

بازی قدرت در حسابرسی

راهبردهای خرد مورد استفاده‌ی صاحب کاران برای اعمال قدرت و نفوذ بر حسابرسی

- محمود لاری دشت بیاض / استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد
- حمید خادم / کارشناس ارشد حسابداری
- امین رستمی / دانشجوی دکترای حسابداری

وضعیت حسابرسی به گونه‌ای است که در عمده‌ی موارد حسابرسیان باید برای انجام رسیدگی‌ها، عملیات رسیدگی خود را در شرکت مورد رسیدگی (صاحب کار) انجام دهند و صاحب کاران از طریق عواملی که در اختیار دارند مانند توانایی تعیین مکان حسابرسی، وضع قوانین داخلی برای شرکت، ابزار و تجهیزات مورد نیاز برای رسیدگی و تعیین جو کاری از قدرت میزبانی خود استفاده می‌کنند و از این طریق از راهبردهایی بهره می‌برند تا بتوانند بر حسابرسی تسلط یابند و قدرت خود

بر آن‌ها تحمیل کنند، و یا در مقابل ارائه‌ی مزایایی به حسابرسیان، مواردی را مطالبه کنند. این مقاله در واقع به تشریح راهبردهای خردی می‌پردازد که حسابرسیان و صاحب کاران به کار می‌گیرند تا قدرت را به دست گرفته و در میدان حسابرسی در مقابل طرف دیگر از اعمال نفوذ بیش‌تری برخوردار باشند.

مقدمه

قرار گرفتن تیم حسابرسی در محیط شرکت مورد حسابرسی (صاحب کار) باعث می‌شود حسابرسیان تا حدودی تحت نظر راهبردهای صاحب کاران قرار گیرند. این راهبردها کم‌تر مورد توجه قرار گرفته است. پاور معتقد است دانش ما در مورد عملیات حسابرسی بسیار اندک است. به خصوص، هنوز هم در مورد آنچه که بین حسابرسی و صاحب کارشان در سطح خصوصی و پشت پرده (در حین رسیدگی‌ها) رخ می‌دهد تقریباً هیچ چیز نمی‌دانیم (پاور، ۲۰۰۳). این مورد می‌تواند ناشی از این باشد که بیش‌تر فعالیت‌های حسابرسیان پشت درهای بسته‌ی شرکت صاحب کار صورت

می‌گیرد و یا می‌تواند ناشی از فرهنگ رازداری رایج در حرفه حسابرسی باشند (گیندرون، ۲۰۰۹).

مفهوم قدرت

قدرت، یکی از عام‌ترین مفاهیم در علوم انسانی و اجتماعی است و شاید دلیل این عام بودن، حضور همیشگی‌اش در روابط اجتماعی و انسانی باشد. قدرت، ذات روابط اجتماعی است و جامعه به واسطه‌ی آن به سامان می‌شود. قدرت یک اصل پیچیده و چند وجهی^۳ است، اما اگر بخواهیم قدرت را به شکلی ساده و عینی و حقیقی تعریف کنیم می‌توان بدین صورت بیان کرد: صرف نظر از منابع، اهداف، درجه مشروعیت،^۴ یا ابزارهای اعمال آن - "قدرت" به طور عام، اغلب بدین معناست که افراد یا گروه‌ها قادر باشند بر دیگر افراد یا گروه‌ها کنش انجام دهند (کروزیرو و فریدبرگ،^۵ ۱۹۸۰).

با توجه به دیدگاه بالا، قدرت به‌نوعی به‌وجود آمده از عدم تعادل در ارتباط حداقل بین دو نفر است. این ارتباط الزاماً در صورتی نامتعادل می‌شود که A و B هر دو دارای دارایی‌ها و منابع یکسانی باشند و هیچ‌کدام از آن دو نتوانند دیگری را وادار به چیزی نمایند. مثلاً اگر A از B چیزی می‌خواهد باید در مقابل برای B کاری انجام دهد. به این ترتیب هر دو دارای درجاتی از قدرت‌اند و هر دو منفعت می‌برند، البته ممکن است یک طرف از

طرف دیگر بیش‌تر سود ببرد (A) را حسابرس فرض کنید و B را واحد مالی شرکت صاحب‌کار).

هر قدر قدرت چانه‌زنی B به چیزی که A می‌خواهد بیشتر باشد و منابع در دسترسش نیز آن قدر کافی باشد که به او اجازه دهد همین رفتار را برای آینده نیز حفظ کند، آن‌گاه قدرت B نسبت به A در این رابطه افزایش خواهد یافت.

محاسبه‌ی قدرت A نسبت به B ناشی از توانایی او در مشاهده‌ی رفتار B در تقابل با نیازهای A است و نیز نشان دادن این‌که B مجبور به انجام چیزی است که اگر A از او نمی‌خواست، آن را انجام نمی‌داد. به عنوان مثال حسابرس امکاناتی از مدیر مالی (صاحب‌کار) می‌خواهد که در حالت عادی، صاحب‌کار آن امکانات را برای پرسنل مالی تأمین نمی‌کرد و تنها با توجه به درخواست حسابرس و توجیه واحد مالی آن را تأمین می‌کند. در نتیجه واحد مالی در مقابل ارائه‌ی آن امکانات از حسابرس درخواست‌هایی را مطالبه می‌کند (مالچ و گیندرون،^۶ ۲۰۱۱).

مروری بر پژوهش‌های پیشین

عمده‌ی تحقیقات انجام‌شده در خصوص استراتژی‌های قدرت، پژوهش‌های گیندرون (۲۰۰۹)، اسکاربیک (۲۰۰۹) و مالچ، گونین و سولیل^۷ (۲۰۱۳) است که برای گردآوری داده‌های خود از روش "مشاهده‌ی جمعی مشارکتی" که

روشی مختص به جامعه‌شناسی و انسان‌شناسی است، استفاده کرده‌اند. در این روش محقق از شیوه‌های مصاحبه، مشاهده‌ی حضوری یا مانیتورینگ (از طریق دوربین) اطلاعات مورد نظر خود را به دست می‌آورد. این روش در تحقیقات مربوط به حسابرسی کاملاً مهجور مانده است. (به عنوان نمونه ر.ک. منیکن،^۸ ۲۰۰۸؛ پتتلند، ۱۹۹۳؛ پاور ۱۹۹۱؛ رادکلیف، ۱۹۹۹). آرینز و همکاران (۲۰۰۷) در خصوص مزایای این روش بیان شده که مشاهده‌ی مستقیم محقق را قادر می‌سازد تا به مطالعه‌ی جنبه‌های فرضی و صرفاً مشاهدات اعضای سازمان که معمولاً در گزارش‌های دیگر مطرح نمی‌شوند بپردازد و تفاوت‌های بین چیزی که اعضای سازمان می‌گویند و چیزی که واقعاً انجام می‌دهند را درک کند.

مالچ، گونین و سولیل (۲۰۱۳) برای گردآوری داده‌های پژوهش خود از روش مانیتورینگ هفت تیم حسابرسی که شامل ۴۴ حسابرس بود، استفاده کردند. در پژوهش یادشده در مجموع ۴۵۵ ساعت کار که ۵۰ روز را در بر می‌گیرد و ۵۵۷ صفحه یادداشت دست‌نویس را محققان تهیه کردند.

همچنین به مدت دو روز در دوره‌های آموزش مدیران تازه‌کار و یک جلسه تکنیکال که در مورد روش‌های کاری برای مؤسسات حسابرسی برگزار می‌شود شرکت کرده‌اند. سیستم مانیتورینگ به گونه‌ای است که علاوه بر محیط کار حسابرسان

و واحد مالی شرکت، مکان های اداری و رستوران را نیز دربرمی گیرد تا به نوعی اشراف کامل بر محیط حسابرسی و مالی شرکت وجود داشته باشد. همه ی این موارد به محقق کمک می کند تا بتواند موفق به نظاره ی تمامی علایم و نشانه ها، سختی ها، فشارهای کاری، فرسودگی، افسردگی ها و بی رغبتی ها به کار و احساسات و عواطف شود.

در تمام مدت انجام مطالعه، دقت و مراقبت بسیاری لحاظ شده تا از صحت و اعتبار داده ها اطمینان کامل کسب شود. داده ها به کمک فرایندهای باکیفیت مورد استفاده ی پاتون^۹ (۲۰۰۲) کدگذاری و به طور قابل قبولی تحلیل شدند. به دنبال آن، یک ماتریس مفهومی برای هریک از تیم های حسابرسی و مصاحبه ها آماده شد تا به این ترتیب، حساسیت داده ها افزایش یابد و خروجی ها خلاصه شود تا درنهایت بر شفافیت نتایج بیفزاید. گیندرون و همکاران (۲۰۰۷) معتقدند صرف نظر از پارامتر مقاومت، صاحب کاران عمدتاً هیچ راه و انتخابی جز موافقت برای تأمین نیازمندی های واحد مالی (حسابداران) خود ندارند و از ترس آسیب رسیدن به سازمان متبوع شان (به دلیل این که واحد مالی قلب سازمان را در دست دارد) و قرار گرفتن در خطر حرفه ای (وارد آمدن آسیب های جدی به شرکت)، چاره ای به جز اطاعت از حسابداران ندارند. البته کروزیر و فریدبرگ (۱۹۸۰) معتقدند این مورد برای

همه ی شرکت ها بدین شیوه نیست ولی در عمده ی موارد صدق می کند. در نتیجه در جریان حسابرسی، واحد مالی شرکت (حسابداران) از این قدرت خود استفاده می کنند و با متقاعد کردن مدیریت شرکت، سعی در اعمال قدرت و سلطه بر حسابرسان شرکت دارند.

در ادامه از نتایج پژوهش های بالا استفاده کرده و برخی از راهبردهای خرد مورد استفاده ی واحد مالی صاحب کار (به نمایندگی از صاحب کار) برای اعمال قدرت و تسلط بر حسابرسان تشریح می شود.

تعیین مکان حسابرسی به دست صاحب کار (قدرت میزبانی)

فوکو معتقد است که فضا همان جایی است که قدرت ها در آن به قدرت نمایی می پردازند. از راهبردهای کلان ژئوپولتیک گرفته تا تاکتیک های کوچک. عملیات حسابرسی نیز در خلاء صورت نمی گیرد و همانند هر فعالیت دیگر انسانی، حسابرسی نیز ریشه در موقعیت دارد (کورمونا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۲). به این علت که فرایندهای حسابرسی معمولاً در شرکت صاحب کار صورت می گیرد، محیط کار حسابرسی همانند محیط کار شرکت صاحب کار می شود و این اولین برگ برنده ی شرکت صاحب کار است. صاحب کار بر این پارامتر کنترل و اشراف دارد و همین اشراف می تواند به ایشان ابزار مداخله در کار حسابرسی و ممانعت

از انجام درست عملیات حسابرسی را دهد. عمدتاً صاحب کاران به حسابرسان یک اتاق کار اختصاص می دهند که حسابرسان هیچ حق انتخابی برای آن ندارند و تنها ممکن است حسابرسان بتوانند ترجیحات خود را بیان کنند، اما به ناچار باید به همان اتاقی که به ایشان اختصاص داده شده بسنده کنند. اگر موقعیت اتاق حسابرسی چندان مناسب نباشد، ممکن است منجر به پیچیده شدن فرایند حسابرسی شود. در ادامه راهبردهای مختلف مورد استفاده ی صاحب کاران برای نامناسب بودن محیط کار (اتاق) حسابرسی و تأثیرات آن در عملیات حسابرسان بیان می شود.

فرض کنید اتاق کار حسابرسی به گونه ای انتخاب شود که فاصله ی قابل توجهی از دفتر کار مدیران شرکت صاحب کار داشته باشد. به تبع آن به دلیل فاصله ی زیاد، رفت و آمدهای حسابرسان به دفتر مدیران و یا مدیران به اتاق حسابرسان تا حد زیادی کاهش خواهد یافت. در مطالعه ی گیندرون (۲۰۰۹)، اسکاربیک (۲۰۰۹) مشاهده شد، اتاق برخی تیم های حسابرسی حداقل سه طبقه تا دفتر مدیر فاصله داشتند که حسابرسان مجبور بودند مدتی را نیز منتظر آسانسور بمانند. همچنین برخی موارد اتاق تیم حسابرسی در ساختمانی کاملاً مجزا مستقر بود و حسابرسان مجبور بودند از محوطه های باز برای رسیدن به ساختمان مالی (یا بایگانی) عبور

کنند و گاه حتی مجبور بودند از زیر باران (برف یا آفتاب شدید) بگذرند و یا برای گذر از محیط رو باز لباس‌های گرم بپوشند. در چنین شرایطی "همیشه موقع ترک کردن میز کار برای مراجعه به واحد مالی یا بایگانی تردید وجود حسابرسان را فرا می‌گیرد و سعی می‌کنند در رفت‌وآمدهای خود صرفه‌جویی کنند." در نتیجه تعداد مراجعات

حسابرسان به واحد مالی برای پرس‌وجو در خصوص مسائل یا ابهامات مشاهده شده در جریان حسابرسی با این راهبرد بسیار کاهش خواهد یافت. شاید بیان کنید از طریق تماس تلفنی این مورد را برطرف می‌کنید ولی آیا می‌توان همیشه پشت خط تلفن منتظر ماند؛ آیا با تمامی مدیران می‌توان تلفنی مذاکره کرد؛ آیا دفتر تمامی مدیران و یا حتی حسابرس دارای تلفن مجزا است و مواردی از این دست.

برای این که بتوان فعالیت صاحب‌کار را به‌طور شفاف مورد بررسی قرار داد لازم است که حسابرسان با صاحب‌کار تعامل حضوری

نزدیک داشته باشند. با توجه به راهبردهای بیان شده در بالا حسابرسان کاملاً تحت فشارند، اگر حسابرس مطمئن باشد که هیچ مانعی در سر راه وجود ندارد و به محض

این که سؤالی به ذهنش خطور کرد می‌تواند در جست‌وجوی آن روانه‌ی واحد مربوطه شود؛ این مورد اعمال قدرت حسابرسان در مقابل واحد مالی صاحب‌کار را نشان می‌دهد. اما زمانی که حسابرسان نتوانند به‌آسانی این کار را انجام دهند، درجاتی از آزادی عمل و فعالیت خود را از دست می‌دهند و حتی ممکن است مقداری از این



ابهامات و سؤالات نیز در این حین به فراموشی سپرده شود یا این که از قلم بیفتند. این مشکل معمولاً برای صاحب‌کار خیلی مطرح نیست، چرا که حسابرسان برای رضایت از

درستی کار خود مجبورند با افراد بسیار زیادی تعامل داشته باشند. علاوه بر موارد راهبردهای بیان شده حالت‌های ساده‌ی بسیار مانند مواردی که در ادامه مطرح می‌شود به ذهن خطور می‌کند، مثلاً زمانی که حسابرس در ساختمان شرکت و نزدیک به واحد مالی باشد و به این ترتیب یک احساس واقعی و عینی از محیط، چرخه‌های عملیاتی و جوّ کاری دارد و مستقیماً به سخنان اعضای سازمان گوش می‌دهد و در برخی موارد از راهنمایی‌های کتبی یا شفاهی صاحب‌کار خود استفاده می‌کند. اما اگر در یک ساختمان مجزا از ساختمان اصلی محصور باشید، این توانایی را از دست می‌دهید. متأسفانه، این امر چندان هم نادر نیست و معمولاً فاصله‌ی مکانی بین حسابرسان و صاحب‌کاران زیاد است.

راهبرد دیگر در این زمینه قرار دادن اتاق حسابرسی در محیط شلوغ، پر سروصدا و یا پارتیشن‌هایی که در آن محیط، ارباب رجوع زیادی مراجعه دارد، موارد فوق ممکن است یک مشکل

دیگر به‌وجود آورد، این مشکل همانا سختی تمرکز حواس برای انجام کار حسابرسی و برقراری ارتباط آزادانه با دیگر اعضای تیم است. در پژوهش گیندرون (۲۰۰۹)، یکی

از حساب‌رسان بیان کرد زمانی که اتاق حسابرسی در میان پارتیشن‌های شیشه‌ای قرار دارد: "حس می‌کنید همیشه تحت نظرید، و آزادی عمل و بیان خود را از دست می‌دهید و این بر تمرکز حواس شما برای رسیدگی‌ها اثر می‌گذارد (همان‌طور که می‌دانیم عملیات حسابرسی یک عملیات مشورتی است)." یا قرار گرفتن اتاق کار در مکانی پرسروصدا؛

همین صدهای محیطی کار حساب‌رسان را با محدودیت و اختلال مواجه می‌سازد. مثلاً اگر محل این دفتر در داخل سوله‌های تولیدی یک کارخانه باشد این مشکل صدچندان می‌بازی قدرت در حسابرسی شود، زیرا حساب‌رس به تمرکز برای تحلیل و تفکر بروی موضوعات نیاز دارد. ممکن است یک اتاق کار کوچک، به حساب‌رسان اختصاص داده شود که امکان حرکت آزادانه و چینش منظم وسایل و رفت‌وآمد آسان به اتاق از حساب‌رس سلب می‌شود و غیره. همه‌ی این‌ها تنها نمونه‌هایی از راهبردهای مورد استفاده‌ی صاحب‌کاران با استفاده از مکان حسابرسی

جهت اعمال قدرت بر حساب‌رسان است.

قدرت در تأمین امکانات و تجهیزات به دست صاحب‌کار

به جز مکان برای حسابرسی، انجام عملیات نیاز به یک‌سری تجهیزات و ابزارها (مانند میز کار، نوشت‌افزار، رایانه، چاپگر، دستگاه کپی، اینترنت و...) دارد که صاحب‌کاران تهیه می‌کنند و در اختیار حساب‌رسان قرار می‌گیرد. برای مثال، ممکن است یک میز بسیار کوچک به حساب‌رسان اختصاص دهند که فضای کافی برای قرار دادن تمامی پرونده‌ها و



وسایل کار مورد نیاز حسابرسی را نخواهد داشت. در نتیجه قسمتی از ذهن شما همیشه درگیر این موضوع خواهد شد که در کارایی شما تأثیر خواهد داشت. یا فرض کنید اگر

تعداد پریزهای موجود در اتاق اندک باشد حساب‌رس مجبور است همیشه در این فکر باشد که باطری تجهیزات خود را شارژ نگه دارد. اگر اتصال به اینترنت نیز موجود نباشد، حساب‌رس نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز کار خود را از سایت موسسه و یا پایگاه‌های قوانین و سایت مراجع حرفه‌ای به‌درستی کسب کند. اگر هیچ خط تلفنی موجود نباشد، حساب‌رس نمی‌تواند با صاحب‌کار ارتباط برقرار کند و به‌آسانی آن‌ها را به اتاق کار خود فرا بخواند و در نتیجه، حق انتخابی نخواهد داشت به‌جز اینکه از پشت میز خود بلند و به دنبال آن‌ها از اتاق خارج شود و حتی ممکن است بدون این‌که مخاطب موردنظر خود را ملاقات کند دوباره به میز خود بازگردد. حقیقت این است که صاحب‌کار حسابرسی، هیچ تعهدی ندارد که همیشه سر پست، در اتاق خود و یا حتی سرکار آماده‌ی پاسخ‌گویی به شما باشد. در نتیجه‌ی همین محدودیت‌ها، حتی ممکن است مشکلاتی هم در فرایند کار به وجود آورد

و گاه دیده شده که بازی "موش و گربه" واقعی در شرکت رخ می‌دهد. صاحبان شرکت تحت حسابرسی، با ترک کردن اتاق یا محل کار خود، درحالی که مطمئن‌اند که

تقریباً مفقودالانترنت و به هیچ عنوان پیدا نمی‌شوند، در واقع به راهبرد بسیار خوبی متوسل می‌شوند و جالب است که در همین مطالعه‌ی اخیر هم این مورد بارها دیده شده است (مالچ، گونین و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین نبود خط تلفن ممکن است باعث شود نتوانید به راحتی با مدیران خود در مؤسسه یا سایر همکاران خود برای مشورت بر سر موضوع خاص کاری تماس بگیرید. همچنین نبود تعداد رایانه‌ی کافی ممکن است مجبور به ترک اتاق و طی مسافتی جهت آوردن اطلاعات موردنیاز برای کسب شواهد کافی باشید، که حتی ممکن است بخت با شما همراه نباشد و اتفاقی که این تجهیزات در آن قرار دارد به هر دلیلی بسته باشد. تمامی موارد بالا، زمانی که برای اولین بار به یک شرکت برای انجام حسابرسی وارد می‌شوید و نسبت به آن‌جا شناختی ندارید صد چندان می‌شود و سؤالاتی به شرح ۲- در کدام دفتر می‌توانم این اطلاعات را بیابم؟ ۳- کسب اطلاعات چه گونه امکان‌پذیر است؟ حساب‌برسان در گام اول، از پاسخ این سؤالات خود کاملاً بی‌اطلاع‌اند. درواقع آن‌ها به جزیره‌ای وارد شده‌اند که هیچ نقشه‌ای هم از آن در دست ندارند و بایستی برای شناسایی محیط کار جدید خود با صاحب‌کار وارد مباحثه و مذاکره شوند. به این ترتیب، برای مدتی



و یا رایانه‌های فرسوده توان کاری حساب‌برسان برای انجام آزادانه‌ی عملیات خود را بسیار کاهش می‌دهد و یا به سبب نبود چاپگر یا دستگاه کپی در نزدیکی شما ذیل به ذهن شما خطور می‌کند که بسیار ابتدایی و حاکی از عدم شناخت کافی است؛ مثلاً: ۱- اطلاعات مورد نیاز خود را از کجا می‌توانم تهیه کنم؟ هرچند کوتاه به عنوان دست‌آویزی برای صاحب‌کار تبدیل گردند. یکی از حساب‌برسان در پژوهش خود معتقد بود: در مورد محل‌های جدید کاری،

اولین چیزی که ممکن است از خود پرسید، این است که از کجا می‌توانم اطلاعات مورد نیاز خود را تهیه کنم؟ هرچند که می‌دانید پاسخ این سؤال بسیار حیاتی است، اما یافتن آن گاه کار چندان آسانی هم نخواهد بود، شما مجبورید از صاحب‌کار یا نماینده‌ی او بخواهید که با شما در این مورد همکاری و مباحثه کند. ولی او ممکن است به شما بگوید که به علت مشغله‌ی کاری و یا حتی عدم اطلاع درست کرده باشند و چندین بار حتی راه خود را در شرکت گم کنید. سرانجام پس از یافتن فرد مورد نظر، ممکن است بخت با شما یار نباشد! طرف مقابل به شما می‌گوید پرونده‌ای که در جست‌وجویش هستید در کنار میز کارش است و بهتر است خودتان بروید و آن را بردارید، برای پیدا کردن اطلاعات مورد نیاز با حجم زیادی از پرونده‌ها و کاغذهای انبار شده مواجه می‌شوید و شاید این مورد حتی یک دام باشد! خب

و تمام این‌ها یک مفهوم دارد و آن این است که "شما خودت باید اطلاعات مورد نیازتان را پیدا کنید و همه این جا گوش به فرمان شما نیستند که هر اطلاعاتی می‌خواهید به شما تقدیم نمایند."

قدرت صاحب‌کاران در تعیین جو کار حسابرسی

ممکن است صاحب‌کاران در فرایند حسابرسی و به واسطه‌ی رفتارهای غیراجتماعی و حتی خشونت‌آمیز مداخله کنند. به طوری که آندرسون



مجبورید به همان فرد دوباره مراجعه کنید و از او بخواهید که این کار را خودش برای شما انجام دهد و ناگهان می‌بینید آقای کارمند، مدت‌ها است شرکت را ترک کرده قادر به پاسخ دادن به شما نیست و شما باید به همکار وی مراجعه کنید. برای پیدا کردن این شخص ثالث نیز، ممکن است که شما را به عمد یا به سهو اشتباهی راهنمایی

و پیرسون (۱۹۹۹) معتقدند رفتار غیر متمدنانه‌ای که می‌توان گفت بی‌ادبانه است از خود نشان دهند، چنان‌که شاید پذیرش آن برای تیم حسابرسی غیر قابل تحمل باشد.

فورث (۱۹۹۴) معتقد است، میزان این رفتار خشونت‌آمیز می‌تواند کم باشد در این مواقع ممکن است "صاحب‌کار به درخواست‌های شما بی‌میلی نشان دهد"، "پشت چشم نازک کند"، "دایماً به ساعتش نگاه کند" و یا "میز کار خود را به یک‌باره برای صحبت با همکار خود ترک کند" که این موارد به معنای بی‌توجهی به شماست. در مواقعی نیز که این رفتار خشونت‌آمیز بیشتر است، ممکن است از جملاتی استفاده شود که "اگر توان این را ندارید این موضوع را بفهمید دیگر نمی‌دانم چگونه به شما آن را توضیح دهم، این‌جا که کلاس آموزش نیست"، "بلندتر صحبت کن، ببینم چه چیزی می‌خواهید؟"، "خیلی زودباوری، نمی‌فهمی که دارم باهات شوخی می‌کنم؟" (فورث، ۱۹۹۴). این‌گونه سخنان و علایم رفتاری، گاه باعث می‌شود که یک حسابرس تازه‌کار با اشک و گریه محل کار خود را ترک کند و یا حتی دیگر تمایلی به حسابرسی نداشته باشد. غالباً این رفتارها از سوی صاحب‌کارهای رده‌بالا به افراد رده‌پایین حسابرسی انجام می‌گیرد، افرادی که یک پیش‌زمینه‌ی ضعیف یا قدرت کم از خود دارند، اغلب از قدرتی که در درون آن برخوردارند غافل می‌مانند (فورث، ۱۹۹۴). در پژوهش مالچ، گونین و همکاران (۲۰۱۳) یکی از حسابرسان معتقد بود: "زمانی که شخصی که در حال تعامل با او هستید، بدخلق و بی‌ادب باشد، باید

ریسک بسیار زیادی را در هنگام مواجهه با او تحمل کنید. اگر سؤالی به ذهن‌تان خطور کرد که باید از او پرسید، بارها از خود می‌پرسید که آیا پاسخ این سؤال واقعاً مهم است که به خاطرش خود را به خطر اندازید یا نه؟ گاهی ترجیح می‌دهید به جای رفتن به میدان جنگ، بر سؤال خود سرپوش گذارید".

در واقع صاحب‌کاران، صاحب‌خانه و میزبان حسابرسان هستند و ممکن است سیاست‌هایی حتی بزرگ‌تر و پیچیده‌تر در پیش بگیرند. آن‌ها می‌توانند به عنوان صاحب‌خانه برای مهمان خود، قوانین خیلی دست‌وپاگیر و محدودکننده تعریف کنند و حتی می‌توانند حسابرس را مجبور به همکاری با خود کنند. در برخی از موارد، چنین اتفاقاتی واقعاً رخ می‌دهد. به عنوان مثال گونین و همکاران (۲۰۱۳) مشاهده کردند که مدیر مالی یکی از صاحب‌کاران حسابرسی، ضمن خوش‌آمدگویی به تیم حسابرسی نظرات زیر را بیان کرد:

"فکر می‌کنم لازم به یادآوری نیست که شما در خانه ما هستید، و ضمن این که مهمان ما هستید، باید قوانین حاکم بر این‌جا را نیز رعایت کنید. من دوست ندارم هیچ کسی را در حالی که در حال چرخیدن و راه رفتن در نقاط مختلف شرکت و آن‌هم بدون هماهنگی قبلی است مشاهده کنم. اگر شما به ملاقات با یکی از حسابداران ما نیاز داشتید، توجه کنید که وی هم وقت و تمایل

برای ملاقات با شما را داشته باشد، به هیچ عنوان مزاحم کار او نشوید. من این موضوع را با زبان خوش به شما می‌گویم و عادت به تکرار کردن جملاتم ندارم و در صورت مشاهده‌ی مواردی خلاف آن، به سرعت این موضوع را با مدیران شما در مؤسسه هماهنگ خواهم کرد". در این‌گونه مواقع حسابرسان خود را کاملاً با این قوانین وفق داده تا کار به اختلافات نکشد. صاحب‌کاران با این موارد جو شرکت را به گونه‌ای تحت کنترل قرار می‌دهند و در نتیجه حسابرسان تا حد زیادی خود را در اتاق حسابرسی زندانی می‌کنند تا گرفتار خشم و غضب این مدیر نشوند. در این‌گونه محیط‌ها جو کاری در دست صاحب‌کار قرار می‌گیرد و حسابرسان تنها به دلیل راحت‌شدن از این محیط سعی می‌کنند کار خود را سریع انجام دهند و زیاد کنج‌کاو نباشند که این مورد در کارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی اثر مخربی خواهد داشت.

برخی شرکت‌ها با درست کردن یک پرونده و قراردادن آن در اختیار حسابرس دیگر لزوم مراجعه‌ی مداوم حسابرس را به واحد مالی کنترل و بیان می‌کنند فقط در مواقع ضروری که اطلاعات مورد نیاز شما در این بانک اطلاعاتی موجود نیست و با هماهنگی به واحد مالی مراجعه کنید تا مزاحم کار پرسنل مالی نشوید. در این صورت، دیگر بسیاری از موارد ترک اتاق به منظور کسب اطلاعات از بین می‌رود. از جمله مزایای این

روش این است که حسابرس می‌تواند سریع‌تر کار کند، اما در واقع به علت دور بودن از چرخه‌های عملیاتی شرکت ارتباط خود را با واقعیت اموری که در شرکت اتفاق می‌افتد از دست می‌دهد و یا ممکن است اطلاعات ارائه شده با حجم انبوه و به‌گونه‌ای باشد که موجب گمراهی حسابرس شود. مشاهده شده است که امروزه شرکت‌های صاحب‌کار از این راهبردها برای اعمال قدرت بر حسابرسان استفاده می‌کنند (مالچ، گونین و همکاران، ۲۰۱۳).

صاحب‌کاران کنترل‌کننده‌ی زمان

همان‌طور که کروزیو و فریدبرگ (۱۹۸۰) اشاره کرده‌اند، برای یک رابطه‌ی قدرت و به‌منظور برتری، بُعد زمان فاکتوری کلیدی است. کورام و همکاران (۲۰۰۴)، لو و تان^{۱۱} (۲۰۱۱) معتقدند کار حسابرسی یک مبارزه در خلال زمان معین و محدود است، به‌طوری‌که که کلیه‌ی عملیات تولیدشده توسط یک شرکت در طول یک سال (یا دوره‌ی زمانی مشخص) بایستی در طول فقط چند هفته (و یا حتی چند روز) مورد حسابرسی قرار گیرد. حسابرسان مجبورند خیلی سریع کار کنند تا بتوانند خود را با بودجه‌ی زمانی تصویب‌شده برای آن‌ها هماهنگ کنند. در این بین زمان یک بُعد کلیدی از میزان آزادی و اختیار بازیگران این میدان است. یکی از حسابرسان در پژوهشی (مالچ، گونین و همکاران، ۲۰۱۳) معتقد

بود "عمدتاً صاحب‌کاران خواسته یا ناخواسته از اتلاف زمان برای کنترل عملکرد حسابرسان استفاده می‌کنند." برپایه‌ی مشاهدات مالچ، گونین و همکاران (۲۰۱۳) اعضای شرکت‌های مورد حسابرسی، به ابزارهای متعددی برای کند کردن کار حسابرسان مجهزند و تقریباً همه‌ی راهبردهای ایشان که تاکنون شناسایی شده‌اند کاملاً برای نیل به این هدف مؤثر بوده‌اند. البته هنوز هم راهبردهایی وجود دارند که هم مؤثرترند و هم این که هنوز شناسایی نشده‌اند. این راهبردها را می‌توان به دو دسته طبقه‌بندی کرد. نخستین راهبرد این که، طی آن صاحب‌کار حسابرسی‌شونده برای تحویل اطلاعات خواسته‌شده از سوی حسابرس زمان زیادی را صرف می‌کند. در مطالعه‌ی مالچ و همکاران (۲۰۱۳) یکی از حسابرسان بیان کرد: "در طول فرایند حسابرسی، ما گاهی مجبور بودیم مدت‌ها منتظر بمانیم تا اطلاعات مورد نیازمان را به ما بدهند." حداقل سه شکل مختلف از این راهبرد را می‌توان مشاهده کرد: ۱- آن‌ها ممکن است اظهار کنند که اطلاعاتی از موضوع ندارند و به علت



دقیق نبودن درخواست شما، مدارک اشتباهی را برای شما بیاورند.

۲- ممکن است شما را وارد فرایند کاغذبازی کنند، برای مثال بگویند که برای دریافت هر پرونده به یک درخواست کتبی و تأیید مدیران مافوق نیاز دارید.

۳- آن‌ها حتی ممکن است از این راه وارد شوند که سطح دسترسی یا اختیار لازم برای ارائه‌ی مدرک خواسته شده را به شما ندارند و این کار را طوری حرفه‌ای انجام دهند که به‌هیچ عنوان نتوانید به آن‌ها ایراد بگیرید.

مورد دوم این است که به این علت که صاحب‌کار هیچ تعهدی مبنی بر ارائه اطلاعات مورد نیاز در فرم خاص پیشنهادی شما را ندارد و به‌رغم توانایی انجام آن در زمان اندک، بیان می‌کند ارائه‌ی اطلاعات در فرمتی که حسابرس می‌خواهد به وقت زیادی نیاز دارد که باعث می‌شود وی از کار جاری خود ناتوان شود؛ که در صورت پافشاری حسابرس هم در عمده‌ی موارد حق را مدیران مؤسسه‌ی حسابرسی به حسابداران شرکت صاحب‌کار می‌دهند. این راهبردها عمدتاً باعث اختلال در کار حسابرسان با توجه به محدود بودن زمان انجام حسابرسی و به تبع آن کاهش کارایی حسابرسی می‌شود.

سخن آخر

این مقاله، با هدف بررسی بازی‌های قدرت پشت پرده (میکرودینامیک) که در روابط بین حسابرس و صاحب‌کار

جریان دارد، تألیف شده است. برپایه داده‌های انسانی و جامعه‌شناختی، گردآوری شده از تحقیقات مربوط به گیندرون (۲۰۰۹)، اسکاریک (۲۰۰۹) و مالچ، گونین و سولیل (۲۰۱۳) مشخص شده که شرکت‌های مورد حسابرسی در ابتدای فرایند حسابرسی به منابع قدرت بسیار زیادی مجهزند که آن‌ها را قادر می‌سازد در مقابل حسابرس از آن‌ها استفاده کنند تا بتوانند بر حسابرس مسلط شوند و عملکرد وی را تاحدودی تحت کنترل قرار دهند و یا برای رفع این موانع از حسابرسان درخواست‌هایی مبنی بر سخت‌گیری کم‌تر در رسیدگی‌ها مطالبه کنند. مؤسسات حسابرسی می‌توانند با شناخت راهبردهای قدرت در شرکت‌های مورد حسابرسی و با استفاده از مدل‌های مدیریتی و اجتماعی، قدرت خود را تا حد زیادی افزایش و عملیات حسابرسی را به طور اثربخش‌تری انجام دهند و بر رقبای خود برتری یابند (مالچ، ۲۰۱۲). این تحقیق همچنین نشان می‌دهد که در حوزه‌ی تجربی و نظری، دانش ما درمورد چیزی که بین حسابرس و صاحب‌کارش اتفاق می‌افتد بسیار کم است. طیف گسترده‌ی بازار کاری حسابرسی لزوم انجام تحقیقات در این زمینه را افزایش می‌دهد.

پی‌نوشت

- 1-Power
- 2-Gendron
- 3-Multi faceted
- 4-Legitimacy
- 5-Crozier Friedberg
- 6-Malsch &. Gendron.
- 7-Guénin & Soleil
- 8-Mennicken
- 9-Patton
- 10-Carmona et .al
- 11-Low & Hun

منابع

- ۱- نادری، احمد: بررسی اندیشه و زندگی میشل فوکو، گزارش تحقیق نظری ارائه شده برای درس نظریه‌های جدید انسان‌شناسی، کارشناسی ارشد، ۱۳۸۴
- 2- Skærbæk, P. 2009. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society* 34, 971-987
- 3- Power, M. 2003. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* 28: 379-394.
- 4- Mennicken, A. 2008. Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post- Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society* 33: 384-414.
- 5- Malsch, B. ;Henri Guénin-P.H, Soleil .M2013 ؛ "MICRO GAMES OF POWER IN AUDITING: GETTING COM-FORTABLE WITH THE AUDITEE ."؛ European Accounting Association, 6-8 May 2013, Paris m France.
- 6- Malsch, B., and Y. Gendron. 2011. Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society* 36, 456-476.
- 7- Malsch, B. 2012. Accounting firms as political agents of depoliticization: The case of corporate social respon-sibility. Working paper. HEC Montréal.
- 8- Low, K., and T. Hun-Tong. 2011. Does time constraint lead to poorer audit performance? Effects of forewarn-ing of impending time constraints and instructions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 30: 173-190.
- 9- Gendron, Y. 2009. Discussion of "The Audit Committee Oversight Process": Advocating Openness in Ac-counting Research. *Contemporary Accounting Research* 26: 123-134.
- 10- Crozier, M., and E. Friedberg. 1980. *Actors and Systems: The Politics of Collective Action*. Translated by Arthur Goldhammer. Chicago: The University of Chicago Press.
- 11- Carmona. S., M. Ezzamel, and F. Gutierrez. 2002. The relationship between accounting and spatial practi-ces in the factory. *Accounting, Organizations and Society* 27: 239-274.