

تئوری ساخت یابی آنتونی گیدنز و نقش آن در تعیین مدل پاسخ‌گویی سازمانی در نظام حسابداری

ایمان زارع

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران
iman.accounting@yahoo.com

رضا غلامی جمکرانی

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)
gholami@qom-iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۴/۰۸ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۷/۰۸

چکیده

در دهه ۱۹۷۰ آنتونی گیدنز نظریه ساخت یابی را ارائه کرد. این نظریه و اصطلاح برخاسته از آن بیشتر به دنبال این مسئله بود که بتواند بر دوگانگی عاملیت و ساختار غلبه کند. تعریف مفاهیم عامل (کنش) و ساختار و میزان تأثیرگذاری هر یک از آن‌ها بر تحولات اجتماعی، یکی از مضامین اصلی نظریات غالب جامعه‌شناسی مدرن است به گونه‌ای که مرزبندی این نظریات بر اساس چگونگی نگرش هر یک از آن‌ها به مفاهیم فوق شکل گرفته است. نظریات قائل به کنش عاملین در رخدادهای اجتماعی، نقش ساختارها را نادیده گرفته و نظریات ساختارگرا، کنشگران را مؤثر در وقوع تحولات نمی‌دانند. در این میان نظریه "ساخت یابی" آنتونی گیدنز با نگاهی نو به مفاهیم فوق 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. این مقاله ضمن بررسی تئوری ساخت یابی گیدنز و جایگاه کنش (عاملیت) و ساختار در آن، با توجه به جایگاه تئوری‌های جامعه‌شناسی در حوزه حسابداری، تئوری ساخت یابی 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 می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: تئوری ساخت یابی، ساختار، عاملیت، دوگانگی ساختار، پاسخگویی.

۱- مقدمه

داشته‌اند و یکی را عامل تعیین‌کننده دانسته‌اند. نظریه ساخت‌یابی ترکیبی از این دو زمینه است (گیدنز، ۱۳۸۴: ۱۷). بررسی ۶۵ مقاله منتشرشده تا سال ۲۰۱۴ نشان می‌دهد که نه تنها ساخت‌یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های "ذاتی و کاربردی" نظام‌های حسابداری، مفید است بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد (انگل‌اند و گردین^۳، ۲۰۱۳: ۵).

علی‌رغم توسعه پژوهش‌ها در زمینه تئوری ساخت‌یابی در حسابداری توسط پژوهشگران خارجی، در ایران مطالعه‌ای چشمگیر در این زمینه صورت نگرفته است. بنابراین هدف این مقاله آن است که نخست تئوری ساخت‌یابی را به دانشجویان و استادان رشته حسابداری معرفی نماید و هدف دوم پژوهش نیز آن است تا مدیران واحدهای تجاری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی را درباره رابطه تئوری ساخت‌یابی و نقش آن در توسعه مدل پاسخگویی سازمانی آگاه نماید. براین اساس پژوهش حاضر، به تبیین نظریه ساخت‌یابی به‌عنوان یکی از نظریه‌های جامعه‌شناسی قابل کاربرد در حسابداری، می‌پردازد و به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا با درک نحوه تأثیر بازیگران اجتماعی (عامل انسانی) در تولید و بازتولید ساختارهای حسابداری در نظام‌های اجتماعی، بر اساس تئوری ساخت‌یابی می‌توان مدل پاسخگویی سازمانی را توسعه داد یا خیر؟

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند موجب بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با حسابداری و مسئولیت پاسخگویی سازمانی به‌عنوان یکی از رسالت‌های عمده حسابداری شود، همچنین بررسی میزان تأثیرگذاری مؤلفه‌های تئوری ساخت‌یابی بر مدل پاسخگویی سازمانی به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مدیران واحدهای تجاری، انجمن‌های علمی حسابداری و سایر پژوهشگران و تحلیل‌گران اطلاعات حسابداری قرار دهد و در نهایت نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابداری، پیشنهاد نماید.

در ادامه ابتدا به معرفی نظریه ساخت‌یابی گیدنز و بررسی جایگاه کنش و ساختار در جامعه‌شناسی پرداخته‌شده است. سپس با توجه به جایگاه تئوری‌های جامعه‌شناسی در حوزه حسابداری، برای تفسیر نحوه تعامل بین ذینفعان بر مبنای ویژگی‌های ساختاری حسابداری (دلالت، سلطه و مشروعیت)، عوامل مؤثر بر عملیات پاسخگویی سازمانی و تعیین مدل پاسخگویی سازمانی، از نظریه ساخت‌یابی استفاده شده است.

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^۱ معتقد است در تبیین ساختارها باید نقش کنشگران و عوامل فاعلی را مدنظر قرار داد. نظریه اجتماعی به این نقطه رسیده است که اندیشه فاعل بودن انسان‌ها را بپذیرد و در بررسی ساختارها به جایگاه و کنش انسان‌ها، شأن و جایگاهی قائل شود. به نظر گیدنز، تأکید صرف بر ساختارها باعث چشم‌اندازی شیء گونه به انسان‌ها می‌شود. لذا عینت ساختارها و فاعل بودن انسان‌ها از عناصر بنیادی ساخت‌یابی در نظریه گیدنز است (پارکر، ۱۳۸۳: ۲۴-۱۶).

به‌طور کلی نظریه‌های مختلف رابطه عاملیت و ساختار از دیدگاه جامعه‌شناختی (عین و ذهن از دیدگاه فلسفی) را در فعالیت‌های اجتماعی، به سه دسته تقسیم کرده‌اند:

- ۱) تئوری‌هایی که به اصالت ذهن یا عاملیت (Agency) در تحولات و مطالعات و تحلیل معتقدند.
- ۲) نظریه‌هایی که اصالت را به عین یا ساختار (Structure) و ساخت اجتماعی می‌دهند و آن را عنصر تعیین‌کننده در تغییر و تفسیر اجتماع می‌دانند.
- ۳) نظریه‌هایی که اصالت را به رابطه بین عاملیت و ساختار می‌دهند و سعی در ایجاد ارتباط بین این دو عامل دارند.

گروه اول عاملان اجتماعی و رفتار آن‌ها را عنصر محوری در مسائل اجتماعی می‌دانند. از این منظر دیدگاه‌ها، اعتقادات، آگاهی و شناخت هویت فردی یا جمعی و رفتار، عوامل بنیادی شکل‌گیری وقایع و حوادث و تغییرات اجتماعی هستند.

گروه دوم که به ساختارگرایان مشهورند، شرایط اجتماعی، زمینه‌ها و ساخت اجتماعی، طبقات، دولت و عواملی مانند این‌ها را تعیین‌کننده رفتار عاملان و کنشگران و روابط اجتماعی آن‌ها محسوب می‌کنند.

بالاخره دسته سوم اصالت را به رابطه و پدیده‌هایی اطلاق می‌دهند که افراد را در کنار هم قرار می‌دهد تا جامعه ساخته شود. در این دیدگاه رابطه بین ساختار و عاملیت، اثرگذاری آن‌ها بر روی یکدیگر و نیز تأثیر این رابطه بر ایجاد تغییرات و تحولات اجتماعی است (کوکر^۲، ۲۰۱۲).

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 به دنبال بیان رابطه بین عاملیت و ساختار بود؛ اما کلاسیک‌های جامعه‌شناسی بر یکی از این دو (کنش یا ساختار) تأکید

۲- تئوری ساخت یابی^۴ گیدنز

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: ۲۱). این امر محقق نمی‌شود مگر با اقدام آگاهانه عوامل انسانی که نشان‌دهنده نقش عوامل انسانی هوشیار بر ساختارها در بازارهای سرمایه و جهانی می‌باشد.

از طرفی «ساختار به قوانین و منابع سازمان‌یافته به‌عنوان خواص نظام‌های اجتماعی اشاره دارد و سیستم نیز به روابط تولیدشده بین بازیگران و مجموعه‌های سازمان‌یافته به‌عنوان عملیات اجتماعی عادی، اشاره دارد».

مکینتاش و اسکاپنز^۵ (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 بر اساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند.

آموزه‌های حسابداری به‌ویژه حسابداری مالی گرایش بیشتری به ساختارها دارند که ناشی از رعایت اصل ثبات رویه است، همچنین حسابداران کمتر از توان و اراده خود برای تسلط و غلبه بر ساختارها استفاده کرده‌اند و به همین دلیل است که حسابداری نتوانسته متناسب با تحولات اجتماعی خود را تغییر دهد. در این راستا نظریات قائل به کنش عاملین در رخدادهای اجتماعی، نقش ساختارها را نادیده گرفته و نظریات ساختارگرا، کنشگران را مؤثر در وقوع تحولات نمی‌دانند. در این میان نظریه "ساخت یابی" آنتونی گیدنز با نگاهی نو به مفاهیم فوق و ارائه تعاریف جدید از آن‌ها، تحولات اجتماعی را به‌صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این رهگذر توانایی خود را در جهت تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است و در تحقیق حاضر از این تئوری در توسعه مبانی نظری حسابداری و نقش پاسخگویی آن استفاده می‌شود. در ادامه به بررسی و معرفی تئوری ساخت یابی پرداخته می‌شود.

۲-۱- عاملیت

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 سوی گیدنز است از نظر او عامل بدون قدرت معنایی ندارد و کنشگری که قدرت تأثیرگذاری‌اش را از دست داده باشد دیگر یک عامل به شمار نمی‌آید (کونارد، ۲۰۱۴).

گیدنز با تأکیدش بر عاملیت، به عوامل انسانی قدرت بزرگی می‌بخشد. به‌عبارت‌دیگر، عوامل موردنظر گیدنز این توانایی را دارند که بر جهان اجتماعی‌شان تأثیرگذارند. عوامل بدون قدرت معنایی ندارند، یعنی کنشگری که گنجایش تأثیرگذاری را از دست داده باشد در واقع دیگر نمی‌تواند عامل باشد. (کوکر، ۲۰۱۲). وی قضیه عاملیت را از نیت‌ها جدا می‌کند و می‌گوید هر چند 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. چه‌بسا کنش‌های نیت کرده، نتایج ناخواسته و نیت نکرده‌ای را به دنبال داشته باشند. لذا باید به آنچه کنشگر در عمل انجام می‌دهد توجه کنیم (ریترز، ۱۳۷۷: ۲۴۵).

مفهوم نیت‌مندی نشان‌دهنده عملی است که فاعل آن می‌داند نتیجه خاصی به دنبال خواهد داشت، اما برای اینکه رویدادی عاملیت به حساب آید، فقط از برخی جهات باید نیت‌مندانه باشد. عاملیت به معنی انجام دادن اعمال است نه نیاتی که افراد در انجام کارها دارند؛ لذا عاملیت را از نیت جدا می‌کنند (کسل، ۱۳۸۳: ۱۳۹).

گیدنز معتقد است وجود قواعد و منابع است که ساختار را امکان پذیر می‌سازد. خود ساختارها در زمان و مکان وجود ندارند. این پدیده‌های اجتماعی‌اند که قابلیت ساختارمند شدن دارند. به نظر گیدنز، 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 به عنوان ساختار به نسل‌های بعدی انتقال می‌دهند (گیدنز، ۱۳۸۶).

۲-۲- ساختار^۶ یا ساخت یابی^۸

گیدنز اعتقادی به وجود متافیزیکی ساختارها ندارد؛ چنان‌که کسانی چون فروید، لکان و استراوس (ساختارهای ذهنی) یا مارکس، دورکیم و سوسور به آن‌ها اعتقاد داشتند. او در مجموع معتقد است نظام اجتماعی ساختاری ندارد، بلکه خصلت‌های ساختاری را به نمایش می‌گذارد (جلانی پور،

۱۳۸۴: ۲۴). در واقع از نظر وی، نظام‌های اجتماعی که بستر کردارهای اجتماعی را فراهم می‌آورند و به روابط عاملان نظم می‌دهند به خودی خود و مستقل از عاملان و کردار اجتماعی آنان از ساختار برخوردار نیستند، بلکه با تکرار کردارهای عاملان در شرایط زمانی و مکانی متفاوت ساخت می‌یابند^۹ (به همین دلیل این تئوری را تئوری ساخت یابی می‌نامند).

اما آنچه جامعه‌شناسان ساختار می‌نامند به واقع چیست؟ گیدنز برای شرح این مفهوم به تشریح تفاوت نظام^{۱۰} با ساختار متوسل شده است. البته به سختی می‌توان فهمید که منظور گیدنز از نظام چیست (کرایب، ۱۳۷۸: ۱۴۷)، اما از فحوای کلام او چنین برمی‌آید که نظام الگوهای ثابت قابل مشاهده در تعامل و موجود در زمان و مکان هستند، در حالی که ساختار قواعد و منابعی می‌باشند که به منزله طرح‌های تفسیری جمعی در یک نظام اجتماعی عمل می‌کنند (کلهون، ۱۳۸۷: ۳۷۳). به تعبیر وی، ساختارها اموری موجود بر محور جانشینی‌اند و نظام‌ها اموری موجود بر محور هم‌نشینی هستند که در جریان زمان وجود دارند (گیدنز، ۱۳۸۴: ۷۲ - ۷۳).

برای مثال، وقتی به تماشای یک بازی می‌نشینیم که قواعدش را نمی‌دانیم هر کس می‌تواند الگوهایی ثابت در تعامل بازیگران را مشاهده کند. البته که می‌توان با توجه به جزئیات بازی به تدریج به ساختار حاکم بر این الگوهای تعاملی پی برد و آن‌ها را ترسیم کرد؛ اما نباید فکر کنیم که این قواعد ساختاری علت شکل‌گیری آن الگوهای ثابت است. به عبارتی دیگر نباید فکر کنیم نظام برآمده از ساختار و قواعد ساختاری است. این ساختار است که برگرفته از نظام است؛ بنابراین لزوماً چنین نیست که همواره ساختارها ابتدا شکل گیرند و بعد نظام‌ها پدید آیند. گویی نظام‌ها عمدتاً به‌طور طبیعی و به‌مرور زمان شکل می‌گیرند؛ بدون اختصاص آگاهی استدلالی^{۱۱}؛ اما تقدم ساختار بر نظام از وجهی دیگر مستلزم تقدم آگاهی استدلالی بر آگاهی عملی^{۱۲} نیز هست (گیدنز، ۱۳۸۶).

از منظری دیگر می‌توان گفت نظام برای همگان قابل مشاهده است و همگان یک روایت کم‌وبیش یکسان از آن برداشت می‌کنند، اما در خصوص ساختار این‌گونه نیست. ساختار مقوله‌ای تحلیلی است که جامعه‌شناس بر نظام بار می‌کند؛ بنابراین جامعه‌شناسان متفاوت چه‌بسا ساختارهایی متفاوت را بر نظام‌هایی یکسان بار کنند. برای مثال، همه مشاهده می‌کنند که وقتی چند ایرانی به آستانه یک در می‌رسند خودشان اول عبور نمی‌کنند و از دیگران می‌خواهند اول عبور کنند (نظام). با مشاهده این الگوی ثابت یکی ممکن است قاعده ساختاری که این الگو از آن تبعیت می‌کند را این بداند که عبور از در از نظر ایشان خطرناک (بدیمن یا ...) است

و دیگری به‌قاعده تعارف نسبت دهد. یا مثلاً در دانشگاه مشاهده می‌شود که اول صبح همه دانشجویان با پای خودشان و به‌زور و اصرار وارد می‌شوند (از موانع جلوی در و حراست و غیره عبور می‌کنند) و آخر وقت که می‌شود با عجله پا به فرار می‌گذارند! شاید از دید یک ناظر ناآشنا رفتار عجیبی به نظر برسد و شبیه به رفتاری به نظر برسد که از افراد برای رفتن داخل تونل وحشت سر می‌زند! یک ناظر ناآشنا ممکن است این امر را نسبت دهد به این‌که انسان موجودی است خودآزار و با آزار رساندن به خود لذت می‌برد و از این طریق توضیحی روان‌کاوانه از آن به دست دهد و نشانه‌های دیگری هم برای تأیید این امر بیابد و دیگری ممکن است با توضیحی جامعه‌شناسانه، بگوید که منابع کسب منزلت به‌گونه‌ای برابر در اختیار همگان نیست و بنابراین دست‌یابی به آن‌ها مستلزم تلاش و تحمل سختی است (آلان^{۱۳}، ۲۰۰۷).

۲-۳- رویکرد دو وجهی به ساختار

ساختارهای اجتماعی از نظر گیدنز به‌واسطه کارکرد عوامل زیر بوجود می‌آیند:

◀ قواعد^{۱۴}: وادارنده.

◀ منابع (تدابیر)^{۱۵}: توانا کننده.

در مجموع می‌توان گفت ساختارها متشکل از الزاماتی (قواعدی) هستند که عاملان را قادر می‌سازند (منابع) (پارکر ۱۳۸۶: ۹۹). این دو وجهی را می‌توان در خصوص زبان دید. زبان از طرفی قواعدی دارد که برای کاربران آن الزام‌آور است و درعین حال واژگان و قواعدی در اختیار کاربران می‌گذارد که امکان سخن گفتن و برقراری ارتباط را فراهم می‌آورد. این برخلاف دیدگاه‌های ساختاری است که برای ساختارها فقط خصلت الزام‌آور قائل هستند. از این رو انسان‌ها در زندگی اجتماعی نه کاملاً آزاد هستند (برخلاف رویکرد مکاتب کنش بنیاد) و نه کاملاً اسیر و دست‌بسته ساختارها (برخلاف تئوری‌های ساختاری).

گیدنز مفهوم قاعده را نزدیک به مفهومی که وینچ و روش‌شناسان مردم‌نگر به کار می‌برند استفاده می‌کند. از این منظر اساسی‌ترین قواعد شبیه به آن‌هایی‌اند که در یک دنباله ریاضی حاکم است مانند ۲، ۴، ۶، ...؛ برای ادامه دادن این دنباله کمتر کسی هست که به مشکل برخورد، اما برای توضیح قاعده حاکم بر آن نیاز به فکر کردن داریم و شاید در بیان آن دچار مشکل شویم. درست همان‌طور که وقتی صحبت می‌کنیم به‌ندرت از قواعدی که پیروی می‌کنیم آگاهی داریم (کرایب، ۱۳۷۸: ۱۴۳).

باید توجه داشت که قواعد اجتماعی لزوماً و البته معمولاً رسمی و تثبیت شده نیستند (مثل قواعد بازی شطرنج) که در یک نظام‌نامه وضع شده باشند که نحوه کردار مردم را تفسیر نمایند و عموماً در معرض مشاجرات همیشگی بر سر مشروعیت هستند. بر همین اساس دانستن قاعده به معنای قابلیت در فرموله کردن و بیان آن نیست و از این نظر شبیه به بازی بچه‌ها است (گیدنز، ۱۳۸۴: ۷۵ - ۷۶).

اهمیت تلقی ساختارها به عنوان منابع، امکان طرح بحث در خصوص قدرت را در تئوری‌های اجتماعی فراهم می‌آورد که در جامعه‌شناسی کمتر به آن پرداخته شده است (گیدنز، ۱۳۸۴: ۷۶ و ۹۲ - ۹۸). گیدنز در همین ارتباط است که مفهوم عامل ماهر^{۱۶} را پیش می‌کشد. عامل ماهر عاملی است که هم با توجه به قواعد و هم با توجه با منابع در ساختارها، کردارهای خود را تنظیم می‌کند و زندگی‌اش را مدیریت می‌کند. از آنجا که عاملان اجتماعی به‌شدت با هم در رقابت‌اند، این میزان مهارت عامل است که موفقیت وی را در مدیریت روابط خود با دیگران در شرایط پیچیده، با توجه به محدودیت‌ها و امکانات ساخت، تعیین می‌کند (جلائی پور، ۱۳۸۴: ۱۹). این مهارت ناشی از آگاهی او از قواعد و منابع ساختارها و میزان دسترسی به آنهاست و همین است که میزان دسترسی او را به ابزارهای لازم برای انجام کارها و توانایی وی را در این امر و در یک کلام قدرت او را در رقابت با سایر عاملان اجتماعی تعیین می‌کند (جلائی پور، ۱۳۸۴: ۲۳).

۲-۴- رابطه دیالکتیکی عاملیت و ساختار

از نظر گیدنز عاملیت و ساختار همچون دو روی یک صفحه کاغذ می‌مانند؛ چنان‌که نمی‌توان کاغذی را با یک‌روی تصور کرد عاملیت و ساختار را نیز نمی‌توان از یکدیگر جدا دانست. در واقع، ساختارها در کردار عاملان اجتماعی نمودار می‌شوند. گیدنز معتقد است که ساختارها به واسطه کردار عاملان شکل می‌گیرند. به تعبیری دیگر ساختارها محصول برآیند کردار عاملان اجتماعی‌اند. از این رو کردار اجتماعی را باید نوعی مداخله در مسیر رخدادهای جهان تلقی کرد (کلپون، ۱۳۸۷: ۳۸۱). درعین‌حال عاملان با تکرار کردار خود ساختارها را بازتولید می‌کنند. از سویی ساختارها بستر کردار عاملان اجتماعی را فراهم می‌کنند و از سویی دیگر عاملان انسانی با کنش‌های انسانی‌شان به بازتولید ساختارها می‌پردازند. به تعبیر وی، کردار عاملان همواره ساخت را تولید و در ادامه بازتولید می‌کند و همین بازتولید ساخت در برگشت، کردار انسان‌ها را محدود (به واسطه قواعد) و البته ممکن (به واسطه منابع) می‌سازد (گیدنز، ۱۳۸۴: ۱۸)؛ بنابراین می‌توان گفت،

ساختارهای اجتماعی هم هم‌زمان نتیجه کردار انسان هستند و هم بر کردار انسان تأثیر می‌گذارند (گیدنز، ۱۳۸۴: ۱۹)؛ یا به عبارتی دیگر ساختارها هم میانجی‌عاملیت و هم برآیند آن است (پارکر ۱۳۸۶: ۱۰۰). به‌زعم گیدنز، تولید و بازتولید جامعه به واسطه کردارهای مبتنی بر مهارت عاملان صورت می‌گیرد، نه لزوماً بر مبنای آگاهی استدلالی. به عبارتی دیگر، اشکال زندگی اجتماعی را نباید پیامد هدفمند کنش دانست (کلپون، ۱۳۸۴: ۳۸۰).

رابطه^{۱۷} کردار و ساختار اجتماعی همانند رابطه سخن گفتن ما در زبان است. بدون سخن گفتن و استفاده سخن‌گویان از زبان، زبانی وجود نخواهد داشت و درعین‌حال برای برقراری ارتباط باید قواعد ساختاری زبان را رعایت کرد و در هر بار رعایت قواعد این قواعد بازتولید می‌شوند. به این اعتبار، نمی‌توان از تقابل و دوگانگی^{۱۷} ساختار و کردار سخن گفت^{۱۸}، بلکه باید قائل به رابطه‌ای دو وجهی^{۱۹} میان این دو بود (گیدنز ۱۳۸۴: ۱۸ - ۱۹). به عبارتی دیگر، این دو را باید یک چیز یا یک موضوع مورد مطالعه با دو وجه بدانیم.

از این منظر، باید زندگی اجتماعی را مجموعه‌ای از فعالیت‌های جاری ببینیم که افراد انسانی انجام می‌دهند و هم‌زمان نهادهای بزرگ را تولید می‌کنند (گیدنز، ۱۳۸۴: ۱۹)؛ بنابراین نهادهای اجتماعی چیزی نیستند که در پس عاملان اجتماعی که تولیدکننده و بازتولیدکننده آنها هستند، عمل کنند بلکه عاملان ماهر هر جامعه‌ای، دانش دقیقی درباره نهادهای آن جامعه دارند که این دانش برای عملکرد جامعه، جزئی ضروری است نه امری حاشیه‌ای (گیدنز ۱۳۸۴: ۷۸). با همه این تفاسیر، به نظر می‌رسد گیدنز نوعی اولویت‌تئوئیک برای عاملیت نسبت به ساختار قائل می‌شود. به عبارتی دیگر با اینکه در پی طرح رابطه‌ای همسان میان عاملیت و ساختار است اما به نظر می‌رسد اولویت را در این رابطه بیشتر به عاملیت می‌دهد (پارکر، ۱۳۸۶).

۲-۵- تغییر ساختاری

از آنجا که این کردار انسانی است که ساختارها را صورت‌بندی می‌کند، بنابراین این امکان بالقوه در کردار انسانی وجود دارد که ساختارها را نیز تغییر دهد؛ از جمله با بی‌اعتنایی به راه‌های نهادینه‌شده انجام امور (ساختارها) یا بازسازی آنها به نحوی متفاوت (گیدنز، ۱۳۸۴: ۲۱). در واقع نکته اینجا است که عاملان اجتماعی در بستر ساختارها می‌توانند به گونه‌ای دیگر عمل کنند؛ چه به طور ایجابی (مداخله قصد شده در فرآیند رویدادهای جهان) چه به‌طور سلبی (امتناع) (گیدنز، ۱۳۸۴: ۶۵).

بازتولید ساختار است، ضمانتی منطقی برای تداوم ساختارها دربر ندارد و به عبارتی دیگر تکرار شونده‌گی را نباید حامل آینده دانست (پارکر، ۱۳۸۶: ۱۰۰).

به این ترتیب تئوری گیدنز به نظر می‌رسد هم مقوله نظم را دربر می‌گیرد و هم مقوله تغییر را. از نظر گیدنز هر نظم اجتماعی موجود، یک برآیند موقت حاصل از مذاکره است نه یک وضعیت از پیش تعیین شده (پارکر، ۱۳۸۶: ۹۱)؛ اما در مجموع، زندگی اجتماعی را گیدنز به گونه‌ای شرح می‌دهد که بدون نظمی خاص و "بی ترتیب" به نظر می‌رسد؛ به ویژه به واسطه تأکید او بر امکان تغییر ساختارها و پیامدهای ناخواسته (استونز، ۱۳۸۱: ۴۲۵). بر این اساس گیدنز نه عمل خاصی را ملاک قرار می‌دهد، نه مقصد اجتناب‌ناپذیری معرفی می‌کند و نه معتقد است که روالها و ساختارهای خطرناکی کاملاً بر زندگی ما غلبه دارند یا خواهند داشت. (استونز، ۱۳۸۱: ۴۲۵).

۲-۶- ویژگی‌های تئوری ساختاریابی

گیدنز جهت توضیح نظریه‌اش و تمایزگذاری با آن چه نظریه‌پردازان اجتماعی و جامعه‌شناسان مطرح کرده‌اند، به طور پراکنده به طرح مفاهیم، اصول و ویژگی‌های نظریه^۱ ساختاریابی پرداخته است که در ادامه به بعضی از آن‌ها اشاره می‌شود:

۱) او در پی توصیف، به جای تبیین جهان است: "نظریه برای این‌که بگوید چه اموری در جهان اتفاق می‌افتد، نیست بلکه این نظریه به ما ایده^۲ عمومی از آنچه ما ممکن است دنبال کنیم و بعضی از راه‌های اندیشیدن در آن باره را ارائه می‌دهد (کوکر، ۲۰۱۲).

۲) نظریه او معطوف به بیان و توصیف عملکردهای اجتماعی است. دیالکتیک بین فعالیت‌ها و شرایط است که در زمان و مکان رخ می‌دهند.

۳) مطالعه ساختاریابی تلاش برای تعریف شرایطی است که استمرار و فروپاشی ساختارها یا انواع ساختارها را سامان می‌دهد.

۴) ساختاریابی از ساخت‌گرایی و فلسفه کنش متمایز است. محدودیت ساخت‌گرایی، کارکردگرایی یا برداشت مارکسیسم مربوط به تبیین است که از بازتولید روابط اجتماعی و اعمال است.

ساختاریابی فراتر از دو نگاه و تلقی فوق است و نشان می‌دهد: چگونه ساختارهای اجتماعی به واسطه کارگزاران انسانی ساخته می‌شوند و در ضمن آن‌ها واسطه‌های فرآیند ساختاریابی اند. این همان مفهوم دوگانگی ساختار به‌عنوان عنصر اصلی و محوری نظریه اوست که در جهت تبیین

اما نکته مهم این است که عاملان اجتماعی اساساً در تولید و بازتولید و نیز تغییر ساختارها اراده محض ندارند. در واقع از طرق گفته شده ساختارها تغییر می‌کنند اما نه لزوماً به طریق و در جهتی که عاملان اجتماعی نیت کرده‌اند. علت این امر را باید در بروز نتایج ناخواسته کردار جست‌وجو کرد. در واقع نتایج ناخواسته کردار عاملان به آنان اجازه نمی‌دهد که ساختارها را هرگونه که میل دارند صورت‌بندی کنند، این همان تعبیر مارکس است مبنی بر این که "آدمیان هستند که تاریخ خود را می‌سازند ولی نه آن‌گونه که دلشان می‌خواهد، یا در شرایطی که خود انتخاب کرده باشند؛ بلکه در شرایط داده شده‌ای که میراث گذشته است و خود آنان به طور مستقیم با آن درگیرند" (مارکس، ۱۳۷۷: ۱۱)؛ بنابراین، انسان‌ها جامعه را تولید می‌کنند اما نه مطابق با شرایط دلخواه خویش بلکه در مقام عاملانی محدود در دایره تاریخ. از این رو مرزی ناپایدار میان کنش هدفمند و رخدادهای اتفاقی و پیش‌بینی‌ناپذیر وجود دارد (کلپون، ۱۳۸۷: ۳۸۰). بر این اساس است که گیدنز معتقد است هر کنشی منجر به تولید چیزی جدید یا عملی تازه است، اما در عین حال وجود کنش منوط به اتصال آن به گذشته‌ای است که واسطه شروع آن کنش می‌باشد (گیدنز، ۱۳۸۴b: ۷۷)؛ بنابراین، حدود و ثغور عاملیت و فرآیندهای تولید و بازتولید جامعه محدود است (کلپون، ۱۳۸۷: ۳۸۰).

در مجموع، عاملان اجتماعی قدرت دخل و تصرف در امور را دارند اما این قدرت تام نیست. این قدرت را نمی‌توان نه از جانب کسی که اعمال می‌کند و نه بر کسی که اعمال می‌شود تام دانست، بنابراین نه قدرت تام است و نه سلطه. بر همین اساس است که گیدنز مفهوم "دیالکتیک کنترل" را طرح می‌کند. بر این اساس، حتی افرادی که به شدت زیر سلطه‌اند باز می‌توانند به تفسیر موقعیت خود بپردازند و در وضعیت خود اثر بگذارند (پارکر ۱۳۸۶: ۱۰۱).

به عبارتی دیگر، قدرتمندان برای اجرای اعمال و روال‌های مشخص به محرومان از قدرت وابسته‌اند. زیردستان می‌توانند به شکلی ماهرانه، از جمله با اعتصاب و نافرمانی مدنی و تحریم و شرکت در انتخابات و ...، از همین اتکا و وابستگی به مثابه اهرمی برای آزادی عمل در برخی زمینه‌ها بهره‌برداری کنند (استونز، ۱۳۸۱: ۴۳۵). با این اوصاف، آن چه تعیین‌کننده تأثیر عاملان در تولید و بازتولید و نیز تغییر ساختارها است سهم عاملان از قدرت است.

بنابراین، در زندگی اجتماعی آن چه در عمل رخ می‌دهد "تداوم پیوسته در حال تغییر" است (پارکر، ۱۳۸۶: ۱۰۲)؛ بروز تغییراتی که برنامه‌ریزی نشده‌اند یعنی لزوماً مورد درخواست نیستند. با این حال، تکرار شونده‌گی^۳ (واگشتی) کردار که عامل

است، نتایج ناخواسته را نتایج کنش ندانسته بلکه نتیجه کارکردی سیستم اجتماعی دانسته است. تفاوت تحلیل گیدنز با کارکردگرایی از قبیل مرتن در مثال زیر روشن می‌شود:

وقتی من کتاب می‌نویسم از شستن لباس و یا ظروف در آشپزخانه باز می‌مانم و همسر من آن را انجام می‌دهد. گیدنز نوشتن کتاب را نتیجه تمایل و عدم شستن ظرف را نتیجه ناخواسته - شستشوی ظرف‌ها توسط همسر - می‌داند. ولی کارکردگرایان دو نقش یادشده را در چارچوب این‌که هر کس نقش‌هایی در سیستم اجتماعی یا سیستم خانوادگی دارد، تحلیل می‌کنند.

۲) گاهی نتایج ناخواسته، می‌توانند در آینده تبدیل به شرایطی شوند که بازتولید ساختاری شرایط کنش را فراهم آورند و تداوم کنش را در آینده موجب شوند. شرایط حاصل از کنش انسانی دو نتیجه دربردارد: ۱- شرایط حاصل از کنش بعدی است یا ۲- تقویت‌کننده کنش بعدی است. (کوکر، ۲۰۱۲)

۲-۷- کاربردهای تئوری ساخت یابی

۲-۷-۱- کاربردهای تئوری ساخت یابی در تحقیقات حسابداری

تحقیقات حسابداری، به شکل‌های مختلف، به نظریه گیدنز نزدیک شده‌اند. بر اساس تحقیقات گذشته کاربردهای نظریه ساخت یابی در تحقیقات حسابداری به ۵ دسته به شرح زیر تقسیم می‌شوند.

۱) کاربرد عمومی: کاربرد غیر انتقادی از عقاید اصلی نظریه ساخت یابی گیدنز به‌منظور افزایش درک خود درباره حسابداری به‌صورت فعالیت اجتماعی، هدف اصلی کمک به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی موجود است. حسن (۲۰۱۰)، کاکلیو (۲۰۰۳)، جوزف (۲۰۰۶)، کنراد (۲۰۰۵)، مکینتاش و اسکاپنس (۱۹۹۱)

۲) کاربرد انتخالی: (به‌صورت غیر انتقادی) از عقاید اصلی نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌شود و به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی فعلی کمک می‌شود، اما تحلیل‌ها بر روی مفاهیم خاص از جمله منطق کنترل، مدرنیته و سیستم‌های تخصصی تمرکز دارد.

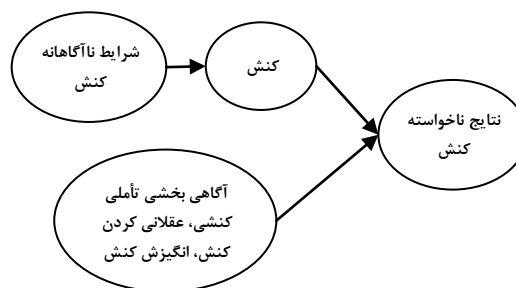
پژوهش‌ها با کاربردهای انتخالی و عمومی، به‌شدت از مفاهیم نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده و بررسی کرده‌اند که چگونه می‌توان دیدگاه‌هایی درباره پدیده‌های حسابداری مطرح

دوگانگی ساخت‌ها از طریق کنش‌ها و برعکس می‌باشد و متفاوت از دوگانه‌گرایی ساختار است.

۵) ساخت یابی هم میانجی و هم پیامد عملکردهایی است که همین خواص را به‌گونه‌ای واگشتی سازمان می‌دهند. با این تلقی که ساختار در بیرون از کنشگر نیست، بلکه در خاطرات و اعمال اجتماعی او وجود دارد و وادارنده و توانمندساز می‌باشد و همچنین نظام کنش را به گونه واگشتی سازمان می‌دهد.

ساختارها، عملکردهای بازتولید شده کنشگران در بستر زمان و مکان در دو سطح خرد به صورت خاطره‌ها و در سطح کلان به صورت نظام‌های اجتماعی هستند. این فرآیند متأثر از وجود منابع و قواعد است. منابع امکان بازتولید نظام و سیستم اجتماعی را فراهم می‌کنند.

۶) در نظریه ساخت یابی رابطه خاص بین انگیزه، نیت، آگاهی، ساختارها و عمل دیگران وجود دارد. گیدنز سعی دارد تا به نحوی، اثرگذاری هر یک از عوامل اشاره‌شده فوق را نشان دهد. او در آغاز اجمالاً به بیان رابطه بین شرایط ناآگاهانه عمل و کنش اجتماعی و نتایج آن پرداخته است. این مفاهیم در نمایه زیر نشان داده‌شده است (گیدنز، ۱۹۸۴: ۵).



نمایه ۱: رابطه بین شرایط ناآگاهانه عمل و کنش اجتماعی

و نتایج آن

(گیدنز، ۱۹۸۴: ۵)

در استدلال گیدنز این فرآیندها به دو طریق اساسی رخ می‌دهند:

۱) گاهی نتایج ناخواسته می‌توانند تبدیل به شرایط ناآگاهانه کنش شوند.

گیدنز نتایج ناخواسته کنش را چون نتایج خواسته کنش می‌داند. این مفاهیم اساسی متفاوت با مفاهیم کارکردگرایی است زیرا کارکردگرایی همچون رابرت مرتن (۱۹۶۸) که از طراحان دو نوع نتیجه (آشکار و پنهان و یا خواسته و ناخواسته)

به‌عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های اجتماعی در داخل و بیرون مرزهای سازمانی بررسی نمود؛ بنابراین نظریه ساخت یابی یک رویکرد نوآورانه برای تحقیق در مورد حسابداری مدیریت ارائه می‌دهد.

۲) متمرکز شدن بر عاملیت: نظریه ساخت یابی، روشی را که ما ممکن است به شیوه‌های حسابداری نگاه کنیم، با مرور آن‌ها در ذهن حسابداران، به‌جای ظهور بیرونی کنترل‌ها و مصنوعات، تغییر می‌دهد. این همان چیزی است که گیدنز هرمنوتیک دوگانه در تحقیق نامیده است: ادراک اینکه چگونه ما به‌عنوان محققان درک می‌کنیم که عوامل چگونه درک و عمل می‌کنند.

۳) توسعه یک روش حرفه‌ای بیشتر برای طراحی تحقیق: یکی از نقاط ضعف شناخته‌شده مطالعات موردی با استفاده از تئوری‌های اجتماعی این است که انتخاب نظریه پس از جمع‌آوری داده‌ها انجام می‌شود. یک خطر برای محققان، تسلیم تئوری و داده‌ها باهم هستند. هرچند خطر عمومی است، اما برای همه علوم اجتماعی که در آن از نظریه اجتماعی تفسیری استفاده می‌شود، مشترک است که این در تحقیقات حسابداری نیز قابل‌مشاهده است. نظریه ساخت یابی، یک رویکرد پویا ارائه می‌دهد، نظریه ساخت یابی، درس‌هایی در مورد چگونگی به دست آوردن مفاهیم هستی‌شناختی و استفاده از آن‌ها برای طراحی تحقیق در مورد بازیگران (عاملان) و مشکلات خاص، به‌ویژه در زمان‌ها و مکان‌های مختلف را فراهم می‌کند.

۲-۸- پیشینه پژوهش

انگل‌اند و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۷) چگونگی استفاده از تئوری ساخت یابی 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، 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 می‌نمایند.

کاباندا و براون^{۲۲} (۲۰۱۷) با استفاده از نظریه ساخت یابی و دنبال کردن یک موضع تفسیرگرایانه، نشان می‌دهند که تحولات و اقدامات عمده ساختاری، موفقیت سازمان را در پی دارد.

روبرتز^{۲۳} (۲۰۱۴) به بررسی نکاتی مهم درباره مفید بودن ایده‌های گیدنز در پژوهش‌های حسابداری می‌پردازد. سه نکته انتقادی در پژوهش روبرتز یافت می‌شود که برای درک

کرد. حسن (۲۰۰۵)، بارت و همکاران (۲۰۰۵)، جک (۲۰۰۵)، سیل و همکاران (۲۰۰۴)

۳) پرسروصدا و پرشتاب: این مورد نیز (به‌صورت غیر انتقادی) از مفاهیم خاص نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌کند، اما هدف کمک به سایر منابع غیر از منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی است. مشخصه متمایز این موارد به‌این ترتیب است که هرچند اصولاً به اثر گیدنز در تحلیل خود درباره پدیده‌های حسابداری وابسته هستند، اما هدف تحقیقاتی آن‌ها کمک به سایر زمینه‌های نظری است نه منابع ساختار محور. فری (۲۰۰۸)، ساراواناموتو و تینکر (۲۰۰۳)

۴) ترکیب نظریه: نظریه ساخت یابی گیدنز (به‌صورت غیر انتقادی) با سایر نظریه‌ها ترکیب‌شده تا درک درباره حسابداری به‌صورت فعالیت اجتماعی افزایش یابد. گورد (۲۰۰۸)، کاوتون و داپسون (۲۰۰۲)، کولیر (۲۰۰۱)

۵) مشارکت انتقادی: کاربرد همسان درعین‌حال انتقادی از نظریه ساخت یابی گیدنز به‌طوری‌که تحلیل‌ها به دنبال شناسایی محدودیت‌های نظریه ساخت یابی گیدنز و/یا تعمیم عقاید اصلی هستند. کود و هربرت (۲۰۰۹)، جک و خولیف (۲۰۰۸)

۲-۷-۲- کاربردهای تئوری ساخت یابی در تحقیقات حسابداری مدیریت

نظریه ساخت یابی، توسعه اخیر در تئوری اجتماعی است که در میان ویژگی‌های دیگر، شکاف بین مفاهیم هستی‌شناختی و تحقیقات تجربی را برای مذاکره و تبادل نظر ساده‌تر می‌کند. نظریه ساخت یابی گیدنز یک هستی‌شناسی توسعه‌یافته است که به‌طورکلی در سطح انتزاعی توضیح می‌دهد که چگونه ساختار و عامل باهم مرتبط هستند بنابراین جک (۲۰۱۷)، به سه دلیل نظریه ساخت یابی راه، برای تحقیقات تجربی در حسابداری مدیریت مناسب می‌داند.

۱) اهمیت استفاده از دانش روز در تحقیقات حسابداری مدیریت: گرچه نظریه ساخت یابی گیدنز برای ۳۰ سال در پژوهش حسابداری مدیریت استفاده‌شده است، اما پتانسیل کامل آن هنوز مورداستفاده قرار نگرفته است. نظریه ساخت یابی، محققان را قادر می‌سازد تا سؤالاتی را که چرا شیوه‌های حسابداری به‌صورت نهادینه‌شده، پذیرفته و تولیدشده‌اند و آنچه ممکن است برای تغییر دادن آن‌ها لازم باشد را در نظر بگیرند. با استفاده از این تئوری می‌توان حسابداری را

انتقادی در مورد اینکه چگونه تئوری ساخت یابی به صورت کلی، یا به صورت خاص در پژوهش‌های حسابداری به کار رفته‌اند را مطرح نمودند.

آهرنز و چاپمن^{۳۱} (۲۰۰۲) و (۲۰۰۷) به توضیح دربارهٔ این که چطور حسابداری بر اساس تئوری ساخت یابی به عنوان شیوه‌های گوناگون پاسخگویی به کار می‌رود، می‌پردازند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر کیفی است. پژوهش کیفی برای کشف حوزه‌های اساسی و بنیادی به کار می‌رود که درباره آنها اطلاعات کمتری وجود دارد. در پژوهش کیفی، از طریق جستجو و تحلیل، الگوهای حاکم بر سراسر نمونه‌ی مورد مطالعه شکل می‌گیرد (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴، ۲۹). در این پژوهش براساس رویکرد فلسفی (عقلی)، بر پایه روش شناخت تاریخی به موضوع تئوری ساخت یابی در پژوهش‌های حسابداری و مدل‌های پاسخگویی مبتنی بر آن پرداخته شده است. در حقیقت براساس این رویکرد، تلاش شده است تئوری ساخت یابی و رویکردهای مبتنی بر این تئوری برای ارائه مدل‌های پاسخگویی در حسابداری معرفی و تبیین گردد. برای جمع آوری منابع مورد نیاز، اسناد و مدارک آرشیوی که نتیجه پژوهش‌های تجربی است، بررسی گردیده است و مبانی نظری به روش کتابخانه‌ای شناسایی و مورد استفاده قرار گرفته است.

۴- مدل پاسخگویی و تئوری ساخت یابی

۴-۱- پاسخگویی و تئوری ساخت یابی

مفهوم پاسخگویی یک مفهوم ساخت یافته اجتماعی است، بنابراین، معنا و شکل آن را نمی‌توان از مضمون اجتماعی که در آن به عمل آمده، جدا کرد. این بخش، تئوری ساخت یابی گیدنز (۱۹۷۹، ۱۹۸۴) را به‌عنوان یک رویکرد مرتبط با درک نحوه تأثیر مضمون اجتماعی بر تکامل و بقای عملیات پاسخگویی در سازمان‌ها و بخش‌های مختلف معرفی می‌کند. هدف از معرفی این تفکر، تکمیل و تعمیم تحلیل نظری ارائه شده با افزودن ارزش بیشتر به تعاملات پویای بین تأثیرگذاری ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنان می‌باشد.

هسته تئوری ساخت یابی عبارت است از «دوگانگی عاملیت و ساختار»: یعنی عاملیت و ساختار اجتماعی در تولید و بازتولید نظام‌های اجتماعی باهم تعامل دارند (گیدنز، ۱۹۸۴). این بدین معنی است که نظام‌های (ساختارهای) اجتماعی، پویا هستند و دائماً بر اثر فعالیت‌های عامل اجتماعی مربوطه، بازتولید می‌شوند. گیدنز دیدگاه نظام‌های اجتماعی به‌عنوان

حسابداری در مضمون سازمانی آن ضروری می‌باشد. ۱- نظریه ساخت یابی، 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 به عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است در صورتیکه با استفاده از این توان بالقوه می‌توان مسئولیت پاسخگویی حسابداری را توجیه نمود و در نکته سوم که مورد نقد و بررسی قرار گرفته، گیدنز تا حدی در حسابداری، اخلاق را نادیده می‌گیرد.

انگل‌اند و گردین^{۲۴} (۲۰۱۴) با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده در این زمینه نشان می‌دهند که نه تنها تئوری ساخت یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های ذاتی و کاربردی نظام‌های حسابداری مشخص کننده جریان پژوهش‌های اصلی مفید است بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد. آن‌ها همچنین به پتانسیل‌های نسبتاً ناشناخته در مقالات حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت یابی برای شناسایی فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آینده اشاره دارند.

کونارد^{۲۵} (۲۰۱۴) به دنبال بحثی مداوم در مورد ارزش تئوری ساخت یابی به عنوان هستی شناسی بالقوه برای پژوهش‌های تجربی در حسابداری است و بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تاکید دارد.

کوکر^{۲۶} (۲۰۱۲) طیف وسیعی از رویکردهای احتمالی پاسخگویی سازمانی را تحت عنوان "فضای پاسخگویی"^{۲۷} نشان می‌دهد و سپس به بررسی تئوری‌های مختلف در رویکردهای ارائه شده می‌پردازد. کوکر نشان می‌دهد که هر کدام از تئوری‌های موجود برای ارائه مدلی جامع برای پاسخگویی سازمانی دارای نقاط ضعفی هستند که این ضعف‌ها با ارائه تئوری ساخت یابی به حداقل ممکن می‌رسند، در نتیجه بر اساس تئوری ساخت یابی به تفسیر مدل پاسخگویی سازمانی می‌پردازد.

انگل‌اند و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۱) گذشته، حال و آینده مقالات حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت یابی 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^{۲۹} (۲۰۰۸) و گورد^{۳۰} (۲۰۱۲) بررسی نمودند که چگونه از مفاهیم واسطه‌ای (بین ساختار و سازمان) در مقالات حسابداری استفاده شده است. همچنین بحث

شکلی از تمامیت با خواصی قابل مقایسه یا خواصی که شکل و تحول یک سازمان را کنترل می کنند، رد کرد (گیدنز، ۱۹۸۴). او ادعا کرد که از طریق فعالیت‌های بازیگران اجتماعی، نظام‌های اجتماعی تکامل پیدا می کنند یا در فواصل زمانی مشخص تغییر می کنند. او این فواصل زمانی را به صورت زیر توصیف می کند:

«دنباله‌های مشخصی از تغییر مؤثر بر تشکیلات اصلی در یک تمامیت اجتماعی، یا گذار بین انواع تمامیت اجتماعی» (گیدنز، ۱۹۸۴).

برای درک نحوه تأثیر بازیگران اجتماعی (عامل انسانی) یا بازتولید نظام‌های اجتماعی، مهم است که دیدگاه‌های گیدنز درباره هر یک از این دو عنصر مهم از این تئوری را بررسی کنیم.

الف: عاملیت انسانی

گیدنز از عبارت «عاملیت انسانی» برای اشاره به فعالیت‌های بازیگران اجتماعی استفاده می کند. این عاملیت انسانی را به عنوان یک عامل هوشیار می بیند. با این معنا، او می گوید که آن‌ها چیزهای زیادی درباره شرایط و عواقب کار خود می دانند. اگرچه نقش منابع انسانی در ارزش آفرینی سازمانها همواره مورد توجه بوده ولی روند رو به رشد فعالیت صنایع خدماتی و دانش محور بر اهمیت این موضوع افزوده است به شکلی که در ادبیات جدید پیشنهاد شده که واژه " سرمایه انسانی " جایگزین " منابع انسانی " گردد (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶). گیدنز (۱۹۸۴) اظهار می دارد که «مهارت عامل انسانی به شکلی متفاوت از برنامه‌های کدگذاری شده در نظام‌های طبیعی منعکس می شود». این بیانگر این است که فعالیت‌های بازیگران اجتماعی می تواند باعث تغییر نظام‌های اجتماعی شود، اما نه به صورت قابل برنامه ریزی. توانایی بازیگران اجتماعی در تأثیرگذاری بر تغییر آگاهانه در یک جهت خاص با ساختار محدود دانش متعلق به بازیگران اجتماعی بیان می شود، یا چنان که گیدنز می گوید:

«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 با انگیزه‌های ورای عمل انسان ارتباط دارد. سطح دوم، آگاهی عملی است که ذخایر ضمنی از دانش است که بازیگران در تشکیل فعالیت‌های اجتماعی ترسیم می کنند. سطح سوم، آگاهی استدلالی است که شامل دانشی است که بازیگران می توانند در سطح گفتمان بیان کنند (گیدنز، ۱۹۸۴). آگاهی استدلالی در منطق عمل

وجود دارد که مستلزم دادن بیان شفاهی به استدلال برای انجام عمل می باشد. باوجود این، این آگاهی عملی است که در کنترل انعکاسی عمل نقش دارد چنان که بازیگران اغلب با استفاده از ذخایر ضمنی دانش که مستقیماً در دسترس عاملان فردی قرار ندارد، به تعامل اجتماعی پاسخ می گویند (گیدنز، ۱۹۸۴). این به واسطه این 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 می دارد این است که روش‌های پاسخگویی مختلف مورداستفاده توسط سازمان‌ها تحت تأثیر ذخیره ضمنی دانشی است که بازیگران اجتماعی در شکل‌دهی عملیات پاسخگویی خود ایجاد می کنند. این سطح آگاهی عملی است؛ اما عملیات، تحت تأثیر سطح ناآگاهی مربوط به انگیزش ورای آن اقدامات و عواقب ناخواسته آن اقدامات نیز می باشد. این انگیزش ممکن است از نظر یک مشاهده کننده یا حتی بازیگران، مشهود نباشد. این تعامل با این «ناآگاهی» است که تکامل را می سازد و نظام‌های اجتماعی یا مجتمع ساختاری را شکل می دهد و غیرقابل برنامه ریزی است و قدری خارج از کنترل مستقیم بازیگران اجتماعی است (کوکر، ۲۰۱۲).

ب: ساختار

مفهوم ساختار یک مفهوم بنیادین در تئوری ساخت یابی 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 می کند (گیدنز، ۱۹۸۴). او قوانین زندگی اجتماعی را به عنوان رویه‌های قابل تعمیم وضع شده برای نظم‌دهی به عملیات اجتماعی توصیف می کند که بازیگران در هوشیاری عملی خود از آن‌ها آگاه اند. براساس گفته گیدنز، این قوانین هستند که نظام‌های اجتماعی را می سازند (گیدنز، ۱۹۸۴)؛ بنابراین، قوانین، عملیات و روش‌های مختلف پاسخگویی مورد استفاده توسط سازمان‌ها را می توان به عنوان بخش تشکیل دهنده ساختاری دانست که سیستم پاسخگویی روی آن بنا می شود.

در معنای دوم، گیدنز (۱۹۸۴) از ساختار در معنای کلی تر برای اشاره به «ویژگی‌های تشکیلاتی نظام‌های اجتماعی گسترده در زمان و مکان» استفاده می کند. در این معنا، گیدنز بیان می دارد که وقتی که عملیات اجتماعی شکل گرفت و این عملیات به عنوان هنجارهای زندگی اجتماعی در یک محدوده زمانی وسیع پذیرفته شد، این عملیات، ساختار را تشکیل می دهند. تمایز بین ساختار و سیستم خیلی روشن نیست، اما گیدنز (۱۹۷۹) تلاش می کند تا آن را روشن کند:

«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، ۱۹۹۱).

ساختارهای دلالت با ساختارهای سلطه و مشروعیت ارتباط نزدیک دارند و تنها به صورت تحلیلی قابل تفکیک‌اند (گیدنز، ۱۹۸۴). به عنوان مثال،

«ایده پاسخگویی یک عبارت یا بیان متقاعدکننده به تقاطع طرح‌های تفسیری و هنجارها می‌باشد. پاسخگو بودن برای فعالیت‌های یک شخص، به معنی تفسیر دلایل و تأمین زمینه‌های هنجارگونه است که از به واسطه آنها می‌توانند خود را توجیه کنند» (گیدنز، ۱۹۸۴).

از طریق استفاده از قدرت مجازات، ذینفعان قدرتمند در تعیین این‌که کدام عملیات سازمانی در حال تکامل دارای مشروعیت باشد تأثیر می‌گذارند (سلطه برای اعمال مشروعیت) و بدین وسیله فرآیند نهادینه کردن (دلالت) را تکمیل می‌کنند. می‌توان نتیجه گرفت درحالی‌که تکامل عملیات پاسخگویی تحت تأثیر درک جمعی و عملیات تمام بازیگران اجتماعی مربوطه است، عملیاتی که دارای «سلطه» و «مشروعیت» هستند توسط ذینفعان قدرتمندتر مربوطه تعیین می‌شوند؛ بنابراین، ممکن است این بازیگران دارای تأثیر قابل توجهی بر روند تکامل یا تغییر ساختار عملیات پاسخگویی داشته باشند. (کوکر، ۲۰۱۲)

براساس گفته گیدنز (۱۹۸۴) «در مضمون زندگی اجتماعی، فرآیندهایی از اطلاعات منتخب اتفاق می‌افتند که بازیگران شرایط تعدیل‌کننده بازتولید سیستم را غربال می‌کنند تا امور به وفق مراد آنها پیش برود».

روبرت و اسکاپنز (۱۹۸۵) نظام‌های پاسخگویی را به صورت «ایجاد و بازتولید ساختارهای دلالت، مشروعیت و سلطه» تفسیر می‌کنند. آنها حسابداری (ساختار دلالت درحسابداری) را به عنوان زبان پاسخگویی نشان می‌دهند که اعضای سازمان با مجموعه‌ای از مقوله‌هایی که به عنوان یک ساختار معنایی به منظور انعکاس تجربیات و کنش آنان، عمل می‌کنند را فراهم می‌سازند. این مسئله ممکن است برای تمام ذینفعان بسته به اهداف و ارزش‌های آنان مناسب باشد یا نباشد، چنان‌که روبرتز و اسکاپنز (۱۹۸۵) می‌گویند که «اهمیت دقیق رویدادها در

«ساختار به قوانین و منابع سازمان یافته به عنوان خواص نظام‌های اجتماعی اشاره دارد. سیستم به روابط تولید شده بین بازیگران و مجموعه‌های سازمان یافته به عنوان عملیات اجتماعی عادی، اشاره دارد».

روبرت و اسکاپنز^{۳۳} (۱۹۸۵) 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 مقاصد این پژوهش، کافی است که پاسخگویی سازمانی را به عنوان یک سیستم اجتماعی بنگریم که با یک ساختار شامل قوانین و عملیات تشکیلاتی خاص پشتیبانی می‌شود. این سیستم یا ساختار گرچه ثابت است، اما می‌تواند در طول زمان تغییر کند یا تکامل یابد. این‌که این سیستم چگونه ایجاد می‌شود، نگهداری می‌شود، یا بازتولید می‌شود، با بررسی خواص معین ساختارهای اجتماعی مشخص می‌گردد. گیدنز سه خاصیت ساختاری دلالت، سلطه و مشروعیت^{۳۴} 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. اساساً 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. فرآیند این کار را می‌توان با دو خاصیت ساختاری دیگر مشخص‌شده 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 (معمولاً آن‌هایی که دارای قابلیت‌های تخصیصی یا اقتداری هستند) تأثیر بیشتری در تعیین این‌که کدام مجموعه از عملیات نگهداری یا حفظ شوند، می‌گذارند.

رویکرد مبتنی بر فرآیند شامل اندازه‌گیری نتایج، با بیشترین استفاده از زبان کمی حسابداری که می‌تواند در شکل‌های قراردادی یا عمومی مورد استفاده قرار گیرد. طبقه‌بندی در شکل‌های قراردادی و عمومی پاسخگویی مربوط به ماهیت تعهد برای ارائه حساب‌ها (تعهد تحویل حساب^{۳۷}) است.

در نوع قراردادی مانند بخش الف، پاسخگویی با استفاده از حسابداری سنتی^{۳۸} با شیوه‌های استاندارد و قانونی ارائه می‌شود. حسابداری سنتی به طور عمده برای گزارشگری مالی قانونی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نوع عمومی (بخش د) از سایر اشکال حسابداری به غیر از حسابداری سنتی استفاده می‌شود. ذینفعان برای تعیین نوع حسابداری که مربوط به نیازهای آن‌هاست انعطاف‌پذیرند و شیوه‌های مربوط به حسابداری را با آن تطبیق می‌دهند.

رویکرد مبتنی بر عملکرد بر اساس دست یافتن به اهداف سازمانی است. در نوع قراردادی، برای گسترش صورت‌های مالی سنتی در گزارش روایتی^{۳۹} (نوع ب)، ساختار یافته و تنظیم می‌شود. گزارش روایتی یک گزارش سالانه در مورد فعالیت‌ها و نتایج آن‌هاست و نظامی از گزارشگری سازمان در سراسر سازمان به ذینفعان خود در مورد فعالیت‌ها و اجرای برنامه‌های استراتژیک سازمان است که به صورت داوطلبانه انجام می‌شود، زیرا الزامی نیست. این گزارش که بیشتر به جزئیات می‌پردازد، به چگونگی اهداف اصلی ذکر شده در برنامه‌های استراتژیک در سال و نحوه انجام فعالیت‌های برنامه در دستیابی به اهداف استراتژیک کمک می‌کند. گزارش روایتی یک توسعه در صورت‌های مالی است.

اما در نوع عمومی ممکن است بدون ساختار و سازگار با نیازهای مختلف در زمینه‌های مختلف سازمانی (مانند نوع ج) باشد.

طبقه‌بندی این رویکردها، به‌عنوان "فضای پاسخگویی"^{۴۰} طیف وسیعی از رویکردهای احتمالی پاسخگویی سازمانی را نشان می‌دهند. (کوکر، ۲۰۱۲)

معرض تفاسیر، جزئیات، مذاکرات و اختلافات گوناگون است». ساختارهای مشروعیت و سلطه را می‌توان برحسب تحصیل قدرت و نفوذ ذینفعان نگریست. آن‌ها همچنین دارای تأثیر قابل توجهی بر عملیات پاسخگویی سازمان‌ها می‌باشند.

بنابراین پژوهش حاضر در رابطه با عناصر تئوری ساخت یابی در چارچوب نظری برای تحلیل نحوه ترکیب ذینفعان، اهداف، ارزش‌ها و اطلاعات مورد نیاز آن‌ها و تعامل بین آن‌ها در سیستم پاسخگویی و عملیات سازمان‌ها می‌باشد. یک انتقاد مهم تئوری ساخت یابی مربوط به شکل انتزاعی آن و مشکل پیوند آن با یک رویکرد خاص در پژوهش تجربی است. گورد^{۳۵} (۲۰۰۸) آن را به‌صورت «تئوری مرتبه دوم» می‌بیند که با مؤلفه‌های جامعه سروکار دارد و متفاوت از «تئوری مرتبه اول» است که با تفسیر رویدادهای یک دوره خاص ارتباط دارد. گیدنز (۱۹۹۰) بیان می‌دارد که تئوری ساخت یابی به معنی یک برنامه تحقیقاتی غیرانتزاعی نیست، بلکه یک هستی‌شناسی کلی از زندگی اجتماعی است که مفاهیمی پیشنهاد می‌کند که باید به‌عنوان دستگاه‌های حساس برای مقاصد تحقیقاتی، مفید باشند. در این معنا است که از این تئوری برای ارتقای درک پویای رابطه بین متغیرهای درون چارچوب نظری ایجادشده برای این پژوهش استفاده می‌شود.

لاگلین^{۳۶} (۱۹۹۰) تئوری ساخت یابی را به‌عنوان فعال‌کننده طرح مدل‌های اسکلتی می‌بیند که می‌توانند در موقعیت‌های مختلف مورد استفاده قرار گیرند اما با استفاده از داده‌های تجربی مختلف، تفسیر می‌شوند. او اظهار می‌دارد که پذیرش مضمون مربوطه و ساختار عملیات پاسخگویی، یک مکمل پویا برای دیدگاه‌های نظری در پاسخگویی را فراهم می‌کند (لاگلین، ۱۹۹۰). بخش بعدی تئوری اسکلتی مورد استفاده برای پژوهش‌های تجربی را به طور خلاصه بیان می‌کند.

۲-۴- ارائه مدل پاسخگویی در سازمان‌ها

عملیات پاسخگویی در سازمان‌ها را می‌توان با استفاده از یک یا چند مورد از رویکردهای ممکن در نمایه ۲ بررسی نمود.

نمایه ۲: فضای پاسخگویی

پاسخگویی	قراردادی	عمومی
بر اساس فرآیند	الف- پاسخگویی برای استفاده از منابع در دستیابی به نتایج تعریف شده (با استفاده از حسابداری سنتی)	د- پاسخگویی برای استفاده از منابع در دستیابی به نیازهای ذینفعان (با استفاده از سایر اشکال حسابداری)
بر اساس عملکرد	ب- پاسخگویی برای دستیابی به اهداف تعریف شده	ج- پاسخگویی برای نیازهای ذینفعان

(کوکر، ۲۰۱۲)

(ds) وجود دارد که توانایی حسابداری سنتی (ابزار اصلی در فرآیند مبتنی بر رویکرد) را برای ارضای نیازهای پاسخگویی در سازمان، محدود می‌سازد. اندازه این تقسیم به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$ds \propto \frac{1}{O \times P \times E}$$

(۲) متغیر برون‌زاد مربوط به ترکیب ذینفعان، اهداف آن‌ها و اطلاعات موردنیاز و تأثیر نسبی آن‌ها بر سازمان است. این تأثیر متناسب با محصول قدرت آن‌ها برای ایجاد تغییر در سازمان (P) و تأثیر فعالیت‌های سازمان بر آن‌ها (I) است.

قدرت \times تأثیر = نفوذ ذینفع

این تأثیر می‌تواند در شکل‌دهی اهداف و فعالیت‌های سازمان و در تعیین صور عملیات پاسخگویی اعمال شود. در جایی که اطلاعات مورد نیاز یک ذینفع خاص فراهم نشود، یک تقسیم اطلاعاتی (di) حاصل می‌شود که دامنه آن به صورت زیر بیان می‌شود:

اولویت ذینفع - عملیات پاسخگویی سازمان = di

تقسیم اطلاعاتی، درجایی ایجاد می‌شود که برخی از گروه‌های ذینفع دارای اولویت اطلاعاتی هستند و از طرفی شیوه‌های پاسخگویی انتخاب‌شده توسط سازمان به شکل رضایت بخشی پاسخگویی اولویت‌های اطلاعاتی ذینفعان مورد نظر نیست. این تقسیم نشان‌دهنده تفاوت بین شیوه‌های پاسخگویی انتخابی سازمان و اولویت اطلاعاتی مربوط به آن ذینفع خاص است.

در سطح دوم، عوامل غیرمستقیم ناشی از تعامل پویای بین ذینفعان در مضمون اجتماعی وجود دارد که با ساختارهای دلالت، مشروعیت و سلطه مشخص می‌شوند که در بخش‌های قبلی مقاله تشریح شدند.

نمایه ۴ خلاصه‌ای از مدل نظری مورد استفاده در این پژوهش را نشان می‌دهد. این شکل نشان می‌دهد که عملیات پاسخگویی در سازمان‌ها را می‌توان بر مبنای عوامل ذکر شده با استفاده از یک یا چند مورد از چهار رویکرد ارائه شده در فضای پاسخگویی انجام داد.

روش‌های مختلف نظری برای مطالعه رویکردهای پاسخگویی مورد استفاده قرار گرفته است، اما هیچ‌کدام از آن‌ها به اندازه کافی گسترده نیستند تا بتواند به تمام ابعاد احتمالی موجود بپردازند. برای مثال، رویکرد الف که تحت نوع قراردادی قرار می‌گیرد، با استفاده از تئوری عاملیت تحلیل شده است؛ اما این نظریه نمی‌تواند روش‌های پاسخگویی طبق رویکردهای ب، ج و د را توضیح دهد که می‌توان با استفاده از تئوری ذینفعان تجزیه و تحلیل نمود ولیکن بازهم این تئوری برای تحلیل همه رویکردهای ممکن جامعیت ندارد.

برای تحلیل بر مبنای تئوری ساخت یابی در پژوهش حاضر، مفاهیم پاسخگویی در یک یا چند مورد از چهار رویکرد موجود تحت عنوان "فضای پاسخگویی" در نظر گرفته می‌شوند، سپس دو مدل (مدل متغیرهای درون‌زاد و متغیرهای برون‌زاد) برای پیوند برخی از متغیرهای سازمانی به نوع خاصی از شیوه‌های پاسخگویی را ایجاد می‌کند و در نهایت از عوامل تئوری ساخت یابی استفاده می‌شود تا توضیح دهد که چگونه تعامل پویا بین متغیرها، شیوه‌های پاسخگویی را که در سازمان‌ها تکامل می‌یابند را شکل می‌دهد.

آنچه پاسخگویی عملیات واقعی را تعیین می‌کند دو عامل اصلی است که بر عملکرد در دو سطح مختلف تأثیر می‌گذارند (نمایه ۳). در سطح اول، دو عامل مستقیم وجود دارد که ناشی از موارد زیر هستند: (کوکر، ۲۰۱۲).



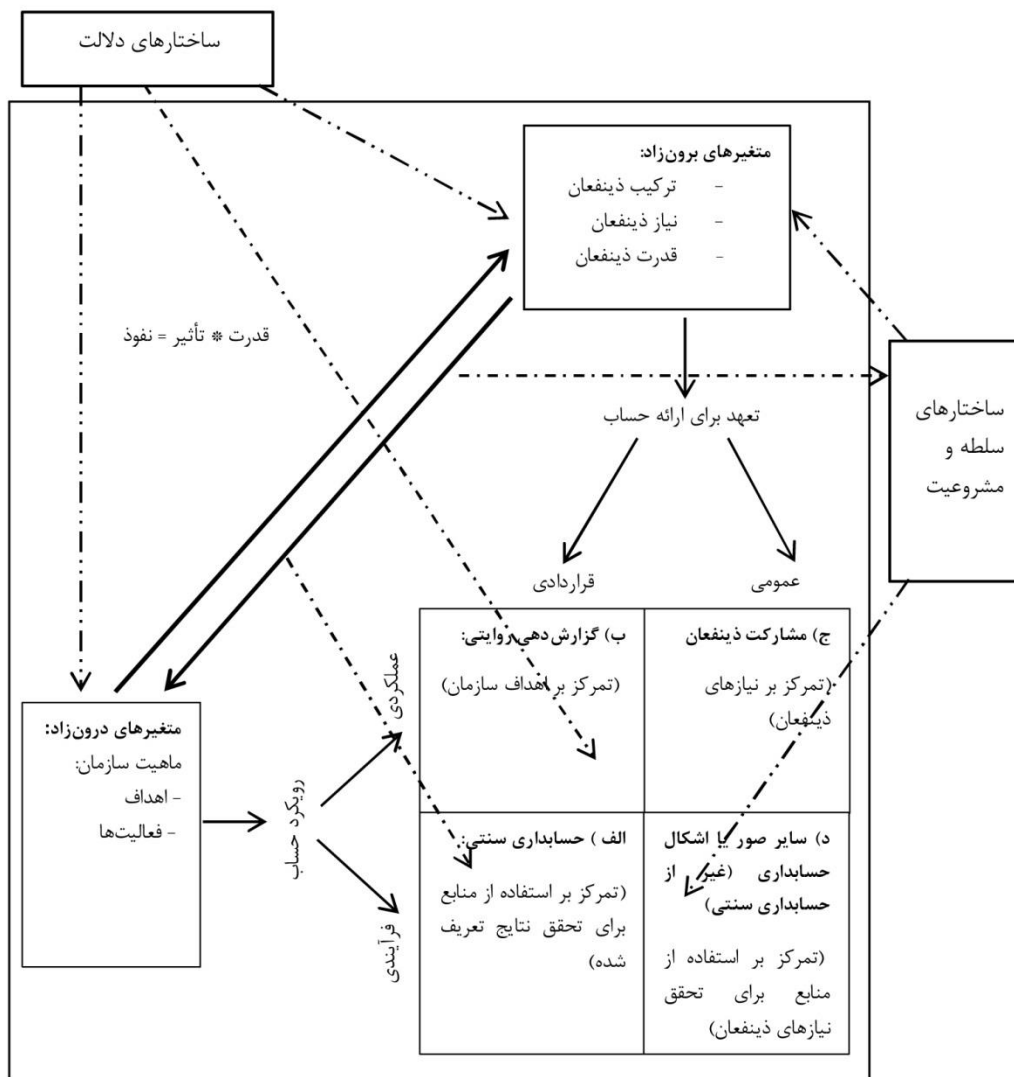
نمایه ۳: عوامل مؤثر بر عملیات پاسخگویی سازمان

(۱) متغیرهای درون‌زاد که بر شکل و رویکرد ارائه حساب (مبنای حساب) تأثیر می‌گذارند. این متغیرها عبارت‌اند از:

اهداف سازمانی چگونه مشخص و اندازه‌گیری می‌شوند (O)؛ فعالیت‌های لازم برای دستیابی به این اهداف چگونه ارزشیابی می‌شوند (E)؛

پیوند بین این فعالیت‌ها و دستیابی به اهداف قابل برنامه‌ریزی است (P).

درجایی که اندازه این متغیرها کم باشد، مبنای پاسخگویی به سمت عملکرد گرایش دارد، زیرا یک تقسیم جامعه‌شناسانه



نمایه ۴: مدل اسکلتی عوامل مؤثر بر انتخاب عملیات پاسخگویی سازمان (کوکر، ۲۰۱۲)

وسعت هر تقسیم جامعه‌شناسانه و اطلاعاتی را بررسی کرده و تعامل مضمون اجتماعی و ماهیت تعامل بین ذینفعان را بررسی می‌کنند. بررسی بیشتر مدل اسکلتی با این جزئیات تجربی، یک تحلیل توصیفی از پاسخگویی می‌باشد که سبب ایجاد پتانسیل جهت بهبود عملیات در آینده می‌شود.

۵- نتیجه‌گیری و بحث

در این پژوهش ابتدا به معرفی تئوری ساخت‌یابی پرداخته شد و سپس تلاش گردید تا چارچوب نظری پایه مورد استفاده برای بررسی رویکرد این مطالعه، تبیین شود. در گام بعدی طبقه‌بندی رویکردهای پاسخگویی بررسی گردید. چهار رویکرد ممکن حاصل و تحت عنوان «فضای پاسخگویی» نام‌گذاری

همانطور که اشاره شد از حسابداری به عنوان زبان پاسخگویی یاد می‌شود. در مدل فوق نقش سازمان (ساختار) و ارتباط آن با ذینفعان (عاملیت) بر مبنای تئوری ساخت‌یابی مورد بررسی قرار گرفته است. با استفاده از ترکیب عوامل (عوامل مستقیم و غیرمستقیم) چهار رویکرد پاسخگویی برای سیستم حسابداری ارائه گردید که نشان می‌دهد نظام حسابداری متأثر از ساختار (دلالت، سلطه و مشروعیت) و عاملیت می‌باشد که حسابداری را تولید و بازتولید می‌کنند تا به بهترین رویکرد پاسخگویی در راستای دستیابی به اهداف سازمان و ذینفعان دست یابد.

پژوهش‌های تجربی می‌توانند ماهیت متغیرهای درون‌زاد و برون‌زاد را در ۶ گزاره که در بخش نتیجه‌گیری به آن‌ها اشاره شده است را بررسی کنند. پژوهش‌های تجربی، وجود و

گردید که محدوده حالت‌های ممکن را تعریف می‌کند که می‌توان عملیات سازمانی را از میان آن‌ها انتخاب کرد.

مدل متغیرهای درون‌زاد ارائه شد تا نقش و محدودیت صور حسابداری سنتی در پاسخگویی سازمان‌ها را معرفی کند. میزان تقسیم جامعه‌شناختی نشان می‌دهد که چگونه اطلاعات حسابداری سنتی، در پاسخگویی به نیازهای سازمان ناکافی می‌باشد. حسابداری سنتی به تنهایی نمی‌تواند نیازهای پاسخگویی سازمان را برآورده کند؛ به این ترتیب، روش‌های دیگر نیز به کار می‌روند.

این مطالعه بیان می‌دارد درجایی که اهداف سازمان‌ها خاص و قابل اندازه‌گیری باشند، فعالیت‌های لازم در دستیابی به آن‌ها دارای ماهیت اقتصادی باشند و دارای پیوند قابل برنامه‌ریزی برای دستیابی به اهداف باشند، یک تقسیم جامعه‌شناسانه خیلی کوچک وجود دارد که نشان می‌دهد اطلاعات حسابداری تا حد زیادی پاسخگویی سازمان را انجام می‌دهند؛ اما درجایی که مسئله برعکس باشد، یک تقسیم جامعه‌شناسانه وجود دارد که نشان می‌دهد اطلاعات حسابداری سنتی به تنهایی نمی‌تواند پاسخگویی سازمان را انجام دهد و باید با سایر صور عملکرد پشتیبانی شود.

همچنین مدلی از متغیرهای برون‌زاد در رابطه با اطلاعات موردنیاز ذینفعان معرفی شد و اظهار داشت که عملیات پاسخگویی سازمان به ترجیحات اطلاعاتی ذینفعان بستگی دارد. بدین معنا که نفوذ ذینفعان با قدرت آن‌ها برای ایجاد تغییر در سازمان و تأثیر فعالیت‌های سازمان بر آن ذینفع، ارتباط دارد. در جایی که عملیات پاسخگویی سازمان منحصراً متمرکز بر نیازهای ذینفعان نافذ باشد، یک تقسیم اطلاعاتی در رابطه با نیازهای ذینفعان غیرنافذ وجود دارد. اگر تأثیر عملیات سازمانی بر ذینفعان غیرنافذ اندک باشد، این تقسیم نمی‌تواند به‌عنوان یک مشکل در نظر گرفته شود؛ اما اگر این تأثیر زیاد باشد می‌تواند یک مشکل باشد. این پژوهش تئوری ساخت یابی را برای تفسیر نحوه تعامل بین ذینفعان، در برابر تصویر تأثیر نسبی و ارزش‌های آن‌ها و تعیین شکل پاسخگویی سازمانی معرفی کرده است و به این نتیجه می‌رسد که حسابداری به عنوان زبان پاسخگویی از رابطه دیالکتیکی (دوگانه) ساختار و عاملیت حاصل می‌شود. کنش عوامل انسانی، ساختار حسابداری را تولید و بازتولید می‌کند تا به بهترین رویکرد پاسخگویی در راستای دستیابی به اهداف سازمان و ذینفعان دست یابد.

یافته‌های زیر از مدل نظری ارائه شده بر می‌آیند:

(۱) درجایی که اهداف یک سازمان، خاص و قابل اندازه‌گیری باشند، فعالیت‌های لازم برای دستیابی به آن اهداف دارای

ماهیت اقتصادی باشند و دارای پیوند قابل برنامه‌ریزی برای دستیابی به آن اهداف باشند، یک تقسیم جامعه‌شناسانه کوچک وجود دارد و اطلاعات حسابداری سنتی تا حد زیادی پاسخگویی سازمان را انجام می‌دهد.

(۲) درجایی که اهداف یک سازمان، خاص یا قابل اندازه‌گیری نبوده، فعالیت‌های لازم برای دستیابی به آن‌ها دارای ماهیت اقتصادی نباشد و هیچ پیوند قابل برنامه‌ریزی برای دستیابی به آن اهداف وجود نداشته باشد، یک تقسیم جامعه‌شناسانه بزرگ وجود دارد و اطلاعات حسابداری سنتی به تنهایی نمی‌تواند پاسخگویی سازمان را انجام دهد.

(۳) درجایی که عملیات پاسخگویی یک سازمان منحصراً متمرکز بر نیازهای برخی از ذینفعان باشد، یک تقسیم اطلاعاتی (تفاوت بین شیوه‌های پاسخگویی انتخابی سازمان و اولویت اطلاعاتی مربوط به ذینفع خاص) در رابطه با نیازهای سایر ذینفعان وجود دارد.

(۴) تقسیم اطلاعاتی در رابطه با یک ذینفع خاص وجود خواهد داشت اگر این ذینفع دارای قدرت تغییر در سازمان باشد تا تضمین کند که اطلاعات حسابداری موردنیاز این ذینفع تأمین می‌شود.

(۵) تقسیم اطلاعاتی در رابطه با یک ذینفع خاص وجود خواهد داشت اگر این ذینفع دارای قدرت تغییر در سازمان نباشد تا تضمین کند که اطلاعات حسابداری موردنیاز این ذینفع تأمین می‌شود. این مشکلی بزرگ خواهد بود اگر تأثیر فعالیت‌های سازمان بر این ذینفع زیاد باشد.

(۶) ساختارهای دلالت، مشروعیت و سلطه مرتبط با عملیات حسابداری در سازمان‌ها، دیدگاه‌های مهمی در رابطه با اینکه چرا این عملیات رخ می‌دهند ارائه می‌دهند.

یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج انگلاند و همکاران (۲۰۱۷)، کاباندا و براون (۲۰۱۷)، انگلاند و گردین (۲۰۱۴)، کونارد (۲۰۱۴)، کوکر (۲۰۱۲)، آهرنز و چاپمن (۲۰۰۲)، (۲۰۰۷)، انگلاند و گردین (۲۰۰۸) و گورد (۲۰۱۲) مبنی بر ضرورت استفاده از تئوری ساخت یابی به منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی و شیوه‌های گوناگون پاسخگویی سازمانی دخیل است، مطابقت دارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر و تاکید نظریه پردازان در سال‌های اخیر بر تئوری ساخت یابی پیشنهاد می‌شود از پتانسیل‌های نسبتاً ناشناخته این تئوری در مطالعات حسابداری برای شناسایی فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آتی استفاده شود و با بررسی بیشتر تئوری ساخت یابی در حوزه حسابداری، به

CS, Hopwood AG, Shields MD, editors. Handbooks of management accounting research, Vol. 1. Oxford: Elsevier Publishing; p. 99-112.

- * Allan, K. (2007). The Social Lens: An Invitation Social and Sociological Theory, Sage Pub.
- * Barrett M, Cooper DJ, Jamal K. (2005). Globalization and the coordinating of work in multinational audits. Accounting Organizations and Society ,30,1-24.
- * Caglio A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization? European Accounting Review ,12,123-153.
- * Coker, O. (2012). Accountability in Non-Governmental Organizations: Theory and Practice, Phd dissertation, King's College London, pp154.
- * Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. Critical Perspectives on Accounting, 25(2), pp128-134.
- * Cowton CJ, Dopson S. (2002). Foucault's prison? Management control in an automotive distributor Management Accounting Research ,13,191-213.
- * Englund H, Gerdin J. (2011). Agency and structure in management accounting research: reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. Critical Perspectives on Accounting; Volume 22, Issue 6, pp581-592.
- * Englund H, Gerdin J. (2008). Structuration theory and mediating concepts: pitfalls and implications for management accounting research. Critical Perspectives on Accounting; 19(11), pp22-34.
- * Englund H., Gerdin J. (2013). Structuration theory in accounting research; applications and applicability, forthcoming. Critical Perspectives on Accounting.
- * 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. Available online 10 April 2017.
- * Gambling, T. Jones, R. Kunz, C. and Pendlebury, M. (1990). Accounting by Charities: The application of SORP 2. Certified Accountants, London.
- * Giddens A. (1976). New rules of sociological method: a positive critique of interpretative sociologies. New York: Basic Books Inc.
- * Giddens A. (1990). Structuration theory and sociological analysis. In: Clark J, Modgil C, Modgil S, editors. Anthony Giddens: consensus and controversy. London: Falmer Press; p. 297-315.
- * Giddens, A. (1979). Central problems in social theory. Berkeley, C.A: University of California Press.
- * Giddens, A. (1984). The Constitution of Society. Berkeley, C.A: University of California Press.
- * Giddens, A. (1984). The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration, Cambridge: Polity 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, 523-543.

توسعه مبانی نظری و تئوری‌های حسابداری و مدل‌های پاسخگویی پرداخته شود.

فهرست منابع

- * استونز، راب. (۱۳۸۱). متفکران بزرگ جامعه‌شناسی. (ترجمه مهرداد میردامادی). تهران: نشر مرکز. (۱۹۹۸)
- * پارکر، جان. (۱۳۸۶). ساخت یابی. (ترجمه حسین قاضیان). تهران: نشر نی. (۲۰۰۰)
- * جلائی پور، محمدرضا. (۱۳۸۴). آشنایی با آرا و آثار گیدنز در آنتونی گیدنز، چشم‌اندازهای جهانی. تهران: نشر نی.
- * خدابنده لو، مهدی؛ کرمی، غلامرضا؛ تالانه، عبدالرضا. (۱۳۹۶). تدوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۳)، ۶۳-۷۸.
- * دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۴). روش تحقیق در حسابداری. تهران: انتشارات عدالت نوین.
- * ریتزر، جورج. (۱۳۷۷). نظریه‌های جامعه‌شناسی در دوران معاصر. (ترجمه محسن ثلاثی)، تهران: انتشارات علمی. (۱۹۹۱)
- * سجادی، سید حسین. شیرینی، یحیی. محمدی، ناهید. (۱۳۹۶). حسابداری بین‌المللی، تهران، انتشارات ترمه.
- * کرایب، یان. (۱۳۷۸). تئوری اجتماعی مدرن: از پارسونز تا هابرماس. (ترجمه عباس مخبر). تهران: نشر آگاه. (۱۹۹۲)
- * کسل، فیلیپ. (۱۳۸۳). چکیده آثار آنتونی گیدنز. (ترجمه حسن چاوشیان)، تهران: انتشارات ققنوس. (۱۹۹۳)
- * کلپون، کریک. (۱۳۸۷). تئوری جامعه‌شناسی آنتونی گیدنز. (ترجمه جمال محمدی). تهران: نشر نی. (۲۰۰۲)
- * گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۴). چشم‌اندازهای جهانی. (ترجمه محمدرضا جلائی پور). تهران: طرح نو. (۲۰۰۰)
- * گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۴). مسائل محوری در تئوری اجتماعی: کنش، ساختار و تناقض در تحلیل اجتماعی. (ترجمه محمد رضایی). تهران: نشر سعاد. (۱۹۷۹)
- * گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۶). جامعه‌شناسی. (ترجمه حسن چاوشیان). ویراست چهارم. تهران: نشر نی. (۲۰۰۱)
- * مارکس، کارل. (۱۳۷۷). هجدهم برومر لوئی بناپارت. (ترجمه باقر پرهام). تهران: نشر مرکز. (۱۹۶۳)
- * Ahrens T, Chapman C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. Management Accounting Research; 13:151-71.
- * Ahrens T, Chapman CS. (2007). Theorizing practice in management accounting research. In: Chapman

یادداشت‌ها

1. Giddens
2. coker
3. Englund & Gerdin
4. Structuration Theory
5. Robert and Scapens
6. Conrad
7. structure
8. structuration
9. بر همین مناسبت که وی تئوری خود را ساخت یابی می‌خواند نه ساختاری
10. system
11. در این سطح از آگاهی، فرد در مقام بیان دلایل عمل خود می‌تواند سخن گوید و توضیح دهد که چرا به فلان شیوه خاص عمل می‌کند. از این طریق است که عوامل اجتماعی به عقلانی سازی کنش خود مبادرت می‌ورزند.
12. سطحی از آگاهی است که می‌تواند به عمل درآید و در عمل مؤثر باشد هرچند که نتواند به زبان درآید.
13. Allan
14. rules
15. resources
16. competent agent
17. duality
18. برخلاف رویکردهای کنش‌گرا و ساختارگرا که این دو را در تقابل با یکدیگر می‌دانند
19. dualism
20. recursiveness
21. Englund et al
22. Kabanda and Brown
23. Roberts
24. Englund and Gerdin
25. Conrad
26. Coker
27. Accountability Space
28. Englund et al
29. Englund and Gerdin
30. Gurd
31. Ahrens and Chapman
32. Macintosh and Scapens
33. Robert and Scapens
34. Signification, domination, legitimation
35. Gurd
36. Laughlin
37. the obligation to render account
38. Traditional Accounting
39. narrative reporting
40. Accountability Space

- * Jack ,Lisa. (2017) . Strong structuration theory and management accounting research. *Advances in Scientific and Applied Accounting* ,v.10, n.2 . p. 211-223.
- * Jack L. (2005).Stocks of knowledge, simplification and unintended consequences: the persistence of post-war accounting practices in UK agriculture. *Management Accounting Research* ,16,59-79.
- * Joseph G. (2006).Understanding developments in the management information value chain from acontrol changes and performance monitoring in a Ghanaian state- owned enterprise. *Accounting Auditing and Accountability Journal* ,18,648-674.
- * Kabanda, S. and Brown, I. (2017). A Structuration Analysis of Small and Medium Enterprise (SME) Adoption of E-commerce: The Case of Tanzania Small and Medium Enterprises. *Telematics and Informatics*,Volume 34, Issue 4,pp 118-132.
- * Laughlin, R.C. (1990). A model of financial accountability and The Church of England. *Financial Accountability and Management* , 6, 93-114.
- * Macintosh, N. B. and R. W. Scapens. (1991). Accounting and control systems: a structuration theory analysis. *Journal of Management Accounting Research* (Fall) 131-158.
- * Macintosh, N.B and Scapens R.W (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organization and Society* Vol 15 (5) pp 455-477.
- * Roberts, J. and Scapens, R. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability Understanding Accounting Practices in their Organizational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 10 (4).
- * Roberts,J. (2014).Testing the limits of structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), pp135-141.
- * Saravanamuthu L, Tinker T. (2003).Politics of managing: the dialectic of control. *Accounting Organizations and Society* ,28,37-64.
- * Seal W, Berry A, Cullen J.(2004). Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting Organizations and Society* ,29,73-92.