

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره اول، پیاپی ۲۵، بهار و تابستان ۱۴۰۰، صص ۲۱۸-۱۹۰.

## تبیین حوزه‌های آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در گذار به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

سیده معصومه هاشمیان<sup>۱</sup>، دکتر مهدی بهارمقدم<sup>۲</sup>، دکتر امید پورحیدری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۹/۱۶ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۱۰/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۱۳

### چکیده

**مقدمه:** آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران فراتر از اهداف خواسته، در حوزه‌های گوناگونی ظهور می‌یابد. این آثار بر سودمندی استانداردهای تجدیدنظر شده در زمینه توسعه پایدار و حفظ سلامت اقتصاد، جامعه و فرهنگ کشور تأثیرگذار است. هدف این پژوهش تبیین حوزه‌های آثار ناخواسته (فراتر از اهداف) تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران و تعیین میزان اهمیت پژوهش در این حوزه‌ها است.

**روش پژوهش:** در پژوهش حاضر، حوزه‌هایی که تحت تأثیر آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران قرار می‌گیرد با استفاده از روش کتابخانه‌ای تعیین شد. سپس، نظرهای افراد جامعه آماری در مورد وجود و اهمیت این آثار در حوزه‌های بالا با استفاده از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته جمع‌آوری و با استفاده از روش‌های آماری کای دو و دو جمله‌ای آزمون شد. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی، دانشجویان دکتری حسابداری، حساب‌رسان، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و کارشناسان مالی بود.

**یافته‌ها:** آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری شناسایی شد. بر اساس نتایج آزمون‌های آماری، وجود آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در همه حوزه‌ها بررسی شد و اهمیت پژوهش در آن‌ها تأیید شد.

**نتیجه‌گیری:** تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران آثار ناخواسته‌ای در حوزه‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری به دنبال دارد.

**واژه‌های کلیدی:** آثار ناخواسته، استانداردهای حسابداری ایران، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران (رایانامه: seyeyedemhashemian@gmail.com).

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: mbahar@uk.ac.ir).  
دورنگار: ۰۳۴-۳۳۲۵۷۴۳۷.

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران (رایانامه: opourheidari@uk.ac.ir).

## مقدمه

ناکافی حسابداران، استفاده کنندگان و حسابرسان با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، نفوذ برخی شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها اشاره کرد (۴). با توجه به نبودن این زیرساخت‌ها، درک آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ضروری و از نظر عملی بسیار مهم است. حتی در صورت پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، در شرایطی که هنوز همه زیرساخت‌ها فراهم نیست به استانداردهای ملی حسابداری و تجدیدنظر در آن‌ها به شدت احساس نیاز می‌شود (۳، ۵ و ۶).

بر اساس نظریه آثار جانبی، لازم است هنگام تجدیدنظر در یک استاندارد ملی حسابداری بر مبنای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی علاوه بر حوزه‌های اثر خواسته در راستای اهداف، به آثار ناخواسته فراتر از اهداف آن نیز توجه شود؛ زیرا آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را می‌توان به عنوان آثاری جانبی در نظر گرفت که بر پایه مثبت یا منفی بودن آن، بر میزان سودمندی استانداردهای تجدیدنظرشده تأثیرگذار است. باید توجه داشت که شهروندان، مشتریان، کارکنان، دولت و حتی نسل‌های آینده در اقتصاد جهانی کنونی جزء ذی‌نفعانند و لازم است منافع آن‌ها تأمین شود (۷). هم‌گرایی جهانی استانداردهای حسابداری، فرایندی پیچیده است. با اینکه فرایند تدوین استانداردها، مذاکرات، اجرا، آموزش و تفسیر این تغییرات سال‌ها طول می‌کشد اما تفاوت‌های جوامع مختلف از ابعاد گوناگون، به‌طور مناسبی در تدوین استانداردها در نظر

بین‌المللی شدن اقتصاد، ظهور سازمان‌ها و اتحادیه‌های جهانی، گسترش مبادلات جهانی، تأمین مالی خارجی و سرمایه‌گذاری بین‌المللی نیاز شدید به اطلاعات قابل مقایسه و شفاف در بین کشورهای جهان را ایجاد کرده است. به این منظور استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تدوین شده است و تاکنون بیش از ۱۴۰ کشور به کارگیری این استانداردها را ضروری دانسته‌اند (۱). اگر کشوری استانداردهای ملی حسابداری خود را با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هم‌گرا نکند، خطر اطلاعاتی و هزینه سرمایه خود را افزایش می‌دهد و فرصت‌های مربوط به مبادلات بین‌المللی را از دست خواهد داد (۲ و ۳).

تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، با الگوبرداری از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی انجام می‌شود. زیرساخت‌های لازم برای به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران به‌عنوان کشور در حال توسعه وجود ندارد. از جمله موارد آماده نبودن زیرساخت‌های لازم در این زمینه می‌توان به آموزش ناکافی حسابداران، نداشتن حضور مؤثر در انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، نداشتن بورس بین‌المللی، موانع سرمایه‌گذاری خارجی، قوانین مالیاتی، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی، نگرانی از درک ناکافی ذی‌نفعان در زمینه تغییرات، نبودن زیرساخت‌های اقتصاد توسعه‌یافته مانند بازارهای متشکل و تفاوت محیط کسب و کار، ساختار سرمایه و مالکیت، آشنایی

گرفته نمی‌شود. به دلیل جهانی‌سازی مسائل سیاسی، اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی و زیست‌محیطی نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. تنها گذر زمان پیامدهای چنین فرایندی را آشکار می‌کند. بسیاری از این پیامدها را نمی‌توان در زمان تدوین استاندارد انتظار داشت یا پیش‌بینی کرد. انتظار می‌رود سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع قانونی تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران، بر پایه شرایط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی ایران استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسبی را تدوین کند که منافع همه ذی‌نفعان جامعه در آن لحاظ شود (۸).

آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری عبارت است از پیامدها و واکنش‌های فراتر از اهداف خواسته استانداردهای حسابداری که در متن استانداردها به آن‌ها اشاره شده است. این آثار بسیار اهمیت دارد. تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را در شرایطی که هنوز زیرساخت‌های لازم فراهم نیست، می‌توان به‌عنوان تغییر نهادی قابل توجهی در نظر گرفت و منطقی است که پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی آن (آثار فراتر از اهداف خواسته) به‌طور دقیق بررسی شود. نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، زمانی می‌توانند مشروعیت اجتماعی خود را در مقررات حسابداری حفظ کنند که مباحث اقتصادی و آثار جانبی را شناسایی و به‌صراحت آن‌ها را بررسی کنند (۹). اهداف استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به‌طور مشابه، ارائه اطلاعات با کیفیت بالا، شفاف و قابل مقایسه‌ای

است که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید واقع شود. در این پژوهش پیامدها و واکنش‌هایی که فراتر از اهداف خواسته استانداردهای حسابداری است، به‌عنوان آثار فراتر از اهداف در نظر گرفته شده است. این آثار در سطوح سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری رخ می‌دهد. آثار فراتر از اهداف شامل مواردی نظیر تأثیر متقابل استانداردهای حسابداری مربوط به ابزارهای مالی و سیاست پولی، اثر استانداردهای حسابداری بر توسعه اقتصادی و بهبود تخصیص سرمایه بین شرکت‌ها، افزایش رفاه، اشاعه فرهنگی و انتقال فناوری در اثر افزایش مبادلات بین‌مرزی، اصلاح قانون مالیات‌ها و افزایش یا کاهش آلاینده‌ها می‌شود.

واکنش‌های مستقیم بازارهای سرمایه به صورت‌های مالی با کیفیت بالا شامل افزایش کارایی بازارهای سرمایه، افزایش نقدشوندگی سهام، کاهش هزینه سرمایه و افزایش سرمایه‌گذاری است که این موارد به رشد بیشتر اقتصاد کلان و اشتغال منجر می‌شود. برخی واکنش‌ها به صورت‌های مالی با کیفیت بالا مانند افزایش کارایی قراردادهای حقوق و مزایا و قراردادهای بدهی، بهبود حاکمیت شرکتی و کنترل مدیریتی در شرکت ایجاد می‌شود. پیامد این موارد ارتقای تغییر شکل الگوی عملیاتی شرکت، هدایت سرمایه‌گذاری شرکت بر مبنای ارزش و سرانجام ارتقای تغییرات ساختار سرمایه‌گذاری کلان و الگوی توسعه اقتصادی خواهد بود. بنابراین، می‌توان بیان کرد که آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران

راستای هم‌گرا شدن با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (شناسایی و اهمیت پژوهش در حوزه‌های یادشده بررسی شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بین‌المللی سازی حسابداری

کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۲۰۰۱ میلادی تجدید ساختار شد و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی جایگزین آن شد. این کمیته در سال ۱۹۷۳ میلادی در قالب یک سازمان خصوصی با حوزه بین‌المللی تشکیل شد تا مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری را تدوین کند که در سطح جهان اجرایی باشد، یک زبان گزارشگری عمومی را فراهم آورد و تهیه، حسابرسی و مقایسه گزارش‌های مالی را در سراسر جهان تسهیل کند. این استانداردهای حسابداری بین‌المللی در دسترس کشورهای قرار می‌گرفت که مجموعه استانداردهای حسابداری ملی مدونی ندارند. یکی دیگر از انگیزه‌های کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (و بعد از آن هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی) نیاز به حسابداری و گزارشگری مالی قابل اتکا و شفاف برای کمک به تصمیم‌گیری منطقی به‌وسیله سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و مقامات قانونگذار به‌صورت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای پرداختن به نگرانی‌های برخاسته از بحران اقتصادی و مالی آسیا بوده است (۲۲). گفتنی است، تاکنون ۴۱ استاندارد حسابداری بین‌المللی و ۱۷ استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی تدوین و منتشر شده است (۲۳).

از سطح خرد تا کلان گسترده است. بیشتر پژوهش‌های انجام شده در زمینه آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران فقط به آثار یادشده در راستای اهداف استانداردها پرداخته است. برای مثال، تفتیان و همکاران اثر تدوین استانداردهای حسابداری ایران را بر سطح افشا (۱۰)، ثقفی و ابراهیمی (۱۱)، و کیلی فرد و علی‌اکبری (۱۲) و حساس یگانه و همکاران (۱۳) اثر استانداردهای حسابداری را بر کیفیت اطلاعات حسابداری، مهدوی و کارجوی رافع اثر استانداردهای حسابداری را بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل (۱۴)، مشایخ و کاظمی اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری را بر سطح محافظه‌کاری (۱۵)، سبزی‌پور تأثیر هم‌گرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات (۱۶)، مشایخ و اوشیانی اثر استانداردهای حسابداری بر هزینه سرمایه و نقدشوندگی سهام (۱۷) و دارابی و میرمعصومی اثر استانداردهای حسابداری ملی نسبت به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر قابلیت اتکا و قابل‌فهم بودن اطلاعات (۱۸) ارزیابی کرده‌اند. در پژوهش‌های بسیار محدودی نیز به آثار فراتر از اهداف استانداردهای حسابداری ایران در سطح کلان توجه شده است. برای مثال، مشایخ و همکاران، حجازی و همکاران، حساس یگانه و قنبریان تأثیر هم‌گرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را بر وضعیت اقتصادی و سرمایه‌گذاری بین‌المللی بررسی کرده‌اند (۱۹-۲۱). در این پژوهش با نظرخواهی از متخصصان حرفه، حوزه‌های آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران (در

گزارشگری مالی بین‌المللی را الزامی و برخی دیگر استفاده از آن را اختیاری کرده‌اند و بسیاری هم برای هم‌گرایی با این استانداردها تلاش می‌کنند (۱).

#### *استانداردهای حسابداری ایران و ارتباط آن با استانداردهای حسابداری بین‌المللی*

در ایران سازمان حسابرسی طبق قانون عهده‌دار تدوین، تعمیم و تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری است. این سازمان برای انجام این وظیفه مهم از سال ۱۳۷۱ تاکنون اقدام‌های چشمگیری با در نظر گرفتن تغییر شرایط نهادی کشور و بر اساس استانداردهای معتبر سایر کشورها و استانداردهای بین‌المللی انجام داده است تا استانداردهای لازم با هدف ایجاد یکنواختی و برطرف کردن ناسازگاری‌های موجود تدوین شود. فرایند کار به این صورت است که ابتدا موضوع مورد نیاز برای انجام پژوهش‌ها را کمیته تدوین استانداردها مشخص می‌کند. پس از آن، استانداردهای سایر کشورها نظیر آمریکا، انگلستان، استرالیا و کانادا و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، پژوهش‌های مربوط به موضوع، روش‌های متداول در ایران و مسائل قانونی را از طریق کارشناسان مدیریت تدوین استانداردها جمع‌آوری می‌کند. کمیته تدوین استانداردها پس از بررسی آن‌ها گزارش‌های مطالعاتی را ارائه می‌کند. بر این اساس، درباره لزوم تدوین استاندارد در آن زمینه تصمیم‌گیری می‌شود. در صورت تصمیم به تدوین استاندارد، پیش‌نویس مقدماتی استاندارد بر پایه گزارش‌ها، پژوهش‌ها و تشکیل جلسات با صاحب‌نظران مربوط تهیه می‌شود. از

استانداردهای حسابداری بین‌المللی، استانداردهایی است که تا سال ۲۰۰۱ میلادی کمیته آن‌ها را منتشر کرده است و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استانداردهایی است که پس از آن سال هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی آن را منتشر کرده است. با وجود این، اکنون اصطلاح استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به تنهایی برای اشاره به این مجموعه از استانداردها به کار می‌رود (۲۴).

در اواخر قرن بیستم، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی با این هدف فعالیت می‌کرد که استانداردهایش را سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار تأیید کند (۲۵). سرانجام، این تأیید در سال ۲۰۰۰ میلادی به دست آمد و بسیاری از بورس‌های اوراق بهادار جهان، به غیر از آن‌هایی که در آمریکا بودند، استانداردهای کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی و بعد از آن هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی را تا حدی تأیید کردند. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۲۰۰۱ میلادی مسئول تدوین استاندارد کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی شد. هدف هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بازنگری در استانداردهای تدوین شده به‌وسیله کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی بود (۲۶) اما تصمیم اتحادیه اروپا مبنی بر اینکه همه شرکت‌ها از سال ۲۰۰۵ میلادی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی موافقت کنند، ناگهان هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی را ملزم کرد تا مجموعه‌ای از استانداردها را تا آن تاریخ آماده کند. از آن زمان بیش از ۱۴۰ کشور استفاده از استانداردهای

بین‌المللی، در ایران استاندارد ملی وجود ندارد. با این حال، تعداد زیادی از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ویرایش یا برخی حذف شده است. می‌توان گفت استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین‌المللی بوده است، به‌طور متناسب بازنگری نشده است. در نتیجه، اکنون مغایرت‌هایی موجود است و در شرایط کنونی در مواردی نیز امکان اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی وجود ندارد. ذکر این مطلب لازم است که هم‌گرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین شود یا الزامات بیشتری طبق نیاز بازار سرمایه و برای شفافیت اطلاعاتی بیشتر تعیین شود.

#### اهداف استانداردهای حسابداری

شفاف‌سازی اهداف استانداردهای حسابداری برای تعریف محتوا و دامنه آثار ناخواسته ضروری است. در این پژوهش مبنای تقسیم آثار خواسته و ناخواسته برای تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران، اهداف استانداردهای حسابداری است. آثار خواسته به پیامدهای مورد انتظار بر مبنای اهداف صریح استانداردهای حسابداری و واکنش‌های مستقیم به آن‌ها اشاره دارد. آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری نیز به پیامدها و واکنش‌هایی اشاره دارد که بر مبنای اهداف استانداردهای حسابداری ایران مورد انتظار نیست (۲۹). اهداف استانداردهای حسابداری را می‌توان به اهداف کلی و اهداف خاص تقسیم کرد (۲۹).

سال ۱۳۸۴ تاکنون، سیاست اصلی تدوین استاندارد هماهنگی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. لذا، در صورتی که استاندارد بین‌المللی در زمینه مورد نظر وجود داشته باشد، کمیته تدوین استاندارد آن را مبنای اصلی کار قرار می‌دهد. این کمیته بر پایه پیش‌نویس مقدماتی استاندارد، بررسی‌های گسترده و عمیقی انجام می‌دهد. کمیته تدوین استاندارد بعد از اعمال اصلاحات، پیش‌نویس استاندارد نهایی را برای نظرخواهی تخصصی برای متخصصان ذی‌صلاح می‌فرستد. همچنین، برای نظرخواهی عمومی نیز در دسترس عموم قرار می‌دهد. سپس، این کمیته با توجه به پیشنهادها و نظرات اعضای حرفه و دیگر علاقه‌مندان، تعدیلات لازم را در پیش‌نویس اعمال می‌کند که پس از تصویب نهایی هیئت عامل و مجمع عمومی سازمان حسابرسی، به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران منتشر و لازم‌الاجرا می‌شود (۲۷). در پایان هر استاندارد نیز، بندی با عنوان «مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری» ارائه می‌شود که در آن موارد احتمالی مغایرت با استانداردهای حسابداری بین‌المللی ذکر می‌شود. تاکنون ۴۲ استاندارد حسابداری را کمیته تدوین استانداردها با همین شیوه تصویب کرده است (۲۸).

طبق راهبرد کلی و رویه موجود، بیشتر استانداردهای کشور برگرفته از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است و با وجود هماهنگی اغلب استانداردهای حسابداری فعلی ایران با استانداردهای شبیه آن‌ها (در مرحله تدوین استاندارد ملی)، هنوز نظیر همه استانداردهای گزارشگری مالی

اهداف کلی استانداردهای حسابداری ایران، ارائه اطلاعات شفاف و قابل مقایسه‌ای است که از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد تا در پاسخ‌گویی، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی مفید واقع شود. علاوه بر اهداف کلی برخی اهداف خاص نیز در دو سطح مفاهیم حسابداری و استانداردهای حسابداری خاص وجود دارد. همان‌گونه که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ذکر شده است، هدف صورت‌های مالی عبارت است از: «ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی‌شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی مفید واقع شود» (۳۰). برای مفیدبودن صورت‌های مالی، اطلاعات مالی باید ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل‌اتکابودن، قابل‌فهم‌بودن و قابل‌مقایسه‌بودن را داشته باشد تا نیازهای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در زمینه اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی از طریق کمک به آن‌ها برای ارزشیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده را برآورده کند.

اهداف هر یک از استانداردهای حسابداری خاص نیز در راستای اهداف کلی استانداردهای حسابداری است. برای مثال، هدف استاندارد شماره ۳۰ «سود هر سهم»، تصویب ضوابط تعیین و ارائه سود هر سهم به منظور بهبود قابلیت مقایسه عملکرد واحدهای تجاری در دوره‌های گزارشگری مختلف است. همچنین، هدف استاندارد شماره ۳۸ «ترکیب‌های تجاری» نیز

بهبود مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که واحد گزارشگر در صورت‌های مالی خود درباره ترکیب تجاری و آثار آن ارائه می‌کند (۳۰). به‌طور کلی، می‌توان دریافت که مهم‌ترین هدف استانداردهای حسابداری، کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات حسابداری است.

بر اساس اساسنامه هیئت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، اهداف استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی عبارت است از: ارائه اطلاعات با کیفیت بالا، شفاف و قابل‌مقایسه در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی به نحوی که در تصمیم‌گیری اقتصادی سرمایه‌گذاران و مشارکت‌کنندگان در بازارهای سرمایه مختلف جهان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مفید باشد (۳۱). قانون شماره ۱۶۰۶ / ۲۰۰۲ پارلمان اروپا و شورای اتحادیه اروپا در ۱۹ جولای ۲۰۰۲ اهداف مورد نظر از کاربرد استانداردهای حسابداری بین‌المللی را به شرح زیر مطرح کرده است: «این مقررات، پذیرش و استفاده از استانداردهای حسابداری بین‌المللی را با دیدگاه هم‌گرایی اطلاعات مالی ارائه‌شده به وسیله شرکت‌ها به منظور اطمینان از درجه بالایی از شفافیت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و لذا کارایی بازار سرمایه اتحادیه اروپا و بازار داخلی به‌عنوان هدف قرار داده است» (۳۲). اهداف سایر قانون‌گذاران برای به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نیز مشابه است. برای مثال، انجمن گزارشگری مالی استرالیا هدف از به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را ارائه اطلاعات با کیفیت بالا بیان می‌کند. ارائه این اطلاعات

حاصل تعامل سازمان‌ها و نهادها است و دلیل تغییرات نهادی این است که افراد پی می‌برند که با تجدید ساختار مبادلات سیاسی یا اقتصادی بهتر می‌توانند عمل کنند (۳۳).

در این پژوهش، بر تأثیر تغییرات نهادی تمرکز شده است. بیشتر عوامل اصلی مربوط به رشد اقتصادی، عوامل نهادی است؛ یعنی تغییر نهادی تعیین‌کننده رشد اقتصادی است. طبق نظریه تغییر نهادی، شفافیت حقوق مالکیت تأثیری اساسی بر عملکرد اقتصادی دارد. انگیزه‌های تغییر نهادی نیز در راستای کاهش هزینه‌های معاملات در عملیات اقتصادی، تأمین انگیزه و سازوکارهای محدودیتی برای مشارکت‌کنندگان در فعالیت‌های اقتصادی است. اقتصادهای نهادی جدید مبتنی بر این نظریه است که ماهیت شرکت، مجموعه‌ای از قراردادهای شفاف و ضمنی است. اطلاعات حسابداری مبنای امضا و اجرای قرارداد است و نقش حمایت از حقوق مالکیت را ایفا می‌کند. به‌طور اساسی، استانداردهای حسابداری نوعی توافق نهادی با هدف کاهش هزینه مبادلات است (۲۹).

#### پیامدهای اقتصادی

زف اثر گزارش‌های حسابداری بر تصمیم‌گیری واحدهای تجاری، دولت، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و بستانکاران را به‌عنوان مفهوم پیامدهای اقتصادی تعریف کرد. بحث پیامدهای اقتصادی، یک انقلاب واقعی در تفکر حسابداری است. تا دهه ۱۹۷۰ میلادی تصور می‌شد که سیاست‌گذاری حسابداری یا در زمینه آثار استانداردها بی‌طرف است یا مسئولیتی در برابر این آثار

مقایسه‌های برون‌مرزی سرمایه‌گذاران را آسان می‌کند، هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد و به شرکت‌های استرالیایی که می‌خواهند سرمایه خود را افزایش دهند یا در بورس‌های اوراق بهادار سایر کشورها پذیرفته شوند، کمک می‌کند (۲۹).

به‌طور کلی، هدف استانداردهای حسابداری ایران با هدف استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مطابق است. هدف هر دو استانداردها ارائه اطلاعات با کیفیت بالا، شفاف و قابل‌مقایسه‌ای است که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید واقع شود. از آنجا که در اتحادیه اروپا و سایر کشورها، هدف اصلی از هم‌گرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه ذکر شده است، می‌توان بیان کرد که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تأکید بیشتری بر شفافیت و قابلیت مقایسه دارد (۲۹).

#### تغییر نهادی

نهادها محدودیت‌های ابداع‌شده انسانی‌اند که به واکنش‌های متقابل انسانی ساختار می‌دهند. آن‌ها از محدودیت‌های رسمی (مانند قانون‌های اساسی)، محدودیت‌های غیررسمی (مانند هنجارهای رفتاری، عرف و قانون‌های رفتاری بر خود تحمیل شده) و ویژگی‌های اجرایی آن‌ها تشکیل شده‌اند. در مجموع، نهادها معرف ساختار انگیزشی جوامع و به‌ویژه اقتصادها است. درباره تفاوت بین نهادها و سازمان‌ها می‌توان گفت که اگر نهادها قواعد بازی باشد، سازمان‌ها بازیکنان آن‌ها خواهند بود. تحول نهادی



ندارد. امروزه درباره این مفروضات به‌طور جدی سؤال می‌شود و موضوع پیامدهای اقتصادی و اجتماعی به مسئله مهم در حسابداری تبدیل شده است. از این رو، انتظار می‌رود که تدوین‌کنندگان استاندارد تعادلی ظریف بین ملاحظات حسابداری و پیامدهای نامطلوب اقتصادی و اجتماعی ناشی از به‌کارگیری استانداردها ایجاد کنند (۳۴). در گزارشنامه شورای تجارت استرالیا مطرح شد که ممکن است استانداردها از لحاظ نظری مطلوب باشد اما پیامدهای اقتصادی نامطلوب داشته باشد. برای مثال، ممکن است رقابت‌پذیری بین‌المللی خدشه‌دار شود (۳۵).

تدوین استانداردها هزینه‌بر است. برخی از این هزینه‌ها مانند هزینه تشکیل سازمان‌ها، هزینه‌های هیئت‌های تدوین و اجرای استاندارد (شامل هزینه‌های مستقیم و سربار) به‌راحتی قابل اندازه‌گیری است (۳۶). با این وجود، برخی هزینه‌های غیرمستقیم این فرایند (مانند آثار جانبی منفی در حوزه‌های فرهنگی، اجتماعی، زیست‌محیطی و سایر حوزه‌ها) قابل اندازه‌گیری نیست اما بااهمیت‌تر و بزرگ‌تر است و جامعه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هزینه‌های غیرمستقیم در صورت وجود، نیازمند صرف هزینه اقتصادی برای اصلاح است. معمولاً پیامدهای اقتصادی گسترده باعث می‌شود که برخی نیروهای بیرونی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری دخالت کنند و به تدریج از استانداردهای حسابداری غربی برای هم‌سو کردن منافع گروه‌های مختلف ذی‌نفع استفاده شود (۲۹). در واقع، هنگام تدوین استانداردها گروه‌های ذی‌نفع نتایج اقتصادی حاصل از آن را به‌طور دقیق تجزیه و تحلیل

می‌کنند (۳۶).

#### نظریه آثار جانبی

نظریه آثار جانبی در پایان قرن ۱۹ میلادی مطرح شد و عده‌ای از اقتصاددانان در شاخه‌های اقتصادی مختلف، همچون آلفرد مارشال (اقتصاد نئوکلاسیک)، آرتور پیگو (اقتصاد رفاه) و رونالد کوز (اقتصاد نهادی جدید) به این نظریه کمک کردند و تعاریف گوناگونی از آن ارائه داده‌اند. به‌طور کلی، آثار جانبی به معنی آثار بیرونی یا آثار یک چیز بر چیز دیگر است. آثار جانبی درباره پیامدهای مثبت یا منفی یک فعالیت اقتصادی است که بر اشخاص ثالث غیرمربوط اثر می‌گذارد. اثر جانبی، هزینه یا منفعتی است که شامل گروهی می‌شود که رخدادهای آن را انتخاب نکرده است (۲۹). لذا، بابت هزینه تحمیل‌شده چیزی دریافت و بابت منفعت ایجادشده چیزی پرداخت نمی‌کند. دریافت منفعت حاصل از آثار جانبی یک فعالیت اقتصادی به‌وسیله دیگران، به مفهوم «سواری مجانی» اشاره دارد (۳۶).

آثار جانبی را می‌توان به آثار جانبی منفی و آثار جانبی مثبت طبقه‌بندی کرد (۲۹). برای مثال، درباره آلودگی به عنوان آثار جانبی منفی صنعت آلاینده، فقط بر مبنای هزینه‌های مستقیم و فرصت‌های سود مستقیم حاصل از تولید تصمیم‌گیری می‌شود و هزینه‌های غیرمستقیم مربوط به پیامدهای ناشی از آلودگی اندازه‌گیری نمی‌شود. هزینه‌های اجتماعی تولید (کل هزینه‌ها) بیشتر از هزینه‌های اختصاصی است. در این مثال هزینه‌های غیرمستقیم شامل کاهش کیفیت زندگی (برای مثال، درباره مالک یک منزل نزدیک کارخانه

می‌برد و به ناکارایی تخصیص منابع منجر می‌شود. به‌طور کلی می‌توان مطرح کرد (۳۷):

آثار جانبی منفی + هزینه‌های اختصاصی = هزینه‌های اجتماعی  
آثار جانبی مثبت + بازده‌های اختصاصی = بازده‌های اجتماعی  
گفتنی است هرچیزی که آثار جانبی منفی دارد، ممکن است آثار جانبی مثبت هم برای جامعه داشته باشد؛ به همین دلیل است که تجزیه و تحلیل هزینه/منفعت می‌تواند در اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری پولی منافع و هزینه‌های تولید مفید باشد. آثار جانبی را می‌توان به آثار جانبی ثابت و غیر ثابت و آثار جانبی یک‌سویه و دوسویه نیز طبقه‌بندی کرد (۳۸). هدف نهایی در نظریه آثار جانبی تخصیص دادن بهینه منابع از طریق شناسایی آثار جانبی مثبت و منفی، کاهش یا حذف آثار جانبی منفی و تقویت آثار جانبی مثبت است.

می‌توان بیان کرد که نهادها به‌عنوان کالای عمومی به‌راحتی می‌تواند آثار جانبی ایجاد کند. آثار جانبی نهادها با توجه به منفعت و هزینه نهاد جدید، به آثار جانبی مثبت و منفی تقسیم می‌شود. به‌عنوان نوعی توافق نهادی، استانداردهای حسابداری به‌طور اجتناب‌ناپذیری آثار جانبی دارد و ممکن است آثار ناخواسته‌ای ایجاد کند که با اهداف مطابقت نداشته باشد. به‌این ترتیب، نظریه آثار جانبی، به‌ویژه برای پیامدهای غیراقتصادی در سطح کلان، که فراتر از چارچوب نظریه پیامدهای اقتصادی است، به‌طور عمده مبنایی را برای آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری فراهم می‌کند (۲۹). برای مثال، استانداردهای حسابداری می‌تواند با افزایش مبادلات تجاری زمینه‌ساز توسعه صنعت گردشگری شود و افزایش رفاه افراد جامعه را به‌دنبال

آلاینده)، هزینه‌های بهداشت و درمان بالاتر و از بین رفتن فرصت‌های از پیش تعیین‌شده تولید (برای مثال، آسیب‌وارد شدن به فعالیت‌های گردشگری به‌دلیل آلودگی) بر تولیدکننده یا استفاده‌کننده تحمیل نمی‌شود.

در صورت وجود آثار جانبی مثبت، بازده‌های اختصاصی کمتر از بازده‌های اجتماعی است. برای مثال، درباره بازده‌های اجتماعی در فعالیت‌های تحقیق و توسعه این دیدگاه وجود دارد که آثار مثبت این فعالیت‌ها فراتر از چیزی است که تولیدکننده (پشتیبان مالی پژوهش) به آن دست می‌یابد. دلیل این دیدگاه این است که فعالیت‌های تحقیق و توسعه به افزایش دانش عمومی منجر می‌شود که به توسعه و سایر اکتشافات کمک می‌کند اما بازده‌های اختصاصی شرکتی که بر مبنای این فعالیت‌ها به فروش محصول می‌پردازد، شامل بازده‌های افرادی نیست که به‌طور غیرمستقیم منتفع می‌شوند (سواری مجانی دیگران).

هنگامی که بین هزینه‌های اختصاصی و اجتماعی و بازده‌های اختصاصی و اجتماعی تفاوت وجود داشته باشد، مشکل اصلی ناکارایی نتایج بازار خواهد بود. برای بهبود وضعیت اعضای جامعه باید بازده‌های اجتماعی حداکثر و هزینه‌های اجتماعی حداقل شود. اگر افراد و شرکت‌هایی که تصمیم‌های خرید و تولید می‌گیرند، همه هزینه‌ها و منافع را درونی نکنند، نتایج بازار می‌تواند به تولید کمتر یا بیشتر از اندازه در جامعه منجر شود که اقتصاددانان به آن «دیدگاه رفاه» می‌گویند. آثار جانبی در نظام قیمت‌گذاری نیز قابلیت انتقال دانش تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان را از بین

داشته باشد یا می‌تواند با افزایش مبادلات تجاری، تولید راروتق و آلودگی را هم افزایش دهد.

#### پیشینه پژوهش

مشایخ و همکاران در پژوهشی مروری به این نتیجه رسیدند که هم‌گرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی آثار مثبتی بر وضعیت اقتصاد و سرمایه‌گذاری بین‌المللی دارد (۱۹). حجازی و همکاران نیز دریافتند که از دیدگاه دانشگاهیان، حسابداران و حسابرسان پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر اقتصاد ایران تأثیر می‌گذارد (۲۰). بادآورنهدی و همکاران، جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری را بررسی کردند. آن‌ها بیان کردند که در زمینه جهانی‌سازی استانداردها، کارگزاران برنامه می‌توانند در کشورهای مختلف مطالعه همه‌جانبه‌ای از وضعیت سیاسی، اقتصادی، فرهنگی، حقوقی و سایر جنبه‌های کشور خود داشته باشند. بادآورنهدی و همکاران ذکر کردند که کارگزاران می‌توانند با برگزاری سمینارهای تخصصی و برخورداری از نظرهای کارشناسان، هم‌گرایی با استانداردهای بین‌المللی را به روشی پیش‌بینند که منافع کشورشان در درازمدت به بهترین نوع تأمین شود (۵). حساس‌یگانه و قنبریان با مرور پژوهش‌های انجام شده در حوزه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مطرح کردند که نتایج پژوهش‌ها برای سایر کشورها عمومیت ندارد. همچنین، پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در تعامل با ویژگی‌های محیطی کشورها از جمله سازمان‌های حقوقی،

ویژگی‌های فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و رویه‌های حاکمیت شرکتی می‌تواند پیامدهای اقتصادی و مالی مختلفی داشته باشد (۲۱).

وانگ و همکاران، تغییرات رفتاری تحلیل‌گران خارجی را بررسی کردند. این بررسی از قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری جدید چین در سال ۲۰۰۷ میلادی انجام شده است. آن‌ها نشان دادند که هم‌گرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی موجب آشنایی تحلیل‌گران خارجی با استانداردهای حسابداری چین شده است و تمایل آن‌ها برای دنبال کردن شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار کشور چین را افزایش داده است، صحت پیش‌بینی آن‌ها را در مقایسه با تحلیل‌گران داخلی بهبود بخشیده و تعداد دفعات پیش‌بینی سود از طریق تحلیل‌گران خارجی را افزایش داده است، به کاهش هزینه‌های اطلاعات سرمایه‌گذاران خارجی و کاهش نامتقارنی اطلاعاتی کمک کرده و کارایی تخصیص منابع را بهبود بخشیده است. همچنین، اجرای استانداردهای حسابداری جدید، جذابیت شرکت‌های بورسی را افزایش داده و ارتباط و همکاری متقابل بین‌المللی را آسان کرده است (۳۹). گوردون و همکاران شواهدی را بر این مبنا ارائه کردند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به افزایش سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی منجر می‌شود. طبق نتایج پژوهش آن‌ها، افزایش کلی در زمینه سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی به دلیل پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی اغلب در کشورهای در حال توسعه اتفاق می‌افتد. یکی از محرک‌های اصلی و احتمالی پذیرش استانداردهای

حسابداری، از طریق افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات به‌طور چشمگیری بی‌مرز بودن و ادغام شرکت‌های کشور چین را بهبود بخشیده است. احتمال موفقیت و ارزش معاملات در کشورهایی که قبل از سال ۲۰۰۷ میلادی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را اجرا کرده‌اند نیز به میزان چشمگیری افزایش یافته است (۴۵). دیفاند و همکاران در پژوهشی نشان دادند که سرمایه‌گذاری نهادی خارجی و بازده‌های آن پس از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تا حدی کاهش داشته است؛ به‌ویژه، در بین شرکت‌هایی که انگیزه ضعیف‌تری برای اجرای صادقانه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی یا توانایی بیشتری برای دست‌کاری داده‌های ارزش منصفانه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی دارند. کشورهایی با زیربنای نهادی ضعیف که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته‌اند (مانند کشور چین) نیز کاهش بیشتری در جذب سرمایه‌گذاری نهادی داشته‌اند (۴۶). بیاندی و سوزوکی در پژوهشی مروری، آثار ناخواسته استانداردهای بین‌المللی را بررسی و بیان کردند که اهمیت حسابداری به این دلیل است که با شیوه‌ای خاص و آرام اقتصادهای اجتماعی را شکل می‌دهد. آن‌ها در این پژوهش آثار استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و استانداردهای حسابداری بین‌المللی را بر ادبیات اقتصادی به دو طبقه کلی ۱. مدیریت و اقتصاد خرد و ۲. اقتصاد کلان و اقتصادهای نهادی تقسیم‌بندی و طبقات فرعی را برای هر کدام مشخص کردند (۴۷). ژانگ نشان داد که بهبود استانداردهای حسابداری باعث توسعه اقتصاد واقعی و نیز

گزارشگری مالی بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه، این است که آن‌ها می‌خواهند از بانک جهانی کمک‌های مالی بگیرند (۴۰). آکیسیک نشان داد که استانداردهای حسابداری بین‌المللی اثر معنی‌داری بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی دارد؛ زیرا سرمایه‌گذاران برای متنوع‌سازی سبد سهام، سرمایه‌ها را به سمت بازارهایی هدایت می‌کنند که به کارگیری استانداردهای حسابداری را ملزم یا مجاز شمرده باشد (۴۱). نادی و سوباروین شواهدی ارائه کردند که پذیرش کامل استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر خالص سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشورهای آفریقایی اثر منفی دارد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که برای حفظ یا بهبود سطح خالص سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشورهای آفریقایی، اصلاح ساختارهای نهادی اساسی مانند قانون‌محور بودن، نظام قانونی و سطح فساد بسیار مهم‌تر از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است (۴۲). جانسون و همکاران نشان دادند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم (به‌واسطه کیفیت قانون‌گذاری) بر خالص سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی اثر مثبتی دارد (۴۳). جای‌اوبا و همکاران دریافتند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی می‌تواند جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی را افزایش دهد اما به‌تنهایی نمی‌تواند آن را ضمانت کند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ثبات اقتصادی کشورهای آفریقایی و سیاست‌های آن‌ها نیز در جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی تأثیرگذار است (۴۴). سان و همکاران نشان دادند که هم‌گرایی استانداردهای

تغییر در تخصیص سرمایه بین شرکت‌ها می‌شود. زمانی که رفاه به‌عنوان نتیجه ارتقاء می‌یابد شرکت‌هایی که در سطوح خطر مشخص قرار دارند با هزینه سرمایه بالاتر و ارزش‌های کمتر مواجه می‌شوند و برخی از آن‌ها ناگزیر می‌شوند که از چرخه اقتصاد خارج شوند (۴۸). اسمیت و همکاران نتیجه گرفتند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر اساس شرایط نهادی شرکت‌ها (حاکمیت نظریه ذی‌نفعان یا سهامداران) در افشای وضعیت اجتماعی شرکت‌ها اثر متفاوتی دارد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که واکنش شرکت‌ها به الزامات استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و نیز به فشار ذی‌نفعان برای افشای بیشتر مسئولیت اجتماعی تحت تأثیر محیط نهادی است (۴۹).

چاپل پیامدهای ناخواسته پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در استرالیا را بررسی کرد. وی بیان کرد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی از طرف استرالیا تصمیم کلی و بدون توجه به جزئیات استانداردها بوده است و موجب بروز پیامدهایی شده است که در زمان اتخاذ تصمیم، پیش‌بینی نشده و قابل پیش‌بینی هم نبوده است. این تصمیم توانایی استانداردها را برای استرالیایی را برای شکل‌دادن به استانداردها برای مطابقت آن‌ها با نیازهای داخلی محدود کرده است (۶). ژانگ و یان در پژوهشی مروری، چارچوبی نظری برای آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری کشور چین ارائه کردند. این چارچوب بر اساس اهداف استانداردهای حسابداری و شواهد تجربی مربوط است. چارچوب نامبرده آثار خواسته تحقق‌نیافته، آثار غیرمستقیم بعدی، آثار فراتر از

هدف و آثار اولیه را شامل می‌شود. آثار فراتر از اهداف شامل آثار بر اقتصاد کلان، مسائل اجتماعی، فناوری و محیط زیست است (۲۹). پالیا نشان داد که درحالی‌که فرهنگ‌ها، مؤسسه‌های اقتصادی و تاریخ توسعه بر قانون‌های ملی تأثیرهای شدیدی دارد، مقررات حسابداری برخلاف سایر قانون‌ها، در اقتصادهای بازار آزاد به‌سمت هم‌گرایی حرکت کرده است و هیچ‌گونه رقابتی در گزارشگری مالی وجود ندارد. نکته اصلی این است که استانداردهای حسابداری فقط بر اساس اهداف مربوط ارزیابی نشود بلکه آثار خاص اجتماعی آن‌ها نیز سنجیده شود. از نظر وی پژوهش‌های حسابداری می‌تواند در توسعه نظام گزارشگری مالی سهم بسزایی داشته باشد. چرا که، این گزارش‌ها برای تأمین نیازهای توسعه پایدار، بهبود اقتصادی و اصلاحات اجتماعی مناسب است (۵۰).

آبلا و مورا نقش بالقوه پژوهش‌های دانشگاهی را در تجزیه و تحلیل آثار استانداردهای حسابداری در فرایند تدوین استاندارد بررسی کردند. آن‌ها نشان دادند که پژوهش‌های دانشگاهی نقش بااهمیتی در فرایند تدوین استاندارد دارد و واسطه‌هایی مانند گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا می‌تواند توجه تدوین‌کنندگان استاندارد را به این پژوهش‌ها جلب کند. آبلا و مورا راهبردهای مختلفی نیز برای بهبود کارایی و اثربخشی فرایند استانداردگذاری با تقویت رابطه تدوین‌کنندگان استاندارد و پژوهشگران حسابداری ارائه کردند (۵۱). ترومبتا و همکاران درباره ابعاد مختلف کمک کردن پژوهش‌های دانشگاهی به استانداردها، در ارزیابی آثار دوره قبل و بعد از استانداردگذاری بحث کردند.

آن‌ها بیان کردند که پژوهش دانشگاهی منبع ارزشمندی است که از آن حمایت نمی‌شود در حالی که می‌تواند به تدوین کنندگان استاندارد و سیاست‌گذاران در درک آثار استانداردهای حسابداری کمک کند (۵۲). هالر و همکاران استدلال کردند که همه آثار استانداردهای حسابداری باید ارزیابی شود و این ارزیابی باید از زمان شروع پروژه انجام شود. آن‌ها دریافتند که احتمالاً این آثار در مناطق جغرافیایی و بخش‌های صنعت متفاوت باشد. همچنین، همان‌طور که در زمان اجرای پروژه پژوهش‌هایی درباره آثار استانداردها انجام می‌شود باید پس از اجرای استانداردها نیز این آثار به‌طور مستقل ارزیابی شود (۵۳).

بروگمن و همکاران در یک مقاله مروری پیامدهای خواسته و ناخواسته پذیرش الزامی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در اتحادیه اروپا را بررسی کردند. آن‌ها بر مبنای اهداف صریح استانداردهای حسابداری بین‌المللی، بین پیامدهای خواسته و ناخواسته تفاوت قائل شدند. بروگمن و همکاران در سطح اقتصاد کلان شواهد زیادی از آثار مثبت این پیامدها بر بازارهای سرمایه ارائه کردند. آن‌ها مطرح کردند که ادبیات مربوط به پیامدهای ناخواسته پذیرش اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هنوز در مرحله اولیه به سر می‌برد. از این‌رو، در زمینه پیامدهای خواسته و ناخواسته به پژوهش‌های بیشتری نیاز است تا هزینه‌ها و منافع پذیرش اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی سنجیده شود و مبنایی برای ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری بین‌المللی فراهم شود (۵۴).

با مرور پیشینه پژوهش مشاهده می‌شود که بیشتر پژوهش‌های مربوط به آثار فراتر از اهداف فقط به ابعاد اقتصادی، سرمایه‌گذاری و اهمیت انجام پژوهش در حوزه‌های مربوط پرداخته‌اند. بنابراین، یک شکاف پژوهشی برای تبیین حوزه‌های آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در زمینه استانداردهای حسابداری وجود دارد. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از پژوهش ژانگ و یان (۲۹) به تبیین آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به‌عنوان بخشی از آثار ناخواسته مربوط و تعیین میزان اهمیت آن‌ها پرداخته است.

#### فرضیه‌های پژوهش

پیامدها و واکنش‌هایی را که فراتر از اهداف خواسته استانداردهای حسابداری است را می‌توان «آثار فراتر از اهداف» نامید. این آثار چندان شفاف و مستقیم نیست اما به دلیل تأثیر آن بر تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بررسی می‌شود. آثار نامبرده بیشتر در حوزه‌های اقتصاد کلان، سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، زیست‌محیطی، توسعه فناوری و توسعه حرفه حسابداری ظهور می‌یابد. بر این اساس فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران آثار ناخواسته‌ای در حوزه‌های کلان شامل سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری دارد.

فرضیه دوم: پژوهش در حوزه آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در

حوزه‌های کلان شامل سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری اهمیت دارد.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر در تقسیم‌بندی بر مبنای هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی است. این پژوهش در تقسیم‌بندی بر مبنای ماهیت و روش گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش توصیفی است و در گروه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. در این پژوهش دیدگاه‌های صاحب‌نظران در مورد یک موضوع ویژه بررسی شد. از روش کتابخانه‌ای و با مطالعه کتاب‌ها و پژوهش‌ها برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و پیشینه پژوهش استفاده شد. همچنین، برای گردآوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه کتبی روا و پایا مبتنی بر فرضیه‌های پژوهش نیز استفاده شد.

### جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش به شرح گروه‌های زیر بوده است:

۱. اعضای هیئت علمی گروه حسابداری و دانشجویان دکتری حسابداری دانشگاه‌های کشور، به عنوان صاحب‌نظرانی در زمینه مسائل مالی و حسابداری که با استانداردهای حسابداری آشنایی کامل دارند و به سبب درجه علمی توانایی اظهار نظر درباره آثار تجدیدنظر در استانداردها را دارند،

۲. حسابرسان ارشد به بالا، با توجه به ارتباط حسابداری و حسابرسی و نیز استفاده آن‌ها از استانداردهای حسابداری به عنوان معیار منصفانه بودن صورت‌های مالی،

۳. مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به دلیل تهیه گزارش‌های مالی گسترده با استانداردهای حسابداری به عنوان معیار اصلی حرفه حسابداری سروکار دارند و

۴. کارشناسان مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری به عنوان نمایندگان تحلیل‌گر، به این دلیل که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر گزارش‌های مالی شرکت‌ها و در نتیجه بر تحلیل کارشناسان مالی و تصمیم‌گیری‌های مالی اثرگذار است.

در این پژوهش چون تعیین دقیق تعداد اعضای جامعه ممکن نبود، از نرم‌افزار آماری PASS نسخه ۲۱ برای برآورد حجم نمونه استفاده شد. به این ترتیب که پرسش‌نامه نهایی به طور تصادفی بین یک نمونه اولیه با حجم اندک (۸۲ نفر) توزیع شد. سپس، با محاسبه شاخص‌های آزمون کای دو بر اساس اطلاعات اولیه، حجم نمونه ۲۰۰ با توان آزمون ۸۰٪ در سطح خطای ۰/۰۵ محاسبه شد. پرسش‌نامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی (از طریق رایانامه و فضای مجازی) به طور گسترده در بین اعضای جامعه توزیع شد.

### ساختار پرسش‌نامه

به منظور سنجش فرضیه‌های پژوهش، پرسش‌نامه‌ای متشکل از ۱۶ سؤال بر اساس مبانی نظری و نظر متخصصان تهیه شد. بر مبنای این پرسش‌نامه حوزه‌های

به سؤال‌های مختلف مربوط به هر فرضیه نیز در نظر گرفته شد. به این ترتیب، یک شاخص کل برای هر فرضیه به دست آمد که فراوانی آن معادل تعداد افراد پاسخ‌گو است. برای بررسی هر فرضیه، علاوه بر سنجش جداگانه هر یک از سؤال‌ها، شاخص کل نیز سنجیده شد. از آنجا که مقیاس داده‌ها در طیف لیکرت ترتیبی است، از آزمون ناپارامتری کای دو نكویی برازش پیرسون استفاده شد. در این آزمون با مقایسه فراوانی‌های مشاهده شده و فراوانی‌های مورد انتظار مشخص می‌شود که آیا فرضیه نامبرده پذیرفته یا رد می‌شود. از آزمون دو جمله‌ای نیز برای مقایسه نسبت استفاده شد. گفتنی است که داده‌های پرسش‌نامه با به کارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ تجزیه و تحلیل شد.

#### روایی و پایایی پژوهش

روایی ظاهری و محتوایی، جنبه عقلی و منطقی دارد (۵۵). برای روایی محتوایی از نظر متخصصان در بهبود سؤال‌های پرسش‌نامه استفاده شد. به منظور سنجش پایایی یا قابلیت اعتماد پرسش‌نامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. در این روش هرچه عدد محاسبه شده برای آلفا به یک نزدیک‌تر باشد نشان‌دهنده همسازي بیشتر سؤال‌ها و نیز درک یکسان پاسخ‌گویان از سؤال‌ها است. به عنوان یک قاعده کلی، چنانچه مقدار ضریب آلفا برای یک شاخص بزرگ‌تر یا مساوی ۰/۷ باشد، ابزار اندازه‌گیری پایایی بالایی داشته و می‌توان گفت که اجزای درونی (همه گویه‌ها) مقیاس همبستگی قابل‌قبولی با یکدیگر دارد (۵۶). میزان آلفای کرونباخ برای سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط

آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران و اهمیت پژوهش در حوزه‌های ذکر شده ارزیابی شد. حوزه‌های نامبرده شامل سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و توسعه حرفه حسابداری بوده است. مراحل تدوین پرسش‌نامه به شرح زیر بود:

۱. بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، اطلاعات لازم استخراج و پرسش‌نامه مقدماتی تهیه شد،
  ۲. پرسش‌نامه مقدماتی بین تعداد محدودی از اعضای جامعه (۲۰ نفر از استادان و متخصصان در کمیته تدوین استانداردها) توزیع شد و بر پایه نظرهای ایشان اصلاحات لازم انجام شد،
  ۳. پرسش‌نامه نهایی تهیه و بین نمونه اولیه (۸۲ نفر) توزیع شد. با محاسبه شاخص‌های آزمون کای دو بر اساس اطلاعات اولیه، حجم نمونه مورد نیاز در نرم‌افزار آماری PASS نسخه ۲۱ تعیین شد، و
  ۴. پرسش‌نامه نهایی به طور تصادفی در حجم نمونه مورد نظر توزیع شد. چون جامعه آماری در شهرهای مختلف پراکنده بود پرسش‌نامه در دو نسخه کاغذی و الکترونیکی طراحی شد. این پرسش‌نامه با مراجعه حضوری یا فرستادن در گروه‌های تخصصی از شبکه‌های اجتماعی یا از طریق رایانامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار داده شد.
- شایان ذکر است نظرسنجی با مقیاس طیف لیکرت انجام شد و امتیاز گزینه‌ها به ترتیب از کاملاً موافق با امتیاز ۵ تا کاملاً مخالف با امتیاز ۱ در نظر گرفته شد. علاوه بر سؤال‌های فرضیه‌ها، میانه امتیاز جواب‌های هر پاسخ‌گو



به فرضیه یک ۰/۸۰۹ و برای فرضیه دو ۰/۸۰۵ است. بنابراین، می‌توان استناد کرد که پرسش‌نامه پژوهش از پایایی بالایی برخوردار است.

## یافته‌ها

### نتایج آمار توصیفی

۷۴٪ از پاسخ‌دهندگان مرد و ۲۶٪ زن هستند. همچنین، ۱۸٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک تحصیلی کارشناسی، ۴۵/۵٪ مدرک کارشناسی‌ارشد و ۳۶/۵٪ مدرک دکتری دارند. رشته تحصیلی ۸۹٪ از پاسخ‌دهندگان حسابداری، ۱٪ حسابرسی، ۴/۵٪ مدیریت مالی، ۲٪ مدیریت دولتی، ۱٪ مدیریت صنعتی، ۲٪ مدیریت بازرگانی و ۰/۵٪ علوم اقتصادی است. میانگین سن پاسخ‌دهندگان ۴۱/۳۳ سال و میانگین سابقه کار آنها ۱۴/۸۹ سال است.

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان در جدول شماره ۱ (شامل توزیع فراوانی جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی و آمار توصیفی سن و سابقه کار) و جدول شماره ۲ (ماتریس گروه شغلی) ارائه شده است. همان‌طور که در جدول شماره ۱ ملاحظه می‌شود،

از آن‌جا که پاسخ‌دهندگان امکان انتخاب بیش از یک گزینه را در مورد نوع شغل داشته‌اند، جدول شماره ۲ به صورت متقاطع ارائه شده است. ذکر این نکته لازم

جدول ۱: آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

متغیر	زیرگروه	تعداد	درصد	
جنسیت	مرد	۱۴۸	۷۴	
	زن	۵۲	۲۶	
تحصیلات	کارشناسی	۳۶	۱۸	
	کارشناسی‌ارشد	۹۱	۴۵/۵	
	دکتری	۷۳	۳۶/۵	
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۷۸	۸۹	
	حسابرسی	۲	۱	
	مدیریت مالی	۹	۴/۵	
	مدیریت دولتی	۴	۲	
	مدیریت صنعتی	۲	۱	
	مدیریت بازرگانی	۴	۲	
	علوم اقتصادی	۱	۰/۵	
متغیر	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
گروه سنی	۴۱/۳۳	۸/۳۳۹	۲۶	۶۱
سابقه کار	۱۴/۸۹	۸/۰۹۴	۱	۳۴

جدول ۲: ماتریس شغل ۱ و شغل ۲

عنوان شغلی	شغل ۲						جمع	
	-	دانشجوی دکتری	حسابرس	مدیر مالی	کارشناس مالی	سایر		
شغل ۱	عضو هیأت علمی دانشگاه	۱۹	۸	۱	۱	۰	۰	۲۹
	دانشجوی دکتری	۱۳	۰	۵	۴	۵	۴	۳۱
	حسابرس	۸۶	۰	۰	۲	۳	۰	۹۱
	مدیر مالی	۱۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰
	کارشناس مالی	۳۱	۰	۰	۰	۰	۳	۳۴
	سایر	۵	۰	۰	۰	۰	۰	۵
جمع	۱۶۴	۸	۶	۷	۸	۷	۲۰۰	

اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه‌های کلان و شاخص کل کمتر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده معنی‌داری تفاوت بین فراوانی‌های مشاهده‌شده و مورد انتظار است. فراوانی نظرها درباره سؤال‌های آثار فراتر از اهداف در همه حوزه‌ها و شاخص کل اغلب مربوط به گزینه موافق بوده و حداقل میانگین امتیاز پاسخ‌ها ۳/۵۳ است. نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه اول پژوهش ارائه شده در جدول شماره ۴ نیز نشان می‌دهد که تفاوت نسبت آزمون و نسبت مشاهده‌شده در همه حوزه‌ها معنی‌دار است و نسبت مشاهده‌شده در گروه ۱ همه حوزه‌ها کمتر از نسبت آزمون (۰/۶) است. لذا، بر اساس هر دو روش آماری، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. می‌توان گفت تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به ترتیب حوزه‌های اثر (بر اساس آماره کای دو)، دارای آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه‌های اقتصاد کلان است.

است که واژه سایر در این جدول به رئیس حسابداری، مدرس دانشگاه، ممیز مالیاتی، کارشناس رسمی دادگستری و مشاور رسمی مالیاتی اشاره دارد. ردیف اول ماتریس بالا نشان می‌دهد که ۲۹ نفر از اعضای نمونه عضو هیأت علمی اند که ۸ نفر از آن‌ها دانشجوی دکتری، ۱ نفر حسابرس و ۱ نفر مدیر مالی است. ۳۱ نفر از اعضای نمونه نیز دانشجوی دکتری هستند که از آن‌ها ۵ نفر حسابرس، ۴ نفر مدیر مالی، ۵ نفر کارشناس مالی و ۴ نفر مربوط به سایر مشاغل است. در مجموع از ۹۱ نفر حسابرس، ۸۶ نفر فقط حسابرس، ۲ نفر هم‌زمان حسابرس و مدیر مالی و ۳ نفر حسابرس و کارشناس مالی‌اند. از مابقی تعداد ۱۰ نفر مدیر مالی، ۳۴ نفر کارشناس مالی و ۵ نفر در سایر مشاغل هستند.

#### نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری آثار فراتر از

جدول ۳: نتایج آزمون کای دو حوزه‌های آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران

حوزه‌ها	شرح	کاملاً مخالفم	مخالقم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم	آماره کای دو	درجه آزادی	معنی‌داری	میانگین
سرمایه‌گذاری بین‌المللی	فراوانی مشاهده شده	۳	۲۵	۳۱	۱۰۵	۳۶	۱۴۷/۹	۴	<۰/۰۰۱	۳/۷۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
اقتصاد کلان	فراوانی مشاهده شده	۰	۱۴	۲۴	۱۲۴	۳۸	۲۳۹/۸	۴	<۰/۰۰۱	۳/۹۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
اجتماعی	فراوانی مشاهده شده	۶	۲۲	۳۸	۱۰۱	۳۳	۱۳۱/۳۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۶۷
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
فرهنگی	فراوانی مشاهده شده	۲	۲۶	۶۱	۸۶	۲۵	۱۱۰/۵۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۵۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
سیاست‌گذاری	فراوانی مشاهده شده	۳	۱۶	۱۸	۱۱۹	۴۴	۲۱۷/۱۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۹۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
محیط زیست	فراوانی مشاهده شده	۳	۳۱	۵۰	۸۷	۲۹	۹۷	۴	<۰/۰۰۱	۳/۵۴
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
فناوری گسترش	فراوانی مشاهده شده	۲	۲۳	۵۰	۹۷	۲۸	۱۳۰/۶۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۶۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
حسابداری توسعه حرفه	فراوانی مشاهده شده	۰	۳	۱۳	۱۰۶	۷۸	۲۳۷/۴۵	۴	<۰/۰۰۱	۴/۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
فراتر از اهداف (شاخص کل)	فراوانی مشاهده شده	۰	۱۵	۳۳	۱۲۸	۲۴	۲۵۶/۸۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۸۸
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
	تفاضل	(۴۰)	(۳۷)	(۲۷)	۶۶	۳۸				
	تفاضل	(۳۷)	(۱۵)	(۹)	۶۵	(۴)				
	تفاضل	(۴۰)	(۲۶)	(۱۶)	۸۴	(۲)				
	تفاضل	(۳۴)	(۱۸)	(۲)	۶۱	(۷)				
	تفاضل	(۳۸)	(۱۴)	۲۱	۴۶	(۱۵)				
	تفاضل	(۳۷)	(۲۴)	(۲۲)	۷۹	۴				
	تفاضل	(۳۷)	(۹)	۱۰	۴۷	(۱۱)				
	تفاضل	(۳۸)	(۱۷)	۱۰	۵۷	(۱۲)				
	تفاضل	(۴۰)	(۳۷)	(۲۷)	۶۶	۳۸				
	تفاضل	(۴۰)	(۲۵)	(۷)	۸۸	(۱۶)				

جدول ۴: نتایج آزمون دو جمله‌ای حوزه‌های آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران

حوزه‌ها	شرح	طبقه	تعداد	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معنی داری	میانگین
سرمایه گذاری بین المللی	گروه ۱	$\leq 3$	۵۹	۰/۳	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۷۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۴۱	۰/۷			
	جمع		۲۰۰	۱			
اقتصاد کلان	گروه ۱	$\leq 3$	۳۸	۰/۲	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۹۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۶۲	۰/۸			
	جمع		۲۰۰	۱			
اجتماعی	گروه ۱	$\leq 3$	۶۶	۰/۳	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۶۷
	گروه ۲	$> 3$	۱۳۴	۰/۷			
	جمع		۲۰۰	۱			
فرهنگی	گروه ۱	$\leq 3$	۸۹	۰/۴	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۵۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۱۱	۰/۶			
	جمع		۲۰۰	۱			
سیاست گذاری	گروه ۱	$\leq 3$	۳۷	۰/۲	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۹۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۶۳	۰/۸			
	جمع		۲۰۰	۱			
محیط زیست	گروه ۱	$\leq 3$	۸۴	۰/۴	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۵۴
	گروه ۲	$> 3$	۱۱۶	۰/۶			
	جمع		۲۰۰	۱			
گسترش فناوری	گروه ۱	$\leq 3$	۷۵	۰/۴	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۶۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۲۵	۰/۶			
	جمع		۲۰۰	۱			
توسعه حرفه حسابداری	گروه ۱	$\leq 3$	۱۶	۰/۱	۰/۶	۰/۰۰۰*	۴/۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۸۴	۰/۹			
	جمع		۲۰۰	۱			
فراتر از اهداف (شاخص کل)	گروه ۱	$\leq 3$	۳۱	۰/۲	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۸۸
	گروه ۲	$> 3$	۱۶۹	۰/۸			
	جمع		۲۰۰	۱			

\* فرضیه جانشین بیان کننده این است که نسبت مشاهده شده در گروه ۱ کمتر از ۰/۶ است.

حوزه اغلب مربوط به گزینه بااهمیت بوده و حداقل میانگین امتیاز پاسخها ۳/۶۷ است. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه دوم پژوهش ارائه شده در جدول شماره ۶ نیز نشان می‌دهد که نسبت مشاهده شده و نسبت آزمون با یکدیگر تفاوت معنی داری دارد و نسبت مشاهده شده در گروه ۱ همه حوزه‌ها کمتر از نسبت آزمون (۰/۶) است. لذا، پژوهش در همه

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول ملاحظه می‌شود سطح معنی داری در همه حوزه‌ها و شاخص کل (میانگین امتیاز پاسخها به سؤال‌های مختلف مربوط) کمتر از ۰/۰۱ است که نشان دهنده معنی داری تفاوت بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار است. فراوانی نظرهای مشاهده شده برای هر

پژوهش نیاز دارد و لازم است پژوهش‌هایی در این حوزه‌ها انجام شود. معمولاً آثار جانبی استانداردها در حوزه‌های اثر یادشده، در سنجش منافع و هزینه‌های استانداردهای تجدیدنظرشده در نظر گرفته نمی‌شود. درحالی‌که، بر اساس نتایج پژوهش حائز اهمیت است.

حوزه‌های بررسی شده بااهمیت است و بر اساس نتایج هر دو آزمون، فرضیه دوم تأیید می‌شود. می‌توان بیان کرد آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به‌ترتیب اهمیت (بر اساس آماره کای دو) در همه حوزه‌های نامبرده به

**جدول ۵: نتایج آزمون کای دو اهمیت پژوهش در زمینه آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران**

حوزه‌ها	شرح	بسیار کم اهمیت	کم اهمیت	بی تفاوت	بااهمیت	بسیار بااهمیت	آماره کای دو	درجه آزادی	معنی داری	میانگین
بین ملی گذاری	فراوانی مشاهده شده	۱	۱۶	۲۹	۱۱۳	۴۱	۱۸۸/۷	۴	<۰/۰۰۱	۳/۸۹
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
اقتصاد کلان	فراوانی مشاهده شده	۱	۶	۲۲	۱۲۹	۴۲	۲۷۳/۱۵	۴	<۰/۰۰۱	۴/۰۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
اجتماعی	فراوانی مشاهده شده	۴	۹	۳۲	۱۰۸	۴۷	۱۷۴/۸۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۹۳
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
فرهنگی	فراوانی مشاهده شده	۳	۱۶	۵۱	۱۰۴	۲۶	۱۵۸/۹۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۶۷
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
سیاست گذاری	فراوانی مشاهده شده	۰	۸	۱۷	۱۲۳	۵۲	۲۵۴/۶۵	۴	<۰/۰۰۱	۴/۱
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
محیط زیست	فراوانی مشاهده شده	۶	۱۸	۴۰	۱۰۱	۳۵	۱۳۴/۶۵	۴	<۰/۰۰۱	۳/۷۱
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
گسترش فناوری	فراوانی مشاهده شده	۳	۱۵	۴۱	۱۱۱	۲۹	۱۷۹/۸۱۹	۴	<۰/۰۰۱	۳/۷۴
	فراوانی مورد انتظار	۳۹/۸	۳۹/۸	۳۹/۸	۳۹/۸	۳۹/۸				
توسعه حرفه حسابداری	فراوانی مشاهده شده	۱	۴	۹	۱۰۵	۸۱	۲۴۲/۱	۴	<۰/۰۰۱	۴/۳۱
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
اهداف (شاخص کلی)	فراوانی مشاهده شده	۰	۹	۲۹	۱۳۷	۲۵	۳۰۷/۹	۴	<۰/۰۰۱	۳/۹۷
	فراوانی مورد انتظار	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰				
	تفاضل	(۳۹)	(۲۴)	(۱۱)	۷۳	۱				
	تفاضل	(۳۹)	(۳۴)	(۱۸)	۸۹	۲				
	تفاضل	(۳۶)	(۳۱)	(۸)	۶۸	۷				
	تفاضل	(۳۷)	(۲۴)	۱۱	۶۴	(۱۴)				
	تفاضل	(۴۰)	(۳۲)	(۲۳)	۸۳	۱۲				
	تفاضل	(۳۴)	(۲۲)	۰	۶۱	(۵)				
	تفاضل	(۳۹/۸)	(۲۴/۸)	۱/۲	۷۱/۲	(۱۰/۸)				
	تفاضل	(۳۹)	(۳۶)	(۳۱)	۶۵	۴۱				
	تفاضل	(۴۰)	(۳۱)	(۱۱)	۹۷	(۱۵)				

جدول ۶: نتایج آزمون دوجمله‌ای اهمیت پژوهش، در زمینه آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران

حوزه‌ها	شرح	طبقه	تعداد	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معنی داری	میانگین
سرمایه‌گذاری بین‌المللی	گروه ۱	$\leq 3$	۴۶	۰/۲	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۸۹
	گروه ۲	$> 3$	۱۵۴	۰/۸			
	جمع		۲۰۰	۱			
اقتصاد کلان	گروه ۱	$\leq 3$	۲۹	۰/۱	۰/۶	۰/۰۰۰*	۴/۰۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۷۱	۰/۹			
	جمع		۲۰۰	۱			
اجتماعی	گروه ۱	$\leq 3$	۴۵	۰/۲	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۹۳
	گروه ۲	$> 3$	۱۵۵	۰/۸			
	جمع		۲۰۰	۱			
فرهنگی	گروه ۱	$\leq 3$	۷۰	۰/۳۵	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۶۷
	گروه ۲	$> 3$	۱۳۰	۰/۶۵			
	جمع		۲۰۰	۱			
سیاست‌گذاری	گروه ۱	$\leq 3$	۲۵	۰/۱	۰/۶	۰/۰۰۰*	۴/۱
	گروه ۲	$> 3$	۱۷۵	۰/۹			
	جمع		۲۰۰	۱			
محیط زیست	گروه ۱	$\leq 3$	۶۴	۰/۳	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۷۱
	گروه ۲	$> 3$	۱۳۶	۰/۷			
	جمع		۲۰۰	۱			
گسترش فناوری	گروه ۱	$\leq 3$	۵۹	۰/۳	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۷۴
	گروه ۲	$> 3$	۱۴۰	۰/۷			
	جمع		۱۹۹	۱			
توسعه حرفه حسابداری	گروه ۱	$\leq 3$	۱۴	۰/۱	۰/۶	۰/۰۰۰*	۴/۳۱
	گروه ۲	$> 3$	۱۸۶	۰/۹			
	جمع		۲۰۰	۱			
فراتر از اهداف (شاخص کل)	گروه ۱	$\leq 3$	۲۲	۰/۱	۰/۶	۰/۰۰۰*	۳/۹۷
	گروه ۲	$> 3$	۱۷۸	۰/۹			
	جمع		۲۰۰	۱			

\* فرضیه جانشین بیان‌کننده این است که نسبت مشاهده شده در گروه ۱ کمتر از ۰/۶ است.

## بحث و نتیجه‌گیری

آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران از سطح خرد تا کلان گسترده است. بر اساس مبانی نظری، یک شکاف پژوهشی درباره آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران وجود دارد که با توجه به اهمیت حوزه‌های اثر نیازمند بررسی است (۲۹). در این پژوهش با نظرخواهی از متخصصان حرفه شامل صاحب‌نظران و اعضای کمیته تدوین استانداردها، حوزه‌های آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ملی در راستای هم‌گرا شدن با استانداردهای بین‌المللی شناسایی و اهمیت پژوهش در حوزه‌های نامبرده بررسی شد.

در این پژوهش، فرضیه‌ها با نگرش به نظریه‌های تغییر نهادی، پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی مطرح شد. تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران را می‌توان یک تغییر نهادی در نظر گرفت که پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی دارد. منطقی است که پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی آن تا حد امکان به‌طور دقیق بررسی شود. به‌منظور شناسایی حوزه‌های آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران و سنجش اهمیت هریک از آثار یادشده برای پژوهش‌های آینده، دو فرضیه بر اساس مبانی نظری مطرح و آزموده شد.

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر آثار ناخواسته به دلیل تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی، اقتصاد کلان، اجتماعی، فرهنگی، سیاست‌گذاری، محیط زیست، گسترش فناوری و

توسعه حرفه حسابداری و شاخص کل بوده است. این نتیجه نشان می‌دهد که تجدیدنظر در این استانداردها آثار ناخواسته‌ای در حوزه‌های نامبرده دارد. برای مثال، در حوزه سرمایه‌گذاری بین‌المللی می‌توان بیان کرد که استانداردها با افزایش اطمینان صنایع و آسان‌سازی سرمایه‌گذاری کارآمدتر آثار ناخواسته مثبتی در سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی دوسویه ایجاد می‌کند. در حوزه اقتصاد کلان می‌توان انتظار داشت درآمدهای مالیاتی دولت با کاهش یا افزایش مواجه شود، اقتصاد کلان رشد یابد و اقتصادی پایدار در اثر تخصیص بهینه سرمایه حاصل شود. در حوزه اجتماعی نیز کاهش فساد، افزایش رفاه و افزایش مشروعیت اجتماعی شرکت‌ها را به دلیل تجدیدنظر در استانداردها می‌توان انتظار داشت. در حوزه فرهنگی می‌توان بیان کرد که در اثر افزایش مبادلات بین‌مرزی اشاعه فرهنگی انجام می‌شود و فرهنگ سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس به دلیل تخصیص بهینه سرمایه توسعه می‌یابد. در حوزه سیاست‌گذاری می‌توان از اصلاح قوانین مالیاتی یا گسترش روابط بین‌المللی نام برد. در حوزه محیط زیست، می‌توان به تغییر آلاینده‌ها در سطح شهر اشاره کرد. در حوزه گسترش فناوری، انتقال فناوری به دلیل رونق تولید و افزایش مبادلات بین‌مرزی دور از انتظار نیست و در حوزه توسعه حرفه حسابداری نیز می‌توان به گسترش دانش حسابداری، حسابرسی و سرمایه‌گذاری و انجام خدمات مالی بین‌المللی اشاره کرد.

یافته‌های این پژوهش در ارتباط با فرضیه اول پژوهش با نتایج پژوهش ژانگ و یان (۲۹) مبنی بر

کسب کرده است. می‌توان بیان کرد که آثار ناخواسته مثبت و منفی در سایر حوزه‌ها به‌طورمتقابل با اقتصاد کلان ارتباط دارد. این به‌گونه‌ای است که برای مثال آثار ناخواسته در حوزه‌های اجتماع، فرهنگ و محیط زیست بر پایه مثبت یا منفی بودن آن یا در رشد اقتصادی تأثیر دارد یا برای اصلاح نیازمند هزینه‌های اقتصادی است. حوزه اقتصاد کلان با سطح معیشت جامعه ارتباط دارد. لذا، این حوزه نسبت به سایر حوزه‌ها مانند اجتماع، فرهنگ و محیط زیست به بررسی بیشتری نیاز دارد. درباره توسعه حرفه حسابداری نیز می‌توان مطرح کرد که آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر گسترش دانش حسابداری و توسعه حرفه بسیار مهم است. همچنین، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری می‌تواند زمینه‌ساز تغییر سیاست‌ها در زمینه پیشبرد اهداف کلان باشد. می‌توان گفت برحسب نتایج پژوهش، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر همه حوزه‌های نامبرده اثرگذار و بااهمیت است.

به‌طور کلی، تبیین حوزه‌های آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری به تدوین‌کنندگان استانداردها کمک می‌کند تا با درک آثار گفته‌شده، آثار ناخواسته منفی را شناسایی و تا حد امکان از آنها اجتناب کنند. این امر برای بهبود استانداردهای حسابداری، نقش آن در توسعه پایدار و حفظ سلامت اقتصاد، جامعه و فرهنگ کشور بسیار حیاتی است. مدیران شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، حساب‌رسان، قانون‌گذاران و به‌طور کلی ذی‌نفعان با درک بهتر این آثار ناخواسته فراتر از اهداف استانداردهای حسابداری می‌توانند تصمیم‌های

وجود آثار ناخواسته فراتر از اهداف هم‌راستا است. این یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های مشایخ و همکاران (۱۹)، حجازی و همکاران (۲۰)، وانگ و همکاران (۳۹)، آکسیسک (۴۱)، نادى و سوباروین (۴۲)، جانسون و همکاران (۴۳)، سان و همکاران (۴۵)، دیفاند و همکاران (۴۶)، بیاندی و سوزوکی (۴۷)، ژانگ (۴۸) و بروگمن و همکاران (۵۴) نیز هم‌راستا است. چرا که، بیشترین تمرکز آنها بر آثار در حوزه‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری بین‌المللی بوده است.

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نیز نشان می‌دهد که پژوهش در زمینه آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به‌ترتیب در همه حوزه‌های اقتصاد کلان، سیاست‌گذاری، توسعه حرفه حسابداری، سرمایه‌گذاری بین‌المللی، گسترش فن‌آوری، اجتماعی، فرهنگی و محیط زیست دارای اهمیت است. این آثار ناخواسته به پژوهش نیاز دارد تا با ارائه بازخوردهای تجدیدنظر در استانداردها و در نظر گرفتن آثار ناخواسته مثبت و منفی و هزینه/منفعت، استاندارد تجدیدنظرشده دقیق‌تر ارزیابی شود. در ارتباط با فرضیه دوم پژوهش یعنی اهمیت پژوهش در حوزه‌های آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، یافته‌های پژوهش با نتایج پژوهش‌های بادآور نهندي و همکاران (۵)، پالیا (۵۰)، آبل و مورا (۵۱)، ترومبتا و همکاران (۵۲) و هالر و همکاران (۵۳) هم‌سو است.

بر اساس نتایج پژوهش، بیشترین امتیاز را اقتصاد کلان، توسعه حرفه حسابداری و سیاست‌گذاری و کمترین امتیاز را حوزه‌های فرهنگ و محیط زیست



اجتماع نیز در نظر گرفته شود تا بر ارزش‌های فرهنگ اسلامی ایران تأثیر سوء نداشته باشد.

۲. در تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر اساس استانداردهای بین‌المللی، یک کمیته پژوهشی باید آثار این الگوبرداری را از همه ابعاد و نیز در برهه‌های زمانی مختلف ارزیابی کند و در تجزیه و تحلیل هزینه/منفعت لحاظ کند.

۳. پیش از اجرای قطعی استانداردها، یک دوره آزمایشی برای اجرای استانداردهای مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در نظر گرفته شود تا آثار آن از ابعاد مختلف (شامل آثار ناخواسته در حوزه‌های فراتر از اهداف استانداردها) سنجیده و کارشناسی شود.

۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی انجمنی تشکیل دهد که در آن یک نماینده از هر کشوری حضور فعال داشته باشد و نماینده بتواند در راستای هم‌گرایی استانداردهای ملی خود با استانداردهای بین‌المللی گام بردارد.

۵. هر یک از حوزه‌های آثار فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به‌طور جزئی‌تر و دقیق‌تر با اندازه‌گیری عوامل مربوط به قبل و بعد از تجدیدنظر بررسی شود.

### تضاد منافع

هیچ‌گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

منطقی‌تری بگیرند و آثار ناخواسته منفی را به حداقل برسانند. شناسایی حوزه‌های آثار ناخواسته فراتر از اهداف راهنمایی برای پژوهشگران آینده است تا با توجه به اهمیت آثار ناخواسته در سطح کلان بر حوزه‌های نامبرده تمرکز کنند.

این پژوهش محدودیت‌های اجتناب‌ناپذیری به شرح زیر دارد:

۱. این پژوهش حوزه‌های اثر را به‌طور کلی بررسی کرده و سازوکارهای اثر را به‌صورت جزء تجزیه و تحلیل نکرده است. آثار در راستای اهداف و آثار فراتر از اهداف را نمی‌توان به‌طور مطلق از یکدیگر تفکیک کرد زیرا اهداف استانداردهای حسابداری به‌طور مداوم گسترش می‌یابد و تا حدودی به هم مربوط است. از سوی دیگر، طبقه‌بندی آثار ناخواسته فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران می‌تواند توسعه یابد و همیشه ثابت نیست. بنابراین، در آینده این طبقه‌بندی می‌تواند توسعه یابد.

۲. نداشتن دسترسی به همه اعضای کمیته تدوین استانداردها.

بر مبنای نتایج پژوهش، پیشنهادها زیر ارائه می‌شود:

۱. با توجه به اینکه هیئت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی حسابداری نهادی غربی است و بیشتر مزایای اقتصادی را در نظر می‌گیرد، پیشنهاد می‌شود در الگوبرداری از استانداردهای حسابداری بین‌المللی تأثیر آن بر سایر ابعاد، همچون فرهنگ و

## References

- 1 International Accounting Standards Board. About us [Internet]. 2020 [cited 2020 April 29]. Available from: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>.
- 2 Eliasi E, EbrahimiRomenjan M. Identification and ranking of investors' problems following the implementation of international financial reporting standards in Iran. *Financial Accounting Knowledge*. 2019;6(2):135-160. Persian.
- 3 Maham K, Heidarpour F, AghaiiGhoji A. The advantages and disadvantages of accepting international financial reporting standards as Iran's accounting standards. *Journal of Empirical Research in Accounting*. 2012;1(3):87-105. Persian.
- 4 Rahmani A, AliPour Sh. Barriers to the adoption of international accounting standards in Iran. *Accounting Studies Quarterly*. 2009;27:75-99. Persian.
- 5 Badavar Nahandi Y, Ranjbari H, BaraniBonab H, Ghaderi S. A different outlook on the globalization of accounting standards. *First National Conference on Accounting and Management, Islamic Azad University, Noor Branch*. 2012. Persian.
- 6 Chapple S. Adoption of international financial reporting standards in Australia: Structure, agency and unintended consequences [dissertation]. University of Wollongong; 2014 [cited 2019 November 24]. Available from: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=4991&context=theses>.
- 7 Khajavi Sh, EtemadiJooryabi M. Corporate social responsibility and respective reporting. *Journal of Health Accounting*. 2015;4(2):104-123. Persian.
- 8 Asadi L, Vaez SA, Jorjorzadeh A, Kaab Amir A. The impact of the dimensions of social responsibility on the value creation of pharmaceutical and non-pharmaceutical companies listed on the TSE. *Journal of Health Accounting*. 2018;7(1):1-31. Persian.
- 9 Taylor P, Turley S. Applying economic consequences analysis in accounting standard setting: A tax incidence approach. *Journal of Business, Finance & Accounting*. 1986;13(4):467-488.
- 10 Taftiyan A, Izadi Niya N, Dastgir M, Amiri H. The effect of developing accounting standards and regulations on the bilateral relationship between the level of disclosure, operational performance, and market valuation in firms listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Researches*. 2016;8(2):65-84. Persian.
- 11 Saghafi A, Ebrahimi E. The association of accounting standard setting with accounting information quality. *Accounting and Auditing Review*. 2009;16(3):33-50. Persian.
- 12 Vakili Fard HR, Aliakbari M. The effect of accounting standards on financial reporting quality in companies listed on the Tehran Stock Exchanges. *Management Accounting*. 2009;2(3):77-87. Persian.
- 13 Hasas Yeganeh Y, Ghorbani M, Shabani K. The content value of accounting standards: The case of Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*. 2013;3(9):135-

146. Persian.
- 14 Mahdavi GhH, Karjouy Rafe N. A study on the effects of accounting standards on the quality of auditors' opinions. *Journal of Social Sciences and Humanities of Shiraz University*. 2005;22(2):132-146. Persian.
- 15 Mashayekh Sh, Kazemi L. The effect of accepting Iranian accounting standard on conservatism of accounting information. *Journal of Financial Accounting Researches*. 2014;6(3):37-50. Persian.
- 16 Sabzalipour F. The effect of the convergence of the Iranian consolidation standard with the international standard on the usefulness of consolidated information. *Journal of Accounting Knowledge*. 2013;3(11): 181-201. Persian.
- 17 Mashayekh Sh, Oshiani M. The relationship between capital cost and the acceptance of Iranian accounting standards and the impact of stock liquidity on this relationship. *Journal of Empirical Research in Accounting*. 2015;4(4): 125-142. Persian.
- 18 Darabi R, Mirmasoumi SMA. The replacement of Iranian accounting standards with international accounting standards: The auditors' opinion on preventing false financial statements. *Journal of Economics and Business Research*. 2016;7(13):55-66. Persian.
- 19 Mashayekh Sh, Sharifi S, Rezaee F. The economic consequences of convergence with international financial reporting standards. *Accounting Research*. 2011;(3):1-18. Persian.
- 20 Hejazi R, Soleimani Gh, Omidi Nobijar M. The effects of the adoption of international accounting standards on the economic environment of Iran. *Shiraz University Journal of Accounting Advances*. 2013;5(1):87-111. Persian.
- 21 Hasas Yeganeh Y, Ghanbarian R. The consequences of the adoption of international financial reporting standards. *Hesabdard Magazine*. 2015; 284:20-27. Persian.
- 22 Graham C, Neu D. Accounting for globalisation. *Accounting Forum*. 2003;27(4):449-471.
- 23 International Accounting Standards Board. List of IFRS standards [Internet]. 2020 [cited 2020 April 29]. Available from: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
- 24 Abbas Zadeh M, Nasir Zadeh F, Haghghi Talab B. The most important consequences of accepting international financial reporting standards: Analysis of existing articles and suggestions for future research. *Hesabdard*. 2016;(295):26-46. Persian.
- 25 Whittington G. The adoption of international accounting standards in the European Union. *European Accounting Review*. 2005;14(1):127-153.
- 26 International Accounting Standards Board. Myth, legacy and opportunities. *Insight*. 2007; (3):1-20.
- 27 Audit Organization. Standard setting process [Internet]. [cited 2020 May 31]. Available from: <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardComment.aspx?Id=Process>.
- 28 Audit Organization. Accounting standards and reports [Internet]. [cited 2020 May 31]. Available from: <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=2>.
- 29 Zhang X, Yan C. A Theoretical framework for the unintended effects of accounting standards reforms. 2016.

- [cited 2017 June 31]. Available from: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2775521](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2775521).
- 30 Accounting Standards Committee. Accounting and auditing principles: Accounting standards (No. 1 to 37). 28<sup>th</sup> ed. Tehran: Audit Organisation; 2019. Persian.
- 31 International Accounting Standards Board. Preface to IFRS standards [Internet]. 2021 [cited 2021 March 20]. Available from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/preface-to-international-financial-reporting-standards.pdf>.
- 32 The European Parliament and the Council of the European Union. Regulation (EC) No 1606/2002 of the European parliament and of the council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. Official Journal of the European Communities. 2002;(L243): 1-4.
- 33 North DC. Economic performance through time. The American Economic Review. 1994;84(3):359-368.
- 34 Zeff SA. The rise of economic consequences. Journal of Accountancy. 1978;146(6):56-63.
- 35 Business Council of Australia. The accounting standards setting process: Recommendations for change. Business Council Bulletin. 1990.
- 36 Scott WR. Financial accounting theory. 3<sup>rd</sup> ed. Tehran: Terme; 2007.
- 37 Helbling T. What are externalities? Finance and Development. 2010;47 (4):48-49.
- 38 Shen MH, He LQ. The classification of externality and the evolvement of externality theory. Humanities and Social Science. 2002;32(1):152-160.
- 39 Wang Y, Hou Y, Chen X. Accounting standard changes and foreign analyst behavior: Evidence from China. China Journal of Accounting Research. 2012;(5):27-43.
- 40 Gordon LA, Loeb MP, Zhu W. The impact of IFRS Adoption on foreign direct investment. Journal of Accounting and Public Policy. 2012; 31(4):374-398.
- 41 Akisik O. Financial reporting and foreign direct investments in Latin America. Research in Accounting in Emerging Economies. 2014;(14):41-74.
- 42 Nnadi M, Soobaroyen T. International financial reporting standards and foreign direct investment: The case of Africa. Advances in Accounting. 2015;31(2):228-238.
- 43 Johnson G, Vu T, Im E. International accounting standards and foreign direct investment. Quarterly Journal of Business Studies. 2016;2(3):143-150.
- 44 Jayeoba OO, Ajibade AT, Olayinka IM, Ogundajo GO, Kwarbai JD. Accounting standards and foreign direct investment inflows in selected African countries (1980-2015). International Journal of Advanced Academic Research- Social & Management Sciences. 2016;2(10):17-28.
- 45 Sun Sh, Zhao H, He X, Zhang Y. The impact of accounting standards convergence on Chinese firms' overseas mergers and acquisitions. China Journal of Accounting Research. 2019;(12):231-250.
- 46 Defond M, Gao X, Li OZh, Xia L. IFRS adoption in China and foreign institutional investments China. Journal of Accounting Research. 2019; (12):1-32.
- 47 Biondi Y, Suzuki T. Socio-Economic

- impacts of international accounting standards: An introduction. *Socio-Economic Review*. 2007;(5):585-602.
- 48 Zhang G. Accounting standards, cost of capital, resource allocation, and welfare in a large economy. *The Accounting Review*. 2013;88(4):1459-1488.
- 49 Smith JL, Gouldman AL, Tondkar RH. Does the adoption of IFRS affect corporate social disclosure in annual reports? *Advances in Accounting*. 2014;30(2):402-412.
- 50 Palea V. Financial reporting for sustainable development: Critical insights into IFRS implementation in the European Union. *Accounting Forum, Elsevier*. 2018; 42(3):248-260.
- 51 Abela M, Mora A. Understanding the consequences of accounting standards in Europe: The role of EFRAG. *Accounting in Europe*. 2012;(9):147-170.
- 52 Trombetta M, Wagenhofer A, Wysocki P. The usefulness of academic research in understanding the effects of accounting standards. *Accounting in Europe*. 2012;(9):127-146.
- 53 Haller A, Nobes C, Cairns D, Hjelstrom A, Moya S, Page M, Walton P. The effects of accounting standards- A comment. *Accounting in Europe*. 2012;(9):113-125.
- 54 Bruggemann U, Hitz JM, Thorsten S. Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research. *European Accounting Review*. 2013; 22(1):1-37.
- 55 Momeni M, FaalGhayomi A. *Statistical analysis via SPSS*. 3<sup>rd</sup> ed. Tehran: Ketab No Publishing; 2010. Persian.
- 56 Habibpour Gatabi K, Safari Shali R. *A comprehensive manual for using SPSS in survey researches*. 6<sup>th</sup> ed. Tehran: Loya Publishing, Motefakeran Publishing; 2016. Persian.