

## الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی

شکراله خواجوی<sup>۱</sup>

محمد محمدیان<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۱/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۱۵

### چکیده

استدلال خردمندانه درباره آن چه که افراد به آن باور دارند و آن چه که انجام می دهند را تفکر انتقادی می گویند. بر این اساس، شرایط موجود مطابق با آن چه در حال حاضر حسابداران به آن باور دارند و به آن عمل می کنند، نیست. با این دیدگاه، بسیاری از تعابیری که مطابق با پارادایم اثباتی و یا هنجاری در خصوص حسابداری صورت گرفته است، مورد انتقاد قرار می گیرد. هدف این پژوهش، ارائه الگوی مفهومی و توصیف تصویری نو از حسابداری تحت عنوان حسابداری شهروندی است. بدین منظور، از مهم ترین لایه های روش هرمنوتیک عینی یعنی تفکر انتقادی و همچنین مهم ترین روش مطالعات کتابخانه ای یعنی شناخت تاریخی، استفاده شده است. از جمله مفاهیم اساسی موجود در پژوهش حاضر مفاهیم حسابداری شهروندی و شهروند شرکتی است که با اتکا بر این مفاهیم و با استفاده از مکتب انتقادی، به بررسی جایگاه کنونی حسابداری پرداخته می شود و در نهایت به این پرسش پاسخ داده می شود که آیا حسابداری در زمان کنونی می تواند به عنوان حسابداری شهروندی در نظر گرفته شود؟ با بررسی نظریه های شهروندی و به خصوص نظریه زیر مجموعه پارادایم انتقادی یعنی نظریه سیاسی، این نتیجه حاصل شد که نقش پاسخگویی در برابر جامعه و شهروندان از سطح کلان (دولت) به سطح خرد (شرکت ها به عنوان شهروند شرکتی) و نهایتاً به حسابداران (حسابداری شهروندی) انتقال یافته است و حسابداران جهت ادای حقوق شهروندان (درجهت کمک به دولت) موظفند با رعایت کردن اخلاقیات (عدل و انصاف) و تهیه اطلاعاتی سودمند، در قبال جامعه و شهروندان پاسخگو باشند.

**واژه های کلیدی:** حسابداری شهروندی، تفکر انتقادی، شهروند شرکتی، نظریه های شهروندی.

۱- استاد حسابداری دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول) shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

## ۱- مقدمه

مذهبی و اقتصادی، همگان را یکسان و برابر فرض گرفته و آن‌ها را واجد حق برخورداری از تمامی امتیازات، منابع و مزایای حاصله از جامعه می‌داند و نهایتاً مسئول، مکلف و موظف به مشارکت در جوامعی که در آن زندگی می‌کنند، محسوب می‌نماید (آلیستاین و ماک میلان<sup>۶</sup>، ۱۹۹۶).

بر اساس حقوق مطرح شده در این تعریف و با تکیه بر تفکر انتقادی نسبت به نقش حسابداران در واحدهای تجاری و در نظر گرفتن این واحدها به عنوان شهروند، مفهوم شهروند شرکتی بدین صورت شکل گرفته است: شهروند شرکتی فرایند تعیین، تجزیه و تحلیل و پاسخگویی به مسئولیت‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی تعریف شده از سوی قانون و سیاست‌های عمومی، انتظارات ذی‌نفعان و فعالیت‌های داوطلبانه تابع ارزش‌ها و استراتژی‌های واحد تجاری است (استولزومکلین<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹).

از این رو، واحدهای تجاری مجری ابعاد خاصی از حقوق شهروندی برای دیگر افراد هستند (ماتن و کرین<sup>۹</sup>، ۲۰۰۵). در نتیجه، حسابداری در این‌گونه واحدهای تجاری را حسابداری شهروندی می‌گویند. به عبارتی دیگر، حسابداری شهروندی به دنبال منافع شهروندان برای حفاظت از رفاه مالی آینده آنان است؛ که این امر از طریق تنظیم فشار کنترلی واحدهای تجاری و باهدف ارتقاء شیوه‌های پایدار و بهبود اصلاح اداره امور این واحدها صورت می‌گیرد (سگورا و همکاران، ۲۰۱۴).

با توجه به این توضیحات، هدف مقاله حاضر، معرفی، توصیف و تبیین حسابداری شهروندی و به دنبال آن شهروند شرکتی مبتنی بر تفکر انتقادی است، تا از این طریق بتواند ضمن گسترش ادبیات موضوعی، نگرش موجود نسبت به نقش حسابداران را شرح دهد. اهمیت این پژوهش به لحاظ نو بودن مفهوم حسابداری شهروندی و هم‌چنین بررسی این موضوع با استفاده از پارادایم انتقادی است. بنابراین، انتظار می‌رود تا خواننده پس از مطالعه این مقاله دید انتقادی و گسترده‌تری نسبت به نقش حسابداری پیدا کند. در ادامه، ضمن بیان روش پژوهش، مبانی نظری

آلودگی‌ها (هوا، آب و زمین)، زیان‌ها و اثرات مخرب زیست محیطی، بی‌اعتنایی به بهداشت عمومی، بی‌توجهی به ورزش، سرگرمی و تفریح کارکنان، مصرف بی‌رویه انرژی (آب، برق، گاز)، ناامن بودن محیط کار و ... از جمله مسائلی است که امروزه گریبان‌گیر بشر (شهروندان) شده است. پاسخگویی به نسل‌های بعدی در خصوص مصرف بی‌رویه فعلی بر عهده کیست؟ عاملین به وجود آمدن وضعیت موجود چه کسانی هستند؟ و راه‌های جلوگیری از پیامدهای مخرب ناشی از رفتارهای ناهنجار پدیدآوران این مسائل چیست؟ این مسائل باعث شده تا دیدی انتقادی نسبت به نقش و وظیفه حسابداران به خصوص وظیفه پاسخگویی بوجود آید (دان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶ و رامانا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). در واقع، مسئله اصلی این است که آنچه در واقعیت از نقش و مسئولیت کنونی حسابداری باقی مانده است، با شرایط موجود مطابقت ندارد و نیاز است تا نقش حسابداری با شرایط موجود وفق داده شود. به عنوان مثال یکی از وظایف اصلی حسابداری، پاسخگویی (همراه با عدل و انصاف و شفافیت در گزارشگری) در قبال تمامی ذی‌نفعان از جمله شهروندان است (توماس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). اما این سوال انتقادی مطرح است که آیا در حال حاضر تا چه حد این هدف توسط حسابداران تامین می‌شود؟ به عبارتی دیگر، این انتقاد وجود دارد که در دنیای امروز، حسابداری چه نقشی در قبال شهروندان یک جامعه دارد؟

پاسخ به این سوال انتقادی باعث شده تا تصویری نوین از حسابداری یعنی حسابداری شهروندی به وجود آید (سگورا<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۴؛ آبرئو<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). این تصویر حاصل نظریه‌های مطرح در خصوص مفهوم نوظهور شهروند شرکتی است (آنستاسیادیس<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴؛ حجازی و ابوحمره، ۱۳۹۳). در واقع، "شهروندی" مفهومی به هم پیوسته از حقوق و وظایف مدنی، سیاسی و اجتماعی است که به مثابه نوعی پایگاه، شأن و عضویت اجتماعی به تمامی افراد جامعه اعطا شده است و فارغ از تعلقات طبقاتی، نژادی، قومی،

علم، فعالیت خدماتی، ایدئولوژی، زبان، ثبت تاریخی، واقعیت اقتصادی، کالا، سیستم اطلاعاتی، افسانه و داستان، نقل مدون و غیره (ریاحی بلکویی<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۴؛ لیولاین و میلن<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۷). اما با توجه به تفکر انتقادی، شرایط موجود مطابق با آنچه در حال حاضر حسابداران به آن باور دارند و به آن عمل می‌کنند، نیست و تمامی تعابیر، تصاویر و تعاریف فوق مورد انتقاد قرار می‌گیرد. حاصل این انتقادها به وجود آمدن نظریه حسابداری شهروندی، به عنوان تعبیر و تصویری نو از حسابداری است که اخیراً مورد توجه قرار گرفته است (سگورا و همکاران، ۲۰۱۴؛ آبرئو، ۲۰۱۵). با این حال، نظریه‌های گوناگونی در خصوص افشای اطلاعات در قالب‌های گوناگون وجود دارد. تمامی این نظریه‌ها را می‌توان در قالب دو پارادایم اثباتی و انتقادی جای داد. برای تشریح و توجیه نظریه حسابداری شهروندی، می‌توان از نظریه‌های هر دو پارادایم استفاده کرد. از نظریه‌های مطرح در خصوص پارادایم‌های اثباتی می‌توان دو نظریه مطرح مشروعیت و نهادی را نام برد. بر اساس این نظریه‌ها، فعالیت‌های سازمان توسط انواع فشارهای خارجی محدود می‌شود و سازمان‌ها باید به تقاضاهای خارجی و توقعات جامعه به منظور حفظ مشروعیت خود پاسخگو باشند (ازیزول و دیگان<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸). در نتیجه حسابداران به عنوان یک نیروی مشروع بخش در سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرند و این مشروعیت را برای جامعه و شهروندان توصیف می‌کنند. از این رو، نظریه‌های اثباتی نمی‌تواند ابزار مناسبی برای تشریح نظریه حسابداری شهروندی باشد. بنابراین، نظریه حسابداری شهروندی از جمله نظریه‌هایی است که در پارادایم انتقادی قرار می‌گیرد و با استفاده از نظریه‌های مطرح در این پارادایم قابل توجیه می‌باشد. نظریه‌های اقتصاد سیاسی، حسابداری انتقادی و دینفعان (شاخه اخلاقی) از جمله نظریه‌هایی هستند که هم راستا با رویکرد انتقادی می‌باشند. بر اساس نظریه اقتصاد سیاسی، جامعه، سیاست و اقتصاد جدا از هم نیستند و مسائل اقتصادی را نمی‌توان جدا از ملاحظات اجتماعی و سیاسی مورد بررسی قرار داد و از این رو نقش حسابداری در جامعه پر

و پیشینه پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت یافته‌ها، بحث و تجزیه و تحلیل خواهند شد و الگوی مفهومی ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

یکی از چند رهیافت در تحقیق اجتماعی که بر مبارزه با تحریف‌های ظاهری، سطوح چندگانه واقعیت و فعال‌گرایی مبتنی بر ارزش‌ها در راستای توانمندسازی انسان تأکید دارد، پارادایم انتقادی است (محمدپور، ۱۳۸۹). طرفداران این پارادایم می‌گویند اکنون که مسلم گشته است این ساختارهای تاریخی تعدیل یافته به شکل نادرستی به عنوان واقعیت‌های مطلق تلقی می‌شوند، وظیفه ما آن است که به دنبال چگونگی تغییر این ساختارها باشیم و به منظور برانگیختن کنش‌های ضروری برای ایجاد تغییر، چاره‌اندیشی کنیم (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۸۹). از ویژگی‌های مهم تفکر انتقادی مواردی چون استدلال کردن و به دنبال عمل بودن، ارزیابی علت‌ها و در نهایت رسیدن به یک نوع خودآگاهی است (اسمیت<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۵).

تفکر انتقادی در حسابداری را می‌توان در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند، بی‌طرفی، عینیت، و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. به طوری که از دیدگاه پژوهشگران انتقادی این ویژگی‌ها نوعی مشروعیت بخشی به فعالیت واحدهای تجاری تهیه‌کننده اطلاعات است. از دیدگاه تفکر انتقادی، حسابداران این مشروعیت را ایجاد می‌کنند به گونه‌ای که اطلاعاتی را که برای اندازه‌گیری و افشا مهم نیستند، خود تعیین می‌کنند و این بدان معنا است که حسابداری ابتدا مسئله‌ای را خود طرح و بعد آن را حل می‌کند نه اینکه مسئله طرح شده را حل کند (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۸۸). یکی از مسائل طرح و حل شده توسط حسابداران، تعریف و تصویر سنتی از حسابداری است. تاکنون تعابیر، تصاویر و تعاریف گوناگونی از حسابداری صورت گرفته است. برخی از آن‌ها عبارتند از حسابداری به عنوان هنر، فن،

## ۲-۱- نظریه‌های شهروندی: پیشامدرن، مدرن و پسامدرن

«شهروندی» ترجمه لغت انگلیسی Citizenship است که ریشه در واژه لاتین Civis دارد. لغت Civis در لاتین معادل لغت Polis در یونانی، به معنای شهر و «شهروند» ترجمه لغت Citizen در انگلیسی که معادل لغت Polites در یونانی و لغت Citoyen در فرانسوی است. واژه «شهروند» متشکل از دو واژه «شهر» به معنای جامعه انسانی و «وند» به معنای وابستگی به این جامعه است. این واژه، نخستین بار در حوزه مدیریت مطرح شده است (آلمن و ویداور<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۰؛ ارسطو، ۱۳۶۴). سیر تکامل مفهوم شهروندی را می‌توان در دوره‌های مختلف و با دیدی انتقادی جستجو کرد. با مروری بر سیر تطور مفهوم شهروندی، نظریه‌های انتقادی مختلفی در این باب مطرح شده است. برخی از این نظریه‌ها عبارتند از: نظریه شهروندی پیشامدرن، مدرن و پسامدرن (آبرئو، ۲۰۱۵).

در دوران پسامدرن، برداشت‌های متفاوتی نسبت به مفهوم شهروند وجود داشت. انتقادی‌ترین برداشت‌ها مربوط به برداشت‌های رومی و مسیحی قبل از سده شانزدهم است. شهروندی رومی، شهروندی با ماهیت انحصاری است، برتری اقلیت خاص بر اکثریت را نشان می‌دهد، مبنای تعریف آن نابرابری طبقاتی است، دامنه آن محدود است و گروه‌های اجتماعی نظیر زنان، بردگان و بیگانگان را در بر نمی‌گیرد. شهروندی مسیحی نیز با محوریت تئوکراسی (ولایت مطلقه پاپ و کلیسا) و برتری اکتوریستاس (مرجعیت و اقتدار روحانی) بر پوتستاس (مرجعیت و اقتدار دنیوی)، حاوی ایده‌های خاصی در مقایسه با شهروندی رومی بوده است (ون گانستر<sup>۲۰</sup>، ۱۹۸۸؛ آنستاسیادیس، ۲۰۱۴).

اما هر دو برداشت شهروندی رومی و مسیحی در طی زمان مورد انتقاد قرار گرفتند و طرد شدند و این امر باعث شد تا ایده شهروندی ارسطویی (یونانی) ایده حاکم بر مفهوم شهروندی قرار گیرد. در واقع، آغازگر طرح مفهوم شهروندی، ارسطو است (کار و

رنگ‌تر می‌شود (پریگنون و واله<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۷). بر اساس نظریه دینفعان، از جنبه اخلاقی برخی بر این باورند که صرف نظر از قدرت گروه‌های دینفع باید بطور منصفانه با همه آن‌ها رفتار شود و نه این که قدرت افراد یا گروه‌ها مبنای تامین نیازها و منافع آن‌ها باشد. البته این مطلب قابل پذیرش است که تامین منافع همه دینفعان امکان پذیر نیست ولی مدیران باید به گونه‌ای عمل نمایند که بیشینه تعادل بین کلیه دینفعان برقرار گردد. بر مبنای این دیدگاه دو مفهوم حقوق و عدالت مطرح می‌شود. منظور از حقوق در این نظریه این است که دینفعان نسبت به شرکت، حق دارند. به عنوان مثال، کارکنان حق دارند در محیط کاری سالم فعالیت کنند و یا مشتریان حق دارند محصولات با کیفیت دریافت نمایند (دیگان و همکاران، ۲۰۰۲). با این حال نمی‌توان منظور از عدالت را به خوبی بیان کرد. چرا که مفهوم عدالت مفهومی نسبی است و از بار معنایی بالایی برخوردار است. به طور کلی، می‌توان بیان کرد که حسابداری از بابت رعایت کردن انصاف در حقوق شهروندان یک جامعه از طریق بیان واقعیت‌های شرکت در گزارش‌ها، نقشی جدید و آرمانی پیدا می‌کند. به این منظور می‌توان به نظریه عدالت<sup>۱۵</sup>، نظریه حق<sup>۱۶</sup> از نظریه پردازان این حوزه یعنی رالز<sup>۱۷</sup> و نازیک<sup>۱۸</sup> اشاره کرد (ریاحی- بلکویی، ۲۰۰۴).

بر اساس نظریه حسابداری انتقادی نیز بیان می‌شود که بنگاه‌های اقتصادی بازوی کمکی دولت محسوب می‌شوند و باید به عنوان یک شهروند در قبال جامعه پاسخگو باشند. از این رو حسابداری شهروندی بر اساس این نظریه بیشتر مورد توجه قرار گرفته است و در این مقاله نیز بر همین اساس به این موضوع پرداخته شده است. بنابراین، جهت درک مفهوم حسابداری شهروندی نیاز است تا ابتدا نظریه‌های شهروندی و سپس نظریه‌های حسابداری شهروندی و شهروند شرکتی با رویکرد انتقادی تشریح شوند.

نامناسب نظریه‌های شهروندی مدرن شکل گرفته است. به‌طور خلاصه در این نظریه به اقلیت‌ها و خاص‌ها (زنان، کودکان، رنگین‌پوستان، اقلیت‌های غیر مسیحی) توجه شده و شهروندی مؤنث مورد تأکید قرار گرفته است؛ به گونه‌ای که نمی‌توان میان شهروند حقیقی و شهروند واقعی تمایزی قائل شد (کرم و جمالی<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۷).

سیر تطور شکل‌گیری مفهوم شهروندی در قالب نظریه‌های انتقادی شهروندی، بیانگر این موضوع است که هر شهروند آزاد دارای حقوق متعددی از سه جنبه مختلف است که عبارتند از: حقوق مدنی، حقوق اجتماعی و حقوق سیاسی. به‌موجب حقوق مدنی، فرد از هر گونه سوءاستفاده و دخالت از سوی اشخاص ثالث به‌ویژه دولت در امان می‌ماند. حقوق اجتماعی نیز دربرگیرنده آن حقوق‌هایی است که برای فرد آزادی عمل در اجتماع را به‌دنبال دارند و مرتبط با خدمات رفاهی در جامعه است. اما، حقوق سیاسی فراتر از حفاظت صرف از حدود شخصی افراد است و به سمت حضور فعال فرد در جامعه می‌رود (ماتن و همکاران، ۲۰۰۳).

اما سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که حقوق شهروندان چگونه محقق می‌شود؟ پاسخ به این سوال منجر به شکل‌گیری نظریه‌های حسابداری شهروندی و ظهور شهروند شرکتی شده است.

## ۲-۲- حسابداری شهروندی و نظریه‌های شهروند شرکتی

دیدگاه محدود و دیدگاه متعادل (تلفیقی) و دیدگاه انتقادی، سه دیدگاه رایج در مورد شهروند شرکتی هستند که ریشه در تئوری‌های سیاسی دارند (ماتن و کرین، ۲۰۰۵؛ ماتن و همکاران، ۲۰۰۳). بر اساس دیدگاه محدود، شهروند شرکتی بر مبنای اقدامات بشردوستانه، کمک‌های نیکوکارانه و اشکال دیگری از اقدامات انجام شده برای جامعه تعریف می‌شود. بنابراین، شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از یک کسب و- کار انتظار می‌رود. این دیدگاه گرایش به ارائه مفهومی

هائنت<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۶). ارسطو، شهروند را این‌گونه تعریف کرده است: شهروند فردی است که به عنوان یک موجود سیاسی اجتماعی در امور جامعه‌اش مشارکت دارد و از طریق این مشارکت قادر است تا هستی اجتماعی سیاسی‌اش را تحقق بخشد (ارسطو، ۱۳۶۴). این تعریف بیانگر مفاهیمی چون رابطه جامعه و شهروند؛ مشارکت، حقوق، وظایف و مسئولیت‌های شهروندی؛ دموکراسی و شهروندی و نهایتاً رابطه دوسویه دولت و شهروندان است (فالكس، ۱۳۸۱).

با ابداعات و محصولات مدرنیته و به وجود آمدن جامعه مدرن در سده‌های ۱۷ الی ۱۹ میلادی، ایده شهروندی ارسطویی دیگر جوابگوی آن جامعه نبود و مورد انتقاد قرار گرفت. حاصل این انتقاد، شکل‌گیری نظریه شهروندی مدرن است (کاملیری<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۷). در کل دو نوع الگوی نظری - انتقادی در شهروندی مدرن مطرح است. یکی، شهروندی جمهوری‌گرایی ماکیاول و دیگری، شهروندی لیبرال مدنی و عرفی هابز و لاک. در شهروندی جمهوری‌گرایانه ماکیاول ضمن تأیید مقوله حقوق و وظایف شهروندی، تأکید اصلی بر ضرورت مشارکت جدی و فعالانه افراد در زندگی سیاسی اجتماعی است. این مشارکت با ایفای نقش شهروندی به‌عنوان عضویت تمام‌عیار در زندگی اجتماعی سیاسی صورت می‌گیرد. در شهروندی لیبرال مدنی و عرفی هابز و لاک محوریت با حقوق و تکالیف شهروندی است. شهروند بودن به معنای برخورداری از حقوق مدنی (حق امنیت، آزادی جان و دارایی‌ها، آزادی عقیده و بیان و حق رأی دادن) و نیز مکلف بودن به اطاعت از قانون و رعایت حقوق سایر شهروندان است (اسمیت، ۲۰۰۰).

با این حال، دیدگاه فمینیستی و پسا ساختارگرایانه و به نوعی انتقادی، باعث شده تا در حال حاضر نوع سوم از نظریه شهروندی تحت عنوان نظریه شهروندی پسامدرن شکل گیرد. (پریس<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۲). نظریه شهروندی پسامدرن در جامعه غرب به موازات شکل‌گیری هویت‌ها، جهانی‌شدن، چند فرهنگی‌گرایی و مانند آن‌ها و نیز ادعای عام‌گرایی

وظیفه پاسخگویی و گزارشگری آن به صورت واضح و روشن گنجانده نشده است. به همین منظور، پای نظریه سیاسی با دیدگاه انتقادی به میان می‌آید. بر اساس این دیدگاه، بنگاه‌های اقتصادی نیز مانند دولت‌ها باید در قبال منابع عمومی ملت‌ها پاسخگو باشند. به عبارتی دیگر، بخش دولتی به دلیل توانایی‌های محدود، به تنهایی قادر به حمایت از شهروندان نیست و باید از بخش خصوصی (بنگاه‌های اقتصادی) برای ایفای نقش پاسخگویی کمک بگیرد (والر<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۵). بنابراین، نقش اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی در تامین حقوق شهروندان در قالب سه حقوق مدنی، اجتماعی و سیاسی تعریف می‌شود. بدین ترتیب، واژه شهروند شرکتی از این مفهوم که بنگاه‌های اقتصادی همانند اشخاص حقیقی، شهروند محسوب می‌شوند، فاصله می‌گیرد و به سمت این مضمون که بنگاه‌های اقتصادی مجری ابعاد خاصی از حقوق شهروندی برای دیگر افراد هستند، سوق می‌یابد (ماتن و کرین، ۲۰۰۵).

با این حال، دیدگاه انتقادی پا را فراتر نهاده و معتقد است که دولت وسیله‌ای برای حمایت از سرمایه افراد است. بر این اساس، دولت از طریق اقدامات گوناگون از قدرت و ثروت کسانی که سرمایه دارند حمایت کرده و در حقیقت، حافظ منافع گروهی خاص (به عنوان مثال شرکت‌ها) است (کوپر<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۴). در نتیجه، چگونگی گزارشگری پاسخگویی شرکت‌ها از طریق گزارشگری شهروند شرکتی و صحت آن به دلیل هزینه‌های سیاسی، باعث شده تا حسابداری شهروندی به عنوان یک مفهوم نو مورد توجه قرار گیرد. در واقع، حسابداری شهروندی برای تحقق اخلاقیات، شفافیت و برابری اجتماعی در جامعه، مهم شناخته می‌شود و مطابق با این دیدگاه، حسابداری با رعایت کردن سه معیار اخلاقی سودمندی، برقراری حقوق و عدالت، محیطی را فراهم می‌کند که احتمال سوء رفتار را کاهش دهد (آدامز<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۴).

از شهروند شرکتی دارد که در آن به فعالیت‌های بشردوستانه به عنوان استراتژی راهبردی شرکت نگاه می‌شود و از طریق ایجاد یک جامعه پایدار، محیط زیستی سالم و فضای سیاسی شفاف، می‌تواند زمینه را برای فعالیت‌های سودآور شرکت فراهم نموده و متضمن منافع شخصی شرکت باشد (ویندسور<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۱).

در دیدگاه متعادل (تلفیقی)، شهروند شرکتی با تاکید بر ترکیبی از چهار نوع مسئولیت اجتماعی شرکتی (اقتصادی، قانونی، اخلاقی و بشر دوستانه) تعریف می‌شود. در این دیدگاه، شهروند شرکتی بیانی نوین از مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکتی در ابعاد وسیع‌تر و با در نظر گرفتن گروه‌های مختلفی از ذینفعان است. این تعریف از شهروند شرکتی بر همه مفاهیم مربوط به مسئولیت، پاسخگویی و عملکرد اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی دلالت دارد و شامل تعهد به رفتار اخلاقی در کسب و کار و توازن بین نیازهای ذینفعان و در عین حال حفاظت از محیط است (ماتن و همکاران، ۲۰۰۳).

در دو دیدگاه بیان شده، بر مفهوم شهروندی تاکید زیادی نشده است و توجیه قابل قبولی برای استفاده از این واژه ارائه نشده است. به همین دلیل مفهوم شهروند شرکتی با توجه به این دو دیدگاه مورد انتقاد قرار می‌گیرند. از این رو، با دیدگاهی گسترده‌تر و انتقادی، بنگاه اقتصادی به عنوان شهروندی تعریف می‌شود که دارای شخصیت حقوقی و قانونی است. این دیدگاه مبتنی بر نظریه اقتصاد سیاسی است و اعتقاد بر این است که اگرچه شهروند شرکتی ریشه در مسئولیت اجتماعی دارد و تاکید آن بر نظریه ذینفعان است؛ اما در واقع، مفهوم اولیه شهروند شرکتی در نظر گرفتن بنگاه اقتصادی به عنوان یک شهروند با تمام حقوق و مسئولیت‌های آن می‌باشد. بنابراین جامعه از شهروندان، اعم از اشخاص حقیقی (افراد) و اشخاص حقوقی (بنگاه‌های اقتصادی) تشکیل شده است (ماتن و کرین، ۲۰۰۵).

اما با نگاهی انتقادی این تعریف از شهروند شرکتی نیز مورد انتقاد قرار گرفته است. چرا که، در این مفهوم

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

استفاده از روش‌های پژوهش کیفی در علوم اجتماعی و انسانی با شتابی فزاینده در حال گسترش است (حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۴). افزون بر روش‌های کیفی رایج، روش‌های بدیع در پژوهش‌های کیفی مطرح شده است. از جمله مهم‌ترین این روش‌ها، هرمنوتیک عینی<sup>۲۹</sup> است که بیش از هر روش کیفی دیگری به متن تکیه می‌کند و برخلاف پژوهش کمی، تمایل دارد تا هم نظریه‌ها را گسترش دهد و هم غیر منتظره‌ها را کشف کند. از این رو، می‌توان هرمنوتیک عینی را کیفی‌ترین روش قابل تصور دانست. ابزار و هسته مرکزی این روش، آزمایش فکری<sup>۳۰</sup> است. بر این اساس، تفکر انتقادی یکی از مهم‌ترین لایه‌های این روش محسوب می‌شود و به معنای استدلال خردمندانه درباره آن‌چه که افراد به آن باور دارند و آن‌چه که انجام می‌دهند، می‌باشد (استفان و جنیفر<sup>۳۱</sup>، ۲۰۰۹ و هاسلام و سیکا<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۶).

بنابراین، روش پژوهش حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های نظری - انتقادی و مبتنی بر پژوهش‌های مرتبط با موضوع است (رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۲). از جمله مفاهیم اساسی موجود در پژوهش حاضر مفاهیم حسابداری شهروندی و شهروندی شرکتی است که با اتکا بر این مفاهیم و با استفاده از مکتب انتقادی، کوشش می‌شود تا جایگاه کنونی حسابداری شناسایی و تبیین شود و در نهایت به این پرسش پاسخ داده شود که آیا حسابداری در زمان کنونی می‌تواند به عنوان حسابداری شهروندی در نظر گرفته شود؟

### ۴- بحث و نتیجه‌گیری

آنچه از مبانی نظری پژوهش می‌توان برداشت کرد این است که حسابداری برای اینکه بتواند مبتنی بر هر دو چارچوب نظری حسابداری یعنی چارچوب مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری و چارچوب مبتنی بر پاسخگویی، قرار گیرد؛ چاره‌ای جز تغییر نقش و ماهیت خود ندارد. یکی از این تغییرات مربوط به بحث

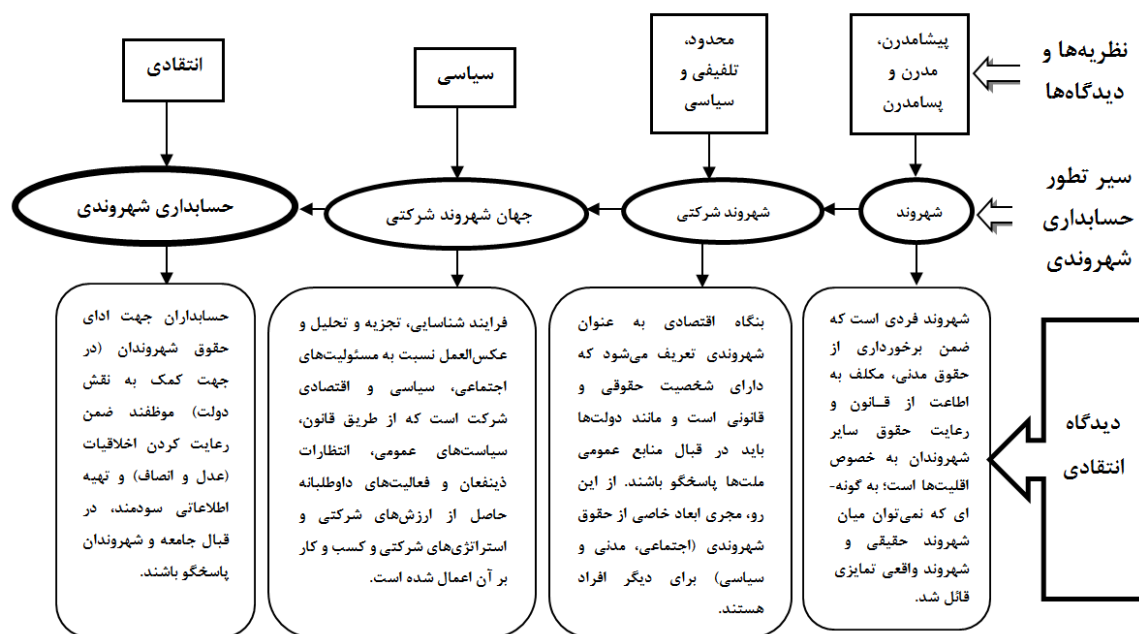
نظریه شهروندی و نقش حسابداری شهروندی در قالب شهروندی شرکتی است. مطابق با نظریه‌های شهروندی (پیشامدرن، مدرن و پسامدرن)، حقوق شهروندی از اهمیت بالایی برخوردار است. از این رو، معنای شهروندی و به دنبال آن حقوق شهروندی (مدنی، اجتماعی و سیاسی) موضوعی است که باعث شده تا بر نقش حسابداری تاثیرگذار باشد (ماتن و کرین، ۲۰۰۵). به گونه‌ای که نظریه‌های گوناگونی در خصوص شهروندی شرکتی مطرح شده است. مهم‌ترین نظریه مطرح در خصوص حسابداری شهروندی نظریه سیاسی با دیدگاه انتقادی است. بر اساس این نظریه، حسابداران جهت ادای حقوق شهروندان (در جهت کمک به نقش دولت) موظفند ضمن رعایت کردن اخلاقیات (عدل و انصاف) و تهیه اطلاعاتی سودمند، در قبال جامعه و شهروندان پاسخگو باشند (توماس<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۵). بر اساس تفکر انتقادی، نقش پاسخگویی در برابر جامعه و شهروندان از سطح کلان (دولت) به سطح خرد (شرکت‌ها به عنوان شهروندی شرکتی) و نهایتاً به حسابداران (حسابداری شهروندی) انتقال یافته است و در حال حاضر، حسابداری برای شهروندی به یک مبحث مهم در جهت ارتقای نقش حسابدار تبدیل شده است (سگورا و همکاران، ۲۰۱۴؛ آبرئو، ۲۰۱۵).

البته، دیدگاه انتقادی نسبت به نقش حسابداران پا را از حد یک جامعه و یا کشور فراتر نهاده و این نقش به صورت بسیار گسترده‌تر تحت عنوان "جهان شهروندی شرکتی" مطرح شده است. جهان شهروندی شرکتی، فرایند شناسایی، تجزیه و تحلیل و عکس-العمل نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی، سیاسی و اقتصادی شرکت است که از طریق قانون، سیاست‌های عمومی، انتظارات ذینفعان و فعالیت‌های داوطلبانه حاصل از ارزش‌های شرکتی و استراتژی‌های شرکتی و استراتژی‌های کسب و کار بر آن اعمال شده است (کامرون و سوسیک<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۶؛ حجازی و حیاتی، ۱۳۹۶).

این دیدگاه به اندازه‌ای گسترده شده است که انتظار می‌رود حسابداری جهان را حفظ کند و برای

حسابداران نگریده شده، انتظار می‌رود تا حرفه و علم حسابداری نیز انتقادپذیر بوده و در روشن ساخت مسیر پیشرو تلاش کند. امید بر این است که مقاله حاضر فتح بایی برای ترمیم و گسترش نگاه انتقادی به نقش حسابداری باشد. در نهایت، نمودار زیر خلاصه الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی را ترسیم می‌کند

تحقق این امر و حل دشوارترین مسائل و مشکلات جهان، لازم است افزون بر تغییر نگرش نسبت به نقش حسابداران، قوانین حسابداری نیز تغییر کنند (فیلدز<sup>۳۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). در عین حال، مسیر حسابداری برای شهروندی بسیار دشوار است و ممکن است در طول مسیر با انتقادهای گاه کینه‌توزانه نیز مواجه شود (پادسوکوف<sup>۳۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). اما همانطور که در این مقاله با دیدی انتقادی نسبت به نقش



### الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر دیدگاه انتقادی

تحقیقات کیفی. روش‌شناسی علوم انسانی، ۸۳،

۱۴۸-۱۲۱.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون و احمد گودرزی.

(۱۳۸۹). حسابداری انتقادی: از تئوری تا عمل،

سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و

پیشرفت اقتصادی، تهران، آذر ماه.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون و احمد گودرزی.

(۱۳۹۲). حسابداری مدیریت انتقادی، دانش

حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵، ۱۴-۱.

\* فالکس، کیث. (۱۳۸۱). شهروندی. (ترجمه محمد

تقی دلفروز)، تهران: انتشارات کویر.

### فهرست منابع

\* ارسطو. (۱۳۶۴). سیاست. (ترجمه حمید عنایت)،

تهران: انتشارات خوارزمی.

\* حجازی، رضوان و مینا ابوحمزه. (۱۳۹۳). به سوی

شهروند شرکتی. پژوهش حسابداری، ۳۱، ۲۰-۱.

\* حجازی، رضوان و نهاله حیاتی. (۱۳۹۶). جهان

شهروند شرکتی: از مفاهیم تا اقدامات. پژوهش

حسابداری، ۲۴، ۳۴-۱۷.

\* حسن‌زاده، بابک؛ مجدی، علی اکبر. و علی،

یوسفی. (۱۳۹۴). هرمنوتیک به مثابه روش

تحقیق: بررسی روش هرمنوتیک عینی در حوزه



- \* Deegan, C; Rankin, M. & Voght, P. (2000). Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence. *Accounting Forum*, 24(1), 101-130.
- \* Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31(1), 255-307.
- \* Haslam, J; and Sikka, P. (2016). *Pioneers of Critical Accounting: A Celebration of the Life of Tony Lowe*. 1th Ed, New York: Palgrave Macmillan.
- \* Karam, C. M., & Jamali, D. (2017). A cross-cultural and feminist perspective on CSR in developing countries: uncovering latent power dynamics. *Journal of Business Ethics*, 142(3), 461-477.
- \* Llewellyn, S., & Milne, M. J. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(6), 805-824.
- \* Matten, D; and Crane, A. (2005). Corporate Citizenship: Toward an Extended Theoretical Conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1), 166-179.
- \* Matten, D; Crane, A; and Chapple, W. (2003). Behind the Mask: Revealing the True Face of Corporate Citizenship. *Journal of Business Ethics*, 45, 109-120.
- \* Perignon, C; & Vallee, B. (2017). The political economy of financial innovation: evidence from local governments. *The Review of Financial Studies*, 30(6), 1903-1934.
- \* Podsakoff, N. P., Whiting, S. W., Podsakoff, P. M., & Blume, B. D. (2009). Individual- and organizational-level consequences of organizational citizenship behaviors: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 94(3), 122-144.
- \* Preece, J. (2002). Feminist perspectives on the learning of citizenship and governance. *Compare: A Journal of Comparative and International Education*, 32(1), 21-33.
- \* Ramanna, K. (2013). A Framework for Research in Corporate Accountability Reporting. *Accounting Horizons*, 27 (2), 409-432.
- \* Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. Cengage Learning EMEA.
- \* Segura, L. C., Abreu, R., & Filho, M. A. F. M. (2014). Assessing accounting for citizenship: an empirical analysis of the corporate control and capital structure decisions. *International Journal of Auditing Technology*, 2(1), 69-94.
- \* محمدپور، احمد. (۱۳۸۹). روش در روش. چاپ سوم، تهران: انتشارات جامعه شناسان.
- \* نیکومرام، هاشم و بهمن بنی‌مهد. (۱۳۸۸). مقدمه‌ای بر تئوری‌های توصیفی، تهران: علوم و تحقیقات.
- \* Abreu, R. (2015). Accounting for Citizenship: The role of Accountant. *Procedia Economics and Finance*, 26, 933-941.
- \* Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731-757.
- \* Alistain, M., & McMillan, I. (1996). *The concise Oxford dictionary of politics*.
- \* Altman, B. W; and Vidaver, C. D. (2000). A framework for understanding corporate citizenship. *Business and Society Review*, 105(1): 1-7.
- \* Anastasiadis, S. (2014). Toward a View of Citizenship and Lobbying: Corporate Engagement in the Political Process. *Business and Society*, Vol. 53, No. 2, P: 260-299.
- \* Azizul I. M; & Deegan, C. (2008). Motivations for an organization within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(6), 850-874.
- \* Cameron, J. C., & Sosik, J. J. (2016). Corporate Citizenship: Understanding the Character Strength of Citizenship from Corporate Law and Leadership Perspectives. *Journal of Behavioral and Applied Management*, 17(1), 3.
- \* Camilleri, M. A. (2017). Corporate citizenship and social responsibility policies in the United States of America. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(1), 77-93.
- \* Carr, W., & Hartnett, A. (1996). Education and the struggle for democracy: The politics of educational ideas. McGraw-Hill Education (UK).
- \* Cooper, D. J. (2014). On intellectual roots of critical accounting: A personal appreciation of Tony Lowe (1928–2014). *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4/5), 287–292.
- \* Dane, M. Ch (2016). Corporate Accountability Reporting and High – Pofile Misconduct. *The Accounting Review*, 91(2), 377-399.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Dane
- <sup>2</sup> Ramanna
- <sup>3</sup> Thomas
- <sup>4</sup> Segura
- <sup>5</sup> Abreu
- <sup>6</sup> Anastasiadis
- <sup>7</sup> Alistain and McMillan
- <sup>8</sup> Stolz and Mclean
- <sup>9</sup> Matten and Crane
- <sup>10</sup> Smith
- <sup>11</sup> Riahi-Belkaoui
- <sup>12</sup> Llewellyn and Milne
- <sup>13</sup> Azizul and Deegan
- <sup>14</sup> Perignon and Vallee
- <sup>15</sup> Theory of Justice
- <sup>16</sup> Entitlement Theory
- <sup>17</sup> Rawls
- <sup>18</sup> Nozick
- <sup>19</sup> Altman and Vidaver
- <sup>20</sup> Van Gunsteren
- <sup>21</sup> Carr and Hartnett
- <sup>22</sup> Camilleri
- <sup>23</sup> Preece
- <sup>24</sup> Karam and Jamali
- <sup>25</sup> Windsor
- <sup>26</sup> Valor
- <sup>27</sup> Cooper
- <sup>28</sup> Adams
- <sup>29</sup> Objective Hermeneutics
- <sup>30</sup> Thought Experiment
- <sup>31</sup> Stefan and Jennifer
- <sup>32</sup> Haslam and Sikka
- <sup>33</sup> Thomas
- <sup>34</sup> Cameron and Sosik
- <sup>35</sup> Fields
- <sup>36</sup> Padsokoff

- \* Smith, M (2015). Research methods in accounting. 3rd Edition, SAGE.
- \* Smith, R. M. (2002). Modern citizenship. Handbook of citizenship studies, 105-115.
- \* Stefan, M; and Jennifer, S. (2009). Using the Objective Hermeneutics Method in policy Evaluation. Evaluation, 15(4), 445-457.
- \* Stolz, I., & Mclean, G. N. (2009). Organizational skills for a corporate citizen: Policy analysis. Human Resource Development Review, 8(2), 174-196.
- \* Thomas, L; James, P. N; and Clare, W. (2015). Signalling Through Corporate Accountability Reporting. Journal of Accounting and Economics, 60(3), 56-72.
- \* Valor, C. (2005). Corporate Social Responsibility and Corporate Citizenship: Towards Corporate Accountability. Business and Society Review, 110(2), 191-212
- \* Van Gunsteren, H. R. (1988). Admission to citizenship. Ethics, 98(4), 731-741.
- \* Windsor, D. (2001). The future of corporate social responsibility. The international journal of organizational analysis, 9(3), 225-256.