

Research Article

## Moderation and Development of Structuration Theory in Accounting Research with a Social-Ethical Approach<sup>1</sup>

Iman Zaremahani<sup>1</sup>, Ali Torkzadeh Mahani<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran  
(Corresponding author). iman.accounting@pnu.ac.ir

<sup>2</sup> Instructor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. Ali.torkzadeh@pnu.ac.ir

### Abstract

Based on a philosophical and scientific approach and using a historical cognition method, the present study deals with criticisms of Giddens' theory of structuration and its development in accounting research. The criticisms to this theory include: 1. The theory of structuration has not taken the agency of accountancy seriously enough such that it just relies on approaches in which accounting data are related to human subjects. 2. The supervision capability of the accounting system as a structure is limited in this theory, whereas the accountability of accountancy can be justified by this potential. 3. The structuration theory somehow ignores ethics in accounting.

**Keywords:** Giddens' Structuration Theory, Accountancy, Activism, Accounting Research.

## تعدیل و تکامل نظریه ساخت‌یابی در تحقیقات حسابداری با رویکرد اجتماعی- اخلاقی<sup>۱</sup>

ایمان زارع<sup>۱</sup>، علی ترک‌زاده ماهانی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول). iman.accounting@pnu.ac.ir

<sup>۲</sup> مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. Ali.torkzadeh@pnu.ac.ir

### چکیده

نظریه ساخت‌یابی آنتونی گیدنز با نگاهی نو به مفاهیم ساختار و عاملیت و ارائه تعاریف جدید از آن‌ها، تحولات اجتماعی را به صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این رهگذر توانایی خود را در جهت تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است. علی‌رغم مفید بودن نظریه ساخت‌یابی آنتونی گیدنز در تحقیقات حسابداری، انتقاداتی نیز بر آن وارد است. پژوهش حاضر بر اساس رویکرد فلسفی و علمی و بر پایه روش شناخت تاریخی به بررسی انتقادات وارد به تئوری ساخت‌یابی گیدنز و تکامل این تئوری در تحقیقات حسابداری می‌پردازد. انتقادات وارده عبارتند از: ۱. نظریه ساخت‌یابی، عاملیت حسابداری را به قدر کافی جدی نگرفته است؛ تا حدی که فقط به رویکردهایی که در آن‌ها اطلاعات حسابداری به موضوعات انسانی مرتبط می‌شوند، تکیه دارد. ۲. قابلیت نظارتی سیستم حسابداری به‌عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است، در صورتی که با استفاده از این توان بالقوه می‌توان مسئولیت پاسخ‌گویی حسابداری را توجیه نمود. ۳. نظریه ساخت‌یابی تا حدی اخلاق را در حسابداری، نادیده می‌گیرد.

**کلیدواژه‌ها:** تئوری ساخت‌یابی گیدنز، حسابداری، کنش‌گری، تحقیقات حسابداری.

## ۱. مقدمه

اصطلاح ساخت‌یابی در سال ۱۹۷۳ در بحث فرآیندهای شکل‌گیری طبقه رواج یافت و آن را به روند پویایی ارتباط می‌دهد که باعث ایجاد ساختار می‌شود. گیدنز معتقد است در تبیین ساختارها باید نقش کنشگران و عوامل فاعلی را مدنظر قرار دهیم و نظریه اجتماعی به این نقطه رسیده است که باید اندیشه فاعل بودن انسان‌ها را بپذیرد و در بررسی ساختارها به جایگاه انسان‌ها و کنش آن‌ها شأن و جایگاهی قائل شود. به نظر گیدنز، تأکید صرف بر ساختارها باعث چشم‌اندازی شیء‌گونه به انسان‌ها می‌شود. بنابراین عینیت ساختارها و فاعل بودن انسان‌ها از عناصر بنیادی ساخت‌یابی در نظریه گیدنز است (پارکر، ۱۳۸۶).

از نظر گیدنز، مهم‌ترین کلید برای فهم دگرگونی‌های علوم اجتماعی، پرداختن به کنش انسانی و ساخت اجتماعی است و در هر پژوهشی در حوزه علوم اجتماعی باید به‌نوعی به‌دنبال بیان رابطه بین عاملیت و ساختار بود، اما کلاسیک‌های جامعه‌شناسی بر یکی از این دو (کنش - ساختار) تأکید داشته‌اند و یکی را عامل تعیین‌کننده دانسته‌اند، در حالی که نظریه ساخت‌یابی<sup>۱</sup> ترکیبی از این دو زمینه است (گیدنز<sup>۲</sup>، ۱۳۸۴).

براساس پژوهش‌های گذشته در رابطه با اهمیت حسابداری در مفاهیم سازمانی و اجتماعی، مبنای بررسی پژوهش حاضر نقد و تکامل تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز با استفاده از رویکرد اسلامی است. گیدنز مفید بودن ساخت‌یابی را تا اندازه‌ای به‌خاطر ترکیبی که از سوی بنیان‌گذاران جامعه‌شناسی -مارکس، وبر و دورخیم- برای دانشجویان مدیریت و حسابداری پیشنهاد داده و سنت‌های مهم تفسیری و کارکردی که از کار آن‌ها نشأت گرفته‌اند را اثبات کرده است. در مفهوم مطالعات صورت‌گرفته، تئوری ساخت‌یابی به‌عنوان یک روش مفید بالقوه برای تفکر درباره نقش حسابداری در ساختار هر دو روابط فردی و اداری، مورد بررسی قرار می‌گیرد. از منظر نظریه ساخت‌یابی می‌توان حسابداری را به‌عنوان ساختار اصلی «اظهارنظر» دانست که براساس مجموعه‌ای از مفاهیم آماده اما بسیار خاص ترسیم شده است که به رویدادهای سازمانی معنا می‌بخشد. به نظر می‌رسد مشروعیت آن به توانایی اش در تبدیل و تفسیر انواع زبان‌های کارکردی و فعالیت‌های مربوطه (مانند فروش، بازاریابی، تولید) با فراهم ساختن هنجارها یا استانداردهای مجاز برای ارزیابی عملکرد یا سرمایه‌گذاری‌ها باشد. درنهایت، حسابداری می‌تواند به‌عنوان جنبه‌ای از ساختارهای سلطه در نظر

گرفته شود که منافع آتی را معرفی کرده، انجام داده و تحمیل می‌کند و آن‌ها را نمایان می‌سازد (روبرتز<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰).

از سوی دیگر، با توجه به پیوند گسست‌ناپذیر اخلاق و علوم اجتماعی از یک سو و غایت علم حسابداری که جنبه ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی آن در سال‌های اخیر برجسته‌تر شده است، لزوم ملاحظه‌ای اخلاق در روش‌شناسی حسابداری را انکارناپذیر می‌کند. حسابداری به‌مثابه یک علم کاربردی، نیاز مبرم به نظریه‌های ارزشی دارد. نظریه‌هایی که بر پایه رویکرد اخلاقی تدوین شده باشند (غلامی‌جمکرانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲).

بنابر ضرورت توسعه تئوری‌های حسابداری با تأکید بر ارزش‌های اخلاقی، بررسی انتقادات وارده بر تئوری ساخت‌یابی بر پایه رویکرد اخلاقی با توجه به هنجارهای اجتماعی، ضروری است. علی‌رغم توسعه پژوهش‌ها در زمینه تئوری ساخت‌یابی در حسابداری توسط پژوهشگران، مطالعه‌ای در ارتباط با انتقادات وارد بر تئوری ساخت‌یابی صورت نگرفته است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر این است که نخست تئوری ساخت‌یابی را به دانشجویان و استادان رشته حسابداری معرفی کند و با توجه به مفید بودن بالقوه نظریه ساخت‌یابی آنتونی گیدنز با هدف درک حسابداری با محتوای سازمانی، محدودیت‌ها و انتقادات وارد بر تئوری ساخت‌یابی را در سه بخش مورد بررسی قرار دهد. هدف سوم پژوهش نیز پاسخ به انتقادات و تکامل تئوری ساخت‌یابی با استفاده از رویکرد اجتماعی- اخلاقی است. بر این اساس، پژوهش حاضر، پژوهشی نظری مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی است و بر پایه روش شناخت تاریخی به موضوع تئوری ساخت‌یابی در پژوهش‌های حسابداری و محدودیت‌های آن می‌پردازد.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند موجب بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با حسابداری و محدودیت‌های سازمانی آن به‌عنوان یکی از رسالت‌های عمده حسابداری شود، در نهایت نتایج پژوهش می‌تواند با تکامل تئوری ساخت‌یابی با استفاده از رویکرد حاضر ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های نو در حوزه حسابداری، پیشنهاد کند.

## ۲. مبانی نظری تئوری ساخت‌یابی

### ۲-۱. عاملیت

گیدنز با تأکیدش بر عاملیت، به عوامل انسانی قدرت بزرگی می‌بخشد. به‌عبارت‌دیگر، عوامل

موردنظر گیدنز این توانایی را دارند که بر جهان اجتماعی‌شان تأثیرگذارند (کوکر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). از نظر گیدنز، هر کنش‌گری عامل نیست مگر آن‌که قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی را داشته باشد. قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی مهم‌ترین معیار تشخیص عاملیت از نظر گیدنز است، از نظر او عامل بدون قدرت معنایی ندارد و کنش‌گری که قدرت تأثیرگذاری‌اش را از دست داده باشد، دیگر یک عامل به‌شمار نمی‌آید (کونراد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

وی قضیه عاملیت را از تیت‌ها جدا می‌کند و می‌گوید هرچند برای وقوع هر رخداد اجتماعی نیاز به وجود عوامل انسانی است ولی واقعیت این است که همیشه کنش کنشگران همان چیزی از آب در نمی‌آید که کنشگر نیت کرده است. چه بسا کنش‌های نیت‌کرده، نتایج ناخواسته و نیت‌نکرده‌ای را به دنبال داشته باشند. بنابراین، باید به آنچه کنشگر در عمل انجام می‌دهد توجه کنیم (ریترز، ۱۳۷۷، ص ۲۴۵).

گیدنز از عبارت «عاملیت انسانی» برای اشاره به فعالیت‌های بازیگران اجتماعی استفاده می‌کند. این عاملیت انسانی را به‌عنوان یک عامل هوشیار می‌بیند. با این معنا، او می‌گوید که آن‌ها چیزهای زیادی درباره شرایط و عواقب کار خود می‌دانند. گیدنز (۱۹۸۴) اظهار می‌دارد که «مهارت عامل انسانی به شکلی متفاوت از برنامه‌های کدگذاری‌شده در نظام‌های طبیعی منعکس می‌شود». این بیانگر آن است که فعالیت‌های بازیگران اجتماعی می‌تواند باعث تغییر نظام‌های اجتماعی شود، اما نه به‌صورت قابل برنامه‌ریزی. توانایی بازیگران اجتماعی در تأثیرگذاری بر تغییر آگاهانه در یک جهت خاص با ساختار محدود دانش متعلق به بازیگران اجتماعی بیان می‌شود، یا چنان‌که گیدنز می‌گوید: «این هوشیاری موجود در دستورات تکراری اقدامات اجتماعی، از یک طرف محدود به ناآگاهی است و از طرف دیگر، محدود به عواقب ناخواسته عمل است» (گیدنز، ۱۹۸۴).

براساس گفته گیدنز (۱۹۷۶)، دانش در سه سطح وجود دارد. سطح اول، سطح ناآگاهی است که بانگیزه‌های و رای عمل انسان ارتباط دارد. سطح دوم، آگاهی عملی است که ذخایر ضمنی از دانش است که بازیگران در تشکیل فعالیت‌های اجتماعی ترسیم می‌کنند. سطح سوم، آگاهی استدلالی است که شامل دانشی است که بازیگران می‌توانند در سطح گفتمان بیان کنند (گیدنز، ۱۹۸۴). آگاهی استدلالی در منطق عمل وجود دارد که مستلزم دادن بیان شفاهی به استدلال برای انجام عمل می‌باشد. به عبارت دیگر از نظر گیدنز، آگاهی استدلالی هر چیزی است که کنش‌گران درک می‌کنند،

می‌دانند و می‌توانند آن را بر زبان بیاورند. بنابراین، این نوع از آگاهی به جنبه‌های نیت و اراده انسانی معطوف است. با وجود این، این آگاهی عملی است که در کنترل انعکاسی عمل نقش دارد، چنان‌که بازیگران اغلب با استفاده از ذخایر ضمنی دانش که به‌طور مستقیم در دسترس عاملان فردی قرار ندارد، به تعامل اجتماعی پاسخ می‌گویند (گیدنز، ۱۹۸۴). این امر به‌واسطه آن است که توقف، انعکاس و انتخاب آگاهانه درباره رفتار خود برای هر رویداد جاری در جریان عمل اجتماعی و تعامل، برای عاملان مهم است (مکینتاش و اسکاپنز، ۱۹۹۰). آنچه این مطلب بیان می‌دارد این است که روش‌های پاسخگویی مختلف مورد استفاده توسط سازمان‌ها تحت تأثیر ذخیره ضمنی دانشی است که بازیگران اجتماعی در شکل‌دهی عملیات پاسخ‌گویی خود ایجاد می‌کنند. این سطح آگاهی عملی است؛ اما عملیات، تحت تأثیر سطح ناآگاهی مربوط به انگیزش و رای آن اقدامات و عواقب ناخواسته آن اقدامات نیز می‌باشد. این انگیزش ممکن است از نظر یک مشاهده‌کننده یا حتی بازیگران، مشهود نباشد. این تعامل با این «ناآگاهی» است که تکامل را می‌سازد و نظام‌های اجتماعی یا مجتمع ساختاری را شکل می‌دهد و غیرقابل برنامه‌ریزی است و قدری خارج از کنترل مستقیم بازیگران اجتماعی است (کوکر، ۲۰۱۲).

نقش عاملیت در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و... غیرقابل انکار است. به‌عنوان مثال با توجه به اینکه آمریکا نقش عمده‌ای در توسعه بازارهای سرمایه جهانی دارد، کمیته قانون‌گذاری آمریکا به این نتیجه رسیده‌اند که تسلط آمریکا بر بازارهای سرمایه جهانی از بین خواهد رفت مگر اینکه چشم‌اندازها و ساختارهای قانونی و اقتصادی خود را کارآمدتر سازند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶، ص ۲۱). این امر محقق نمی‌شود مگر با اقدام آگاهانه عوامل انسانی که نشان‌دهنده نقش عوامل هوشیار و مدرن بر ساختارها در بازارهای سرمایه و جهانی است.

## ۲-۲. ساختار

گیدنز می‌گوید وجود قواعد و منابع است که ساختار را امکان‌پذیر می‌سازد. خود ساختارها در زمان و مکان وجود ندارند. این پدیده‌های اجتماعی اند که قابلیت ساختارمند شدن دارند. به نظر وی، «ساختار تنها از طریق و در راستای فعالیت‌های عوامل بشری وجود دارد». از دیدگاه گیدنز، ساختارها مستقل و خارج از عوامل انسانی در زمان و مکان وجود ندارد و این انسان‌ها هستند که ضمن فعالیت‌های برقراری روابط اجتماعی در راستای زمان و مکان الگوهای خاصی را بر اثر تداوم و تکرار

در صحنه اجتماعی تثبیت و تنظیم می‌کنند و سپس این الگوهای تغییرپذیر را به‌عنوان ساختار به نسل‌های بعدی انتقال می‌دهند.

گیدنز کارش را با تمییز قائل شدن میان نظریه‌های کلانی چون کارکردگرایی ساختاری و ساختارگرایی و نظریه‌های خردی چون نظریه کنش متقابل نمادین و پدیدشناسی آغاز می‌کند. او نظریه ساخت‌یابی را با هر دو نوع نظریه یادشده مغایر می‌داند. در این نظریه، ساختار به‌عنوان خواص ساختاردهنده‌ای تعریف شده است که اجازه می‌دهد شیرازه زمان و مکان در نظام‌های اجتماعی عمل کند (گیدنز، ۱۳۸۴).

مفهوم ساختار، یک مفهوم بنیادین در تئوری ساخت‌یابی است. گیدنز (۱۹۸۴) از آن در دو معنا استفاده کرد:

در معنای اول، او از ساختار برای اشاره به «قوانین و منابع موجود در ساخت تشکیلاتی نظام‌های جامعه» استفاده می‌کند (گیدنز، ۱۹۸۴). او قوانین زندگی اجتماعی را به‌عنوان رویه‌های قابل تعمیم وضع شده برای نظم‌دهی به عملیات اجتماعی توصیف می‌کند که بازیگران در هوشیاری عملی خود از آن‌ها آگاه‌اند. براساس گفته گیدنز، این قوانین هستند که نظام‌های اجتماعی را می‌سازند (گیدنز، ۱۹۸۴)؛ بنابراین، قوانین، عملیات و روش‌های مختلف پاسخ‌گویی مورد استفاده توسط سازمان‌ها را می‌توان به‌عنوان بخش تشکیل‌دهنده ساختاری دانست که سیستم پاسخ‌گویی روی آن بنا می‌شود.

در معنای دوم، گیدنز (۱۹۸۴) از ساختار در معنای کلی‌تر برای اشاره به ویژگی‌های تشکیلاتی نظام‌های اجتماعی گسترده در زمان و مکان استفاده می‌کند. در این معنا، ایشان بیان می‌دارد که وقتی عملیات اجتماعی شکل گرفت و این عملیات به‌عنوان هنجارهای زندگی اجتماعی در یک محدوده زمانی وسیع پذیرفته شد، این عملیات، ساختار را تشکیل می‌دهند. تمایز بین ساختار و سیستم خیلی روشن نیست، اما گیدنز (۱۹۸۱) تلاش می‌کند تا آن را روشن کند: «ساختار به قوانین و منابع سازمان‌یافته به‌عنوان خواص نظام‌های اجتماعی اشاره دارد. سیستم به روابط تولیدشده بین بازیگران و مجموعه‌های سازمان‌یافته به‌عنوان عملیات اجتماعی عادی، اشاره دارد».

مکینتاش و اسکاپنز (۱۹۹۰) توضیح می‌دهند که سیستم، ساختار نیست، بلکه سیستم دارای ساختاری است که تنها از طریق مردم در تعامل با یکدیگر تولید و بازتولید می‌شود. برای نمونه سیستم حسابداری دارای ساختاری است که براساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند.

گیدنز سه خاصیت ساختاری دلالت، سلطه و مشروعیت را برشمرده است:

«دلالت» به مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌ها یا مقررات سازمانی اشاره دارد که سیستم بر آن بنا شده

است. این مجموعه‌ها توسط بازیگران اجتماعی که از ذخیره دانش خود برای ارتباط معانی استفاده می‌کنند، ایجاد می‌شود. در اصل دلالت به درک جمعی از قوانین سیستم ایجادشده در هوشیاری عملی بازیگران اشاره دارد. هر راهکار یا پیشنهادی برای تأثیر یا تغییر بر ساختار پاسخگویی، باید توسط تمام بازیگران اصلی و تشکیلاتی به شکل قانون یا آیین‌نامه پذیرفته شود. فرایند این کار را می‌توان با دو خاصیت ساختاری دیگر مشخص شده توسط گیدنز (۱۹۸۴) با عنوان «سلطه» و «مشروعیت» توصیف کرد.

«سلطه» بیانگر توان بعضی از بازیگران (ذی‌نفعان) اجتماعی برای تأثیرگذاری در روند تکامل نظام‌های اجتماعی به دلیل کنترل بر منابع تخصیص‌یافته (که به قابلیت‌های تولیدکننده فرمان برای اشیاء، کالاها، یا مواد اشاره دارد) و منابع قدرت (که به قابلیت‌های تولیدکننده فرمان برای افراد یا بازیگران اشاره دارد) است. گیدنز (۱۹۸۴) آن را به صورت «تأثیر ترغیب‌کننده قدرت در زندگی اجتماعی» توصیف می‌کند. قدرتمندترین ذی‌نفعان (طبق معمول آن‌هایی که دارای قابلیت‌های تخصیصی یا اقتداری هستند) تأثیر بیشتری در روند تکامل نظام‌های اجتماعی دارند.

«مشروعیت» با مجازات عمل ارتباط دارد. مجازات می‌تواند مثبت و در رابطه با پاداش باشد، یا منفی به شکل تنبیه باشد (گیدنز، ۱۹۷۶).

«ساختارهای مشروعیت ساختارهایی هستند که دارای مجموعه ارزش‌های مشترک و ایده‌آل‌هایی درباره مسائل مهم و مسائل جزئی و آنچه باید اتفاق بیفتد و آنچه نباید اتفاق بیفتد می‌باشند. ساختارهای مشروعیت دارای یک جنبه هنجارگونه شامل قوانین و یک جنبه اخلاقی شامل تعهد به پیروی از آن قوانین می‌باشند» (مکینتاش و اسکاپنز، ۱۹۹۰). ساختارهای دلالت با ساختارهای سلطه و مشروعیت ارتباط نزدیک دارند و تنها به صورت تحلیلی قابل تفکیک هستند (گیدنز، ۱۹۹۱).

## ۳-۲. دوگانگی ساختار و عاملیت

بر اساس مفهوم دوگانگی ساخت، خواص ساختاری نظام‌های اجتماعی، هم وسیله و هم نتیجه اعمالی است که نظام‌های یادشده را تشکیل می‌دهند (گیدنز، ۱۳۸۶). جان کلام نظریه ساختاری در مفاهیم ساختار، نظام و دوگانگی ساختار نهفته است. در این نظریه، ساختار به‌عنوان خواص ساختاردهنده‌ای [قواعد و منابع] تعریف شده است، خواصی که این امکان را برای عملکردهایی تقریباً همانند عملکردهای اجتماعی فراهم می‌سازد تا در پهنه‌های متفاوت زمانی و مکانی وجود داشته باشند و این خواص عملکردهای یادشده را صورت منظمی می‌بخشد». از این جهت می‌توان گفت که نظام‌های اجتماعی ساختار ندارند، بلکه خواص ساختاری را به نمایش می‌گذارند. در واقع، ساختار در نظام اجتماعی به صورت عملکردهای بازایجادشده کنشگران در بستر زمان و مکان و نیز



در خاطراتی که جهت رفتار آگاهانه انسانی را مشخص می‌سازند، متجلی می‌شود. گیدنز ساختار (به معنای قواعد و منابع) را هم به سطح کلان (نظام‌های اجتماعی) و هم به سطح خرد (در اینجا، خاطره) پیوند می‌زند و این تلفیق را بسیار تعیین‌کننده می‌انگارد: یکی از مهم‌ترین قضایای نظریه ساخت‌یابی این است که قواعد و منابعی که در جریان تولید و بازتولید کنش اجتماعی ساخته و پرداخته می‌شوند، در ضمن وسایل بازتولید نظام نیز به‌شمار می‌روند. بنابر نظریه گیدنز ساختار در بیرون از کنش‌گر جای ندارد، بلکه در خاطرات و نیز در اعمال اجتماعی وجود دارد. وی با دوری گزیدن میان نوعی برداشت دورکیمی از ساختار به‌عنوان یک عامل الزام‌آور، این نکته اساسی را مطرح می‌کند که ساختار همیشه هم وادارنده و هم تواناکننده است (روبرتر، ۲۰۱۴).

گیدنز با استفاده از اصطلاح زمان-مکان مدلهایی از حرکات روزمره مردم در چارچوب زمان و مکان درست می‌کند و آن‌ها را در راستای ملاحظات جامعه‌شناختی تعدیل می‌کند، زمان و مکان در نظریه گیدنز متغیرهای تعیین‌کننده‌ای هستند. هر دو این متغیرها بستگی به حضور آدم‌های دیگر در زمان و مکان دارند و شرط اساسی کنش متقابل رودررو این است که به‌گونه‌ای دیگران در همان زمان و مکانی که کنشگر وجود دارد حضور داشته باشند. رابطه بین عاملیت و ساختار در حوزه جامعه‌شناسی از زمان‌های دور، یکی از مسائل اساسی حاکم بر نظریات روش‌شناسی و اپیستمولوژی و انتولوژی است. از نظر گیدنز به‌هیچ‌وجه نمی‌توان گفت که ساختار، کنش را تعیین می‌کند یا برعکس.

در این راستا او می‌گوید مفهوم ساخت به‌خودی‌خود کاربردی برای جامعه‌شناسی ندارد. شناخت ما از تأثیرات جهان اجتماعی در تکامل و کنش‌های روزمره انسان‌ها نهفته است. مردم بدون تفکر آگاهانه کارشان را انجام می‌دهند. جهان اجتماعی مثل قواعد زبان است که مردم قواعد دستور زبان را برای تعامل به‌کار می‌برند، ولی نیازی به جزئیات آن ندارند و در ضمن صحبت، ناخواسته قواعد زبان را بازتولید می‌کنند (گیدنز، ۱۳۸۶).

نظریه ساخت‌یابی، رساترین کوشش در زمینه تلفیق مسائل خرد و کلان است. به قول گیدنز نمی‌توان ادعا کرد که ساختار، کنش را تعیین می‌کند یا برعکس. هرچند نظریه او تلفیقی است، ولی تأثیر مارکس در او نیرومند است. نظریه ساخت‌یابی درحقیقت بسط بیان تلفیقی مارکس است که می‌گوید: انسان‌ها تاریخ خودشان را می‌سازند، ولی نه آن‌چنان‌که خودشان دوست دارند. آن‌ها تاریخ را تحت شرایط دلخواه‌شان نمی‌سازند، بلکه تحت شرایطی که مستقیم در برابرشان وجود داشته و از گذشته به آن‌ها منتقل شده، این کار را انجام می‌دهند. انسان‌ها در عین اینکه خالق شرایط هستند، به‌نحوی تحت شرایطی هم واقع شده‌اند. بنابراین، تمایز میان خرد و کلان جایز نیست (ریتزر، ۱۳۷۷).

به نظر گیدنز ساختارها و عوامل انسانی پدیده‌های جدا از هم نیستند. از یک طرف ساختارها، زمینه عملکرد اجتماعی کنش‌گران را تعیین می‌کنند و از طرف دیگر عوامل انسانی با کنش‌های خود شرایط بازتولید ساختارها را فراهم می‌کنند. در اینجا هم به جنبه الزام‌آور ساختارها و هم به جنبه خلاقیت کنش‌گران توجه دارد (ریتزر، ۱۳۷۷).

اهمیت نظریه ساخت‌یابی گیدنز این است که به نتیجه‌های بدبینانه‌ای که ناظر به ناتوانی انسان در دگرگونی زندگی مدرن است منتهی نمی‌شود و کنشگران در آن بی‌قدرت نیستند (گیدنز، ۱۳۸۴). تفاوت نظریه ساخت‌یابی با ساختارگرایی این است که در ساختارگرایی، کنشگر فردی یا عوامل انسانی درون ساختار در شکل‌گیری ساختار چندان نقشی ندارند و اغلب تحت تأثیر ناخودآگاه ساختارها به الزامها و تکالیف ساختاری‌شان عمل می‌کنند، حال آنکه در نظریه ساخت‌یابی گیدنز، عوامل انسانی هرچند در چارچوب ساختارها و تاندازه‌ای تحت الزام قواعد ساختاری عمل می‌کنند، اما در تغییر، تکمیل و حتی ساخت ساختارهای نو می‌توانند نقش داشته باشند (پارکر، ۱۳۸۶).

درواقع، براساس این نظریه، میان ساختارها و عوامل انسانی رابطه متقابل و دیالکتیکی برقرار است. به اعتقاد گیدنز ساختار و عاملیت در عملکرد جاری اجتماعی هیچ‌گونه جدایی از هم ندارند و این دو درواقع دو بعد جدائی‌ناپذیر واقعیت اجتماعی را تشکیل می‌دهند و دوروی سکه این واقعیت به‌شمار می‌آیند. (دوگانگی ساختار و عاملیت) (جک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

در پژوهش حاضر، تئوری ساخت‌یابی به‌عنوان یک روش مفید بالقوه برای تفکر درباره نقشی که حسابداری در ساختار هر دو روابط فردی و اداری ظاهر می‌کند، مورد بررسی قرار می‌گیرد. از منظر نظریه ساخت‌یابی می‌توان حسابداری را به‌عنوان ساختار اصلی «اظهارنظر» دانست که براساس مجموعه‌ای از مفاهیم آماده، اما بسیار خاص ترسیم شده است که به رویدادهای سازمانی معنا می‌بخشد. به نظر می‌رسد مشروعیت آن به توانایی‌اش در تبدیل و تفسیر انواع زبان‌های کارکردی و فعالیت‌های مربوطه (مانند فروش، بازاریابی، تولید) با فراهم ساختن هنجارها یا استانداردهای مجاز برای ارزیابی عملکرد یا سرمایه‌گذاری‌ها باشد. در نهایت، حسابداری می‌تواند به‌عنوان جنبه‌ای از ساختارهای سلطه در نظر گرفته شود که منافع آتی را معرفی کرده، انجام داده و تحمیل می‌کند و آن‌ها را نمایان می‌سازد (انگلاند، گردین و برانز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

این سه جنبه از ساختارهای حسابداری (دلالیت، مشروعیت و سلطه) باید در مفهوم گیدنز از

1. Jack
2. Englund, Gerdin & Burns

«دوگانگی ساختار» درک شود که او به دنبال در نظر گرفتن تأثیر ساختارها بر رفتار است ضمن این‌که نقش مرکزی عاملیت انسان در تولید و بازتولید زندگی سازمانی و اجتماعی را نیز در نظر می‌گیرد. گیدنز با تعبیری مثل «کنشگر عامی را رها کن» یا گفته‌هایی مثل «جامعه بر پشت مردم سوار است» مخالف است (باسمن<sup>۱</sup>، ۱۹۹۳). بر این اساس، او منتقد تعبیر کارکردی یا مدیریتی می‌باشد و نیازهای سازمان‌ها یا جامعه را بررسی می‌کند تا توضیح دهد چرا کارها این‌طوری هستند؛ چنین تعبیری با افراد فقط به‌عنوان عروسک‌های پیشرفته رفتار می‌کنند که منافع گروه‌های خاص را ورای ضرورت‌های کارکردی جهانی پنهان می‌کنند. گیدنز به‌طور مشابه منتقد شیوه‌های ساختارگرایان تندرو است که می‌گویند عاملیت انسانی به‌کلی با نیروهای بزرگ تاریخی تعیین می‌شود. با پیروی از گفته او درباره «دوگانگی ساختار» می‌توانیم بگوئیم که واقعیت‌های سازمانی که در شرکت‌های موردی خود مشاهده می‌کنیم تنها از طریق تعاملات روزانه افراد تولید و بازتولید می‌شوند. حسابداری می‌تواند نقش مهمی در الگوسازی زندگی سازمانی ایفا کند زیرا افراد به ساختارهای مجازی آن اهمیت می‌دهند، مشروعیت می‌دهند و ارزش قائل می‌شوند تا آنچه باید در روابط آن‌ها اتفاق بیفتد را منعکس کند. باوجوداین، این ساختارهای مجازی حسابداری فقط از این طریق تولید و بازتولید می‌شوند که انگار «بذر تغییر در هر کنشی وجود دارد». در پژوهش‌های اخیر عاملیت انسان در توصیف تولید و بازتولید زندگی سازمانی، به‌طور مناسبی در نظر گرفته شده است که باید آن را در مقاله «سیستم‌های حسابداری و سیستم‌های پاسخ‌گویی» جستجو کرد (روبرتز و اسکاپنز، ۱۹۹۳). ما می‌خواهیم تصویر حسابداری را به‌عنوان یک شاهد بی‌طرف و معصوم واقعیت سازمانی در هم بشکنیم؛ حسابداری به‌خودی‌خود در سازمان‌ها اثری ندارد، بلکه تنها از طریق قرار گرفتن در تعامل است که مؤثر واقع می‌شود تا نشان دهد چه چیزی و چگونه دیده می‌شود تا هنجارهای عملکرد مشخص شده برای خود و دیگران را اعلام کند و تا منافع مختلف را شکل داده و ارائه دهد. از نظر ما، حسابداری با فراهم ساختن شرایط، استانداردها و ابزارهایی برای پاسخ‌گویی بین فردی و بین گروهی (ارائه و درخواست دلیل برای هر عمل) برای زندگی سازمانی، به یک ضرورت تبدی شده است (مکینتاش<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵).

### ۳. پیشینه پژوهش

زارع و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که الگوی اسلامی با تمرکز بر عاملیت در تئوری ساخت‌یابی و تأکید بر ارزش‌های اخلاقی در تشکیل نظام‌های اجتماعی، زبان

1. Bauman
2. Macintosh

پاسخگویی در نظام حسابداری را به تکامل و پویایی می‌رساند.

خواجوی، سرمدی‌نیا و پورگودرزی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با ارائه چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی است به این نتیجه رسیدند که مبنا قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی شود.

زارع و غلامی‌جمکرانی (۱۳۹۸)، در پژوهشی ضمن بررسی تئوری ساخت‌یابی گیدنز در حسابداری، تئوری ساخت‌یابی را برای تفسیر نحوه تعامل بین ذی‌نفعان بر مبنای عوامل مؤثر به عملیات پاسخ‌گویی سازمانی، در برابر تصویر تأثیر نسبی و ارزش‌های آن‌ها و تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی معرفی می‌کنند.

تابارس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با بررسی جایگاه تئوری ساخت‌یابی در توسعه پایدار شرکت‌ها، لزوم تکامل تئوری ساخت‌یابی را گوشزد می‌کنند، که ضرورت بررسی انتقادات و محدودیت‌های تئوری ساخت‌یابی و رویکرد اصلاحی بر آن‌ها می‌تواند راهگشای این امر باشد.

انگلاند و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهشی چگونگی استفاده از تئوری ساخت‌یابی برای تجزیه و تحلیل، تأثیر متقابل استراتژی و حسابداری در روال روزمره سازمان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که استراتژی سازمان با حسابداری را نباید دو اقدام جداگانه در نظر گرفت بلکه به‌عنوان دو جنبه از یک عمل هستند که در طول زمان تشکیل شده و در یک حالت بازگشتی و متقابل یکدیگر را تقویت می‌کنند.

کاباندا و براون<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهشی با استفاده از نظریه ساخت‌یابی و دنبال کردن یک موضع تفسیرگرایانه، نشان می‌دهند که تحولات و اقدامات عمده ساختاری، موفقیت سازمان را در پی دارد.

انگلاند و گردین<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده در این زمینه نشان دادند که نه تنها تئوری ساخت‌یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های ذاتی و کاربردی سیستم‌های حسابداری مشخص‌کننده جریان پژوهش‌های اصلی مفید است، بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد. آن‌ها همچنین به پتانسیل‌های کمابیش ناشناخته در مقالات حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت‌یابی برای شناسایی فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آینده اشاره دارند.

1. Tabares & et al.
2. Englund & et al.
3. Kabanda & Brown
4. Englund & Gerdin

کونارد<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت‌یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به‌منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تأکید کردند.

انگلاند و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، در پژوهشی گذشته، حال و آینده مقالات حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت‌یابی را با تمرکز اصلی بر روی سهم عمده و محدودیت‌های این مقالات در رابطه با دیگر جریان‌های تفسیری و انتقادی پژوهش‌های حسابداری مورد بررسی قرار دادند. انگلاند و گردین<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) و گورد<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان دادند که چگونه از مفاهیم واسطه‌ای (بین ساختار و سازمان) در مقالات حسابداری استفاده شده است. همچنین بحث انتقادی در مورد اینکه چگونه تئوری ساخت‌یابی به‌صورت کلی، یا به‌صورت خاص، در پژوهش‌های حسابداری به‌کار رفته‌اند را بررسی کردند.

#### ۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر براساس رویکرد فلسفی و علمی و بر پایه روش شناخت تاریخی به موضوع انتقادات وارد بر تئوری ساخت‌یابی در پژوهش‌های حسابداری و محدودیت‌های آن برای اولین بار در ایران می‌پردازد. درحقیقت براساس این رویکرد پژوهشگر قصد دارد با بررسی محدودیت‌های تئوری یادشده با رویکرد اجتماعی-اخلاقی به تعدیل و تکامل تئوری ساخت‌یابی در تحقیقات حسابداری بپردازد. برای جمع‌آوری منابع مورد نیاز، اسناد و مدارک آرشیوی که نتیجه پژوهش‌های تجربی است، بررسی شد و مبانی نظری به روش کتابخانه‌ای شناسایی و مورد استفاده قرار گرفت.

#### ۵. محدودیت‌ها و انتقادات وارده بر نظریه ساخت‌یابی

در این بخش بررسی مقالات دیگر پژوهشگران حسابداری که تئوری ساخت‌یابی را برای پژوهش‌های حسابداری مفید یافته‌اند، ضرورت دارد، اما در این مقاله، به‌جای بازتاب کامل کاری که پژوهشگران قبلی ارائه دادند، محدودیت‌های تئوری ساخت‌یابی با استفاده از پژوهش‌هایی که پیش‌تر انجام شده برای توسعه تئوری در درک حسابداری بررسی می‌شود.

از این منظر ۲۵ ساله، یک نقد محتمل این است که به حد کافی از کار گیدنز در کشف اهمیت

1. Conrad
2. Englund & et al.
3. Englund & Gerdin
4. Gurd

حسابداری به عنوان فناوری ارائه مطالب استفاده نشده است. این مسئله بیشتر در تحلیل او از سلطه و تمایز او بین منابع تخصیصی و موثق نمود پیدا می کند (گیدنز، ۱۹۸۱). صور اصلی منابع تخصیصی مشخص شده توسط گیدنز عبارت‌اند از منابع مادی محیط، ابزار تولید کالا و کالاهای تولیدشده. بلافاصله مشهود است که حسابداری در محقق ساختن چنین تبدیلاتی نقش مهمی ایفا می کند. حسابداری ابزارهایی برای ایجاد این تبدیلات برای مدیران مهیا می کند، به طوری که ورای شرکت‌های کوچک، چنین تبدیلاتی بدون استفاده از اطلاعات حسابداری به عنوان یک وسیله تخصیصی، غیرممکن خواهد بود. به طور مشابه، گیدنز سازمان، زمان و مکان اجتماعی را همراه با بازتولید بدن انسان و سازمان‌دهی فرصت زندگی بشر به عنوان مهم‌ترین منابع موثق، برمی شمارد. دست کم در اولین و آخرین این فرصت‌ها، حسابداری دوباره اهمیت پیدا می کند. در عمل سازمان، فضا و زمان تولید را فراهم کرده و وضعیت و نعمات زندگی بشر را طبقه‌بندی می کند تا فرصت زندگی اش را ساماندهی کند (موریتسن و هانسن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). با این دیدگاه می توان نتیجه گرفت که شاید مقاله ۱۹۸۵ روبرتز و اسکاپنس بسیار موضعی و بیش از حد سازمانی و راهبردی بوده و بدین ترتیب، اهمیت حسابداری را در تولید و بازتولید سازمان‌ها و جامعه کم‌تر از واقع نشان داده است؛ بنابراین، در ادامه سه حوزه‌ای که از دیدگاه این پژوهش، محدودیت‌های نظریه ساخت‌یابی می باشند، مورد بررسی قرار خواهد گرفت و برای این امر به بررسی کار دیگران نیز پرداخته می شود:

- ۱) نظریه ساخت‌یابی، عاملیت حسابداری را به قدر کافی جدی نگرفته است؛ تاحدی که فقط به رویکردهایی که در آن‌ها اطلاعات حسابداری به موضوعات انسانی مرتبط می شوند تکیه دارد،
- ۲) قابلیت نظارتی سیستم حسابداری به عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است،
- ۳) نظریه گیدنز با توجه به نیت مندی عاملیت تاحدی اخلاق را در حسابداری، نادیده می گیرد.

### ۵-۱. بررسی محدودیت اول: عاملیت حسابداری

از نظر گیدنز هر کنش‌گر عامل نیست، مگر آنکه قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی را داشته باشد. قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی مهم‌ترین معیار تشخیص عاملیت از سوی گیدنز است. از نظر او عامل بدون قدرت، معنایی ندارد و کنشگری که قدرت تأثیرگذاری اش را از دست داده باشد دیگر یک عامل به شمار نمی آید.

گیدنز می گوید وجود قواعد و منابع است که ساختار را امکان‌پذیر می سازد. خود ساختارها در

زمان و مکان وجود ندارند. این پدیده‌های اجتماعی‌اند که قابلیت ساختارمند شدن دارند. به نظر وی، «ساختار تنها از طریق و در راستای فعالیت‌های عوامل بشری وجود دارد» (گیدنز، ۱۳۸۴).

به نظر او، ساختارها مستقل و خارج از عوامل انسانی در زمان و مکان وجود ندارند و این انسان‌ها هستند که ضمن فعالیت‌های برقراری روابط اجتماعی در راستای زمان و مکان، الگوهای خاصی را بر اثر تداوم و تکرار در صحنه اجتماعی تثبیت و تنظیم می‌کنند و سپس این الگوهای تغییرپذیر را به‌عنوان ساختار به نسل‌های بعدی انتقال می‌دهند.

گیدنز این واقعیت را انکار نمی‌کند که ساختار می‌تواند کنش را تحت الزام قرار دهد اما چنین احساس می‌کند که جامعه‌شناسان درباره اهمیت این الزام غلو کرده‌اند. از این گذشته، آن‌ها بر این واقعیت تأکید نکرده‌اند که ساختار همیشه از یک‌سو الزام‌آور و ازسوی دیگر، توانایی بخش است (گیدنز، ۱۹۹۱).

یکی از جالب‌ترین نتیجه‌گیری‌های ناشی از بررسی کار انگلاند و گردین (۲۰۱۴) این است که شاید پژوهشگران حسابداری از تئوری ساخت‌یابی در چگونگی تصور آن‌ها از حسابداری سوءاستفاده کرده یا آن را بد به‌کار می‌برند. مسئله اصلی در اینجا نگرانی از چیزی است که گیدنز آن را «ابعاد تعامل»، ارتباط‌ها یا مکانیسم‌های ارتباطی نامیده است که به افراد اجازه می‌دهند تا در تعامل همیشه ساختارهای مجازی دلالت، مشروعیت و سلطه را ترسیم کنند. انگلاند و گردین در سال ۲۰۰۸ و انگلاند و همکاران در سال ۲۰۱۱ بحث کردند که به‌عنوان «بعدی از تعامل»، حسابداری باید به‌عنوان هر دوی «طرح‌های تفسیری» (چارچوب‌های دلالت برای ایجاد نتایج) و «هنجارها» (استانداردهایی که توسط آن به قضاوت خود و دیگران می‌پردازد) ادراک شود (انگلاند و گردین، ۲۰۰۸، ۲۰۱۱). گیدنز اعتقاد دارد که نظم اجتماعی (ساختار) به‌وسیله فعالیت‌های روزانه و روایت‌های (زبانی) کنش‌گران- کنشگرانی که دانش کافی و توانمندی کافی برای تولید و بازتولید تعامل را دارند- ایجاد می‌شود، بر این اساس با درک ابعاد تعامل، انگلاند و گردین با پژوهشگران دیگری (برای مثال، کاگلیو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳؛ تولینگتون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶) در مورد اثرات تصنعی حسابداری که باید قدرت عاملیت را به‌جای افراد به کارها بدهد به‌عنوان بعدی از تعامل بحث می‌کردند، به مشکل برخوردند.

مشاهدات انگلاند و گردین هم‌راستا با مقاله روبرتز و اسکاپنز (۱۹۸۵) است. این افراد

حسابداری را به‌عنوان یک طرح تفسیری و مجموعه‌ای از هنجارها در جستجوی شکل دادن به روابطشان با یکدیگر و اثرات قدرتی که از آن ناشی می‌شود، ترسیم می‌کنند. درمورد پژوهش حسابداری اخیر که از «نظریه شبکه کنش‌گر» الهام گرفته شده است، تفکری که می‌خواهیم در اینجا به بررسی آن پردازیم این است که آیا نظریه ساخت‌یابی در این راستا به ما اجازه می‌دهد تا به‌طور کامل وظایف حسابداری را به‌عنوان یک «کنش‌گر» در واقع درک کنیم؟ این واژه‌ای است که توسط نظریه‌پردازان شبکه کنشگر برای توصیف عاملیت غیرانسانی استفاده شده است. به‌رحال باید مشخص شود حسابداری می‌تواند به سهم خود در عاملیت نقش داشته باشد، یا تنها زمانی قدرتمند است که توسط عوامل انسانی که یک مسئله کلیدی برای پژوهش حسابداری است، مورد توجه قرار گیرد (انگلاند و گردین، ۲۰۱۳).

نظریه شبکه کنشگران (ANT)، بر این باور است که جهان مملو از هویت‌های مرکب شامل مؤلفه‌های انسانی و غیرانسانی برای مثال ساختارهای اطلاعاتی است، از این‌رو برای موقعیت‌هایی که تمایز بین این مؤلفه‌ها دشوار است از نظریه شبکه کنشگران استفاده می‌شود. شبکه‌های کنشگران، نظام‌های متحدی هستند که موجودیت آن‌ها مدیون کنشگران و مؤلفه‌های انسانی و غیرانسانی است. این شبکه‌ها به‌طور ذاتی در طول زمان متغیر هستند و به‌طور مداوم به‌واسطه وجود کنشگران درگیر در شبکه دچار تحول و تغییر می‌شوند؛ به‌عبارت دیگر، با تعویض هر کنشگر، شبکه نیز تغییر می‌یابد. این نظریه قادر به تحلیل ابعاد اجتماعی و فنی به‌طور هم‌زمان است. هدف شبکه کنشگران، تبیین جامعه‌ای از کنشگران انسانی و غیرانسانی است که به‌گونه مساوی در شبکه پیوند می‌خورد و برای دستیابی به اهداف خاص، برای مثال کاربرد اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری حسابداران و مدیران، تلاش می‌کند (بنی‌طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

پژوهش‌های حسابداری توسط جاستسن و مورتسن<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) درمورد صورت ساخت‌یابی:

«دوگانگی بین کنشگر و ساختار که به‌خوبی در نظریه ساخت‌یابی نمایان است، بیانگر این است که محاسبات و سیستم‌های حسابداری، خصوصیات بین ساختارهای دلالت، سلطه و مشروعیت هستند و از طریق قدرت ارتباطات و تحریم‌ها، تعامل می‌کنند. سیستم‌های حسابداری به سیستم‌های پاسخ‌گویی نزدیک می‌شوند که فراخوانی ساختارها را تثبیت می‌کنند، سپس از طریق دوگانگی ساختار، به واسطه‌هایی برای تعامل و نتایجی برگرفته از تعامل، تبدیل می‌شوند. سیستم‌های حسابداری مکانیزم‌هایی هستند که زبان، منابع و هنجارهای مربوط به یک سیستم اجتماعی



ساخت یافته را منعکس می‌کنند».

بنابراین، با عدم پذیرش ساخت‌یابی و برگشتن به ANT یا با پذیرفتن این احتمال که حسابداری در صورت هدفمند خود «تسهیلی» برای استفاده از عبارات گیدنز است، به نظر می‌رسد که قادر به درک قدرت حسابداری باشیم. حسابداری در صورت مختلف مادی خود (حساب‌ها یا شیوه ارائه حسابداری، بهای تاریخی، ارزش منصفانه، استانداردهای حسابداری یا سیستم‌های حسابداری) به‌کلی در مقاطع زمانی مختلف توسط انسان ساخته شده است و بدین طریق، انواع فرضیات تفسیری و هنجاری در آن نهفته است و از طریق انواع ساختارهای قدرت منعکس می‌شود؛ اما وقتی این ساختار حسابداری هدفمند شود، انواع مقاومت‌ها در برابر عاملیت انسانی ایجاد می‌شود. ما مجبور نیستیم بپذیریم که حسابداری نشان‌دهنده کنش انسان است، اما شاید بتوانیم به ارزش آن و اینکه چگونه عاملیت انسان را در یک مسیر علی‌رغم خواسته‌های او هدایت می‌کند، توجه بیشتری داشته باشیم (موریتسن و هانسن، ۲۰۰۹). مدت‌ها پیش، ANT با الهام از پژوهش حسابداری آتونی هاپوود<sup>۱</sup> (۱۹۸۷) تفکر مشابهی را بیان کرد: «با قالب‌گیری الگوهای سازمانی، با تعمیم الگوهای مؤثر بر سازمان، با ایجاد الگوهای مختلف تعامل و وابستگی متقابل و با توانمندسازی صورت جدید تفکیک سازمانی، حسابداری می‌تواند به ایفای نقش مثبت در انتقال پیش‌شرط‌های تغییر سازمانی پردازد و بر نتایج آن تأثیر بگذارد، حتی می‌تواند عامل تبدیل خودش باشد».

بنابراین، پژوهش‌های حسابداری باید به روش‌های تجربی که در آن اطلاعات حسابداری، عاملیت انسان را مشروط می‌سازد، توجه بیشتری معطوف کنند. در نهایت این امر ممکن است تصادفی باشد، اما انگلاند و گردین در دفاعشان از تعریف گیدنز از ابعاد تعامل به‌عنوان حافظ عوامل انسانی، سومین بُعد تسهیل را که به کنشگران اجازه می‌دهد تا به ساختارهای واقعی سلطه به‌منظور شکل دادن روابط قدرت توجه کنند، از قلم انداخته‌اند. با این وجود، این امر در رابطه با درک ما از قدرتی است که به‌عنوان مثال، لیتور<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) برای جدی‌تر گرفتن عاملیت اهداف (اهداف حسابداری که سبب انتخاب نوع روش‌های حسابداری می‌باشد و نماد قدرت عاملیت حسابداری می‌شود)، به ما خاطر نشان می‌کند. لیتور می‌گوید که تنها با در نظر گرفتن کامل‌تر عاملیت اهداف است که می‌توانیم هدفی را به‌دنبال تحلیل قدرت بیاوریم، زیرا در اینجا است که می‌توان «ابزارهای عملی» را به‌عنوان میانجی یافت که از طریق آن‌ها سکون، تداوم، ناهمسانی، امتداد و سلطه به وجود

می‌آیند. عاملیت انسان هنوز وجود دارد، اما برای لیتور تعریف آن بدین گونه است که «کنشگران برای کنش با دیگران ساخته می‌شوند»، از جمله کنشگران غیرانسانی. در توسعه نظریه ساخت‌یابی، گیدنز به دنبال اجتناب از خطای جسمیت بخشیدن است که قدرت عاملیت را به چیزی نسبت می‌دهد که توسط انسان تولید شده است. لیتور همچنین اصرار دارد عاملیت چیزهایی را که عاملیت انسان را نمی‌کنند، بلکه فقط ماهیت نامتجانس آن را تبیین می‌کنند، در نظر بگیرد. بدین ترتیب، در حالی که تصویر عمومی از حسابداری این است که آن تنها حامل اطلاعات است (واسطه‌ای برای استفاده از عبارات ANT) لیتور می‌گوید که حتی اگر حسابداری چنین نقشی داشته باشد، باید بینیم چگونه در عاملیت به‌عنوان چیزی که می‌تواند مجاز شمارد، تشویق کند، بیان کند، تأثیر بگذارد، تحویل دهد، ممنوع کند و غیره (عامل قدرت) مشارکت دارد (لیتور، ۲۰۰۵). دست‌کم در ظاهر، می‌توان گفت که علاوه بر دستیابی به یک حضور ذهنی، یا به‌عنوان بخشی از درک این حضور به‌صورت هنجار یا طرح تفسیری، صور هدف حسابداری می‌توانند برای تجسم این موارد و برای هدایت ما به سمت استفاده از روش‌های مختلف مورد توجه قرار گیرند. به عبارت ساده‌تر اهدافی که در حسابداری دنبال می‌شوند سبب انتخاب روش‌های مختلف در حسابداری با توجه به نوع هدف مورد استفاده می‌باشد که در این حالت حسابداری دارای قدرت تأثیرگذاری است که یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های عاملیت محسوب می‌شود. بنابراین حسابداری می‌تواند یک عامل اثرگذار محسوب شود (روبرتز، ۲۰۱۴).

## ۲-۵. بررسی محدودیت دوم: حسابداری به‌عنوان سیستم نظارتی

درحالی‌که ANT یا بازنگری ساخت‌یابی به‌منظور در نظر گرفتن حسابداری به‌عنوان یک کنشگر که در عاملیت انسان مشارکت می‌کند، نسبت به مقالات قبلی، شاید بتواند ما را به درک حسابداری نزدیک‌تر کند، از نظر پژوهشگران هیچ‌کدام از مقالات قبلی عاملیت انسان را به‌کلی پوشش نمی‌دهد. دومین حوزه‌ای که تئوری ساخت‌یابی در پی درک چگونگی حسابداری است، به افرادی برمی‌گردد که در معرض نمایش‌های آن هستند. تقریباً در دورانی که مقاله ساخت‌یابی منتشر شد، بحث «انضباط و تنبیه» فوکو<sup>۱</sup> (۱۹۷۹) و تمرکز آن بر نظارتی که یک روش جالب اما متفاوت در مورد تفکر درباره سیستم‌های حسابداری برای پاسخ‌گویی را پیشنهاد می‌داد، مطرح بود (روبرتز، ۲۰۱۴). فوکو دودمان شکل‌گیری کالبد و ذهن را در چارچوب نظام‌های مراقبتی و انضباطی قدرت مورد مطالعه قرار می‌دهد و مدعی است که در نهادهایی چون مدارس، زندان‌ها، بیمارستان‌ها و کارگاه‌ها تکنیک‌های

انضباطی خاص به‌کار می‌رود و در چارچوب آن‌ها مقررات حاکم بر رفتار و سلوک، اقدامات مراقبتی و شیوه‌های نظارت بر آن‌ها تدوین و به معرض اجرا درمی‌آید. زندگی دانش‌آموزان، سربازان، بیماران و زندانیان در معرض مراقبت و نظارت و تهیه گزارش قرار می‌گیرد و رفتار به‌هنجار، مورد تشویق و رفتار نامطلوب با اقدامات مجازاتی مواجه می‌شود. هدف غایی مراقبت و نظارت و انضباط، به‌هنجار نمودن فرد و از میان بردن بی‌انضباطی‌های اجتماعی و روانی و سرانجام تربیت انسان‌هایی مطیع و سودآور در جامعه است (ضمیران، ۱۳۷۶).

در حالی که تمرکز گیدنز بر این است که چگونه ساختارها مورد توجه قرار می‌گیرند و در تعامل - برای مثال بین رئیس و مرئوس - بازتولید می‌شوند، اما تحلیل فوکو درباره نظارت، روشی برای تفکر درباره «میدان دید»ی که حسابداری برای آن رئیس و مرئوس ایجاد می‌کند را پیشنهاد می‌دهد. گیدنز (۱۹۸۴) تحلیل نظارت فوکو را شاید به‌عنوان مهم‌ترین نوشته‌های قدرت اداری پس از وبر توصیف می‌کند، اما فوری این تمجید را با اشاره به مخالفت‌هایش با کار فوکو محدود می‌سازد (روبرتز، ۲۰۱۴). فوکو به‌دنبال فهم فرآیند شکل‌گیری علوم (خاصه علوم انسانی) و تأثیر شرایط اجتماعی و تاریخی بر ماهیت و ساختار درونی یک گفتمان علمی است. بنابراین، برای گیدنز، حصار یا زندان توصیف‌شده توسط فوکو چنان است که گویی آن‌ها عاملانی همراه با اراده و نیازهایشان برای نیروهای تاریخی هستند. البته وی با بیان دوگانگی ساختار و عاملیت از نگرش جبرگرایانه در تولید و بازتولید جامعه اجتناب می‌کند. در صورتی که ساختارگرایان با اصرار بر نقش مرکزی عاملیت و قدرت و اراده او، در تولید و بازتولید جامعه نگرشی جبرگرایانه دارند (فوکولت، ۱۹۷۹).

گیدنز می‌گوید ساختارها اغلب به عوامل اجازه می‌دهند اعمالی را که بدون وجود ساختارها نمی‌توانستند انجام دهند، عملی کنند. هرچند وی تأکید بیش‌ازحد بر الزام ساختاری را رد می‌کند، اما این را نیز می‌پذیرد که کنشگران در راستای زمان و مکان، ممکن است نظارت صفات ساختاری نظام‌های اجتماعی را از دست دهند.

گیدنز (۱۹۹۱) در استفاده از واژه «نظارت» بر اهمیت تمایز بین تجمیع اطلاعات از طریق قدرت ایجادشده توسط فاصله مکانی - زمانی و نظارت بر زیردست توسط یک بالادست در یک جامعه تأکید دارد. گیدنز می‌گوید نظارت یک مفهوم مهم است؛ زیرا به پیوند و تقویت قدرت متقابل این دو جنبه (عامل و ساختار) اشاره دارد. او می‌گوید ادغام این دو صور نظارت، یک صورت کنترل ناشناس ایجاد می‌کند. در مقابل می‌توان گفت که تأکید بر روش تحلیل رفتار استراتژیک توسط گیدنز (صور نظارت بین فردی) و تحلیل سازمانی (تجمیع اطلاعات از طریق مشارکت) باعث مشاهده این ادغام می‌شود و بدین طریق، یک جنبه مهم ساخت‌یابی تعامل را از دید ما پنهان می‌سازد.

در مقابل، تحلیل فوکو قرار دارد که چگونه قدرت به ما اجازه می‌دهد تا روش‌هایی را که در آن ساختارها در تعامل قرار می‌گیرند به‌طور مستقیم ببینیم. نقل قولی که مکرر از «انضباط و تنبیه» فوکو استفاده می‌شود به شکل زیر است (فوکولت، ۱۹۷۹): «کسی که در معرض یک میدان دید است و آن را می‌شناسد، مسئولیت محدودیت‌های قدرت را می‌پذیرد و از آن‌ها به نفع خود استفاده می‌کند. او رابطه قدرتی را که در آن هر دو نقش را بازی می‌کند، به خودش نسبت می‌دهد».

تحلیل سلطه‌گیدنز مبتنی بر دغدغه او بر تأکید بر مرکزیت کنش - ظرفیت تبدیل کنش - در بازتولید زندگی اجتماعی می‌باشد؛ این تحلیل بیانگر این است که کنترل همیشه یک روش منطقی و عاملی برای ایجاد تفاوت، کمابیش در تمام شرایط خواهد بود. آنچه که تحلیل فوکو از چگونگی قدرت بیان می‌کند، به ما دیدگاه جبر ساختارها را پیشنهاد نمی‌دهد، بلکه می‌گوید چگونه ما تمرین قدرت را روی خودمان و روی دیگران انجام دهیم؛ چگونه به اصل اطاعت از خودمان تبدیل شویم. این یک بیان پیچیده و غیرعادی از عاملیت و مقاومت است که هوشیاری عملی را جدی‌تر از خود‌گیدنز به کار می‌گیرد (روبرتز و همکاران، ۲۰۰۶).

#### ۵-۲-۱. تطمیع و نظارت حسابداری

در پژوهش‌های اخیر سعی شده تا تحلیل میدان دید فوکو بررسی و نشان داده شود چون ممکن است درک کامل این‌که چرا ما به‌عنوان انسان تا این حد مستعد میدان دیدی هستیم که حسابداری ایجاد می‌کند، به درک عملیات سیستم‌های حسابداری کمک کند. در پرتو پژوهش‌های قبلی درباره اثرات تصنعی حسابداری به‌عنوان کنشگر، این مقاله باید درک بهتری از چگونگی و چرایی تأثیر حسابداری به روشی که ما آن را انجام می‌دهیم، داشته باشد (روبرتز، ۲۰۰۵؛ روبرتز، ۲۰۱۴).

کاری بسیار ارزشمند از موتی گاندا و جاروینن<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در مورد تحلیل‌های او از چیزی که آن را «تصور» می‌نامد، وجود دارد. بدین ترتیب منظور او چیزی که ما تصور می‌کنیم نیست بلکه تمایل انسان به شناسایی با تصاویر است؛ که با تطمیع تصاویر معین یا نگاه خیره به دیگران به دست می‌آید. برخلاف پژوهش‌های هنجاری حسابداری و کسانی که به نظر می‌رسد هدفشان ارتقای ظرفیت تکنیک‌های حسابداری برای اخذ واقعیت به‌طور بسیار دقیق و مناسب است، تمایل پژوهشگران به مسیر دیگری کشیده می‌شود، به سمت این‌که چگونه این موضوع در یافتن خودشان در آئینه اطلاعات حسابداری مستعد است؛ و در حقیقت برای انجام آن تشویق می‌شوند. هنگامی که به دنبال خودم و

ارزش خودم در آئینه‌ای هستم که ارقام حسابداری پیشنهاد می‌کند عبارت «درست و عادلانه» متأثر از یک خودشیفتگی است. قدرت حسابداری در سازمان‌ها بیشتر متکی بر روشی است که در آن ارزش خودم را با انعکاس در اعداد یافته‌ام و از این می‌ترسم که دیگران نیز آن را ببینند، طوری که اطلاعات حسابداری تبدیل به آئینه‌ای می‌شود که تازمانی‌که نتایج خودم هستم باید مدیریت شود (جک، ۲۰۱۷). دلیلش این است که مقالات اخیر به‌دنبال موردی برای پاسخ‌گویی هوشمند بودند، که نمی‌توان آن را بدون شفافیتی که حسابداری پیشنهاد می‌دهد مدیریت کرد (روبرترز، ۲۰۰۹). از این چشم‌انداز اعداد حسابداری می‌توانند تنها اشاره‌گر یا شاخص زمینه‌هایی باشند که نیاز به رسیدگی و بحث بیشتری دارند (روبرترز، ۲۰۱۲).

در نهایت باتوجه‌به بررسی‌های صورت‌گرفته و ضرورت تبیین این موضوع، زارع و همکاران (۱۴۰۱) با ارائه مدل پاسخ‌گویی در حسابداری بر مبنای تئوری ساخت‌یابی با رویکرد اسلامی به این نتیجه رسیدند که با تقویت بعد اخلاقی عاملیت و با در نظر گرفتن رابطه دوسویه بین ساختار و عاملیت، تقویت نظام‌های اجتماعی را شاهد خواهیم بود. در نظر گرفتن این رابطه در نظام حسابداری، منجر به شکوفایی زبان پاسخ‌گویی در نظام حسابداری خواهد شد. بنابراین، با این تحولات، بعد نظارتی حسابداری در تئوری ساخت‌یابی پررنگ‌تر خواهد شد (زارع و همکاران، ۱۴۰۱).

### ۳-۵. بررسی محدودیت سوم: حسابداری بدون اخلاق

اخلاق، ضرورت و لازمه یک جامعه سالم است و به علت اثرات مثبت آن در سطوح فردی، سازمانی و اجتماعی، همیشه توجه‌ها را به‌سوی خود جلب می‌کند تا به جهت حفظ و ارتقای سطح آن قدم برداشته شود. حال اخلاق حرفه‌ای را برای حسابداران (عامل) می‌توان باید و نبایدهایی تلقی کرد که در نهایت بالا بردن منابع عمومی را مدنظر دارد؛ زیرا نکته متمایزکننده حسابداری با دیگر علوم مسئولیت نسبت به عموم است (شیرر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲).

با توجه‌به ماهیت حرفه حسابداری، حسابداران و حسابرسان در یک موقعیت خاص اعتباری قرارگرفته و در افکار عمومی به‌عنوان افرادی قابل‌اطمینان و امین شناخته شده‌اند. وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای درقبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع، ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را همه‌جانبه رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و

منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه است، به دست آورند. دو واژه حسابداری (ساختار) و اخلاق، مکمل یکدیگر هستند، به طوری که حسابداری بدون اخلاق قابل پذیرش نیست و یکی از نکاتی که تاکنون به آن توجه نشده است، گنجاندن مفهوم اخلاق در تعریف حسابداری می‌باشد، به گونه‌ای که دیگران کار حسابداری را تنها تهیه و تنظیم اطلاعات مالی تلقی نکنند (روبرتز، ۲۰۱۴).

سومین و آخرین نقدی که از نظریه ساخت‌یابی بدان اشاره می‌شود، جایی که قرابتی خاص با حسابداری دارد، مسئله نبود اخلاق است. از یک منظر، این اتهام سراسر ناعادلانه است؛ در این نظریه چیزی وجود دارد که بسیار اخلاقی است و بر نقش مرکزی عاملیت در تولید و بازتولید نظم اجتماعی تأکید می‌کند. مفهوم اصلی دوگانگی ساختار، فاقد قدرت مطلقه اراده‌گرایی (اختیارگرایی) و عدم مسئولیت جبرگرایی است. این نظریه تا حدودی جالب است؛ زیرا تأکید دارد که ما نباید دیگران را، بلکه باید خودمان را به خاطر تولید و بازتولید در این دنیا سرزنش کنیم. به‌ویژه، با مفهوم «دیالکتیک کنترل»، این نظریه، همه ما را از گریز، از پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری در ادعایی که برای آن هیچ انتخابی نداریم، منع می‌کند. با وجود این، آنچه که در نظریه ساخت‌یابی مبهم است این است که آیا مبنای این نظریه کنش‌عامل‌ها است یا تعامل‌عامل‌ها؟. از آنجا که در تعامل، احتمال وجود اخلاق است، اما در ساخت‌یابی این تنها به‌عنوان نوعی تولید و بازتولید هنجارهای موجود تصور می‌شود. با وجود این، به‌عنوان یک کنش‌واحد، به نظر می‌رسد اخلاق به‌کلی نادیده گرفته می‌شود؛ آشکارا عامل فردی به‌عنوان یک نهاد منزوی درک شده است. این تنش به‌شدت در کار بعدی گیدنز، به‌خصوص در «تجدد و هویت شخصی» (۱۹۹۱) مشاهده می‌شود (انگلاند و گردین، ۲۰۱۳؛ روبرتز، ۲۰۱۴).

همان‌طور که در مبانی نظری پژوهش اشاره شد، بسیاری از صاحب‌نظران از جمله گیدنز در حوزه جامعه‌شناسی نیت را از عاملیت جدا می‌کنند و به همین علت، معیار اخلاق را نادیده می‌گیرند. در صورتی که در منابع اخلاقی (اسلامی) عمل را برخواسته از نیت می‌داند و با تأکید بر خلوص نیت به‌دنبال اعمال نیکی است که می‌تواند از انسان یا همان عاملیت سر بزند. فرمایشات امام صادق (ع) از تأثیر شگرف اخلاق با تأکید بر ایمان، بر انجام مسئولیت حکایت می‌کند. ایمان با نیت، پیوند عمیقی دارد و در تحقق هر کاری، هرچند کار معمولی باشد، ایمان نقش اساسی دارد و زمینه مسئولیت‌پذیری را فراهم می‌کند (کلینی، ۱۴۰۷ق، ج ۲، ص ۴۲، باب درجات الایمان). بنابراین، طبق فرمایشات امام صادق (ع) چنانچه نیت قوی باشد، همان عملی که نیت کرده‌ایم تحقق می‌یابد که مغایر با نظر گیدنز است زیرا گیدنز اخلاق را نادیده می‌گیرد. بنابراین با تمرکز بر بعد اخلاقی عاملیت در تئوری

ساخت‌یابی، ضعف‌های این تئوری شامل نادیده گرفتن اخلاق و نیت قوی در عاملیت اصلاح خواهد شد (زارع و همکاران، ۱۴۰۰).

## ۶. نتیجه‌گیری

با توجه به پژوهش‌های گسترده در سطح بین‌المللی در زمینه تئوری ساخت‌یابی و اهمیت آن در پژوهش‌های حسابداری، انتقادات وارد بر آن توسط روبرتز (۲۰۱۴) همچنان بی‌پاسخ مانده بود، که در پژوهش حاضر در پی معرفی تئوری با بررسی انتقادات و محدودیت‌های تئوری ساخت‌یابی گیدنز، به تکامل تئوری جهت درک حسابداری در مضمون سازمانی آن پرداخته شد. مهم‌ترین نوآوری پژوهش حاضر این است که بسیار راهبردی بوده و سبب توسعه و تکامل تئوری ساخت‌یابی خواهد شد که در نهایت توسعه مبانی نظری پژوهش‌های حسابداری را به‌دنبال خواهد داشت.

از منظر نقش مؤثر حسابداری، حتی در سطح سازمانی این امکان وجود دارد که به حسابداری به‌عنوان مجموعه‌ای از منابع شناختی توجه زیاد شده باشد و از روش‌هایی که در آن‌ها چارچوب‌های خاصی از معنی، هنجارها و روابط قدرت ساخته می‌شود، غافل مانده باشد. با در نظر گرفتن نقد اول باید توجه بیشتری معطوف کنیم که این کنشگران حسابداری چگونه در عاملیت انسان مشارکت دارند (دوگانگی ساختار و عاملیت). بنابراین، در پژوهش حاضر از چارچوب گیدنز فراتر رفته و بررسی شد که چگونه حسابداری، فاعل بودن (عامل بودن)، از جمله اعمال حساسیت‌های اخلاقی را شکل می‌دهد.

علی‌رغم این قابلیت‌ها و مکمل‌هایی که نظریه ساخت‌یابی از خود برجای می‌گذارد، یک وسیله حساس‌کننده برای درک حسابداری در مضمون سازمانی و اجتماعی ایجاد می‌کند. نظریه ساخت‌یابی یک سری کامل از درس‌های تاریخ علوم اجتماعی است که برای کار ما حیاتی است. گیدنز می‌گوید که در مواجهه با هر نظام تجربی خاص، فرد باید نه تنها در معانی بلکه در عملکرد هنجارها و روابط قدرت، پژوهش کند. با وجود این، در پیشی گرفتن از محدودیت‌های مارکس، وبر و دورکیم، گیدنز اصرار دارد که درک معانی نباید باعث غفلت از قدرت شود و در عین حال اصرار دارد که کل قدرت نباید نامشروع در نظر گرفته شود و اینکه شاید کامل‌ترین شکل قدرت همانی است که جهان‌بینی شخص را شکل می‌دهد. تمام این اصطلاحات حول مفهوم کنش که در آن کار گیدنز از طریق مارکس دنبال می‌شود، می‌چرخند؛ اینکه دنیای اجتماعی در هر لحظه ساخته و بازسازی (تولید و بازتولید) می‌شود. انگلاند و گردین خاطرنشان می‌کنند که در بیشتر موارد، بسیاری از پژوهشگران حسابداری از تحلیل گیدنز برای شکلی از تحلیل سازمانی حسابداری، به‌جای تحلیل

رفتار استراتژیک، استفاده کرده‌اند. به عبارتی مسئله این است که هنوز تاحد زیادی پژوهشگران حسابداری با ارقام حسابداری، خوشحال به نظر می‌رسند و همان‌طور که در مقاله اشاره شد از ارقام حسابداری برای بازتاب عملکرد خود به شکل مساعد و خوشایند استفاده می‌کنند، در حالی که پژوهشگران سازمانی با هر چیزی خوشحال‌اند غیر از ارقام؛ بنابراین، بسیار مهم است که درک حسابداری در مضمون سازمانی دنبال شود. در پژوهش حاضر، تئوری ساخت‌یابی یک منبع ارزشمند جهت دست یافتن به این هدف باقی می‌ماند. به صورتی که با بررسی نقد و محدودیت اول، عاملیت حسابداری در کنار عوامل انسانی مطرح می‌گردد و نقش عاملیت را برای ساختار حسابداری نیز قائل می‌شود که به پیرو آن و بررسی نقد دوم می‌تواند نقش نظارتی در جهت دستیابی به هدف مسئولیت پاسخ‌گویی در نظام حسابداری را نیز ایفا کند. یافته‌های پژوهش در بررسی نقد اول و دوم با یافته‌های پژوهش موتی گاندا و جاروین (۲۰۲۱)، زارع و همکاران (۱۴۰۰)، زارع و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸)، کاباندا و براون (۲۰۱۷)، کونارد (۲۰۱۴)، انگلاند و گردین (۲۰۱۴) همسو است. همچنین یکی از نکاتی که در دهه‌های اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته، گنجاندن مفهوم اخلاق در تعریف حسابداری است. دیگران کار حسابداری را تنها تهیه و تنظیم اطلاعات مالی تلقی می‌کنند، در صورتی که دو واژه حسابداری (ساختار) و اخلاق مکمل یکدیگر هستند، به طوری که حسابداری بدون اخلاق قابل‌پذیرش نیست. در تئوری ساخت‌یابی گیدنز نیز پیرو نقد سوم مطرح شد که گیدنز با نگرشی که نسبت به نیت‌مندی عاملیت دارد (گیدنز قضیه عاملیت را از نیت‌ها جدا می‌کند) نقش اخلاق را نادیده گرفته است، که با در نظر گرفتن نقد اول بعد اخلاقی در ساختار حسابداری نیز نادیده گرفته خواهد شد. در پژوهش حاضر با استناد به روایتی از امام صادق (ع) با رویکرد اخلاقی به این نتیجه رسید که چنانچه نیت قوی باشد، همان عملی که نیت کرده‌ایم تحقق می‌یابد که مغایر با نظر گیدنز است. بنابراین با تمرکز بر بعد اخلاقی عاملیت در تئوری ساخت‌یابی، ضعف‌های این تئوری شامل نادیده گرفتن اخلاق و نیت قوی در عاملیت اصلاح خواهد شد. باتوجه به رابطه دوسویه بین عاملیت و ساختار، این رویکرد می‌تواند سبب تقویت بعد اخلاقی در ساختار حسابداری نیز گردد. یافته‌های پژوهش در بررسی نقد سوم با یافته‌های پژوهش تابارس و همکاران (۲۰۲۱)، زارع و همکاران (۱۴۰۱)، خواجوی، سرمدی‌نیا و پورگودرزی (۱۳۹۹)، روبرتز (۲۰۱۴) همسو است.

بنابراین، پژوهش حاضر با رویکردی علمی، فلسفی با در نظر گرفتن ابعاد اجتماعی و اخلاقی پژوهش‌های حسابداری علاوه بر بررسی انتقادات و محدودیت‌های وارد بر تئوری ساخت‌یابی



به‌عنوان یکی از مفیدترین تئوری‌های جامعه‌شناسی در پژوهش‌های حسابداری در دهه‌های اخیر به تعدیل و تکامل تئوری ساخت‌یابی می‌پردازد. در تئوری ساخت‌یابی تکامل یافته باتوجه به قدرت تأثیرگذاری و کنشگری سیستم حسابداری، برای حسابداری علاوه بر بعد ساختاری از دیدگاه تئوری ساخت‌یابی، بعد عاملیت نیز قائل شدیم. از سوی دیگر عاملیت حسابداری به نوبه خود نقش نظارتی در جهت دستیابی به هدف مسئولیت پاسخگویی در نظام حسابداری را نیز ایفا می‌کند. در نهایت با در نظر گرفتن اخلاق و نیت قوی در عاملیت، تئوری ساخت‌یابی می‌تواند به عملی که نیت کرده‌ایم دست بیاییم و نیت و عمل مطابق باشند و نظر گیدنز که می‌گوید کنش کنشگران همان چیزی از آب در نمی‌آید که کنشگر نیت کرده است را اصلاح می‌کنیم.

## منابع

- بنی‌طالی دهکردی، بهاره؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۳۹۴). تبیین نظریه شبکه کنش‌گران (ANT) در حسابداری از منظر دانش. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۶)، ص ۱۱۹-۱۳۰.
- پارکر، جان (۱۳۸۶). *ساخت‌یابی*. ترجمه حسین قاضیان. تهران: نی.
- خواجوی، شکرالله؛ سرمدی‌نیا، عبدالمجید؛ پورگودرزی، علیرضا (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارش‌گری مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۱)، ص ۲۵-۴۴.
- ریترز، جورج (۱۳۷۷). *نظریه‌های جامعه‌شناسی در دوران معاصر*. ترجمه محسن ثلاثی. تهران: انتشارات علمی.
- زارع، ایمان؛ غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸). تئوری ساخت‌یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۰)، ص ۴۱-۵۸.
- زارع، ایمان؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ مرادی، محمد؛ بابایی‌فرد، اسدالله؛ جهانگیرنیا، حسین (۱۴۰۰). پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر اسلام با محوریت تئوری ساخت‌یابی. *تحقیقات مالی اسلامی*، ۲(۱۰)، ص ۸۳۱-۸۵۵.
- زارع، ایمان؛ مرادی، محمد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ بابایی‌فرد، اسدالله؛ جهانگیرنیا، حسین (۱۴۰۱). ارائه الگوی پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی - اجتماعی. *حسابداری دولتی*، ۸(۲)، ص ۳۷-۵۸.
- سجادی، سید حسین؛ شیرینی، یحیی؛ محمدی، ناهید (۱۳۹۶). *حسابداری بین‌المللی*. تهران: انتشارات ترمه.
- ضمیران، محمد (۱۳۷۶). میشل فوکو: عصر نو، انسان نو. *شباب*، ۳(۲۳-۲۴).
- غلامی جمکرانی، رضا؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۲). ضرورت چارچوب نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی. *تحقیقات مالی اسلامی*، ۳(۱)، ص ۳۵-۷۲.
- کلینی، محمدبن یعقوب (۱۴۰۷ق). *الکافی*. تهران: دارالکتب الاسلامیه، ج ۲.
- گیدنز، آنتونی (۱۳۸۴). *مسائل محوری در تئوری اجتماعی: کنش، ساختار و تناقض در تحلیل اجتماعی*. ترجمه محمد رضایی. تهران: سعادت.
- گیدنز، آنتونی (۱۳۸۶). *جامعه‌شناسی*. ترجمه حسن چاوشیان. ویراست چهارم. تهران: نی.

Bauman, Z. (1993). *Postmodern Ethics*. Oxford: Blackwell.

Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization? *European Accounting Review*, 12, P.123-53.

Coker, O. (2012). *Accountability in Non-Governmental Organizations: Theory and Practice*. PhD. Dissertation. King's College London.

Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), P.128-134.

Englund, H. & Gerdin J. (2011). Agency and structure in management accounting research: reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), P.581-592.

Englund, H. & Gerdin, J. (2008). Structuration theory and mediating concepts: pitfalls and implications for management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(11), P.22-34.

Englund, H. & Gerdin, J. (2013). Structuration theory in accounting research; applications and applicability, forthcoming. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), P.162-180.

- Englund, H., Gerdin, J. & Burns, J. (2014). 25 years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future. *Accounting Organizations and Society*, 36, P.494-513.
- Englund, H., Gerdin, J. & Burns, J. (2017). A structuration theory perspective on the interplay between strategy and accounting: Unpacking social continuity and transformation. *Critical Perspectives on Accounting*, 73(3), P.148-174.
- Foucault, M. (1979). *Discipline and punish*. Harmondsworth: Penguin.
- Giddens, A. (1976). *New rules of sociological method: a positive critique of interpretative sociologies*. New York: Basic Books Inc.
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society: outline of the Theory of Structuration*. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and Self-Identity; Self and Society in the Late Modern Age*. London: Polity.
- Giddens, A.A. (1981). *Contemporary Critique of Historical Materialism*. London: Macmillan Press.
- Gurd, B. (2008). Structuration and middle-range theory: A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, P.523-543.
- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 12(3), P.207-34.
- Jack, L. (2017). Strong structuration theory and management accounting research. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), P.211-223.
- Justesen, L. & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 24(2), P.161-93.
- Kabanda, S. & Brown, I.A. (2017). Structuration Analysis of Small and Medium Enterprise (SME) Adoption of E-commerce: The Case of Tanzania Small and Medium Enterprises. *Telematics and Informatics*, 34(4), P.118-132.
- Latour, B. (2005). *Reassembling the Social; an introduction to Actor-Network-Theory*. Oxford: Oxford University Press.
- Macintosh, N. (1995). The ethics of profit manipulation: a dialectic of control analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(2), P.289-315.
- Macintosh, N.B. & Scapens, R. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting Organizations and Society*, 15, P.455-77.
- Mouritsen, J., Hansen, A. & Hansen, C.O. (2009). Short and long translations; accounting calculations and innovation management. *Accounting Organizations and Society*, 34(6-7), P.738-54.
- Mutiganda, J.C. & Järvinen, J.T. (2021). Understanding political accountability in a strong structuration framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9), P.80-103.
- Roberts, J. (2005). The power of the 'imaginary' in disciplinary processes. *Organization*, 12, P.619-42.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting Organisations and Society*, 10(4), P.443-56.
- Roberts, J. (1990). Strategy and accounting in a UK conglomerate. *Accounting Organisations and Society*, 15(1-2), P.107-26.
- Roberts, J. (2009). No-one is perfect: the limits of transparency and an ethic for intelligent

- accountability. *Accounting Organizations and Society*, 34, P.957-70.
- Roberts, J. (2012). *Agency without agents; exploring the relationship between ethics and identity*. In: Case, P., Hopfl, H. & Letiche, H., editors; *Belief and Organization*. London: Palgrave MacMillan, P.144-62.
- Roberts, J. (2014). Testing the limits of structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), P.135-141.
- Scapens, R. & Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to change. *Management Accounting Research*, 4, P.1-32.
- Schearer, T. (2002). Ethics and Accountability; from the for-itself to the for-the-other. *Accounting Organizations and Society*, 5(6), P.541-73.
- Tabares, S., Morales, A., Calvo, S., Molina Moreno, V. & Unpacking, B. (2021). Corps' Impact on Sustainable Development: An Analysis from Structuration Theory. *Sustainability*, 13, P.13408.
- Tollington, T. (2006). UK Goodwill and Intangible Asset Structuration: The FRS10 Rule Creation Cycle. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(6), P.799-826. DOI:10.1016/j.cpa.2004.12.001