perioada 1975-2022. Rezultatele arată că NAC este un concept dezbătut în reviste de top, totalizând nu mai puțin de 602 citări și înregistrând un H-Index de 16. Au fost identificate 8 reviste de top cu mai mult de o publicație în sfera negocierii auditor-client, 10 autori care au scris cel puțin două lucrări pe topicul NAC și nu mai puțin de 7 articole cu niveluri de citare superioare. S-a constatat că toate cele 37 de surse de literatură aduc o contribuție extinsă la dezvoltarea conceptului NAC și reprezintă fundalul pentru construirea de noi perspective și cercetări viitoare. Studiul prezintă utilitate practică, fiind de real folos pentru auditori și entitățile auditate, deoarece aceștia pot identifica metode prin care să colaboreze eficient.

Cuvinte cheie: negociere auditor-client (NAC); analiză calitativă; analiză cantitativă; citări; reviste;

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O. C., Sumănar, A. (2022), A Bibliometric Study upon Auditor-Client Negotiation Aspects, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 3(167)/2022, pp. 511-524, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/167/018

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/167/018>

Data primirii articolului: 15.05.2022

Data revizuirii: 30.05.2022

Data acceptării: 8.06.2022

Introducere

Tematica negocierii auditor-client (NAC) este intens dezbătută în literatura de specialitate. Interesul comun pentru un proces eficient de negociere între părți duce la discuții asupra tratamentelor contabile care pot fi acceptate sau ajustate. Totuși, ar trebui să se facă distincția între responsabilitatea auditorului pentru emiterea unui raport de audit și responsabilitatea clientului cu privire la propriile rapoarte financiare.

Interacțiunile auditor-client depind de cunoștințele, expertiza și competențele auditorului, precum și de riscul presiunii clienților de a conveni asupra anumitor aspecte de raportare. Cu toate acestea, contextul ideal NAC presupune armonizarea perfectă a auditului versus percepția clientului, colectarea informațiilor și a datelor, precum și judecata auditorului și nu în ultimul rând, deciziile finale.

NAC influențează comportamentul investitorilor, deoarece aceștia acceptă doar rapoarte financiare credibile și verificate. Prin urmare, atunci când negocierea auditor-client eșuează, există două riscuri majore care ar putea apărea în practică. În primul rând, auditorul poate pierde clienți dacă refuză să facă compromisuri cu privire la ajustări ale tratamentelor contabile. În al doilea rând, pe măsură ce cererile clienților sunt acceptate, reputația și credibilitatea auditorului sunt puternic afectate.

Metodologie

Această cercetare se concentrează pe explicarea noțiunii de negociere auditor-client (NAC) din perspectiva revizurii literaturii. Așadar, începem prin a extrage din Web of Science toate publicațiile care descriu sau sunt legate de tema specifică „negociere auditor-client”, rezultând nu mai puțin de 37 de studii. Scopul este de a efectua atât o analiză cantitativă, cât și una calitativă asupra acestor surse specifice de literatură NAC.

Studiul cantitativ presupune organizarea și interpretarea datelor obținute prin extragerea lor de pe Web of Science. Astfel, sintetizăm informațiile sub forma unor indicatori specifici: nivelul de citare, numărul de reviste de top sau autori de top, lucrări de top etc., folosind grafice și tabele. Apoi, explicăm datele cantitative prin analiza indicatorilor menționați pe intervale de timp, precum și a cotațiilor jurnalelor/articolelor. Rezultatele sunt exprimate în procente ca măsură relativă - cea mai bună abordare pentru acest tip de cercetare.

Analiza calitativă conturează conținutul celor 37 de publicații din eșantion, rezumând aspecte precum subiecte specifice legate de NAC, metodologia, rezultate și, în final, impactul cercetării. Toate acestea reprezintă de fapt criteriile pentru analiza noastră de conținut.

Proiectarea cercetării se bazează pe o metodologie specifică, care presupune într-o primă etapă extragerea tuturor publicațiilor din baza de date obținute din Web of Science, căutarea sau filtrarea făcându-se folosind sintagma „negociere auditor-client”. Perioada de analiză se referă la intervalul 1991- 2022. Astfel, raportul Web of Science prezintă un total de 37 de publicații, care reprezintă eșantionul nostru pentru studiile cantitative și calitative.

A doua etapă a cercetării efectuate presupune gruparea datelor în tabele sintetice, grafice și cifre pentru a arăta evoluția lucrărilor publicate în zona NAC, în cadrul revistelor de top, precum și clasarea celor mai bune lucrări din domeniu, celor mai multe citări sau utilizarea altor indicatori cantitativi, cum ar fi autori cu mai mult de o publicație, citări per revistă/articol/regiune etc. Un pas intermediar a fost interpretarea și explicarea tuturor datelor obținute și analizarea contribuției revizurii literaturii la dezvoltarea conceptului NAC de-a lungul timpului.

A treia etapă a metodologiei noastre implică o analiză de conținut pe cele 37 de lucrări din eșantion, unde ne concentrăm pe criterii specifice. Prin urmare, pentru fiecare dintre cele 37 de publicații vom prezenta subtemele NAC, metodologia de cercetare, rezultatele și impactul.

Rezultate și discuții

Analiza cantitativă

Această secțiune subliniază relevanța conceptului NAC conform surselor din literatura de specialitate. **Tabelul nr. 1** prezintă nivelurile de cotație per jurnal, conform bazei de date Web of Science. Datele obținute ilustrează patru tipuri de indecși, și anume: Indexul de citare pentru științe sociale (SSCI), Indexul de citare pentru surse emergente (ESCI), Indexul de citare pentru cărți - Științe sociale și umaniste (BKCI-SSH), Indexul de citare pentru lucrări din cadrul conferințelor - Științe sociale și umaniste (CPCI). Dintre acestea, cea mai mare proporție de citări este înregistrată pentru revistele indexate SSCI, nu mai puțin de 31 de citări sau 84% din numărul total de citări.

Tabelul nr. 1. Nivelul de cotație conform Web of Science

Index Web of Science	Număr publicații	% din 37
Indexul de citare pentru științe sociale (SSCI)	31	83,78%
Indexul de citare pentru surse emergente (ESCI)	4	10,81%
Indexul de citare pentru cărți - Științe sociale și umaniste (BKCI-SSH)	1	2,70%
Indexul de citare pentru lucrări din cadrul conferințelor - Științe sociale și umaniste (CPCI-SSH)	1	2,70%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

La gruparea revistelor după domeniul lor de disciplină (Tabelul nr. 2), observăm că cele mai multe dintre cele 37 de publicații sunt în domeniul finanțării afacerilor (aproape

90%), în timp ce 13% reprezintă reviste de management, 5% de afaceri și științe sociale și doar 2% sunt lucrări în domeniul eticii cercetării.

Tabelul nr. 2. Journale grupate în funcție de domeniu

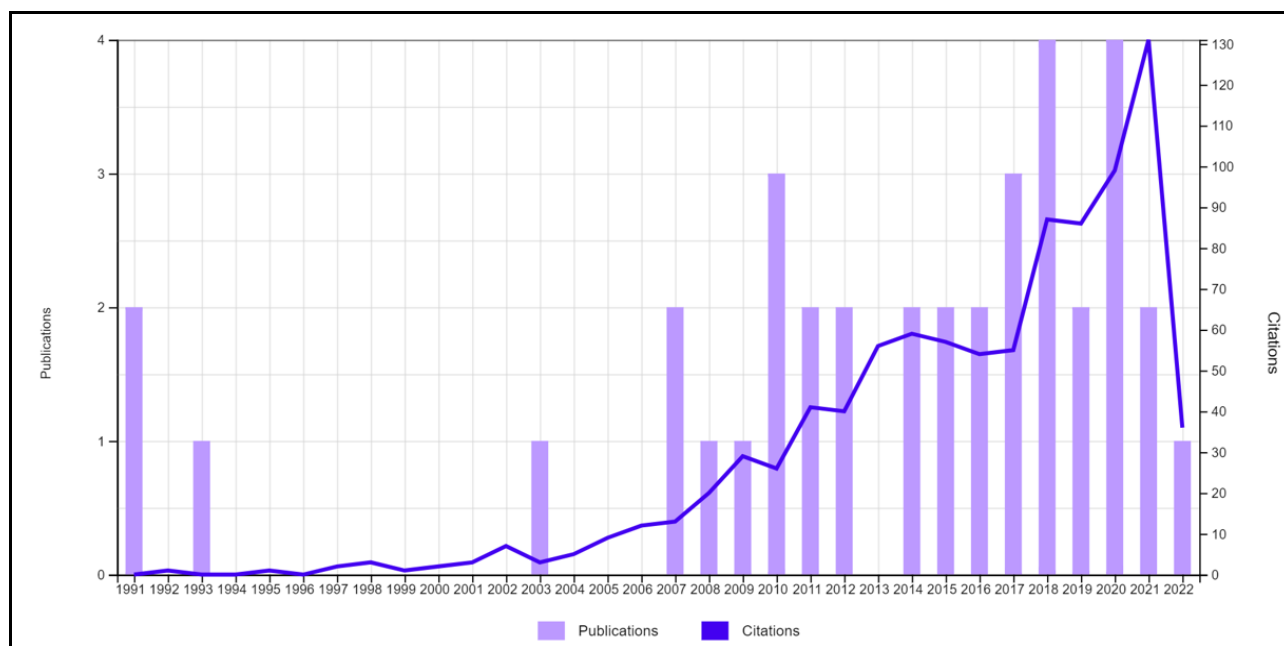
Domeniu	Număr publicații	% din 37
Finanțe	33	89,19%
Management	5	13,51%
Afaceri	2	5,41%
Interdisciplinar științe sociale	2	5,41%
Etică	1	2,70%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

Graficul nr. 1 descrie evoluția publicațiilor NAC care au fost emise în perioada 1991-2022 precum și nivelurile de citare ale acestora. Cifrele din grafic arată interesul

crescut pentru cercetarea NAC în ultimii ani, precum și importanța atribuită de savanți și cadre universitare de profil, deoarece citările s-au extins între anii 2018 și 2022.

Graficul nr. 1. Evoluția publicațiilor care tratează subiectul NAC în perioada 1991- 2022 și nivelurile de citare



Sursa: Extras din www.webofscience.com

Tabelul nr. 3 prezintă distribuția revistelor și lucrărilor în funcție de regiunea geografică. Astfel, majoritatea publicațiilor provin din SUA (mai mult de jumătate din eșantion), în timp ce restul țărilor înregistrează cifre sau

procente scăzute (între 1 și 4 numere pe regiune). Celelalte țări în afară de SUA sunt: Canada, China, Singapore, Australia, Malaysia, Norvegia, Austria, Danemarca, Finlanda, Indonezia, Qatar, Suedia.

Tabelul nr. 3. Distribuția pe regiune geografică		
Țara/ Regiunea	Număr publicații	% din 37
SUA	20	54,05%
Canada	4	10,81%
China	4	10,81%
Singapore	4	10,81%
Australia	3	8,11%
Malaysia	3	8,11%
Norvegia	2	5,41%
Austria	1	2,71%
Danemarca	1	2,71%
Finlanda	1	2,71%
Indonezia	1	2,71%
Qatar	1	2,71%
Suedia	1	2,71%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

În ceea ce privește tipul de publicație, majoritatea reprezintă articole (30 din 37), iar celelalte au niveluri nesemnificative în eșantion (materiale

editoriale, articole de recenzie, capitole de carte, discuții, note, lucrări etc.). Mai multe detalii se află în **Tabelul nr. 4**.

Tabelul nr. 4. Distribuția pe categorii de publicații		
Categoria de publicație	Număr publicații	% din 37
Articole	30	81,08%
Editoriale	2	5,41%
Recenzii	2	5,41%
Capitole de carte	1	2,71%
Analize și discuții	1	2,71%
Studii inițiale	1	2,71%
Note	1	2,71%
Lucrări publicate în volume ale conferințelor	1	2,71%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

Tabelul nr. 5 prezintă primele 7 articole cu cel mai ridicat nivel de citare. Autorii discută diverse subiecte, de la conservatorismul NAC până la îndrumarea și influența comitetului de audit asupra

NAC, perspectivele conform managerului financiar, strategia bazată pe reciprocitate, istoria NAC, aspecte cu privire la negociere sau rotația auditorilor.

Tabelul nr. 5. Top 7 articole cu cel mai mare nivel de citări

Publicații	Citări						
	2018	2019	2020	2021	2022	Media pe an	Total
Total	87	86	99	131	36	30,26	938
1. Conservatism and auditor-client negotiations. Antle, R., & Nalebuff, B. (1991). <i>Journal of Accounting Research</i> , 29, 31-54	12	11	14	13	5	5,81	186
2. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). <i>The Accounting Review</i> , 78(3), 801-818	8	12	7	6	1	6,95	139
3. The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2007). <i>Contemporary Accounting Research</i> , 24(2), 387-422.	4	7	6	4	3	5	80
4. The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. Sanchez, M. H., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2007). <i>The Accounting Review</i> , 82(1), 241-263.	5	5	7	8	1	4,38	70
5. Fifteen years in the trenches: Auditor-client negotiations exposed and explored. Salterio, S. E. (2012). <i>Accounting & Finance</i> , 52, 233-286.	10	7	10	8	3	5,45	60
6. Negotiation research in auditing. Brown, H. L., & Wright, A. M. (2008). <i>Accounting Horizons</i> , 22(1), 91-109.	3	6	6	6	2	3,47	52
7. The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). <i>Accounting, Organizations and Society</i> , 34(2), 222-243.	7	4	3	6	0	3,21	45

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

Conform **Tabelului nr. 6**, primii 10 autori care au publicat mai mult de o lucrare în domeniul NAC sunt: Tan H.T., Aghazadeh S., Bennet

G.B., Hatfield R.C., Kida T., Mactavish C., Perreault S., Salterio S.E., Trotman K.T., Zhang J.X.

Tabelul nr. 6. Top 10 autori care au publicat mai mult de o lucrare în domeniul NAC

Autori	Număr publicații	% din 37
Tan H.T.	4	10,81%
Aghazadeh S.	2	5,41%
Bennet G.B.	2	5,41%
Hatfield R.C.	2	5,41%
Kida T.	2	5,41%
Mactavish C.	2	5,41%
Perreault S.	2	5,41%
Salterio S.E.	2	5,41%
Trotman K.T.	2	5,41%
Zhang J.X.	2	5,41%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

Tabelul nr. 7 conturează lista revistelor de top care conțin mai multe publicații din sfera NAC, și anume: Auditing: A Journal of Practice Theory, Contemporary Accounting Research (5 lucrări), Accounting Organizations and

Society (4 lucrări), Accounting, Auditing & Accountability Journal, Accounting Review, Group Decision and Negotiation, Journal of Accounting Research, Managerial Auditing Journal (2 lucrări).

Tabelul nr. 7. Top jurnale care conțin mai mult de o publicație în sfera NAC

Jurnale	Număr publicații	% din 37
Auditing: A Journal of Practice & Theory	5	13,51%
Contemporary Accounting Research	5	13,51%
Accounting Organizations and Society	4	10,81%
Accounting, Auditing & Accountability Journal	2	5,41%
Accounting Review	2	5,41%
Group Decision and Negotiation	2	5,41%
Journal of Accounting Research	2	5,41%
Managerial Auditing Journal	2	5,41%

Sursa: Proiecția autorilor, în baza www.webofscience.com

Analiza calitativă

Tabelul nr. 8 prezintă sinteza analizei calitative. Folosim patru criterii principale pentru descrierea studiilor anterioare despre NAC, și anume: subteme NAC, metodologie, rezultate și impact.

Studiile timpurii în domeniul NAC (Antle & Nalebuff, 1991; Baiman, 1991; Kinney & McDaniel, 1993) investighează situațiile financiare auditate și raportul financiar final după NAC, observând că

penalitățile în audit afectează NAC și prezintă stimulente ale auditorului, opiniile auditorului și declarații revizuite, care demonstrează că auditorii nu sunt conservatori. Kinney & McDaniel (1993) studiază corecția câștigului, întârzierea auditului, controlul intern, denaturările, utilizând analiza de regresie și modelarea. Se constată o corecție între câștig și denaturări care influențează întârzierea auditului, studiul având multe implicații practice.

Tabelul nr. 8. Sinteza studiilor din literatura NAC					
Nr. crt.	Citare publicație	Topicuri NAC	Metodologie	Rezultate	Impact
1	Antle & Nalebuff (1991).	stimulente în audit, perspective ale auditorului, declarații revizuite	analiza literaturii de specialitate	auditorii nu sunt conservatori	testarea teoriilor cu privire la conservatismul în audit
2	Ng & Tan (2003)	negocierea în audit, biroul național de consultare al auditorilor, gradul de mulțumire a managerilor financiari	metoda experimentală	negocierea în audit influențată de autoritățile competente și comitete de audit	etapele NAC (negocierii auditor-client)
3	Gibbins et al. (2007)	negociere, manager financiar, tratamente contabile	metoda chestionarului	NAC și schimbările în contabilitate, stagii de negociere între managerul financiar și directorul companiei	aspecte practice utile practicienilor
4	Sanchez et al. (2007)	ajustări în audit, negocieri, gradul de mulțumire a clientului, diferențe în audit	metoda experimentală	clienții solicită ajustări de venit în NAC și prezintă informații care vor reduce gradul de rotație al auditorului	înțelegerea importanței NAC
5	Salterio (2012)	întârzieri în audit; teorii de negociere	analiza literaturii de specialitate	opinie de audit calificată, principiul continuității activității, pragul de materialitate - cauzează întârzieri în emiterea raportului de audit	contribuție la cercetări viitoare
6	Brown & Wright (2008)	procesul de audit, publicarea informației, etape NAC	analiza literaturii de specialitate	etape anterioare negocierii NAC, negocierea NAC, rezultatele negocierii depind de auditor, caracteristicile acestuia și mediul de business	contribuție la cercetări viitoare
7	Wang & Tuttle (2009)	rotația în audit, teorii de negociere, rezultate NAC	metoda experimentală	rotații obligatorii în audit care transferă clienții către alt auditor	noi direcții de cercetare privind determinanții rotației în audit
8	Perreault & Kida (2011)	puterea de convingere a auditorului în cadrul NAC, eficacitatea argumentelor auditorului comunicarea în audit	analiza literaturii de specialitate	tactici de persuasiune care determină reacții ale clientului privind acceptul sau refuzul auditorului	beneficii ale tacticilor de persuasiune în audit
9	Pomeroy (2010)	investigația în audit, decizii în contabilitate	analiza literaturii de specialitate	NAC nu influențează investigația în audit	aspecte practice și contribuții privind studii viitoare în sfera NAC
10	Kinney & McDaniel (1993)	corectarea veniturilor, întârzieri în audit, control intern, declarații eronate	regresie și modelare statistică	corectarea veniturilor și declarațiile eronate influențează întârzierile în audit	implicații practice
11	Salleh & Stewart (2012)	comitet de audit, tehnici de audit	studiu de caz și interviuri semi-structurate	comitetele de audit acționează ca și mediatori	tehnici în audit
12	Trotman & Trotman (2010)	raționamentul în audit, cererea în audit, calitatea procesului de audit, audit intern	analiza literaturii de specialitate	factori care afectează raționamentul în audit	contribuții pentru cercetări viitoare

Nr. crt.	Citare publicație	Topicuri NAC	Metodologie	Rezultate	Impact
13	Chan et al. (2016)	raportarea în audit, opinii de audit, declarații recomplete	analiza literaturii de specialitate	raportarea în audit depinde de nivelul de expertiză al auditorului, complexitatea procesului de audit și riscuri	contribuții pentru cercetări viitoare
14	Bennett et al. (2015)	raționamentul pre-negocierii în audit	analiza literaturii de specialitate	presiunea deadline-urilor în audit influențează comportamentul auditorului	caracteristicile mediului NAC
15	Fu et al. (2011)	auditori experimentați versus neexperimentați	metoda experimentală	auditorii experimentați au tactici de negociere foarte bune	implicații practice
16	Church et al. (2020)	întârzieri în audit	metoda arhivării, metoda experimentală și studii calitative	caracteristicile auditorului narcisist anulează încercările clientului de a convinge cu privire la tratamentele contabile utilizate	implicații practice
17	Perreault et al. (2017)	angajamentul în audit, strategii de negociere, concesi	analiza literaturii de specialitate	strategia utilizată de auditor în procesul de negociere afectează atitudinea clientului, care poate accepta mult mai ușor tratamentele contabile sugerate de auditor	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
18	Sun et al. (2015)	strategii de negociere, concesi, strategii efective	metoda experimentală	concesi la finalul procesului de audit și nu la început	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
19	Cipriano et al. (2017)	opinia calificată de audit, Principiile General Acceptate (GAAP), Comisia de Securitate și Schimb (SEC), conformitate	analiza literaturii de specialitate	conformitatea cu GAAP nu poate fi negociată de către auditori având în vedere opinia calificată de audit și calitatea scăzută a rapoartelor financiare	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
20	Cheng et al. (2017)	concesi, raționamentul în audit	analiza literaturii de specialitate	strategii folosite anterior de auditori în procesul de negociere care influențează strategiile curente de audit	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
21	Kachelmeier (2018)	interacțiuni auditor-client, comunicare față în față versus comunicare electronică între client și auditor, scepticism profesional	metoda experimentală, joc de rol	comunicare față în față-clientii intimidează auditorii și apar mai multe întrebări din partea auditorului (crește gradul de scepticism profesional în audit), în comparație cu trimiterea emailurilor	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
22	MacTavish (2018)	negociere în audit, relație de negociere, oficiul național de consultare, abordarea auditorului	metoda experimentală	insistența auditorilor asupra conformității cu oficiul național de audit; entitatea client este dispusă să accepte ajustările contabile indicate de auditor	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
23	Bhattacharjee et al. (2020)	comitetul de audit, perspective privind negocierea auditor-client (NAC)	metoda experimentală	soluții flexibile ale auditorului în ceea ce privește disponibilitatea clientului de a face ajustări în tratamentele contabile	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice

Nr. crt.	Citare publicație	Topicuri NAC	Metodologie	Rezultate	Impact
24	Kleinman et al. (2014)	factori cognitivi și de risc ai NAC	simulare NAC și chestionar; modelarea ecuației structurale	Factorii cognitivi NAC corelați cu obiective pentru venituri; riscul în NAC nu influențează rezultatele	contribuții pentru cercetări viitoare
25	Jones (2010)	interacțiunea dintre auditori și management	regresie și modelare	procese de audit în care auditorii investesc timp și efort versus venitul înregistrat de clienții lor	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
26	Maresch et al. (2019)	încredere între auditor și client, negociere, dispută	metoda experimentală	competența ca factor cheie în reducerea disputelor și creșterea încrederii în cadrul negocierii auditor- client (NAC)	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
27	Jones et al. (2019)	identificarea firmei, teoria identității sociale	studiul teoriei cantitative și indicatori specifici: distribuția geografică pe sexe, roluri în companie, ani experiență pentru auditori etc. utilizarea scării likert și a testelor statistice	în cele mai multe cazuri, ajustările sunt solicitate de către doamnele care lucrează ca și auditor și apar mai rar la inițiativa domnilor auditori	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
28	Kulset & Stuart (2018)	negocierea în audit, audit extern	chestionar și analiza datelor	precizia standardelor de audit este corelată cu strategiile în audit	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
29	Azmi & Hoong (2014)	agresivitatea în NAC; concesiile asupra perioadei; taxarea auditului	analiza literaturii de specialitate	folosirea strategiei de negociere potrivite conduce la conformitatea pe bază voluntară cu reglementările fiscale	implicații practice pentru autoritățile care reglementează taxele
30	Dodgson et al. (2021)	parteneri/colaboratori, teoria maturității privind intervenția terței părți	metoda experimentală	teoria maturității care afectează concesiile în audit în diverse stadii de negociere	contribuții pentru cercetări viitoare în teoria maturității și implicații pentru CAN
31	Awadallah (2018)	dispute în audit; interacțiuni auditor-client; strategii de negociere; servicii non-audit; mărimea firmei de audit	studiu experimental asupra 152 auditori profesionali	conflicte în audit, strategii NAC	contribuții pentru cercetări viitoare în audit – strategii de negociere cu clienții
32	Baiman (1991)	situații financiare auditate, raport financiar final NAC	modelare, prezumții și alternative	penalități în audit afectate de NAC	stagii de cercetare primare asupra conservatismului în audit
33	Carrington & Alander (2022)	profit raportat, tensiuni NAC	studiu de caz	raportarea profitului ca rezultat al muncii contabililor și managerilor, verificată de auditori din punct de vedere al celor 3 principii: conformitate, control și precauțiune	implicații practice
34	Mustikarini & Adhariani (2022)	negocierea auditor-client (NAC); interacțiunea dintre auditor și client	analiza literaturii de specialitate	nevoia de cercetare; studii asupra perspectivelor NAC; dovezi ale unor regiuni care aplică NAC	implicații practice

Nr. crt.	Citare publicație	Topicuri NAC	Metodologie	Rezultate	Impact
35	Aghazadeh et al. (2020a)	riscul privind pierderea clientului, audit integrat, deficiențe de control intern	metoda experimentală	concesiile și perioadele de auditare influențează NAC și severitatea auditului	implicații practice
36	Aghazadeh et al. (2020b)	estimări contabile, ajustări în audit, poziții privind raportarea financiară	metoda experimentală	NAC derivă de la statusul pe care îl are clientul în procesul de audit	contribuții pentru cercetări viitoare și implicații practice
37	Azmi & Voon (2016)	experiența în audit, perioada auditului	metoda experimentală: statistică și modelare	experiența în audit și strategii de negociere referitor la perioada auditului având în vedere impactul ajustărilor	implicații practice asupra NAC

Sursa: Proiecție proprie

Majoritatea studiilor utilizează designul experimental (MacTavish, 2018; Bhattacharjee și colab., 2020; Maresch și colab., 2019; Dodgson și colab., 2021; Aghazadeh și colab., 2020a; Aghazadeh și colab., 2020) pentru a efectua cercetări pe anumite subteme NAC, cum ar fi: negociere de audit, relație de negociere, consultare la biroul național, abordarea auditorului, gradul de mulțumire al directorului economic (MacTavish, 2018), comitetul de audit, (Bhattacharjee et al., 2020); încrederea dintre auditor și client, negocierea, dezacordul, (Maresch și colab., 2019), teoria intervenției terților (Dodgson și colab., 2021), riscul de pierdere a clienților de către auditor, auditul integrat, evaluarea deficiențelor de control intern (Aghazadeh et al., 2020a), estimări contabile, ajustări de audit, poziții de raportare financiară (Aghazadeh et al., 2020b). Rezultatele indică faptul că atunci când auditorii insistă să consulte biroul național, clientul va accepta cu ușurință să facă ajustări contabile (MacTavish, 2018). Mai mult, Bhattacharjee et al. (2020) stabilește faptul că un auditor poate găsi soluții flexibile în legătură cu tratamentele contabile preferate de client. În ceea ce privește competența, Maresch și colab. (2019) consideră că aceasta reprezintă cheia pentru reducerea dezacordurilor și creșterea gradului de încredere în NAC. Cu toate acestea, conform lui Dodgson et al. (2021), teoria maturității afectează concesiunile de audit atât în etapele de negociere mature, cât și în cele mai puțin mature. Alte rezultate din sfera cercetării NAC indică faptul că atât concesiile cât și calendarul auditului influențează NAC și severitatea auditorului (Aghazadeh et al., 2020a), în timp ce NAC derivă din statutul de client de audit (Aghazadeh et al., 2020b). Fiecare dintre lucrările menționate aduce o contribuție consistentă la cercetările viitoare și are implicații practice pentru domeniul NAC.

Un alt studiu care se dezvoltă pe bază de design experimental și care, în plus, utilizează statistici și modelare, demonstrează că experiența în strategiile de audit și negociere legate de concesiile privind alocarea timpului necesar desfășurării misiunii de audit influențează ajustările de audit (Salleh & Stewart, 2012). Această cercetare are, de asemenea, implicații practice, aducând noi perspective asupra NAC.

Kleinman și colab. (2014) discută factorii cognitivi ai NAC, factorii de risc NAC, apelând la metoda chestionarului și implementând metoda de modelare a ecuațiilor structurale. Rezultatele lor demonstrează că factorii cognitivi NAC sunt corelați cu obiectivele de venit, în timp ce factorii de risc NAC nu influențează rezultatele. În plus, subliniem că acest studiu contribuie la cercetările viitoare asupra NAC.

Salleh & Stewart (2012) și Carrington & Alander (2022) preferă metoda studiului de caz pentru analiza corelațiilor dintre comitetul de audit, tehnicile de mediere în audit, precum și profitul raportat versus tensiunile NAC. În cazul cercetării efectuate de Salleh & Stewart (2012) sunt folosite și interviurile semi-structurate. Astfel, comitetul de audit acționează ca un mediator, în timp ce raportarea profitului este rezultatul muncii combinate a contabililor și managerilor, verificată de auditori pentru a respecta trei principii de bază: conformitate, control și prudență.

Gibbins et al. (2007) studiază procesele de negociere între directorul financiar și auditor, precum și tratamentele contabile, aplicând metoda chestionarului. Aici notăm perspectivele practice, care pot fi utile pentru practicieni.

Majoritatea lucrărilor din eșantionul nostru reprezintă o analiză a literaturii de specialitate. Impactul acestui studiu constă în testarea teoriilor privind conservatorismul

auditorului. Salterio (2012) se concentrează pe întârzierea auditului și pe teoriile de negociere, concluzionând că opinia de audit cu rezerve și continuitatea activității pot provoca o întârziere în emiterea raportului de audit. Brown & Wright (2008) descriu procesul de audit, dezvăluirea, etapele NAC, arătând că rezultatele pre-negocierilor NAC și negocierilor NAC depind de caracteristicile auditorului și de mediul de afaceri.

Perreault & Kida (2011) conturează puterea de convingere a auditorului în NAC, eficacitatea argumentelor auditorului, comunicarea în audit, demonstrând în final că tactica de persuasiune determină reacția clientului de a accepta sau nu ajustările indicate de auditor. Pomeroy (2010) menționează investigația de audit și decizia contabilă constatând că NAC nu influențează investigația de audit.

În plus, conform Trotman & Trotman (2010), raționamentele de audit sunt afectate de diverși factori, și anume: raționamentele auditorului, cererea de audit, calitatea procesului de audit, auditul intern. Chan și colab. (2016) afirmă că întârzierile raportării de audit depind de nivelul de expertiză al auditorului, de complexitatea procesului de audit și de riscurile implicate, în timp ce Bennett et al. (2015) constată că presiunile asupra termenului limită de audit modifică comportamentul auditorului.

Alte constatări ale cercetării sugerează că strategia utilizată de auditor în procesul de negociere afectează atitudinea clienților, care pot accepta mai ușor tratamentele contabile sugerate de auditor (Perreault et al., 2017). Cu toate acestea, Cipriano et al. (2017) vin cu o perspectivă de reglementare și standardizare, menționând imposibilitatea ca auditorii să negocieze conformitatea cu GAAP, deoarece interferează cu opinia de audit cu rezerve și scăderea calității rapoartelor financiare. Cheng și colab. (2017) constată că strategiile utilizate anterior de auditori în procesul de negociere influențează strategiile actuale de audit. Azmi & Hoong (2014) admit că utilizarea strategiilor corecte de negociere duce la conformarea fiscală pe bază voluntară; nivelul de complexitate fiscală interferează cu practicile fiscale din NAC. Mustikarini & Adhariani (2022) identifică o nevoie de cercetare în domeniul NAC, deși putem găsi diverse studii privind perspectivele ACR și își propune să aducă dovezi privind regiunile și țările care aplică reglementări privind ACR. Toate lucrările de cercetare menționate contribuie la cercetări viitoare, unele dintre ele cuprinzând implicații practice sau testând teorii relevante NAC.

Ng & Tan (2003), Sanchez et al. (2007) și Wang & Tuttle (2009) își pregătesc studiile pe baza unui design experimental. Ei demonstrează că negocierea auditorului a fost influențată de autoritățile de ghidare și de comitetul de audit (Ng & Tan, 2003), în timp ce clienții cer ajustări ale veniturilor; dezvăluirea mai multor informații reduce rotația auditorului (Sanchez et al., 2007), iar rotația obligatorie a auditului aduce mai mulți clienți pentru un alt auditor (Wang & Tuttle, 2009). Impactul cercetării constă în prezentarea pașilor NAC (Ng & Tan, 2003), până la înțelegerea importanței NAC (Sanchez et al., 2007) și, în sfârșit, a unor noi perspective de cercetare pentru determinanții rotației auditului (Wang & Tuttle, 2009).

Concluzii

Cercetarea actuală reprezintă o trecere prin revizuirea literaturii NAC (negocierea auditor- client) dintr-o abordare atât calitativă, cât și cantitativă. Prin urmare, am analizat nu mai puțin de 37 de lucrări selectate din Web of Science.

Analiza calitativă se bazează pe mai multe criterii și anume: tematici NAC, metodologie, rezultate, impact. Am prezentat fiecare dintre cele 37 de lucrări ținând cont de criteriile menționate. În primul rând, ne-am angajat într-o cercetare de sinteză, definind ideile principale din toate publicațiile eșantionului nostru. Apoi, am realizat un studiu aprofundat pe fiecare lucrare, subliniind cele mai relevante aspecte NAC. Analiza cantitativă cuprinde primele 7 articole cu cel mai înalt nivel de citare, primii 10 autori care au publicat mai mult de o lucrare în domeniul NAC și reviste de top care conțin mai mult de o publicație în sfera NAC. Nu în ultimul rând, am prezentat distribuția mostrelor de lucrări pe regiune și tip de publicație.

În concluzie, acest studiu subliniază elementele de revizuire a literaturii privind sfera de cercetare NAC (negocierea auditor- client). Folosim atât indicatori calitativi, cât și cantitativi pentru a evidenția relevanța subiectului NAC încă din fazele sale incipiente de cercetare. Eșantionul de lucrări a fost selectat din cadrul Web of Science și conține niveluri de citare relevante și indici de citare.

În sfârșit, remarcăm contribuția pe care o are analiza actuală a literaturii de specialitate pentru cercetările viitoare în domeniul temelor NAC și al celor legate de aceasta.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Adhariani, D. (2021). In auditor we trust: 44 years of research on the auditor-client relationship and future research directions. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 267-292.
2. Aghazadeh, S., Collins, A. M., & Stefaniak, C. M. (2020b). The Effects of Client Status and the Auditor's Presentation of Multiple Estimation Alternatives on Client Financial Reporting Aggressiveness. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2), 1-14.
3. Aghazadeh, S., Lambert, T., & Wu, Y. J. (2020). Client negotiation strategy spillover to integrated audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, vol. 35(9), pages 1261-1278, November
4. Antle, R., & Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting research*, 29, 31-54.
5. Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(3), 250-272.
6. Azmi, A. A. C., & Hoong, V. Y. (2014). Tax aggressiveness and negotiations: A conceptual paper. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 338-344.
7. Baiman, S. (1991). Discussion of Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29, 55-59.
8. Bennett, G. B., Hatfield, R. C., & Stefaniak, C. (2015). The effect of deadline pressure on pre-negotiation positions: A comparison of auditors and client management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1507-1528.
9. Bhattacharjee, S., Moreno, K. K., & Pyzoha, J. S. (2020). The influence of perspective taking encouraged by the audit committee on auditor and client judgments during accounting disputes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 29-53.
10. Brown, H. L., & Wright, A. M. (2008). Negotiation research in auditing. *Accounting Horizons*, 22(1), 91-109.
11. Carrington, T., & Alander, G. E. (2022). The politics of profit production. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
12. Chan, K. H., Luo, V. W., & Mo, P. L. (2016). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*, 46(2), 145-166.
13. Che Azmi, A., & Voon, Y. H. (2016). The Effect of Clients' Auditing Experience and Concession-Timing Strategies on Auditor-Client Negotiations. *Group Decision and Negotiation*, 25(5), 1049-1069.
14. Cheng, M. M., Tan, H. T., Trotman, K. T., & Tse, A. (2017). The impact of the timing of a prior year's auditor concessions on financial officers' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 43-62.
15. Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X. (2020). The role of auditor narcissism in auditor-client negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1756-1787.
16. Cipriano, M., Hamilton, E. L., & Vandervelde, S. D. (2017). Has the lack of use of the qualified audit opinion turned it into the "Rotten Kid" threat?. *Critical Perspectives on Accounting*, 47, 26-38.
17. Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B. (2021). The influence of relationship partners on client managers' negotiation positions. *Accounting, Organizations and Society*, 92, 101240.
18. Fu, H., Tan, H. T., & Zhang, J. (2011). Effect of auditor negotiation experience and client negotiating style on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 225-237.
19. Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2007). The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 387-422.
20. Jones, J., MacTavish, C., & Schultz, W. (2019). The effect of gender and firm identification on auditor pre-negotiation judgments. *Advances in accounting*, 44, 49-57.
21. Jones, K. L. (2010). The game of fraudulent financial reporting: accounting for ethics. In *Ethics, equity, and regulation*. Emerald Group Publishing Limited.
22. Kachelmeier, S. J. (2018). Testing auditor-client interactions without letting auditors and clients fully

- interact: Comments on Bennett and Hatfield (2018). *Accounting, Organizations and Society*, 68, 58-62.
23. Kinney Jr, W. R., & McDaniel, L. S. (1993). Audit delay for firms correcting quarterly earnings. *Auditing*, 12(2), 135.
 24. Kleinman, G., Palmon, D., & Yoon, K. (2014). The relationship of cognitive effort, information acquisition preferences and risk to simulated auditor–client negotiation outcomes. *Group Decision and Negotiation*, 23(6), 1319-1342.
 25. Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor–client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.
 26. MacTavish, C. (2018). Audit negotiations: The effect of communicating national office involvement and auditor approach on negotiation outcomes. *Managerial Auditing Journal*, vol. 33(8/9), pages 658-682, September
 27. Maresch, D., Aschauer, E., & Fink, M. (2019). Competence trust, goodwill trust and negotiation power in auditor-client relationships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 33(2), pages 335-355, November
 28. Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, 78(3), 801-818.
 29. Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534-547.
 30. Perreault, S., Kida, T., & David Piercey, M. (2017). The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1048-1070
 31. Pomeroy, B. (2010). Audit committee member investigation of significant accounting decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 173-205.
 32. Salleh, Z., & Stewart, J. (2012). The role of the audit committee in resolving auditor-client disagreements: a Malaysian study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 25(8), pages 1340-1372, October
 33. Salterio, S. E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor–client negotiations exposed and explored. *Accounting & Finance*, 52, 233-286.
 34. Sanchez, M. H., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2007). The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. *The Accounting Review*, 82(1), 241-263.
 35. Sun, Y., Tan, H. T., & Zhang, J. (2015). Effect of Concession-Timing Strategies in Auditor–Client Negotiations: It Matters Who Is Using Them. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1489-1506.
 36. Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2010). The intersection of family business and audit research: Potential opportunities. *Family Business Review*, 23(3), 216-229.
 37. Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
 38. <https://www-webofscience-com.am.e-nformation.ro/wos/woscc/citation-report/a05ac601-87b8-4386-9b38-9f41c5316fb9-32cee126>