

دیدگاه حسابداری انتقادی



احمد گودرزی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی - واحد الکترونیکی (مجازی)

مقدمه

مبنایی منصفانه برای محاسبه مالیات بر درآمد ایجاد گردد (شباهنگ، ۱۳۷۳). اما آیا واقعاً حسابداری توانسته است به اهداف خود برسد؟ یا این که این اهداف صرفاً انتزاعی می باشد؟ آیا حسابداری و حسابداران، اطلاعات را به صورت منصفانه ارائه می کنند؟

حسابداری ادعا می کند که اطلاعات ارائه شده بی طرفانه و بدون سوگیری است. ولی شواهد نشان می دهد که حسابداری همانند ابزاری در دست عده ای است که تنها منافع گروه خاصی را تامین کرده و منافع دیگران را نادیده می گیرند. در حقیقت، حسابداری آگاهی یا شعوری تصنعی را برای استفاده کنندگان به وجود می آورد (بلکویی، ۲۰۰۰). اما هم اکنون دیدگاهی در حسابداری مطرح شده است که تاکید بر نقش حسابداری دارد. این دیدگاه را دیدگاه انتقادی^۱ نامیده اند. بر اساس این دیدگاه، عمل حسابداری به حمایت از اقتصاد، ساختار اجتماعی و تحکیم توزیع نابرابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد.

تاکنون، حسابداری با دیدگاه های مختلفی مدنظر قرار گرفته است؛ دیدگاه هایی مثل مدل تصمیم گیری، تحقیقات بازار سرمایه، تحقیقات رفتاری، تئوری نمایندگی و غیره. در همه این دیدگاه ها، بر سه نکته تاکید می شود. اول، تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای اخذ تصمیم های مناسب اقتصادی. دوم، تهیه اطلاعات مورد نیاز گروه هایی که نیاز به ارزیابی مدیران یا شرکت ها دارند. این گروه ها عبارتند از سهامداران، اعتباردهندگان، بانک ها، سازمان های مسئول دولتی، کارکنان و کارگران شرکت ها و سایر گروه های اجتماعی که به نحوی در کار شرکت های تجاری و نتایج اقتصادی آنها ذی نفع می باشند. تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران در داخل شرکت ها و سایر گروه های خارج از شرکت ها خود باعث تخصیص صحیح منابع محدود و به دست آوردن بالاترین رفاه در جوامع اقتصادی می گردد. سرانجام سوم، گزارش سود یک دوره مالی به نحوی که

اطلاعاتی تصمیم‌گیرنده اکثراً کارا و اثربخش می‌باشد، توجه کنند و نه وارد مقولات قضاوت اخلاقی درباره نیازها یا اهداف تصمیم‌گیرنده شوند، (Chua, 1986). توسعه دیدگاه‌های نظری می‌تواند تغییراتی را در عمل و ساختار اجتماعی-مثل توزیع قدرت و ثروت-در بر داشته باشد. بنابراین، حسابداری اغلب به‌عنوان ابزاری جهت توجیه یا مشروعیت بخشیدن به ساختارهای اجتماعی دیده می‌شود. هوپر (Hooper, 1995) می‌گوید:

“در مخابره اطلاعات که حسابداران آنرا به‌طور همزمان شکل می‌دهند (Heines, 1988)، حسابداری یک عمل اجتماعی در محدوده تلاش‌های سیاسی است و نه تنها عملی در جهت ایجاد تعادل در بازار کار است.”

این دیدگاه به‌وسیله بیکر و بیتنر (Baker & Bettner, 1997) مورد حمایت واقع شده است آنها می‌گویند:

“محققان انتقادی به‌طور قاطع و مکرر بحث می‌کنند که حسابداری یک ارائه عینی از واقعیت اقتصادی را به‌وجود نمی‌آورد، اما تا حدودی از اقتصاد و دنیای اجتماعی یک ارائه سوگیرانه و بسیار چالش‌برانگیز ارائه می‌کند. به معنای دقیق کلمه، محتوای اصلی حسابداری نمی‌تواند جزئیات دقیق بیشتری از روش‌های کمی به‌دست دهد. حسابداری انتقادی می‌تواند به بهترین صورت درکی از برخورد افراد، سازمان‌ها و جوامع ارائه کند. بنابراین، پذیرش دیدگاه انتقادی در حسابداری مهم است.”

بنابراین، حسابداری انتقادی دارای معنای وسیعی می‌باشد که انواع رویکردها در حسابداری را در بر می‌گیرد؛ اما بیشتر بر تضادهای آن تاکید می‌کند تا بر توافقی‌های آن.

حسابداری انتقادی در مقابل حسابداری محیطی و اجتماعی

یکی از ابزار مشاهده گزارشگری اجتماعی و محیطی، دیدگاه سیاسی اقتصادی است (Godfrey et al., 2006). دیدگاه انتقادی، تئوری سیاسی اقتصادی^۴ را نیز مطرح کرده است. حسابداری انتقادی، به تئوری سیاسی اقتصادی کلاسیک گرایش دارد. تئوری سیاسی-اقتصادی توسط گری (Gary)، اوون (Owen) و آدامز (Adams) به این صورت تعریف شده است:

“چارچوبی اجتماعی، سیاسی و اقتصادی است که حاکم بر

بر اساس این دیدگاه، بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری بر پایه این نقطه‌نظر انجام شده است که واقعیت‌های موجود در دنیا، ماهیت قابل تعیین دارند و از طریق انجام تحقیقات می‌توان به آن واقعیت‌ها پی‌برد. در این دیدگاه، واقعیت‌های عینی، مستقل از عامل انسانی مورد توجه قرار گرفته است. در نتیجه، عامل انسانی به‌عنوان به‌وجود آورنده واقعیت‌ها دیده نشده، بلکه عاملی تلقی شده که صفات آن را می‌توان از راه مشاهده توصیف کرد (شباهنگ، ۲۰۰۰).

تعریف دیدگاه حسابداری انتقادی

تعریف دیدگاه انتقادی ساده نیست، اما می‌توان گفت حسابداری انتقادی شاخه‌ای از تئوری حسابداری است که در آن به نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌های مختلف و حوضه‌های اجتماعی مثل مصرف‌کنندگان و عموم مردم تاکید می‌گردد، نیمارک (Neimark & Tinker, 1989)؛ بنابراین، در این دیدگاه به نقش حسابداری در جامعه توجه می‌شود. همچنین تینکر (Tinker, 2005)، یکی از بنیانگذاران حسابداری انتقادی، تعریف زیر را ارائه می‌دهد:

“... تمامی اشکال اعمال اجتماعی^۲ که با هدف به‌وجود آوردن تغییرات سریع در مفاهیم، روش‌ها و حوضه‌های سیاسی حسابداری، قابل ارزیابی باشد.”

در تعریف فوق، مفهوم «عمل اجتماعی» یک عامل مهم است. پراکسیس (Praxis) با عمل فردی^۳ متفاوت است. در عمل اجتماعی، عالم، علم، ارزش و واقعیت بهم آمیخته می‌شوند و جداسازی آنها به آسانی میسر نیست. به عبارت دیگر، عمل اجتماعی، واقعیت و ارزش را با هم در بر می‌گیرد (سروش، ۱۳۷۸). عمل اجتماعی در حسابداری انتقادی شامل ارتباط تئوری‌ها و عمل مالی است که بر اساس آن تئوری بر عمل تاثیر دارد و همین‌طور عمل بر تئوری تاثیر دارد. یکی از کاربردهای این ارتباط بین تئوری و عمل آن است که وقتی موقعیت‌های اجتماعی تغییر می‌کنند، تئوری‌ها بر مبنای این موقعیت‌ها نیاز به تغییر دارند.

ارتباط بین تئوری و عمل، به محققان حسابداری برای تقسیم‌بندی وسیله و هدف کمک می‌کند؛ یعنی این‌که حسابداران باید تنها به مشاهداتی که جهت نیازهای

زندگی بشر می‌باشد".

این دیدگاه بیان می‌کند که اجتماع، سیاست و اقتصاد غیرقابل تفکیک و اقتصاد نیز بدون بررسی و فقدان مسائل سیاسی، اجتماعی غیرقابل فهم می‌باشد. چنین مباحثی در حسابداری توسط گیوتر و پارکر (Guter & Parker, 1990) مورد توجه قرار گرفته است:

"دیدگاه سیاسی اقتصادی در گزارش‌های حسابداری به عنوان شواهد اجتماعی، سیاسی و اقتصادی قابل مشاهده است. آنها ابزاری جهت نظم‌دهی، پایداری و مشروعیت اقتصادی و سیاسی برای کمک به منافع اختصاصی سازمان می‌باشند. این دیدگاه جامعه را به عنوان یک حقیقت می‌پذیرد."

تئوری سیاسی-اقتصادی سه دو بخش کلاسیک و سرمایه‌داری^۵ تقسیم می‌شوند.

در بخش کلاسیک، صحبت از موضع‌گیری صریح در مقابل منافع طبقاتی، بی‌عدالتی است و نقش دولت در مرکز تحلیل می‌باشد.

در بخش سرمایه‌داری، جهان بر مبنای تکثرگرایی^۶ مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در این بخش، ساختار بی‌عدالتی و حدود منافع مورد مذاقه قرار نمی‌گیرد.

حسابداری کنونی بر افشای اطلاعات جهت پاسخگویی اجتماعی تاکید می‌کند و در تلاش جهت حل گزاره‌های کاربردی بی‌عدالتی اجتماعی و محیط سیاسی است. این در حالی می‌باشد که نظریه پردازان انتقادی معتقدند که این گونه تلاش‌ها بیهوده است، مگر این‌که همراه با تغییرات بنیادی در ساختار جامعه باشد. آنها بر این باورند که افشای اطلاعات جهت پاسخگویی اجتماعی شرکت، تنها به صورت رسمی انجام می‌شود، نه به صورت چالشی. بر این اساس، کوپر و شیرر (Cooper & Sheerer, 1984) بحث می‌کنند که تلاش برای گزاره‌های کاربردی (برای مثال چگونگی شناخت محیط بیرونی) بدون توجه به وجود جامعه و محیط سیاسی ممکن است به نتایج و تشخیص ناقص ختم شود.

دیدگاه نظریه‌پردازان انتقادی درباره نقایص حسابداری اجتماعی و محیطی توسط اوون و همکاران (۱۹۹۷) مورد توجه قرار گرفته است. آنها به نامربوط بودن حسابداری اجتماعی با توجه به انتقادهای افراطی از جامعه سرمایه‌داری که مربوط به گزاره‌های حسابداری و

حسابداران در جامعه بوده است، توجه نمودند.

بنابراین، مباحثی را که محققان انتقادی ارائه می‌کنند اغلب به ایجاد تغییر در ساختارهای اجتماعی گرایش دارد. بحث برای تغییر در وضعیت موجود عاملی است که محققان انتقادی بیشتر از محققان دیگر پذیرفته‌اند (Baker & Bettner, 1997)

نقش دولت در حمایت از ساختارهای اجتماعی

در دیدگاه انتقادی، دولت وسیله‌ای است جهت حمایت از سرمایه افراد. بر این اساس، دولت از طریق اقدامات گوناگون از قدرت و ثروت کسانی که سرمایه دارند حمایت کرده و در حقیقت، حافظ منافع گروهی خاص می‌باشد. در اواخر سال ۱۹۷۰ و اوایل سال ۱۹۸۰، برخی از دولت‌ها گام‌هایی را به سوی آزادسازی سرمایه^۷ (حذف نظارت دولت) برداشتند. در صدر آنها ایالات متحد و انگلیس قرار داشت. در آن موقع، محققان در چارچوب حسابداری اثباتی کار می‌کردند. آنها فرضیه بازار کار را پذیرفته بودند. بر این اساس، محققان به طور خاص یک دیدگاه ضد مقرراتی را پذیرفتند؛ نقطه‌نظری که مطابق با آزادی از دولت است. قبل از آن، دولت محور همه چیز قلمداد می‌شد.

هوپر و همکاران (۱۹۹۵) می‌گویند:

"مباحثات دانشگاهی در حلاء تداوم نمی‌یابد. برای پذیرش یک الگوی غالب، تنها داشتن تئوری قوی بسنده نیست، بلکه الگوی مذکور باید با اعتقادات اغلب مردم در جامعه سازگار باشد. تاریخ، ایده‌های آمیخته با دروغ بوده که با توجه به عوامل اجتماعی، ایدئولوژی‌ها و اعتقادات تبدیل به الگوی غالب اصلی در جامعه می‌شود. داستان تئوری اثباتی حسابداری نیز چنین است. این تئوری نه تنها به علت سخنرانی‌های پرشور دانشگاهی، بلکه با به رسمیت شناختن ایدئولوژی‌های سیاسی خاص در سال ۱۹۸۰ به وجود آمد."

موک (Mouk, 1992) چنین بحث می‌کند:

"قابلیت اعتماد به بیان واتس و زیمرمن (Watts & Zimmerman)، ناشی از مخالفت با مقررات دولتی و مشروط به پاسخگویی شرکت‌ها بود."

هم‌ساز با توسعه تئوری اثباتی حسابداری، در اواخر سال ۱۹۷۰ تعداد زیادی از تحقیقات حسابداری در صدد تاکید بر نتایج اقتصادی مقررات جدید حسابداری برآمدند. بر اساس این دیدگاه، اجرای مقررات جدید حسابداری می‌تواند در برگیرنده بسیاری از مفاهیم اقتصادی باشد. بنابراین، قبل از

حقیقت، حسابداران دریافته‌اند که عینیت و بی‌طرفی قابلیت بسیاری را برای نادیده گرفته شدن دارند. اما اگر به تئوری‌های انتقادی اعتقاد داشته باشیم، این نادیده گرفتن نمادی است که شاید قدرت جامعه را نادیده می‌گیرد.

کسارپنتر و فسروز (Carpenter & Froze, 1992) می‌گویند:

“حسابداری ممکن است به‌عنوان ابزار مشروعیت ساختار اجتماعی و سیاسی سازمان، مورد توجه قرار گیرد. هاپوود (Hopwood, 1983) پیشنهاد می‌کند که توان مشروعیت استنتاج‌های حسابداری، بعضاً بر اثر یکنواختی، نادیده گرفته شدن و ماهیت تکراری روش‌های حسابداری، یک فضای عینی و مشروع را در نگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌وجود آورده است نه تنها نادیده گرفتن برای حسابداری و حسابداران، بلکه تکرار هم می‌تواند باعث ایجاد تضادهای اجتماعی شود.”

تینکر (Tinker, 1982) چنین بحث می‌کند:

“این برخورد حسابداران، ناشی از تمایل‌شان به نپذیرفتن مسئولیت‌پذیری آنها در ازای تصمیم به تخصیص منابع و توزیع سود بین سطوح جامعه می‌باشد.”

زمانی که حرفه شروع به توجه به نتایج اقتصادی استانداردهای حسابداری می‌کند، درک استانداردهای حسابداری مشکل می‌شود. لذا حسابداری باید به‌طور واقعی به عینیت و بی‌طرفی توجه نماید.

پذیرش دیدگاه سیاسی-اقتصادی توسط نظریه‌پردازان انتقادی، بر نقش گزارش‌های حسابداری در حفظ قراردادهای اجتماعی تأکید می‌کند. تعدادی از محققان بحث کرده‌اند که افشاهای پاسخگویی اجتماعی به عملیات سازمان‌ها مشروعیت می‌دهد، در حالی‌که عده دیگری از محققان بر افشای اطلاعات اجتماعی و محیطی شرکت‌ها تأکید کرده‌اند.

چرا سهامداران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، درخواست اطلاعات بهتر و بیشتری نمی‌کنند؟ یک دلیل این است که اندیشه ایدئولوژیک حاکم، دارای این دیدگاه است که سلسله مراتب اقتصادی و اجتماعی (به‌صورت نسبی) در برابر اطلاعاتی که در مجامع عمومی یا سایر مجامع ارائه می‌شود، نفوذ ناپذیرند.

در فرایند ایجاد آگاهی در استفاده‌کنندگان که از طریق

الزامات جدید از قبیل استانداردگذاری، باید توجه دقیقی به موجه بودن آن نمود. تحلیل نتایج اقتصادی، اغلب دلیلی را برای عدم به‌کارگیری مقررات حسابداری ارائه داده است. محققان انتقادی معتقدند که مفاهیم اقتصادی برای ذی‌نفعان (برای تغییر در قیمت‌های سهم) و مدیران (برای مثال کاهش حقوق یا استخدام) که بر نتایج اقتصادی مقررات حسابداری تمرکز می‌کنند، مهم می‌باشد. این الگوی غالب همچنین توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا (SEC) و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) پذیرفته شده است. این الگو اشاره می‌کند که منافع این عوامل همسو با ذی‌نفعان و مدیران و به‌جای جامعه به‌عنوان یک کل واحد است.

نقش عمل حسابداری در حمایت از ساختارهای اجتماعی

همان‌گونه که می‌دانیم، ویژگی‌های کیفی عینیت، بی‌طرفی و صداقت در ارائه، در چارچوب نظری کلیه کشورها به‌عنوان آرمانی که گزارش‌های مالی برون‌سازمانی باید خواهان آن باشند، مطرح شده است. نگاهی در حرفه وجود دارد که حسابداری می‌تواند و باید تصویری عینی از وقایع اقتصادی را ارائه نماید. لذا تعدادی از نظریه‌پردازان انتقادی، نقش متفاوتی را برای چارچوب نظری در نظر گرفته‌اند؛ نقشی که مربوط به مشروعیت حرفه حسابداری و گزارش‌های مالی تهیه شده به‌وسیله واحدهای گزارشگری است.

هینس (Hines, 1988) بحث می‌کند که حسابداران از دیدگاه‌شان راجع به خصوصیات عملکرد که مهم‌اند، سوءاستفاده می‌کنند و باید بر ضرورت آن تأکید کرد (مثل سود). بر این اساس، حسابداران می‌گویند که ویژگی‌های عملکرد سازمان مهم نیست و بنابراین شایسته اندازه‌گیری یا افشا نیستند. عمل حسابداری به‌طور واضح بر سنجش دقیق (عینیت) حسابداری تأکید داشته و در حقیقت این سنجش‌ها جهت متفاوت کردن سازمان‌های خوب از سازمان‌های بد به‌کار گرفته می‌شود.

افرادی که گذشته حسابداران را مثل نظریه‌پردازان انتقادی در نظر نمی‌گیرند، ممکن است دچار نوعی سرگردانی شوند؛ چگونه حسابداران می‌توانند دارای چنین قدرت زیاد باشند؟ حرفه حسابداری، عینیت و بی‌طرفی را به‌عنوان چرخ‌های چارچوب نظری در نظر گرفته است. در

بخش اطلاعات گزینشی میسر می‌گردد، مدیریت نقش مهمی را ایفا می‌کند.

پانویس‌ها:

- 1- Critical Accounting
- 2- Praxis
- 3- Practice
- 4- Political Economy Theory
- 5- Bourgeois
- 6- Pluralistic
- 7- Deregulation
- 8- Indeterminacy

نتیجه‌گیری

یکی از طرق تدوین و توسعه تئوری حسابداری، تحقیق است. تحقیقات حسابداری در گذشته، گرایش‌های مختلفی داشته است. تمامی این تحقیقات، از لحاظ افزودن بر دانش حسابداری و محیط اطراف آن مفید و سودمند می‌باشد. اما دیدگاه حسابداری انتقادی، نمادی خاص در حسابداری دارد.

منابع:

- ۱- شباهنگ، رضا. تئوری حسابداری، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۲
- ۲- ریاحی بلکویی، احمد، ترجمه علی پارسائیان، تئوری‌های حسابداری دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۱۳۸۱
- ۳- سروش، عبدالکریم، درس‌هایی از فلسفه علم الاجتماع، نشر نی، ۱۳۷۶
- ۴- شباهنگ، رضا، تئوری حسابداری، انتشارات فروردین، ۱۳۷۳
- 5- Baker, Battner, **Interpretive & Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence From Main Stream Accounting Research**, Critical Perspectives on Accounting, 1997
- 6- Hopwood, **The Role of Accounting in Organization and Society**, Accounting, Organization & Society, 1980
- 7- Chua, **Radical Developments in Accounting Thought**, The Accounting Review, 1986
- 8- Coooper & Sheerer, **The Value of Corporate Accounting Reports Arguments for a Political Economy of Accounting**, Accounting, Organiztions & Society, 1984
- 9- Hines, **Financial Accounting in Communicating Reality, We Construct Reality**, Accounting, Organization & Society, 1988
- 10- Neimark & Tinker, **The Social Construction of Management Control System**, Accounting, Organization & Society, 1986
- 11- Dagan & Unerman, **Financial Accounting Theory**, McGraw-Hill, 2008
- 12- Wolk, Tierney & Dodd, **Accounting Theory**, South Western, 2005
- 13- Schroeder, Clark & Cathay, **Financial Accounting Theory & Analysis**, Wily, 2005
- 14- Godfrey et al., **Accounting Theory**, Wily, 2006

تئوری‌های قبلی با این فرض بود که علم به واقعیت‌ها می‌تواند به‌وسیله مشاهده به‌دست آید. در این رویکرد، تئوری‌ها را به دو دسته دستوری و اثباتی تقسیم‌بندی نموده و حسابداری را به‌عنوان دانشی بر پایه اصول علمی قلمداد می‌نمودند. ولی دیدگاه حسابداری انتقادی با به‌چالش کشیدن و با توجه به اصول عینی حسابداری، تئوری‌های دستوری و اثباتی را همسان در نظر می‌گیرد؛ یعنی آنچه «باید» و آنچه «هست» مشابه هستند. بر این اساس، محققان انتقادی با توجه به اصل تعیین‌ناپذیری^۱، تاریخ حسابداری را به‌عنوان مجموعه پیچیده‌ای از رویدادهای اقتصادی، سیاسی و نتایج تصادفی مورد تفسیر قرار داده‌اند. محققان انتقادی بر این باورند که حسابداران به‌طور مفرط تحت‌تأثیر دیدگاه‌های اقتصادی هستند و سود را به شکل زیر در نظر می‌گیرند:

سود = کارایی واحد انتفاعی در استفاده از منابع فدا شده
همچنین، محققان انتقادی معتقدند که حسابداران به نفع ذی‌نفعان خاصی عمل می‌کنند. مفروضات کلی حسابداری انتقادی به ترتیب زیر است (شباهنگ، ۱۳۸۲):

- ۱- جامعه می‌تواند متفاوت از آنچه که هست، بشود،
- ۲- اعمال آگاهانه انسان‌ها، توان تغییر یا بهبود دنیای اجتماعی را دارد، و
- ۳- فرض دوم، از طریق به‌کارگیری تئوری انتقادی محقق می‌شود.

با به‌کارگیری این مفروضات، تئوری انتقادی کوشش می‌کند تا سازمان‌ها را از جنبه تاریخی و اجتماعی مدنظر قرار دهد.