

# ارتباطات مالی دو سویه به عنوان چشم انداز حسابداری



## ترجمه و تألیف: غلامحسین تقی‌نجاج

### پیش‌گفتار

حرفه‌ی حسابداری و حسابداران نقش اصلی را در برقراری فرایند "ارتباطات اطلاعاتی" ایفا می‌کنند. در نگاهی کلی، این نقش را می‌توان با شش وجه تبیین کرد. نقش حسابداری در ارتباطات مالی با نگرش به دو دیدگاه یا هدف اصلی حسابداری قابل بررسی است؛ که عبارت‌اند از: (۱) هدف پاسخ‌گویی یا مباشرت؛ و (۲) هدف فایده‌مندی در تصمیم.

بر اساس دیدگاه اول، مهم‌ترین هدف حسابداری پاسخ‌گویی (یا مباشرت) به مالکان و سرمایه‌گذاران بنگاه است. این یک برداشت سنتی و محدود از حسابداری است؛ و بر یک فلسفه‌ی راست‌گرا

### هدف حسابداری

ذی‌نفعان مختلف اطلاعات حسابداری را برای گرفتن تصمیماتی درباره‌ی تخصیص منابع محدود استفاده می‌کنند (بلکویی و جونز ۱۹۹۶:۲۹، گلاوتیر و آندرداون ۱۹۹۵:۱۸، ولین ۱۹۹۲:۲۱). به دلیل این که سامانه‌ی اطلاعات حسابداری در اقتصاد بازار عمل می‌کند، ذی‌نفعان در تسهیم منابع محدود خود بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود (رقیب) آزاد هستند. بنابراین، هدف حسابداری به عنوان یک سامانه‌ی اطلاعاتی توانمندسازی ذی‌نفعان برای گرفتن تصمیمات بهینه است. این هدف عموماً زیر عنوان فایده‌مندی در تصمیم‌گیری توجه بسیاری را در ادبیات حسابداری چهار دهه‌ی گذشته به خود جلب کرده است (گاوس و لوکاوا، ۱۹۹۹:۱۰) - پیش از این، هدف مباشرت یا پاسخ‌گویی مطرح بوده است. در ادامه ابتدا

(قانون‌گرا) متکی است. دیدگاه دوم، هدف حسابداری را فراهم کردن اطلاعات برای توانمندسازی استفاده‌کنندگان گوناگون به منظور اتخاذ تصمیمات بهینه برای تخصیص منابع محدود آنان می‌داند. این هدف، گسترده‌تر و هم‌چنین شامل هدف پاسخ‌گویی است. فایده‌مندی در تصمیم بر فلسفه‌ی مطلوبیت استوار است و به اخلاق مراقبت عطف و ربط پیدا می‌کند. به طور کلی، حسابداری نقش مهمی در رفاه اجتماعی ایفا می‌کند. نتیجه‌ی طبیعی آن آموزش تفکر حسابداری در حوزه‌ی حسابداری اجتماعی شرکت‌ها بوده است. حسابداران روز به روز مسئولیت‌های گسترده‌تری را شامل مشاوره‌ی مدیریت و ارتباطات با سرمایه‌گذاران می‌پذیرند. این نقش در حال توسعه، کارکردهای مهمی را برای آموزش حسابداری و توانمندسازی رشته‌ی حسابداری فراهم می‌کند.

به هدف پاسخ‌گویی و سپس به هدف فایده‌مندی پرداخته می‌شود.

### پاسخ‌گویی (مباشرت) به عنوان هدف حسابداری

افشای مالی به مالکان و مردم از میانه‌ی سده‌ی نوزدهم در قالب مباشرت توسعه یافت (لمن ۱۸:۱۹۹۲؛ پوکستی ۳۵۰:۱۹۹۰). مفهوم مباشرت در قالب نظریه‌ی نمایندگی قابل تبیین است. طبق دیدگاه ولک و دیگران (۲۰۰۱:۴۵) نظریه‌ی نمایندگی بر دو مفروض استوار است:

یک. بنگاه یک مکان هندسی یا رابطه‌ی داخلی یا نقطه‌ی تقاطع روابط قراردادی گوناگون بین مدیران، مالکان، اعتباردهندگان و دولت است.

دو. اشخاص بر مبنای منافع شخصی خود عمل می‌کنند که در بسیاری از موارد با منافع بهینه‌ی بنگاه در تضاد است.

روش دیگر برای تبیین نظریه‌ی نمایندگی این است که این نظریه در پی شناخت و پیش‌بینی رفتار اشخاص درگیر در روابط بنگاه است؛ و این که چگونه هر یک از این اشخاص در پی بیشینه‌سازی مطلوبیت خود هستند (ریتر ۲۰۰۲:۱۹۹۷؛ ولک و همکاران ۲۰۰۱:۱۰۰). رابطه‌ی بنگاه مرکب از رابطه‌ی مالک و کارگزار یا کارگمار یا وکیل یا نماینده است. در اصطلاحات حقوقی، وکیل (کارگزار) کسی است که برای تأمین منافع شخص دیگر (کارگزار یا موکل یا مالک) استخدام می‌شود (به کار گرفته می‌شود). رابطه‌ی نمایندگی از راه دو قرارداد صریح یا ضمنی اجرا می‌شود. این قرارداد به حل دوباره‌ی دو مسئله‌ی اصلی نیازمند است که ممکن است در روابط نمایندگی روی دهد. مسئله‌ی اول که زیر عنوان "مسئله‌ی نمایندگی" شناخته می‌شود، از دو ناحیه ایجاد می‌شود: (۱) هنگامی که اهداف مالک و نماینده در تضاد است و (۲) به دلیل این که کنترل و نظارت بر رفتار نماینده پرهزینه و دشوار است. مسئله‌ی بعدی، زیر عنوان "مشارکت در ریسک" شناخته می‌شود. این مسئله، هنگامی روی می‌دهد که مالک و نماینده ارجحیت‌های ریسک متفاوتی دارند؛ و در نتیجه، دوره‌های اقدام مختلفی را ترجیح می‌دهند (ای سن هارت ۱۹۸۹:۵۸). بنابراین، تمرکز نظریه‌ی نمایندگی بر انعقاد قراردادهای بسیار کاملاً با ملاحظه‌ی دیگر موارد و ارجحیت‌های ریسک اشخاص طرف قرارداد است.

کاربرد نظریه‌ی نمایندگی در این جا است که مالک یا کارگمار به سرمایه‌گذاری در سامانه‌های اطلاعاتی به منظور نظارت بر رفتار مدیر (کارگزار) و محدودسازی فرصت‌طلبی وی نیازمند است. این سامانه‌ی اطلاعاتی، حسابداری است. ولک و همکارانش (۲۰۰۱:۴۶) دیدند بسیاری از روابط نمایندگی با گزارشگری مالی مستمر، زیر نظارت و اداره قرار می‌گیرد. طبق دیدگاه تینکر (۱۹۸۵:۱۷) این روابط، مباشرت یا پاسخ‌گویی توسط مدیران به مالکان بنگاه شناخته می‌شود.

تغییر شکل و ساختار شرکت موجب جدایی مالکان و مدیران شده است. بنابراین، مدیران امروزی در نبود مالکان به این صورت پاسخ‌گو هستند که آنان چگونه منابع اقتصادی را مطابق میل مالکان به میزان مطلوب رسانده‌اند (کام ۱۵۹ و ۱۹۹۰:۴۸). توجه و اندیشیدن به این نکته اهمیت دارد که نظریه‌ی نمایندگی نه تنها برای روابط قراردادی بین مدیران و سهام‌داران یا سرمایه‌گذاران کاربرد دارد؛ بلکه، در مورد روابط آشکار و ضمنی مربوط به دیگر ذی‌نفعان مثل اعتباردهندگان و کارکنان نیز کاربرد دارد.

هدف پاسخ‌گویی از "فلسفه‌ی راست‌گرایی (حقوق‌گرایی) استقلال فردی" مشتق می‌شود (استانتون ۶۸۵-۶۸۴:۱۹۹۷). بنابراین، پاسخ‌گویی به منافع افراد، به‌ویژه حق دریافت اطلاعات از واحد گزارشگر (بنگاه)، مربوط می‌شود. چنین حقی می‌تواند قانونی یا اخلاقی باشد. حق قانونی برای دریافت اطلاعات، بیش‌تر به سهام‌داران محدود می‌شود؛ در حالی که، دیگر ذی‌نفعان تنها حق اخلاقی برای دریافت اطلاعات دارند.

گری (۱۹۹۲:۴۰۲) می‌گوید، اجتماع در حد گسترده بر اساس قرارداد اجتماعی که بین شرکت و اجتماع وجود دارد نسبت به اطلاعات حق دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌ها باید در قبال سیاست‌های خود که گروه‌های غیر سهامدار را از راه رعایت قوانین و دیگر ضوابط تحت تأثیر قرار می‌دهد، پاسخ‌گو باشند. این در حالی است که استانتون (۱۹۹۷:۶۸۶) هشدار می‌دهد در هر حال این حقوق به فلسفه‌ی سیاسی آنانی بستگی دارد که از قانون دفاع می‌کنند.

### فایده‌مندی در تصمیم‌گیری به عنوان هدف حسابداری

گالس (۱۹۹۷:۶۶) می‌گوید، هدف گزارشگری مالی از هدف محدود و سنتی مباشرت به یک نقش گسترده‌تر زیر عنوان فراهم کردن اطلاعات برای استفاده‌کنندگان نامهمگون برای مقاصد تصمیم‌گیری تغییر یافته است. ولی وی هم‌چنین اذعان می‌کند (۱۹۹۷:۶۸) هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری به طور کامل قابل جایگزینی با هدف مباشرت نیست؛ هر چند ترجیحاً آن را تا حد زیادی شامل می‌شود. هنگامی که ولک و همکارانش (۲۰۰۱:۳) گزارشگری مالی را تعریف کردند، به استفاده از اطلاعات حسابداری برای ارزیابی عملکرد مدیریت به همان اندازه‌ی استفاده در تصمیم‌گیری‌ها توجه کردند. ایمام (۲۰۰۰:۱۳۳) می‌گوید گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را به‌دست دهد که برای انجام سرمایه‌گذاری منطقی، اعطای اعتبار و دیگر تصمیمات مربوط فایده‌مند باشد. البته، کام (۱۹۹۰:۴۸) می‌گوید حسابداری برای تصمیم‌گیری با وظیفه‌ی مباشرت آغاز می‌شود. به عبارت دیگر، هدف حسابداری یک هدف دوگانه یا دوپایه است.

طبق دیدگاه ولک و همکارانش (۲۰۰۱:۱۷۰)، موضوع نیازها و اهداف استفاده‌کننده با کسب امتیاز (ارجحیت) در تحقیق حسابداری، از اواخر دهه ۱۹۶۰ آغاز می‌شود. نخستین سند مشخص می‌کند هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری در بیانیه‌ی شماره ۴ هیات اصول حسابداری مطرح شده بود. این سند در سال ۱۹۷۰ توسط هیات اصول حسابداری آمریکا منتشر شد (پوکستی ۳۵۰:۱۹۹۰). بنابراین، تشخیص رویکرد فایده‌مندی در تصمیم‌گیری به وسیله هر ساختار تحقیق در حال رشد با تمرکز بر خود استفاده‌کنندگان، تصمیمات انسان، نیازهای اطلاعاتی و توان‌مندی‌های آنان در پردازش اطلاعات توصیف شد. ولک و همکارانش (۲۰۰۱:۱۸۹) بین رویکرد مبتنی بر مدل تصمیم‌گیری و رویکرد مبتنی بر تصمیم‌گیرنده (تصمیم‌گیرنده‌مدار) با هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری تفکیک قابل شدند.

### رویکرد مبتنی بر مدل تصمیم‌گیری

این رویکرد در تحقیق حسابداری بر این موضوع تمرکز دارد که چه اطلاعاتی برای گرفتن تصمیمات مشخص مورد نیاز است. توجه به این نکته، مهم است که این رویکرد بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تأکید نمی‌کند؛ بلکه، بر اطلاعاتی تأکید می‌گذارد که برای گرفتن تصمیمات مشخص مورد نیاز است (کام، ۱۹۹۰:۴۸).

منطق پشتوانه‌ی این رویکرد آن است که استفاده‌کنندگان ممکن است نسبت به استفاده از اطلاعات و نیاز به اندیشیدن در مورد آن آگاه نباشند. ولک و همکارانش (۲۰۰۱:۴۱) می‌گویند این یک رویکرد از بالا به پایین است. یعنی، این بنگاه (حسابداران شاغل در آن) است که تعیین می‌کند تصمیمات استفاده‌کنندگان چه باشد و به چه اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری آنان نیاز است.

رویکرد مبتنی بر مدل تصمیم‌گیری بین دو نوع اصلی تصمیمات استفاده‌کنندگان تمایز قائل می‌شود: (۱) پیش‌بینی جریان‌های نقدی؛ و (۲) تجزیه و تحلیل مباشرت مدیریت، شامل کارایی و اثربخشی (ولک و همکارانش ۲۰۰۱:۴۳). برای کمک به این تصمیمات، غالباً مدل‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری مرسوم همانند جریان‌های نقدی تنزیل شده، بودجه‌بندی سرمایه‌ای و برنامه‌ریزی خطی استفاده می‌شود. بلکویی و جونز (۱۹۹۶:۶۱۰) می‌گویند، نیازمندی‌های اطلاعاتی به عنوان داده‌های ورودی به این مدل‌ها استفاده می‌شود.

### رویکرد مبتنی بر تصمیم‌گیرنده (تصمیم‌گیرنده‌مدار)

این رویکرد - که زیر عنوان تحقیق حسابداری رفتاری نیز شناخته می‌شود - می‌گوید، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری چگونه تصمیم می‌گیرند؛ چه اطلاعاتی نیاز دارند؛ و چگونه اطلاعات را گزینش و پردازش می‌کنند. مفروض اصلی این رویکرد آن است که باید اطلاعات مطلوب فراهم شود (بلکویی و جونز ۱۹۹۶:۶۱۴؛ ولک و همکارانش ۱۹۹۱ و ۲۰۰۱:۴۴). در برابر رویکرد تصمیم‌مدار، مدل یا رویکرد تصمیم‌گیرنده‌مدار می‌تواند به عنوان یک رویکرد از پایین به بالا تلقی شود و جنبه‌های دیده نشده در مدل قبلی را نشان می‌دهد.

### انتقاد نسبت به هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری

مشکلات و مسایل مشخصی در ارتباط با رویکرد فایده‌مندی در تصمیم‌گیری وجود دارد. یکی از مهم‌ترین این مسایل تنوع استفاده‌کنندگان است. موضوع اصلی این است که استفاده‌کنندگان از لحاظ نوع تصمیماتی که به آن‌ها نیاز دارند؛ و هم‌چنین، نیازهای اطلاعاتی آنان متنوع هستند. دو دیدگاه در این باره وجود دارد: دیدگاه اول، این که مجموعه‌های گوناگونی از اطلاعات حسابداری برای هماهنگ‌سازی تصمیمات متنوع و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان وجود دارد. دیدگاه دوم، این که گسترش اطلاعات برای توان‌مندسازی استفاده‌کنندگان در دریافت و پردازش اطلاعات لزوماً یک راهکار مناسب نیست؛ و چه بسا آن را محدود هم بکند (ولک و همکارانش ۲۰۰۱:۱۹۱). در گزارش کارگروه تروبلاد (که در ۱۹۷۳ انجمن حسابداران رسمی آمریکا منتشر کرد و به عنوان "اهداف صورت‌های مالی" شناخته شد) آمده است که اگر چه گروه‌های استفاده‌کننده‌ی مختلفی وجود دارد، ولی تصمیمات آنان به طور مشابه گرفته می‌شود؛ بنابراین، آنان نیازهای اطلاعاتی مشابهی دارند. این فرض، گویای این است که نیازهای استفاده‌کنندگان در واقع نامتجانس است ولی از لحاظ تجربی به شواهد نیاز دارد.

در مقابل هدف پاسخ‌گویی، هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری فلسفه‌ی مطلوبیت (فایده‌مندی) استوار است؛ که منافع جامعه را به عنوان یک کل یا به صورت کلی مورد توجه قرار می‌دهد (استانتون ۱۹۹۷:۶۸۹). بنابراین، اگر اطلاعات مالی شرکت موجب افزایش رفاه (ثروت) جامعه به طور کلی شود این استدلال قابل توجه خواهد بود.

چرا که هدف نهایی تخصیص کارآمد منابع است.

پیش‌تر گفته شد هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری بیش‌تر از این که جایگزین هدف سنتی‌تر مباشرت با پاسخ‌گویی باشد، شامل آن است. به عبارت دیگر، هدف حسابداری یک هدف دولایه‌ای شناخته می‌شود. با این حال، فلسفه‌های مربوط به زیرساخت پاسخ‌گویی و فایده‌مندی در تصمیم‌گیری متناقض به نظر می‌رسند. این تناقض، زمانی پررنگ‌تر می‌شود که شخصی اخلاق مراقبت را در مقابل اخلاق (قانون) حقوق قرار می‌دهد.

### حسابداری و اخلاق مراقبت (پهداشت)

طبق دیدگاه ریشر (۱۹۹۷:۳۰۰) اخلاق مراقبت در یک فضای رسمی/ قانونی شکل گرفته است. اخلاق مراقبت بر این ایده استوار است که واکنش زنان به موضوعات قانونی نسبت به واکنش مردان متفاوت است. در حالی که مردان نوعاً با تمایلات استقلال، عینیت و پایبندی به اصول و قواعد پذیرفته‌شده توصیف می‌شوند؛ زنان ماهیتاً منعطف‌تر هستند. از این‌رو، مردان با اخلاق قانون تصور می‌شوند؛ در حالی که، زنان با اخلاق مراقبت توصیف می‌شوند. اخلاق قانون، یک تفکر غربی را ترسیم می‌کند. اخلاق زنانه برای تنظیم دوباره این ساختار فکری به عنوان یک چالش زن‌گرایانه توسعه یافته است. اخلاق مراقبت بر مسئولیت و روابط تمرکز می‌کند؛ و در برابر اخلاق قانون قرار دارد که بر ضوابط و اعمال قانون بر دیگران تمرکز می‌کند (ریشر، ۲۰۰۱:۲۹۹). نظریه نمایندگی که بر اجرا و پشتیبانی از حقوق اشخاص طرف قرارداد متکی است در حوزه اخلاق قانون قرار دارد.

زمانی که اخلاق قانون و اخلاق مراقبت برای حسابداری به کار می‌رود، روشن می‌شود که اگر قواعد گزارشگری بیرونی منصفانه موردنظر باشد، هدف پاسخ‌گویی بر رویکرد اخلاق قانون استوار است. از سوی دیگر، اخلاق مراقبت در هدف فایده‌مندی در تصمیم‌گیری مبتنی بر اهمیت درک اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان، شرایط و نیازهای خاص آنان و تأمین این نیازها تأکید می‌کند (ریشر، ۲۰۰۴:۲۹۷). مدیریت اثربخش و آگاهانه‌ی روابط مرکز ثقل اخلاق مراقبت است.

طبق دیدگاه استانتون (۱۹۹۷:۶۹۱) هم‌اکنون یک روش پذیرفته‌ی همگانی برای مقایسه‌ی تطبیقی ابعاد اخلاق قانون و اخلاق مراقبت وجود ندارد. مجموعه‌ای از ادبیات تاریخی حسابداری وجود دارد که رعایت چارچوب مفهومی مبتنی بر قانون در حسابداری را نشان می‌دهد. با این حال، مجموعه‌ای از ادبیات تاریخی در ارتباط با نقش حسابداری در جامعه معطوف به حسابداری انتقادی نیز وجود دارد.

### حسابداری انتقادی

طبق دیدگاه گاموس (۱۹۹۹:۱۵) حسابداری یک علم اجتماعی است که واقعیات و رویدادها را بازتاب می‌دهد. همچنین، حسابداری - آن چنان که بسیاری آن را به چالش می‌کشند - یک علم دقیق نیست. به عبارت دیگر، قوانین عمومی یا "همواره درست" مبنای آن نیستند. گاموس می‌گوید، "مفاهیم حسابداری" ترجیحاً در قبال سقوط نظام ارزشی جامعه‌ای طرح‌ریزی می‌شود که در آن عمل می‌کند. ولک و دیگران (۲۰۰۱:۱) می‌گویند، اگر چه حسابداری هر از چند گاهی به عنوان یک رشته‌ی دقیق و تحلیلی با پاسخ‌های بسیار

روشن و قاطع مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ ولی بخش عمده‌ی ساختار حسابداری یک واقعیت اجتماعی را در بردارد.

حسابداری انتقادی به صورتی مشخص با واقعیت اجتماعی مرتبط است و نقش حسابداری در جامعه را نشان می‌دهد. لِمِن (۱۹۹۲:۱۷) می‌پرسد، آیا حرفه‌ی حسابداری باید حقوق مالکیت و رفاه اجتماعی را به صورت فعال مورد توجه قرار دهد؟ یا نقش حسابداری رسیدن به کارآیی در سطح رفاه اجتماعی و حقوق مالکیت است؟ ولک و دیگران (۲۰۰۱:۴۸) می‌گویند، حسابداری نقش محوری در قضاوت موضوعات بین شرکت و نهادهای اجتماعی مثل کارکنان، مصرف‌کنندگان و عموم مردم ایفا می‌کند.

تونی تینکر برای حسابداری در جامعه و نقش آن یک آموزشگاه همیشگی در حوزه‌ی کاری آن قائل است. کتابها و مقالات وی مملو از توصیفات روشن درباره‌ی نقش حسابداری در اجتماع است. متن زیر یکی از توصیفات وی است:

"افراد جامعه از راه اقتصاد و مراودات اجتماعی با یکدیگر مرتبط می‌شوند؛ کارکنان با سرمایه‌گذاران با مصرف‌کنندگان با مودیان مالیاتی با مادران با دریافت‌کنندگان ثروت با دانشجویان با اشخاص بی‌خواب. اطلاعات حسابداری تنها مرام‌نامه‌ی (مانیفست) این ارتباطات نیست؛ بلکه یک قرارداد اجتماعی برای قضاوت در مورد این روابط است. ما برای یکدیگر درآمد و هزینه هستیم. هر شخص به طور بالقوه یک بازده‌رسان و یک طعمه‌ی با شکار در رابطه با حسابداری تصمیمات اجتماعی است (تینکر بیست:۱۹۸۵)."

به عقیده‌ی تینکر (۱۹۸۵:۹:۸۱:۸۴) نقش حسابداری کمک به تخصیص منابع، و در عین حال، تصمیم‌گیری درباره‌ی توزیع سود و رفاه است. ولی، در اقتصاد سرمایه‌داری این توزیع سود معمولاً برابر نیست. بنابراین، حسابداری غالباً تضاد اجتماعی ناظر بر تولید و توزیع سود و رفاه را حکمت‌یاحل و فصل می‌کند. لِمِن (۱۹۹۲:۱) این دورنما را تقسیم‌بندی می‌کند؛ و می‌گوید، حرفه‌ی حسابداری همواره از این مباحثات مالی رنج برده است. تینکر هشدار می‌دهد که حسابداران نباید "دفتردانی خنثی" باشند؛ بلکه باید در تضادهای اجتماعی به عنوان معماران مبادلات نابرابر و به عنوان ابزار انتقال مالکیت و به عنوان شریک در سلب مالکیت تجربیات دیگران نقش قاضی را بازی کنند (شانزده: ۱۹۸۵). به عبارت دیگر، حسابداری ذاتاً بی‌ثباتی در توزیع ایجاد می‌کند. آثاری که موفق می‌شوند یا توان آن را دارند که به تفسیر و استفاده از اطلاعات حسابداری بپردازند توان اتخاذ تصمیماتی را در راستای منافع خود و به زیان دیگران دارند.

مباحث مطرح‌شده توسط تینکر افراطی به نظر می‌رسد. ولی، نویسندگان بسیاری همین دیدگاه را - اگر چه، اندکی تعدیل‌شده‌تر - دارند. ویلموت (۱۹۹۰:۳۲۵) دیدگاه تینکر را می‌پذیرد. وی نقش تاریخی حرفه‌ی حسابداری را در دفاع از سرمایه‌داری مورد عطف قرار می‌دهد؛ و ساختارهای روابط اجتماعی را که حسابداری در آن شکل می‌گیرد و عمل می‌کند، مورد توجه قرار می‌دهد. کوپِر (۱۹۹۰:۵۳-۴) می‌گوید، جهان‌بینی پشتوانه‌ی نظریه‌های حسابداری فعلی و اطلاعات حسابداری مسیری را توجیه می‌کنند که در آن وجوه از راه سازمان‌ها توزیع می‌شوند؛ و از گروه‌های قدرت در جامعه پشتیبانی می‌کند؛ و همان‌طور که می‌دانیم به صورتی فزاینده مطلوبیت اجتماعی جامعه را دامن می‌زنند.

هوپر و کوپِر (۱۹۹۰:۵) روند تحقیقی حسابداری را برای جست‌وجوی فرضیات و نحوه‌ی عمل حسابداری و نقش حسابداری

در سلطه‌ی ساختارهای قدرت و حاکمیت (حاکمان) بررسی کردند. اگر چه آنان بر اهمیت تحقیق متداول واقف بودند - به این صورت که بر جنبه‌های فنی و روشی حسابداری تمرکز می‌کند - ولی گفتند تحلیل نقش و جایگاه حسابداری در جامعه نیز مهم هستند. مکینتاش (۱۹۹۰:۱۵۴) می‌گوید، تحقیق در زمینه‌ی نقش جهان‌بینانه‌ی حسابداری نیز می‌تواند در طراحی سامانه‌های حسابداری جدید برای تأمین نیازهای کل جامعه راه‌گشا باشد.

طبق دیدگاه لاولین و لاو (۱۹۹۰:۳۷)، طراحان سامانه‌های حسابداری (در عمل، حسابداران) باید به گونه‌ای بحث‌انگیز و چالشی وضعیت فعلی سازمان و جامعه را تجزیه و تحلیل کنند؛ و ضرورت تغییراتی که به توسعه و آزادی جامعه یاری خواهد کرد را تعریف و مشخص کنند. این طراحان، برای تغییر طراحی سامانه‌ی حسابداری آزاد هستند. در این فرایند، آنان آن چه را تجسم می‌کنند که در دید استفاده‌کنندگان اهمیت دارد (برنامه‌ها را تنظیم می‌کنند)؛ و تعیین می‌کنند که بنگاه‌ها چگونه عمل کنند (ماکینتاش ۱۹۹۰:۱۵۳). این برداشت در برابر این طرز تلقی قرار دارد که محققان تشریح مفهوم حسابداری اجتماعی شرکت‌ها را آغاز کردند.

### حسابداری اجتماعی شرکت‌ها

جونز (۱۹۹۰:۲۷۲) گزارش داد که علاقه‌مندی‌هایی نسبت به فرم‌های جدیدی از گزارشگری شرکت‌ها وجود دارد. در واقع، مخاطبان و محتوای اطلاعاتی گسترده‌تری مورد توجه وی بود؛ که ریشه در سال ۱۹۷۰ داشت. اگر چه به باور او درک این مکتب فکری جدید توسط حرفه‌ی حسابداری به زمان نیاز داشت. کم (۱۹۹۰:۵۰) به عنوان نمونه گزارش داد که هم هیات اصول حسابداری (APB) و هم هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) جامعه را به عنوان یکی از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری نادیده گرفتند. در سال ۱۹۷۷ یک کارگروه ویژه از انجمن حسابداری آمریکا (AAA) جزو نخستین مراجعی بود که جامعه را به عنوان استفاده‌کننده‌ی مستقیم اطلاعات حسابداری شناخت. ایچام (۲۰۰۰:۱۳۳) در مقاله‌ای که در سال ۲۰۰۰ منتشر کرد، گفت گزارشگری مالی هنوز از لحاظ محتوایی مبادلات بین موسسه و محیط اجتماعی خود را نادیده می‌گیرد.

کم (۱۹۹۰:۵۰) گفت با توجه به تأثیرپذیری همه‌ی افراد جامعه از اطلاعات حسابداری گزارش‌شده جامعه می‌تواند به گونه‌ای توجیه‌پذیر به عنوان یکی از استفاده‌کنندگان این اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. بابلی (۱۹۹۰:۱۹۳) می‌گوید، حسابداری باید افق‌های خود را از راه توجه بیشتر به عموم گسترش دهد؛ نه این که تنها به گسترش نقش در محدوده‌ی محیط تجاری خود بپردازد. هواداران حسابداری اجتماعی شرکت‌ها مدعی‌اند بنگاه‌های تجاری نوین مسئولیت‌هایی فراتر از تعهدات قانونی به سهام‌داران دارند؛ که تعهدات به دیگر ذی‌نفعان نامیده می‌شود. این ذی‌نفعان شامل سرمایه‌گذاران در مالکیت، وام‌دهندگان، کارکنان، تحلیل‌گران، مشاوران، پیمانکاران تجاری، دولت، مصرف‌کنندگان، اشخاص پیرامونی یا همسایگان و همه‌ی اشخاصی می‌شوند که وجود دارند. زیرا آنان همگی دست‌کم استفاده‌کنندگان بالقوه‌ی اطلاعات حسابداری هستند (جونز: ۲۰۰۲:۱۹۹۰). بنابراین، موضوع قابل طرح این است که حسابداری اجتماعی شرکت‌ها بر مبنای اخلاق مراقبت (پهداشت) پایه‌ریزی می‌شود.

ولی چه چیزی انگیزه‌ی پشتوانه‌ی حسابداری اجتماعی شرکت‌ها است؟ جونز (۲۷۳:۱۹۹۰) سه دیدگاه را به طور مشخص بیان می‌کند و نیاز به شکل‌های جدید حسابداری را توضیح می‌دهند: (۱) الزامات قانونی، (۲) فشار خارجی و (۳) تحول درونی.

از چشم‌انداز الزامات قانونی، موسسات به اندازه‌ی کافی از پیامدهای اجتماعی فعالیت‌های خود آگاه نیستند؛ یا نمی‌خواهند در برابر آن‌ها پاسخ‌گو باشند. هوداران این دیدگاه پیشنهاد می‌کنند حسابداران باید دیدگاه‌های مدیریت را تغییر دهند؛ و بستر مسئولانه‌تری را در جامعه‌ی محل فعالیت شرکت ایفا کنند (جونز ۲۷۳:۱۹۹۰).

استانتون (۱۹۹۷:۶۸۶) می‌گوید فلسفه‌ی سیاسی صاحبان قدرت تعیین می‌کند که چه حقوق قانونی تقویت شود. بنابراین، این بحث هم‌چنان باز است که آیا حسابداران این را دارند که مدیران را به در نظر گرفتن حسابداری اجتماعی شرکت‌ها ترغیب کنند. مطابق دیدگاه فشار خارجی، مدیران بنگاه پیش‌تر از سطح بالای فشارهای اجتماعی که سطح بالایی از مسئولیت‌پذیری شرکت را می‌طلبد، آگاه هستند (جونز ۲۷۳:۱۹۹۰). ذی‌نفعان، بنگاه‌های تجاری را برای گزارش دامنه‌ی منافع زیر پوشش خود تحت فشار قرار می‌دهند (ایمام ۱۳۳:۲۰۰۰). طرفداران این دیدگاه اعتقاد دارند هر نهاد اجتماعی شامل بنگاه از راه قرارداد اجتماعی صریح یا ضمنی در جامعه عمل می‌کند. این قرارداد آشکار می‌کند که بنگاه باید به گروه‌های اجتماعی که قدرت و زیرساخت‌های خود را از آن جامعه می‌گیرد منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی مطلوب تحویل دهد. طبق دیدگاه ایمام (۱۳۴:۲۰۰۰) و جونز (۲۷۳:۱۹۹۰)، حسابداری اجتماعی در ارزیابی نحوه‌ی ایفای نقش بنگاه در قرارداد اجتماعی کمک می‌کند.

عقیده‌ی سوم در طرفداری از حسابداری اجتماعی شرکت‌ها، تحول درونی (داخلی) است که به تغییرات درون بنگاه توجه دارد؛ و به نوبه‌ی خود رویکرد جدیدی برای حسابداری است. تحول اصلی که صورت گرفته است تنزل قدرت مالکیت و در نتیجه اهمیت کاهش‌یافته‌ی سود به عنوان هدف شرکت است.

اکنون به نظر می‌رسد سودآوری تنها یکی از اهداف شرکت است (جونز ۲۷۴:۱۹۹۰). عرفا، نقش حسابداری ارائه‌ی اطلاعات به مالکان (سهام‌داران و سایر سرمایه‌گذاران) برای نشان دادن نحوه‌ی مصرف وجوه برای کسب سود بوده است. در این دیدگاه از عقیده‌ی سوم، نقش مذکور باید به منظور بازتاب‌اندن عملکرد شرکت فراتر از حوزه‌ی سودآوری توسعه یابد.

به طور کلی، انتقاد حسابداری اجتماعی شرکت‌ها بر مشکلات فنی مرتبط با ارائه‌ی گزارش‌های اجتماعی متکی است؛ و همچنین، در مورد این که حسابداران مهارت‌های موثرتری برای تهیه‌ی چنین گزارش‌هایی دارند (جونز ۲۷۴:۱۹۹۰؛ کم (۵۱:۱۹۹۰) می‌گوید، تشخیص یک فعالیت مشخص تنها به عنوان منفعت یا هزینه‌ی اجتماعی به شدت دشوار است؛ و اندازه‌گیری این منافع و هزینه‌ها به مراتب دشوارتر است. وی می‌افزاید، اندازه‌گیری این هزینه‌ها و منافع ضرورتی ندارد و با عبارات کیفی قابل تشریح است.

### کاستی‌های رویکرد ارتباطات مالی دو سویه حسابداری

مطابق دیدگاه گابوس و تربلتسج (۱۹۹۸:۹۱) تعاریف جدید حسابداری را به عنوان یک رشته‌ی ارتباطاتی مورد توجه قرار

می‌دهند. گابوس (۱۹۹۷:۶۲) در برابر می‌گوید، ضعف سنتی حسابداران این است که آنان توان ارائه‌ی اطلاعاتی بیش از اطلاعات مالی و تهیه‌ی صورت‌های مالی دیگر را ندارند. به عبارت دیگر، حسابداران افشا را به عنوان یک فرم ارتباطاتی تلقی می‌کنند. این برداشت هنگامی درست است که فرآیندهای افشا بر اساس بازخورد دریافت‌کنندگان یا استفاده‌کنندگان انجام شود. به هر حال، افشا - در بیش‌تر موارد - فرآیندی یک سویه است و بنابراین نمی‌تواند ارتباطات دو سویه تلقی شود.

ضعف دیگر حسابداری تمرکز محدود آن است. لِمَن (۲۲:۱۹۹۲) با این عقیده مخالف است که بیشینه‌سازی ثروت (رفاه) سهام‌داران موجب بیشینه‌سازی رفاه اجتماعی خواهد شد. منافع سهام‌داران لزوماً نماینده‌ی منافع جامعه نیست. تلاش‌ها برای انجام کارکرد روابط سرمایه‌گذاران غالباً - با نادیده گرفتن نیازهای دیگر ذی‌نفعان - بر جامعه‌ی مالی متمرکز می‌شود. از این رو، شگفت‌آور نیست که هم‌اکنون حرفه‌ی حسابداری بر روابط سرمایه‌گذاران بیش‌تر اهمیت می‌دهد.

یک ضعف اساسی دیگر حسابداری تاکید آن بر داده‌های تاریخی است. لِمَن (۲:۱۹۹۲) و لاندلم (۱۶:۱۹۹۹) هشدار داده‌اند که حسابداری در حال از دست دادن ویژگی اثرگذاری بر تصمیم (مربوط بودن) است. گزارش‌های مالی بسته به زمان انتشارشان - سالانه یا فصلی - همواره دیرتر از اطلاعات دیگر منابع منتشر می‌شوند؛ طوری که تاثیرات اطلاعات مندرج در آن‌ها پیش‌تر در قیمت‌های سهام مشاهده شده‌اند. مدل گزارشگری تاریخی ممکن است برای اقتصاد صنعتی مناسب بوده باشد؛ ولی از خلق ثروت در اقتصاد مبتنی بر دانش و اطلاعات فعلی ناتوان است. رایت (۱۷:۲۰۰۱) مقایسه با اعتصاب را به کار می‌برد. حسابداری باید از حالت سلسله عکس‌های فوری ماهانه، فصلی و سالانه به حالت فیلمی تغییر یابد که تغییرات مستمر را به تصویر می‌کشد. به عبارت دیگر، حسابداری باید به یک فرآیند پویا تبدیل شود.

مشکل بسیار نزدیک این حقیقت است که حرفه‌ی حسابداری همواره خود را با سبیلی از استانداردهای حسابداری جدید مشغول می‌کند (هیلی و پالو ۱:۱۹۹۳). این گزاره ناگوار است؛ و حسابداری را از تبدیل شدن به یک فرآیند پویا - که شدیداً به آن نیاز دارد - باز می‌دارد. هم‌چنین، در این فرآیند، حسابداری به صورتی فرآیندها پیچیده می‌شود. این وضعیت به نوبه‌ی خود موجب می‌شود اطلاعات حسابداری کم‌تر قابل دست‌یابی باشند. بنابراین، حتی تمرکز بر آن محدودتر می‌شود.

سرانجام این که، انتظارات از حرفه و افراد حرفه‌ای در همه‌ی دوره‌ها گسترده‌تر می‌شود. کار گروه بدفورد در این میان دریافت آموزش جاری حسابداری برای تامین نیازمندی‌های یک حرفه‌ی در حال توسعه کافی نیست (بدفورد و شینکر ۸۵:۱۹۸۷). این برداشت، فشار زیادی بر حرفه‌ی حسابداری و هم‌چنین فراگیران حسابداری وارد می‌کند.

### نتیجه‌گیری

تردیدی نیست رشته‌ی حسابداری، در مجموع، نتایج گسترده‌ای برای جامعه در بردارد. ضمن این که با یک حرفه‌ی قدرتمند و بانفوذ پشتیبانی می‌شود؛ که روز به روز نقش‌ها و مسئولیت‌های اجتماعی گسترده‌تری را می‌پذیرد.

طلب شهرت حسابداری اساساً گویای این واقعیت است که حسابداری یک سامانه‌ی توسعه‌یافته است که تصمیمات اشخاص و شرکت‌ها را در مورد تخصیص منابع در یک مسیر مطمئن زمینه‌سازی می‌کند. به عبارت دیگر، حسابداری سندی را در مورد آن چه در گذشته رخ داده است، به منظور کمک به افراد در پیش‌بینی آینده به‌دست می‌دهد. به هر حال، تصویر ثبت تاریخی از حسابداری به دلیل نبود تاثیر آن در اقتصاد مبتنی بر دانش و اطلاعات امروزی به نقد کشیده شده است.

حسابداری در دیدگاهی دیگر، به عنوان یک سامانه‌ی اطلاعاتی توصیف شده است که در تعامل با نیازهای استفاده‌کننده توسعه یافته است. این تصویر از حسابداری ممکن است به این احساس منجر شود که حسابداری اطلاعاتی را می‌آفریند که برای گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان فایده‌مند است. البته این احساس می‌تواند درست نباشد. زیرا، سامانه‌ی اطلاعات حسابداری تنها به عنوان یک میانجی عمل می‌کند که اطلاعات را می‌بیند و آن را در قالب معینی قرار می‌دهد. این فرآیند مشاهده تا حد بسیاری نیز انتخابی است. اطلاعات معطوف به تخصیص منابع مالی و فیزیکی به صورت دقیقی دیده می‌شوند. به هر حال، اطلاعات مربوط به تخصیص منابع غیرمالی و غیرفیزیکی مثل زمان و دانش در حد گسترده‌ای نادیده گرفته می‌شوند. هم‌اکنون، این رشته تنها به منابع نامشهود - مثل سرمایه فکری - پرداخته است.

هدف حسابداری دوگانه است. نخست، این که از راه گزارشگری نحوه‌ی بهره‌برداری از منابع توسط مدیران (نمایندگان) منابعی که از سرمایه‌گذاران (موکلان) گرفته‌اند، یک نقش مباشرتی اجرا می‌کنند. توجه داشته باشید که مفهوم سرمایه‌گذاری در این جا در اندازه‌ی محدود سرمایه‌گذاری اقتصادی یا مالی در نظر گرفته می‌شود. البته سرمایه‌گذاری می‌تواند دارای مفهوم گسترده‌تری نیز باشد.

هدف بعدی حسابداری، که هدف نخست را نیز در بر می‌گیرد، فایده‌مندی در تصمیم است. حسابداری انواع تصمیمات استفاده‌کنندگان مختلف درباره‌ی تخصیص منابع آنان را تسهیل می‌کند. این هدف، توسط محققان حسابداری انتقادی به چالش کشیده شده است. به این صورت که این تخصیص‌ها ضرورتاً منصفانه نیستند؛ و این که کسانی هستند که می‌توانند اطلاعات حسابداری را در یک جایگاه قوی‌تر به‌دست آورند و تفسیر کنند. حرکت حسابداری اجتماعی شرکت‌ها در تلاش است این اشخاص را که غالباً موسسات هستند در قبال اقداماتی که بر جامعه و محیط اقتصادی تاثیر می‌گذارد، پاسخ‌گو نگه دارد. این مطلب نیز یادآوری شد که هدف فایده‌مندی در تصمیم بر اخلاق مراقبت استوار است؛ که یک فلسفه‌ی مطلوبیت‌گرا است. اخلاق مراقبت بر اهمیت مسئولیت‌پذیری و ارتباطات تاکید می‌گذارد.

### منبع اصلی:

GOUWS, D. G. 1997. Perspectives Surrounding Accounting Communication. Meditari. 5:61-82

غلام‌حسن تقی‌ناج: حسابدار خبره، دکتری حسابداری، دانشیار عضو هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه امام حسین، و حسابدار رسمی