



Research Article

## Unintended Effects of Iran Accounting Standards Revision (in line with Standards Objectives)

**Seyyede Ma'soomeh Hashemian:** PhD Student in Accounting, Accounting Department, Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran  
[golnazh@yahoo.com](mailto:golnazh@yahoo.com)

**Mahdi Baharmoghaddam\*:** Associate Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran  
[m.bahar330@yahoo.com](mailto:m.bahar330@yahoo.com)

**Omid Pourheidari:** Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran  
[opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)

### Abstract

This study examines unintended effects of revising Iran's accounting standards. These effects need to be surveyed purposefully and in a planned manner. Providing a comprehensive viewpoint of unintended effects leads to guide and cohere researches, develop more efficient accounting standards, and help decision-makers to decide with broader horizons. Based on theoretical foundations, standards objectives and interviewing with experts, unintended effects are divided into unrealized intended effects, subsequent indirect effects and prior effects. Then the areas of each of these effects collectively include financial reporting, capital markets, contracting, investing, and intellectual capital are identified. The researcher-made questionnaire (consisting of 3 sections and 26 questions) whose validity and reliability were confirmed was prepared based on the theoretical foundations and experts' opinions. The statistical population of the study included faculty members and PhD students in accounting, auditors, financial managers of listed companies and financial experts. The number of members of the community is unclear, so based on the indicators of the  $\chi^2$  test of the prototype information (82 items) in the PASS software, the sample size is determined 183. The  $\chi^2$  test in SPSS was used as hypotheses testing method because the data was qualitative and in sequential scale. The difference between the observed and expected frequencies across all areas of unrealized intended, subsequent indirect and prior effects was significant, and the accumulations of frequencies were around agree/significant option. Therefore, the existence of unrealized intended effects rejected; the existence of subsequent indirect effects, the primary effects and importance of research in all measured areas were confirmed.

**Keywords:** Unintended effects, Unrealized Intended Effects, Subsequent Indirect Effects, Prior Effects, Iran Accounting Standards.

\* Corresponding author



## اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران (در راستای اهداف استانداردها)

سیده معصومه هاشمیان: دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید

باهنر کرمان، کرمان، ایران

[golnazh@yahoo.com](mailto:golnazh@yahoo.com)

مهدی بهارمقدم<sup>۱</sup>: دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان،

کرمان، ایران

[m.bahar330@yahoo.com](mailto:m.bahar330@yahoo.com)

امید پورحیدری: استاد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان،

کرمان، ایران

[opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)

### چکیده

در این پژوهش، اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران تبیین شده‌اند. اثرات تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به کنکاشی هدفمند و برنامه‌ریزی شده نیازمندند. ارائه دیدگاهی جامع برای حوزه‌های اثرات ناخواسته مزبور باعث هدایت و انسجام‌بخشی پژوهش‌ها، تدوین استانداردهای حسابداری کارآمدتر و تصمیم‌گیری سنجیده‌تر افراد می‌شود. با توجه به مبانی نظری، اهداف استانداردها و نظرات متخصصان، آثار ناخواسته به سه قسمت تقسیم شدند: اثرات خواسته تحقق‌نیافته، اثرات غیرمستقیم بعدی و اثرات اولیه. حوزه‌های هر یک از اثرات مزبور در مجموع شامل گزارشگری مالی، بازار سرمایه، قراردادانویسی، سرمایه‌گذاری و سرمایه‌فکری شنا سایی شدند. پرسش‌نامه محقق‌ساخته پژوهش متشکل از ۳ بخش و ۲۶ سؤال براساس مبانی نظری و نظر متخصصان (۱ سائید صاحب‌نظر و اعضای کمیته تدوین استانداردها)، تهیه و روایی و پایایی آن تأیید شد. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی و دانشجویان دکتری رشته حسابداری، حساب‌رسان، مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان مالی بود. به علت نامشخص بودن تعداد اعضای جامعه، با محاسبه شاخص‌های آزمون کای دو براساس اطلاعات نمونه اولیه (۸۲ مورد) در نرم‌افزار PASS، حجم نمونه ۱۸۳ مورد، تعیین و با توجه به کیفی - رتبه‌ای بودن داده‌ها از آزمون پارامتری کای دو برای آزمون فرضیه‌ها در SPSS استفاده شد. تفاوت فراوانی‌های مشاهده‌شده و مورد انتظار در تمام حوزه‌های اثرات خواسته تحقق‌نیافته، غیرمستقیم بعدی و اولیه، معنی‌دار و تجمع فراوانی‌ها حول گزینه موافقم/باهمیت بود؛ بنابراین، وجود اثرات خواسته تحقق‌نیافته، رد و وجود اثرات غیرمستقیم بعدی و اثرات اولیه و اهمیت پژوهش در تمام حوزه‌های سنجش شده تأیید شد.

**واژه‌های کلیدی:** آثار ناخواسته، آثار خواسته تحقق‌نیافته، آثار غیرمستقیم بعدی، آثار اولیه، استانداردهای حسابداری ایران.

## مقدمه

در کنار پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تهیه و تجدیدنظر در استانداردهای مالی حسابداری، امری ضروری است. بنابر پژوهش‌های انجام‌شده در ایران و برخی کشورهای دیگر، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با مشکلاتی در رابطه با ارزش منصفانه، چارچوب‌های حقوقی و نهادی، موضوع شرکت‌های کوچک و متوسط مواجه است که تمام اینها در هم تنیده شده‌اند [۲، ۱۴]. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در ایران که در راستای هماهنگی هرچه بیشتر استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین‌المللی حسابداری تلاش می‌کند، باید مطالعه‌ای همه‌جانبه از اثرات تجدیدنظر در استانداردها داشته باشد تا بتواند از آثار جانبی منفی تا حد امکان اجتناب کند. باید توجه داشت علاوه بر اثرات خواسته استانداردهای حسابداری، اثرات ناخواسته‌ای هم وجود دارند (مثبت یا منفی) که در نظر گرفتن این اثرات بسیار اهمیت دارد. بی‌توجهی به اثرات تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، آثار نامطلوبی به دنبال دارد؛ به طوری که ممکن است برخی از اثرات ناخواسته منفی به قدری با اهمیت باشند که بر آثار مثبت خواسته نیز تأثیر بگذارد. تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری باید به صورت کارشناسی شده و با در نظر گرفتن تمام جوانب و آثار مثبت و منفی انجام شود [۳۷]. در این میان، باید پژوهش‌ها در باره آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری به طور منسجم و ساختاریافته انجام شود تا راه‌نمایی مفید برای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری باشد. در این پژوهش، اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران (در راستای اهداف استانداردها) در قالب آثار خواسته تحقیق‌نیافته، آثار غیرمستقیم بعدی و آثار اولیه بررسی می‌شوند. درخور ذکر است اثرات خواسته و ناخواسته

بر مبنای اهداف استانداردهای حسابداری تعریف شده‌اند. اثرات خواسته به پیامدهای مورد انتظار بر مبنای اهداف استانداردهای حسابداری و واکنش‌های مستقیم به آنها اشاره دارد. اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، به پیامدها و واکنش‌هایی غیر از اثرات خواسته اشاره دارند [۳۷].

ادبیات مربوط به اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری هنوز در مرحله طفولیت به سر می‌برد [۱۹] و این امر نیازمند پژوهش گسترده‌تری است [۱۷، ۱۹، ۲۵، ۳۴ و ۳۷]. اثرات استانداردهای حسابداری در ایران به طور جامع بررسی نشده‌اند. تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، اثرات خیلی گسترده و عمیقی دارد (با تعریف اثرات خواسته و ناخواسته) [۳۷]؛ ولی تعداد پژوهش‌های انجام‌شده بسیار محدود و تمرکز آنها بیشتر بر وجود برخی اثرات خواسته است؛ بنابراین، شکاف پژوهشی در باره اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردها وجود دارد و ارائه دیدگاه جامع درباره حوزه‌های گوناگون اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران کمک بسیار با اهمیتی به هدایت پژوهش‌ها در این زمینه می‌کند؛ به ویژه اینکه تا کنون هیچ پژوهشی در ایران به ارائه دیدگاه جامعی در این باره نپرداخته است. نتایج این پژوهش برای تعریف ضرورت و دامنه حسابداری کاربرد دارد و حوزه پژوهش حسابداری را گسترش می‌دهد. بدون شک هنگامی پژوهش‌های مربوط به اثرات خواسته و ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، اثربخش خواهد بود که به طور منسجم و ساختاریافته برای تمام ابعاد انجام شود. پیش‌زمینه موفقیت در تدوین استانداردهای حسابداری (متناسب با شرایط نهادی جامعه ایران و تا حد امکان جهت و هم‌گرا با استانداردهای بین‌المللی حسابداری)، شناخت کافی از تمام اثرات این استانداردها هم خواسته و هم

موجب ارزیابی دستاوردها و اثرات جانبی ممکن تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر مبنای اهداف می‌شود و با ایجاد توازن بین هر دو بعد اثرات خواسته و ناخواسته به‌طور جامع، به تدوین استانداردهای کارآمد کمک می‌کند؛ سوم، به افراد، شرکت‌ها، بازار سرمایه، سیاست‌گذاران، حساب‌رسان و کل جامعه کمک می‌کند با افق دید گسترده‌تری نسبت به اثرات استانداردهای حسابداری حرکت کنند.

در ادامه، مبانی نظری و پیشینه، فرایندها، روش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری پژوهش بیان می‌شوند.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

برای بررسی اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران، این پژوهش بر مبنای نظریه‌های تغییر نهادی<sup>۱</sup> در اوقات صدهای نهادی جدید، پیامدهای اقتصادی<sup>۲</sup> و آثار جانبی<sup>۳</sup> انجام می‌شود. نهادها محدودیت‌های ابداع شده انسانی اند که به واکنش‌های متقابل انسانی ساختار می‌دهند و از محدودیت‌های رسمی (مثل قواعد، قوانین، قوانین اساسی)، محدودیت‌های غیررسمی (مانند هنجارهای رفتاری، عرف، قوانین رفتاری بر خود تحمیل شده) و ویژگی‌های اجرایی آنها تشکیل شده‌اند. اگر نهادها قواعد بازی باشند، سازمان‌ها بازیکنان خواهند بود. تحول نهادی، حاصل تعامل میان سازمان‌ها و نهادها است و دلیل تغییرات نهادی این است که افراد پی می‌برند با تجدید ساختار مبادلات سیاسی یا اقتصادی، بهتر می‌توانند عمل کنند [۳۱].

به‌طور اساسی، استانداردهای حسابداری نوعی توافق نهادی با هدف کاهش هزینه مبادلات است که در امضای قرارداد، مفید است و از اجرای اثربخش آن

ناخواسته است؛ بنابراین، همان‌طور که مطرح شد وجود دیدگاه جامع در این باره برای هدایت پژوهش‌های مربوط، بسیار کاربردی و اثربخش است.

به سبب تأکید عمده پژوهش‌ها بر اثرات خواسته، ارائه دیدگاه کلی برای اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، حوزه پژوهشی نوینی است که به‌تازگی محققان، در سراسر جهان، با توجه به انقلاب استانداردهای حسابداری به آن توجه داشته‌اند [۳۷]، هرچند هنوز در سطح بین‌المللی، بسیار اندک به آن پرداخته شده است، در ایران نیز به سبب حیاتی بودن مسئله مزبور، از جام پژوهشی در این زمینه به‌سیار ضروری به نظر می‌رسد.

هدف پژوهش حاضر پاسخگویی به سؤالات زیر است:

آیا تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات ناخواسته تحقق‌نیافته است؟ آیا تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران پس از دستیابی به اهداف خواسته، دارای پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خردند؟ آیا تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات اولیه است؟ اهمیت پژوهش در حوزه‌های هر یک از اثرات اشاره‌شده به چه میزان است؟

در این پژوهش، یک دیدگاه اولیه ارائه می‌شود که می‌توان با کسب تجربیات در این زمینه، آن را منسجم‌تر و دقیق‌تر ساخت و نیز آن را به سایر زمینه‌های پژوهشی تسری داد. به‌طور خلاصه، نوآوری این پژوهش از سه جنبه بیان‌شدنی است: نخست این که با تعریف جامع به اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، نقش حسابداری در یک دامنه وسیع‌تر، مشخص و حوزه‌های جدید تحقیقاتی حسابداری پیش روی محققان گشوده می‌شود؛ دوم، با هدایت پژوهش‌های آتی برای بررسی اثرات ناخواسته

<sup>1</sup> Institutional Change Theory

<sup>2</sup> Economic Consequences Theory

<sup>3</sup> Externality Theory

معنی نظرات، دیدگاهها، نگرش‌ها یا رفتارهای ایجادشده به سبب چیزی و منظور از تجدیدنظر در استاندارد، تغییر یا اصلاح بااهمیت در یک یا چند استاندارد، بند یا بندهایی از یک استاندارد یا انتشار یک استاندارد جدید است. اثرات خواسته به اثراتی اشاره دارد که بر مبنای مقاصد یا اهداف مربوطه، قبل از انجام اقدامات یا رخداد رویدادها انتظار می‌رود؛ یعنی پیامدهای مورد انتظار بر مبنای اهداف استانداردهای حسابداری و واکنش‌های مستقیم به آنها. اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، پیامدها و واکنش‌هایی غیر از اثرات خواسته‌اند.

اهداف استانداردهای حسابداری به اهداف کلی و خاص تقسیم می‌شوند. اهداف مختلّف در سطوح متفاوت به‌طور پیوسته در حال گسترش‌اند [۳۷]. اهداف کلی استانداردهای حسابداری ایران، ارائه اطلاعات شفاف و مقایسه‌پذیر است که از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد تا در پاسخگویی، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و رشد و توسعه اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی مفید واقع شود. برخی اهداف خاص نیز در دو سطح مفاهیم حسابداری و استانداردهای حسابداری خاص وجود دارند. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی عبارت است از «ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود» [۸]. بر اصل افشای کامل برای بهبود شفافیت اطلاعات حسابداری و حمایت از منافع سرمایه‌گذار تأکید شده است. در سطح استانداردهای حسابداری خاص، برای مثال، هدف استاندارد شماره ۳۲ «کاهش ارزش دارایی‌ها» کسب اطمینان از این است که دارایی‌ها بیش از مبلغ بازیافتنی منعکس نشود و از

اطمینان می‌دهد. هدف نهایی استانداردهای حسابداری، حمایت از سرمایه‌گذاران عمومی و افزایش اعتماد آنها به بازارهای سرمایه است [۳۷]. در این پژوهش، بر اثر تغییرات نهادی تمرکز شده است. استانداردهای حسابداری به‌منزله نوعی توافق نهادی دارای آثار جانبی مثبت و منفی‌اند که در نظر گرفتن این آثار حائز اهمیت است. می‌توان اظهار کرد نظریه تغییر نهادی مبنای اثرات قراردادی، بازار سرمایه و سرمایه‌گذاری مربوط به تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را فراهم می‌سازد [۳۷].

گزارش‌های حسابداری نه تنها نتیجه فعالیت‌ها یا تصمیمات مربوط را منعکس می‌کند، بر تصمیمات اقتصادی واقعی افراد نیز تأثیر می‌گذارد؛ بنابراین، انتخاب سیاست حسابداری کارا و اثربخش حائز اهمیت است [۳۸]؛ این امر نشان‌دهنده اهمیت دیدگاه پیامدهای اقتصادی است. هلتناسن و لفتویچ [۲۶] مطرح کرده‌اند اگر تغییرات در قوانین حسابداری سبب تغییر در توزیع جریان نقدی شرکت‌ها یا ثروت گروه‌هایی شود که از اطلاعات حسابداری برای انعقاد قرارداد یا تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی است. نظریه پیامدهای اقتصادی مطرح می‌کند فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، اثرات گسترده‌ای بر جامعه اقتصادی (از طریق هم‌نقش اطلاعات حسابداری و هم‌نقش حسابداری در قراردادها) دارد و بسیار پیچیده است [۳۷]؛ بنابراین، نظریه مزبور، مبنایی مستقیم برای اثرات خواسته و ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری فراهم می‌کند.

در این پژوهش، اثرات (پیامدها و واکنش‌های ایجاد شده) به دلیل تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بررسی می‌شوند. پیامدها به معنی نتایج ایجادشده از برخی نیروها، رفتارها یا عوامل، واکنش به

سرمایه، اثرات ناخواسته، عمدتاً به اثراتی غیر از اثرات خواسته در بازار سرمایه اشاره دارد که شامل اثرات غیرمستقیم و بعدی استانداردهای حسابداری بر رفتار سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، حساب‌سازان، نمایندگان مالی ارزشیابی، قانون‌گذاران، دولت و غیره است. اثرات ناخواسته، در سطح واحد تجاری، عمدتاً به آثار بعدی اثرات خواسته در حیطه اثرات قراردادی و اثرات سرمایه‌گذاری اشاره دارد. مثال‌هایی از شواهد در این زمینه، شامل افزایش کیفیت حسابرسی مستقل، کاهش ریسک سقوط سهام، افزایش گردش مدیرعامل یا کارکنان نسبت به سود حسابداری، تغییر ساختار سرمایه‌گذاری، افزایش کارایی یا اثربخشی سرمایه‌گذاری، بهبود مدیریت سرمایه فکری در اثر افزایش مفید بودن اطلاعات در ارزشیابی می‌شود.

۳) واکنش‌های اولیه، قبل از تحقق اهداف استانداردهای حسابداری «اثرات اولیه» نامیده می‌شوند [۳۷]. این اثرات در دو مرحله رخ می‌دهند: الف) در زمانی که فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در حال انجام شدن است؛ ب) پس از انتشار استانداردهای حسابداری که به‌طور کامل اجرا نشده‌اند. مثال‌ها در زمینه واکنش‌های اولیه شامل تأثیر بر رفتار گزارشگری مالی شرکت‌ها پیش از لازم‌الاجرا شدن استانداردها، تأثیر بر زمان‌بندی انتشار سهام و زمان‌بندی خرید و فروش سهام و تأثیر بر تعیین شرایط قرارداد می‌شوند.

سه قسمت فوق، معانی ضمنی اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در راستای اهداف مدنظر استانداردها هستند. قسمت اول به اثرات خواسته‌ای اشاره دارد که تحقق نیافته‌اند و دو قسمت آخر، اثرات ناخواسته‌ای هستند که عمدتاً بر مبنای بُعد زمانی و عمق تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری تعریف می‌شوند.

این قبیل [۸]. در کل، مهم‌ترین و مستقیم‌ترین هدف استانداردهای حسابداری، کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات حسابداری است.

در این پژوهش، عمده پیامدهای مرتبط با حوزه‌های گزارشی مالی و بازارهای سرمایه، ابعداً صلی پیامدهای خواسته، و بخشی از اثرات در حوزه‌های قراردادی و سرمایه‌گذاری (اثر مستقیم تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر مفید بودن گزارش‌های مالی در قراردادها و ارزشیابی)، واکنش‌های مستقیم به آنها در نظر گرفته شده‌اند. باقی، اثرات ناخواسته‌ای هستند که در مقطعی پیش از انتظار یا به واسطه اثرات خواسته در حوزه‌های گزارشی مالی، بازار سرمایه، قراردادی، سرمایه‌گذاری و مدیریت سرمایه فکری ظهور پیدا می‌کنند.

بر مبنای اهداف استانداردهای حسابداری ایران و در راستای آنها، اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به سه بخش تقسیم می‌شوند:

۱) اهداف تحقق‌نیافته استانداردهای حسابداری و واکنش‌های مستقیم به آنها که «اثرات خواسته تحقق‌نیافته» نامیده می‌شوند [۳۷]؛ اثرات خواسته تحقق‌نیافته (مغایر با پیامدهای مورد انتظار)، بخشی از اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری هستند؛ مثال‌هایی از شواهد مربوط شامل استانداردهای حسابداری است که به کاهش محافظه‌کاری حسابداری یا کاهش به‌موقع بودن شناخت زیان، افزایش مدیریت سود، کاهش صحت پیش‌بینی تحلیل‌گران و کاهش مفید بودن اطلاعات حسابداری در قراردادهای حقوق و مزایا و قراردادهای بدهی منجر می‌شوند.

۲) پیامدهای بعدی و واکنش‌های غیرمستقیم پس از تحقق اهداف استانداردهای حسابداری که «اثرات غیرمستقیم بعدی» نامیده می‌شوند [۳۷]؛ در بازار

وجود ندارد. مهدوی و کارجوی را فع [۱۵] تئیه چه گرفتند استانداردهای ملی حسابداری باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل و بهبود نقش اعتباردهی آنها شده است.

مونگروت و وینکلراید [۲۸] دریافتند پذیرش IFRS برای ضمانت شفافیت در بازارهای نوظهور کافی نیست. بارثلم و همکاران [۱۸] به این نتیجه رسیدند که IAS 19 به تغییر بالقوه در فعالیت‌های اقتصادی واقعی شرکت‌ها به دلیل نگرانی درباره نوسان سهام مربوط به حقوق بازنشستگی منجر می‌شود. داوگز و همکاران [۲۳] دریافتند پذیرش اجباری IFRS به انتشار اوراق سرمایه و بدهی بیشتری از شرکت‌ها منجر می‌شود. ساتو و تاکدا [۳۲] نشان دادند قیمت سهام پذیرندگان IFRS (در مقایسه با سایرین) درباره تاریخ اعلام پذیرش IFRS تمایل به افزایش دارد.

ژنگ و یان [۳۷] در مقاله‌ای مروری، یک چارچوب نظری برای اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری چین بر اساس اهداف استانداردهای حسابداری و شواهد تجربی مربوط ارائه کرده‌اند. چارچوب مذکور شامل اثرات خواسته تحقق‌نیافته، اثرات غیرمستقیم بعدی، اثرات فراتر از هدف و اثرات اولیه است.

تیجسن و آیت‌ریدیس [۳۳] نشان دادند استانداردهای حسابداری، قدرت توضیحی معنی‌داری با توجه به سطوح مختلف محافظه‌کاری شرطی ندارند. دی‌فانند و همکاران [۲۲] دریافتند پذیرش IFRS ریسک سقوط سهام را میان شرکت‌های غیرمالی (به خصوص شرکت‌هایی که در محیط اطلاعاتی ضعیف‌اند و در کشورهایی که پذیرش IFRS به تغییرات چشم‌گیری در استانداردهای ملی آنها منجر می‌شود) کاهش می‌دهد. گانچارو و تریست [۲۴] نتیجه گرفتند الزام به استفاده از حسابداری ارزش منصفانه، زمانی که مبنای توزیع سود

شایان ذکر است پژوهش‌های بسیار محدودی به اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای ملی حسابداری یا پذیرش IFRS (به‌عنوان تجدیدنظر اساسی در استانداردها) و اهمیت پژوهش در حیطه اثرات مذکور پرداخته‌اند.

احمدی و همکاران [۱] و فروغی و همکاران [۶] مطرح کردند نبود شفافیت کامل در گزارشگری مالی به سقوط آتی قیمت سهام منجر می‌شود. تفتیان و همکاران [۳] دریافتند بعد از تدوین استاندارد، سطح افشا افزایش می‌یابد و رابطه افشا و عملکرد عملیاتی و ارزشیابی بازار نسبت به قبل از تدوین استاندارد تفاوت معناداری دارد. محمدرضایی و همکاران [۱۳] نشان دادند پذیرش IFRS موجب افزایش ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. کریمی و همکاران [۷] دریافتند کیفیت گزارشگری مالی بالاتر (با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و گزارش داده‌های قابل اتکا) هزینه‌های تأمین مالی ناشی از آن انتخاب نادرست را کاهش و کارایی سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد. مشایخ و کاظمی [۱۱] دریافتند الزام استفاده از استانداردهای ملی حسابداری ایران، کیفیت اطلاعات حسابداری را از حیث محافظه‌کاری افزایش نداده است. مشایخ و همکاران [۱۰] با مرور پژوهش‌ها دریافتند عمدتاً میان گزارشگری مالی و اهداف مدنظر استانداردها در دوره‌های زمانی مختلف فاصله وجود دارد. به‌علاوه گزارشگری مالی در ایران از کیفیت لازم برخوردار نیست و با موانعی روبه‌رو است. مشایخ و امینی [۹] بیان کردند با الزام به‌کارگیری استانداردها کیفیت حسابداری از منظر مدیریت سود و شناسایی به‌موقع زیان، افزایش، ولی از منظر مربوط بودن ارزش کاهش یافته است. ثقفی و ابراهیمی [۴] و وکیلی فرد و علی‌اکبری [۱۶] دریافتند بین استانداردهای حسابداری و بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری

کشور عرف محور آفریقای جنوبی) افزایش معنی داری یافته است. ژو و سان [۳۹] دریافتند پس از پذیرش استانداردهای حسابداری جدید در سال ۲۰۰۷ در چین، احتیاطات انتشار نظرات حسابرسی تعدیل شده، تغییر معنی داری نکرده است؛ ولی حقوق الزامه حسابرسی افزایش معنی داری یافته است.

ابلا و هورا [۱۷] استدلال کردند پژوهش های دانشگاهی، نقش بااهمیتی در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری دارند و واسطه‌هایی مثل گروه مشاوره گزار شگری هالی ارو پیا (EFRAG)، توجه تدوین‌کنندگان استاندارد را به این پژوهش‌ها جلب می‌کند. همچنین آنها استراتژی‌های مختلفی برای بهبود کارایی و اثربخشی فرآیند استانداردگذاری با تقویت رابطه بین تدوین‌کنندگان استاندارد و محققان حسابداری ارائه کرده‌اند. ترومبتا و همکاران [۳۴] بیان کرده‌اند پژوهش دانشگاهی منبعی ارزشمند است که امکانات کمی در اختیار آن گذاشته می‌شود؛ در حالی که می‌تواند به تدوین‌کنندگان استاندارد و سیاست‌گذاران در درک اثرات ممکن استانداردهای حسابداری کمک کند. هالر و همکاران [۲۵] بیان کردند تمام اثرات استانداردهای حسابداری باید از زمان شروع پروژه، مطالعه شوند. همچنین، اثرات احتمالاً در مناطق جغرافیایی و بخش‌های صنعت متفاوت‌اند. در ضمن، لازم است اثرات استانداردها هم در زمان انجام پروژه هم پس از اجرای استانداردها به‌طور مستقل آزمون شوند.

وونگ و ولکر [۳۵] دریافتند احتمال انتشار سهام از یک شرکت و اندازه انتشار سهام طی سه سال قبل از افشای مطابقت با IFRS به‌طور منفی با تغییرات غیرمنتظره در سود خالص ناشی از تبدیل به IFRS رابطه دارد. هولر و همکاران [۳۰] دریافتند تقاضای سرمایه‌گذار برای اطلاعات ارزش منصفانه و تعهد یک

تقسیمی تعیین می‌شود، به پیامدهای ناخواسته و افزایش هزینه‌های نمایندگی برای سهامداران اقلیت منجر می‌شود. هو و همکاران [۲۷] شواهدی قوی از نقش مثبت پذیرش اجباری IFRS بر حساسیت عملکرد مبتنی بر اطلاعات حسابداری (با کاهش در محافظه‌کاری حسابداری) در باره حقوق و مزایای مدیران اجرایی ارائه کردند؛ این شواهد در مناطق، در سطوح مختلف کیفیت نهادی و در سطح شرکت‌هایی که با پذیرش IFRS به میزان مختلفی تأثیر می‌گیرند، متفاوت است.

بروگمن و همکاران [۱۹] در مقاله‌ای مروری بر مبنای اهداف صریح استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بین آثار خواسته و ناخواسته پذیرش اجباری IFRS تمایز قائل شده‌اند. مرور ادبیات مربوط به آثار خواسته نشان داد در قابلیت مقایسه یا شفافیت صورت‌های مالی افزایشی رخ نداده است؛ اما شواهد زیادی از اثرات مثبت بر بازارهای سرمایه و در سطح اقتصاد کلان وجود دارد. به بیان آنها، ادبیات مربوط به آثار ناخواسته، هنوز در مرحله طفولیت به سر می‌برد؛ اما پژوهش‌های مربوط به دوره قبل از پذیرش نشان می‌دهند پذیرش اجباری، این قابلیت بالقوه را دارد که به‌طور بااهمیتی بر نتایج قراردادی تأثیر بگذارد. آنها استدلال کردند در زمینه آثار خواسته و ناخواسته به پژوهش بیشتری نیاز است تا هزینه‌ها و منافع پذیرش اجباری IFRS سنجیده و مبنایی برای ارزیابی اثربخشی آن فراهم شود.

چپان و بن‌عثمان [۲۰] بیان کردند در بازارهای نوظهور (برعکس کشورهای توسعه‌یافته) بین پذیرش اجباری IFRS و کاهش در مدیریت سود (به سمت سودهای مثبت کم) ارتباط معنی داری وجود ندارد؛ ولی مقایسه دوره‌های قبل و پس از پذیرش نشان داد دفعات مدیریت سود در کشور قانون محور ترکیه (به نسبت



فرضیه ۵: تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات اولیه است.

فرضیه ۶: پژوهش در زمینه اثرات اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بااهمیت است.

### روش پژوهش

پژوهش پیش‌رو در تقسیم‌بندی بر مبنای هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود. همچنین، این پژوهش در تقسیم‌بندی بر مبنای ماهیت روش و نحوه گردآوری داده‌ها در زمره پژوهش‌های توصیفی و در گروه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. در این پژوهش، دیدگاه‌های یک جمع صاحب‌نظر درباره یک موضوع ویژه بررسی شدند.

برای آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات به صورت زیر گردآوری شدند:

از روش کتابخانه‌ای، یعنی مطالعه کتاب‌ها و مقاله‌های دیگر پژوهشگران برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و پیشینه پژوهش و برای گردآوری داده‌های پژوهش از پرسشنامه کتبی محقق‌ساخته، مبتنی بر فرضیه‌های پژوهش استفاده شد که روایی و پایایی آن تأیید شد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش به شرح گروه‌های زیر بوده‌اند:

۱- اعضای هیئت علمی گروه حسابداری و دانشجویان دکتری حسابداری دانشگاه‌های کل کشور به عنوان افراد صاحب‌نظر در زمینه مسائل مالی و حسابداری که با استانداردهای حسابداری آشنایی کامل دارند و به سبب درجه علمی به اظهارنظر نسبت به اثرات تجدیدنظر در استانداردها قادرند؛

شرکت به افزایش شفافیت، احتمال ارائه ارزش منصفانه قبل از اتمام آن تحت استانداردهای حسابداری ۴۰ (سرمایه‌گذاری در املاک) را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش موریکان و هم‌کاران [۲۹] حاکی از کاهش آهاری معنی‌دار در مربوط بودن ارزشی‌های نامشهود و به‌طور خاص سرقفلی، پس از پذیرش IFRS بود. ژنگ و وو [۳۶] به این نتیجه رسیدند که پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری، سود حسابداری به‌موقع‌تر، کمتر مدیریت شده و محافظه‌کارانه‌تر است؛ بنابراین، ابزار اثربخش‌تری برای حاکمیت و ارزشیابی عملکرد داخلی به شمار می‌رود. کریستنسن و هم‌کاران [۲۱] نشان دادند با پذیرش IFRS و تغییر استانداردها در انگلستان، احتمال نوسان مفاد تکنیکی قراردادها وجود دارد.

پژوهش حاضر با الهام از پژوهش انجام‌شده ژنگ و یان [۳۷]، به تبیین حوزه‌های اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران و تعیین میزان اهمیت آنها پرداخته است.

### فرضیه‌های پژوهش

براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های زیر مطرح شده‌اند:

فرضیه ۱: تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات خواسته‌تحت‌تحقق نیافته است.

فرضیه ۲: پژوهش در زمینه اثرات خواسته‌تحت‌تحقق نیافته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بااهمیت است.

فرضیه ۳: تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران پس از دستیابی به اهداف خواسته، دارای پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خردند.

فرضیه ۴: پژوهش در زمینه اثرات غیرمستقیم به‌وسیله‌ی سطوح اثرات خواسته‌تحت‌تحقق نیافته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بااهمیت است.

نظر متخصصان تهیه شد. بخش اول، اثرات خواسته تحقق نیافته، بخش دوم، اثرات غیرمستقیم بعدی و بخش سوم، اثرات اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران را سنجش کردند. در بخش اول، ۸ سؤال طراحی شد که به بررسی تحقق اهداف خواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه های گزارشگری مالی، کارایی بازار سرمایه، کارایی قراردادهای سرمایه گذاری و اهمیت آنها پرداخته اند. در بخش دوم، ۱۰ سؤال برای سنجش اثرات غیرمستقیم بعدی در حوزه های گزارشگری مالی، عملکرد بورس اوراق بهادار تهران، قراردادنویسی، سرمایه گذاری شرکتها، مدیریت سرمایه فکری و بررسی اهمیت پژوهش در حوزه های مزبور مطرح شد. در بخش سوم، ۸ سؤال برای بررسی اثرات اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در حوزه های گزارشگری مالی، بازار سرمایه، قراردادنویسی و زمان بندی انتشار سهام (سؤال راستی آزمایی) و اهمیت پژوهش در حوزه های مزبور طراحی شد.

مراحل تدوین پرسشنامه به شرح زیر بود:

- ۱- براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، اطلاعات مورد نیاز، استخراج و پرسشنامه مقدماتی تهیه شد.
- ۲- پرسشنامه مقدماتی بین تعداد محدودی از اعضای جامعه (۲۰ نفر از اساتید و متخصصان شامل اعضای کمیته تدوین استانداردها) توزیع شد و اصلاحات لازم براساس نظرات ایشان انجام شد.
- ۳- پرسشنامه نهایی، تهیه و بین یک نمونه اولیه (۸۲ نفر) توزیع شد که براساس این و با استفاده از نرم افزار آماری PASS حجم نمونه مورد نیاز تعیین شد.

- ۴- پرسشنامه نهایی به طور تصادفی در حجم نمونه مدنظر توزیع شد؛ به دلیل پراکندگی جامعه آماری در شهرهای مختلف، پرسشنامه در دو نسخه

۲- حسابرسان با توجه به ارتباط حسابداری و حسابرسی و نیز استفاده حسابرسان از استانداردهای حسابداری به عنوان معیار منصفانه بودن صورت های مالی ارائه شده؛

۳- مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به عنوان افرادی که به دلیل تهیه گزارشات مالی به طور گسترده با استانداردهای حسابداری به منزه معیار و مبنای اصلی حرفه حسابداری سروکار دارند؛

۴- کارشناسان مالی شرکت های سرمایه گذاری به عنوان نمایندگان تحلیلگران؛ نظر این افراد بسیار حائز اهمیت است؛ به این دلیل که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بر گزارش های مالی شرکتها و در نتیجه، بر تحلیل کارشناسان مالی و تصمیم گیری های مالی اثرگذار است.

صاحب نظران علم آمار برای تعیین حجم مناسب نمونه، فرمول های متفاوتی ارائه کرده اند. در این پژوهش، چون امکان تعیین دقیق تعداد اعضای جامعه نبود، از نرم افزار آماری PASS برای برآورد حجم نمونه استفاده شد؛ به این ترتیب که پرسشنامه نهایی، به طور تصادفی بین یک نمونه اولیه با حجم اندک (۸۲ مورد)، توزیع و سپس با محاسبه شاخص های آزمون کای دو براساس اطلاعات اولیه، حجم نمونه ۱۸۳ با توان آزمون ۸۰٪ در سطح خطای ۰/۰۵ محاسبه شد. پرسشنامه ها به صورت حضوری و الکترونیکی (از طریق ایمیل و فضای مجازی) به طور گسترده در میان اعضای جامعه توزیع شدند. حدود ۲۵۰ پرسشنامه تکمیل شد که با توجه به وجود سؤال راستی آزمایی، از آن میان ۱۸۳ نمونه، استناد پذیر بود که آزموده شدند.

#### ساختار پرسشنامه

به منظور سنجش فرضیه های پژوهش، پرسشنامه ای متشکل از ۳ بخش و ۲۶ سؤال براساس مبانی نظری و

### روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

روایی ظاهری و محتوایی، جنبه عقلی و منطقی دارد. همین که از نظر متخصصان در بهبود سؤالات پرسش‌نامه استفاده شد می‌توان بیان کرد پرسش‌نامه دارای روایی محتوا است؛ به این صورت که بر اساس مبانی نظری و پیشینه تحقیق، اطلاعات مورد نیاز، استخراج و پرسش‌نامه مقدماتی تهیه شد. سپس برای بهبود پرسش‌نامه مزبور از دیدگاهها و نظرات ۲۰ نفر از اساتید و متخصصان صاحب‌نظر (شامل اعضای کمیته تدوین استانداردها) بهره‌برده شد و در تدوین پرسش‌نامه نهایی، به صلاح‌دید ایشان، اصلاحات و تعدیلات لازم انجام شد. به منظور سنجش پایایی یا قابلیت اعتماد پرسش‌نامه، روش آلفای کرونباخ استفاده شد. در این روش، هرچه عدد محاسبه‌شده برای آلفا به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده هم‌سازی بیشتر سؤالات و برداشت یکسان پاسخگویان از سؤالات است. به‌طور کلی، چنانچه مقدار ضریب آلفا برای یک شاخص بزرگ‌تر یا مساوی ۰/۷۰ بود، ابزار اندازه‌گیری از پایایی بالایی برخوردار است و اجزای درونی (یعنی تمام گویه‌های) مقیاس، همبستگی پذیرفتنی با هم دارند [۵]. میزان آلفای کرونباخ به دست آمده برای بخش‌های مختلف پرسش‌نامه به شرح نگاره ۱، بیشتر از ۰/۷ است؛ بنابراین، استناد می‌شود ابزار پرسش‌نامه پژوهش از پایایی بالایی برخوردار است.

کاغذی و الکترونیکی طراحی شد و با مراجعه حضوری یا ارسال از طریق ایمیل یا گروه‌های تخصصی در شبکه‌های اجتماعی در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار داده شد. در نهایت، داده‌های جمع‌آوری شده بر مبنای پرسش‌نامه‌ها برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به کار گرفته شدند. نظرسنجی با مقیاس لیکرت انجام شد. امتیاز گزینه‌ها به ترتیب از کاملاً موافق با امتیاز ۵ تا کاملاً مخالف با امتیاز ۱ در نظر گرفته شد (در باره فرضیه ۱ با توجه به ماهیت سؤالات امتیازدهی طیف لیکرت برعکس انجام شد). علاوه بر سؤالات هر فرضیه، به ازای هر پاسخگو، میانگین امتیاز جواب‌ها به سؤالات مختلف همان فرضیه نیز در نظر گرفته شد؛ به این ترتیب یک شاخص کل (Median xi) برای هر فرضیه به دست آمد که فراوانی آن، معادل تعداد افراد پاسخگو است. برای بررسی هر فرضیه، علاوه بر سنجش هر یک از سؤالات به‌طور جداگانه، شاخص کل (Median xi) نیز سنجش شد. با توجه به اینکه مقیاس داده‌ها در طیف لیکرت ترتیبی است، از آزمون ناپارامتری کای‌دو ( $\chi^2$ ) نکویی برازش پیرسون استفاده شد تا با مقایسه فراوانی‌های مشاهده‌شده با فراوانی‌های موردانتظار مشخص شود آیا فرضیه مزبور پذیرفته یا رد می‌شود. در خور ذکر است تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسش‌نامه با به‌کارگیری نرم‌افزار SPSS 21 انجام شد.

نگاره ۱. میزان آلفای کرونباخ به تفکیک بخش‌های مختلف پرسش‌نامه

بخش	شماره فرضیه	آلفای کرونباخ
اثرات خواسته تحقق نیافته	۱	۰.۸۳۶
اهمیت اثرات خواسته تحقق نیافته	۲	۰.۷۵۸
اثرات غیرمستقیم بعدی	۳	۰.۷۰۲
اهمیت اثرات غیرمستقیم بعدی	۴	۰.۷۰۴
اثرات اولیه	۵	۰.۷۵۹
اهمیت اثرات اولیه	۶	۰.۷۶۱

## یافته‌های پژوهش

## نتایج آمار توصیفی

تحصیلات، توزیع فراوانی رشته تحصیلی، آمار توصیفی سن و میزان سابقه کاری پاسخگویان و ماتریس شغلی) ارائه شده است.

آمار توصیفی پاسخگویان در نگاره‌های (۲) تا (۶) (به ترتیب توزیع فراوانی جنسیت، توزیع فراوانی میزان

نگاره ۳. توزیع فراوانی نمونه مطالعه شده بر حسب میزان تحصیلات

## پاسخگویان

متغیر	فراوانی	درصد
کارشناسی	۳۰	۱۶/۴
کارشناسی ارشد	۸۲	۴۴/۸
دکتری	۷۱	۳۸/۸
جمع	۱۸۳	۱۰۰

نگاره ۲. توزیع فراوانی جنسیت پاسخگویان

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۱۳۶	۷۴/۳
زن	۴۷	۲۵/۷
جمع	۱۸۳	۱۰۰

نگاره ۴. توزیع فراوانی نمونه مطالعه شده بر حسب

## رشته تحصیلی پاسخگویان

متغیر	فراوانی	درصد
حسابداری	۱۶۱	۸۸
حسابرسی	۲	۱/۱
مدیریت مالی	۹	۴/۹
مدیریت دولتی	۴	۲/۲
مدیریت صنعتی	۲	۱/۱
مدیریت بازرگانی	۴	۲/۲
علوم اقتصادی	۱	۰/۵
جمع	۱۸۳	۱۰۰

نگاره ۵. آمار توصیفی سن و میزان سابقه کاری

متغیر	سن	سابقه کار
میانگین	۴۱/۴۶	۱۴/۶۳
انحراف معیار	۸/۴۲۵	۸/۰۳۰
کمترین	۲۶	۱
بیشترین	۶۱	۳۴

نگاره ۶. ماتریس شغل ۱ و شغل ۲

		شغل ۲					جمع	
		-	دانشجوی دکتری	حسابرس	مدیر مالی	کارشناس مالی		سایر
شغل ۱	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۹	۸	۱	۱	۰	۰	۲۹
	دانشجوی دکتری	۱۳	۰	۵	۴	۴	۴	۳۰
	حسابرس	۷۲	۰	۰	۲	۳	۰	۷۷
	مدیر مالی	۹	۰	۰	۰	۰	۰	۹
	کارشناس مالی	۳۰	۰	۰	۰	۰	۳	۳۳
	سایر	۵	۰	۰	۰	۰	۰	۵
	جمع	۱۴۸	۸	۶	۷	۷	۷	۱۸۳

ارائه شده است. شایان ذکر است سایر شامل رئیس حسابداری، مدرس دانشگاه، ممیز مالیاتی، کارشناس

چون پاسخگویان امکان انتخاب بیش از یک گزینه را درباره شغل داشته‌اند، نگاره (۶) به صورت متقاطع

هم هستند. درمجموع، ۹ نفر مدیر مالی، ۳۳ نفر کارشناس مالی و ۵ نفر عضو سایرینند.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول به این صورت مطرح شده بود که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات خواسته‌تحتقی نیافته است. نتایج آزمون فرضیه اول در نگاره (۷) ارائه شده‌اند.

رسمی دادگستری، مشاور رسمی مالیاتی و حسابدار رسمی می‌شود. ردیف اول ماتریس فوق نشان می‌دهد ۲۹ نفر از اعضای نمونه، عضو هیئت علمی‌اند که از آنها ۸ نفر دانشجوی دکتری، ۱ نفر حسابرس و ۱ نفر مدیر مالی نیز هستند. ۳۰ نفر از اعضای نمونه، دانشجوی دکتری‌اند که از آنها ۵ نفر حسابرس، ۴ نفر مدیر مالی، ۴ نفر کارشناس مالی و ۴ نفر سایر هستند. درمجموع، ۷۷ نفر، حسابرسی را شغل اول خود انتخاب کرده‌اند که از این تعداد، ۲ نفر مدیر مالی و ۳ نفر، کارشناس مالی

### نگاره ۷. نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه اول

p-value	درجه آزادی	آماره کای دو	کاملاً مخالف		نظری ندارم		موافق		کاملاً موافق	خواسته تحقیق نیافته
			کاملاً مخالف	مخالف	مخالف	مخالف	موافق	موافق		
<۰/۰۰۱	۴	۲۳۴/۹۵۱	۲	۳۵	۶	۱۱۶	۲۴	۳۶/۶	فرآوانی مشاهده شده	گزارشگری مالی
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فرآوانی مورد انتظار	
			-۳۴/۶	-۱/۶	-۳۰/۶	۷۹/۴	-۱۲/۶	تفاضل		
<۰/۰۰۱	۴	۱۱۳/۲۵۷	۰	۵۲	۳۱	۸۳	۱۷	۳۶/۶	فرآوانی مشاهده شده	سرمایه بازار کارایی
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فرآوانی مورد انتظار	
			-۳۶/۶	۱۵/۴	-۵/۶	۴۶/۴	-۱۹/۶	تفاضل		
<۰/۰۰۱	۴	۱۱۶/۱۵۳	۰	۴۲	۴۲	۸۵	۱۴	۳۶/۶	فرآوانی مشاهده شده	قراردادها کارایی
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فرآوانی مورد انتظار	
			-۳۶/۶	۵/۴	۵/۴	۴۸/۴	-۲۲/۶	تفاضل		
<۰/۰۰۱	۴	۱۸۴/۱۳۱	۰	۴۲	۱۸	۱۰۵	۱۸	۳۶/۶	فرآوانی مشاهده شده	سرمایه‌گذاری کارایی
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فرآوانی مورد انتظار	
			-۳۶/۶	۵/۴	-۱۸/۶	۶۸/۴	-۱۸/۶	تفاضل		
<۰/۰۰۱	۴	۱۷۸/۹۴۰	۰	۲۹	۲۷	۱۰۶	۲۱	۳۶/۶	فرآوانی مشاهده شده	شاخص کل (تحقیق نیافته خواسته)
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فرآوانی مورد انتظار	
			-۳۶/۶	-۷/۶	-۹/۶	۶۹/۴	-۱۵/۶	تفاضل		

منبع: یافته‌های پژوهش

گزارش شده‌اند. سطح معنی‌داری آماره خواسته تحقیق نیافته شامل گزارشگری مالی، کارایی بازار سرمایه، کارایی قراردادهای، کارایی سرمایه‌گذاری و شاخص کل

در نگاره (۷)، فرآوانی‌های مشاهده شده، مورد انتظار، تفاضل آنها، مقدار کای دو و p-value مربوط به سؤالات بخش اول پرسش‌نامه مربوط به آثار خواسته تحقیق نیافته

حسابداری ایران الزاماً به تحقق اهداف خواسته در حوزه های گزار شگری مالی، کارایی بازار سرمایه، کارایی قرارداد ها و کارایی سرمایه گذاری (و به بیان کلی، تحقق اثرات خواسته) منجر می شود؛ پس فرضیه اول رد می شود.

فرضیه دوم به این صورت بیان شده بود که پژوهش در زمینه اثرات خواسته تحقق نیافته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران با اهمیت است. نتایج از هون فرضیه دوم در نگاره (۸) گزارش شده اند.

(میان امتیاز پاسخ های هر پاسخگو به سؤالات مختلف فرضیه) کمتر از ۰/۰۰۱ (کمتر از ۰/۰۵ سطح خطای آزمون) بوده است (مبنی بر اینکه تفاوت بین فراوانی های مشاهده شده و مورد انتظار، معنی دار است). با توجه به معنی داری تفاوت توزیع نظرات پاسخگویان حول پنج گزینه هر یک از حوزه ها و اینکه فراوانی نظرات مشاهده شده در باره سؤالات آثار خواسته تحقق نیافته در تمام حوزه ها و شاخص کل، بیشتر گزینه موافق بوده است، تجدیدنظر در استانداردهای

نگاره ۸ نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه دوم

تحقق نیافته خواسته اهمیت	بسیار کم اهمیت	کم اهمیت	بی تفاوت	با اهمیت	بسیار با اهمیت	p-value	درجه آزادی	آماره کای دو	تحقق نیافته خواسته اهمیت
گزارشگری مالی	فراوانی مشاهده شده	۰	۳	۳	۱۱۰	۶۷	۴	۲۷۰/۷۴۳	گزارشگری مالی
	فراوانی مورد انتظار	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	<۰/۰۰۱		
	تفاضل	-۳۶/۶	-۳۳/۶	-۳۳/۶	۷۳/۴	۳۰/۴			
کارایی بازار سرمایه	فراوانی مشاهده شده	۰	۷	۱۲	۱۲۵	۳۹	۴	۲۹۰/۷۴۳	کارایی بازار سرمایه
	فراوانی مورد انتظار	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	<۰/۰۰۱		
	تفاضل	-۳۶/۶	-۲۹/۶	-۲۴/۶	۸۸/۴	۲/۴			
قراردادها	فراوانی مشاهده شده	۰	۸	۳۹	۱۰۲	۳۴	۴	۱۷۶/۱۵۳	قراردادها
	فراوانی مورد انتظار	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	<۰/۰۰۱		
	تفاضل	-۳۶/۶	-۲۸/۶	۲/۴	۶۵/۴	-۲/۶			
سرمایه گذاری	فراوانی مشاهده شده	۰	۱۱	۱۰	۱۲۴	۳۸	۴	۲۸۲/۶۰۱	سرمایه گذاری
	فراوانی مورد انتظار	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	<۰/۰۰۱		
	تفاضل	-۳۶/۶	-۲۵/۶	-۲۶/۶	۸۷/۴	۱/۴			
شاخص کل	فراوانی مشاهده شده	۰	۴	۱۶	۱۳۲	۳۱	۴	۳۲۶/۷۵۴	شاخص کل
	فراوانی مورد انتظار	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	<۰/۰۰۱		
	تفاضل	-۳۶/۶	-۳۲/۶	-۲۰/۶	۹۵/۴	-۵/۶			

منبع: یافته های پژوهش

مربوط) کمتر از ۰/۰۰۱ بوده (یعنی تفاوت بین فراوانی های مشاهده شده و مورد انتظار، معنی دار است) و فراوانی نظرات مشاهده شده برای هر حوزه، بیشتر

نتایج نگاره (۸) نشان می دهند سطح معنی داری اهمیت پژوهش در تمام حوزه ها و شاخص کل (میان امتیاز پاسخ های هر پاسخگو به سؤالات مختلف

گزینه بااهمیت بوده است؛ بنابراین، پژوهش در زمینه آثار خواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در تمام حوزه‌های گزارشگری مالی، کارایی بازار سرمایه، کارایی قراردادها و کارایی سرمایه‌گذاری، اهمیت بسزایی دارد و فرضیه دوم تأیید می‌شود.

فرضیه سوم نشان داد تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران پس از دستیابی به اهداف خواسته، دارای پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خردند. نتایج آزمون فرضیه سوم در نگاره (۹) آورده شده‌اند.

#### نگاره ۹. نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه سوم

پ-value	درجه آزادی	آماره کای دو	کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	اثرات غیرمستقیم بعدی	
<۰/۰۰۱	۴	۲۶۱/۵۶۳	۴۳	۱۱۹	۱۵	۶	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			۶/۴	۸۲/۴	-۲۱/۶	-۳۰/۶	-۳۶/۶	تفاضل	
<۰/۰۰۱	۴	۲۲۷/۳۰۱	۴۰	۱۱۴	۱۵	۱۴	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			۳/۴	۷۷/۴	-۲۱/۶	-۲۲/۶	-۳۶/۶	تفاضل	
<۰/۰۰۱	۴	۲۴۳/۶۹۴	۱۸	۱۱۸	۳۵	۱۲	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۸/۶	۸۱/۴	-۱/۶	-۲۴/۶	-۳۶/۶	تفاضل	
<۰/۰۰۱	۴	۲۴۴/۰۷۷	۲۵	۱۱۹	۲۶	۱۳	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۱/۶	۸۲/۴	-۱۰/۶	-۲۳/۶	-۳۶/۶	تفاضل	
<۰/۰۰۱	۴	۱۸۵/۷۱۶	۲۹	۱۰۶	۳۶	۱۱	۱	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۷/۶	۶۹/۴	-۰/۶	-۲۵/۶	-۳۵/۶	تفاضل	
<۰/۰۰۱	۴	۳۷۱/۰۱۶	۱۸	۱۴۰	۱۷	۸	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۸/۶	۱۰۳/۴	-۱۹/۶	-۲۸/۶	-۳۶/۶	تفاضل	

منبع: یافته‌های پژوهش

است؛ بنابراین، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به واسطه اثرات خواسته، دارای آثار غیرمستقیمی بر حوزه‌های گزارشگری مالی، عملکرد بورس اوراق بهادار تهران، قراردادنویسی، سرمایه‌گذاری و مدیریت

طبق نگاره (۹)، فراوانی مشاهده شده سؤالات بیشتر حول موافق بوده و p-value آماره کای دو مربوط به اثرات غیرمستقیم بعدی در تمام حوزه‌های آزموده شده و نیز شاخص کل همگی کمتر از ۰/۰۰۱ برآورد شده

در فرضیه چهارم بیان شد پژوهش در زمینه اثرات غیرمستقیم بعدی به واسطه اثرات خواسته تحقیق نیافته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران با اهمیت است. نتایج آزمون مربوط در نگاره (۱۰) گزارش شده‌اند.

سرمایه فکری است و به طور کلی، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران پس از دستیابی به اهداف خواسته، دارای پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خردند؛ بنابراین، فرضیه سوم تأیید می‌شود.

نگاره ۱۰. نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه چهارم

p-value	درجه آزادی	آماره کای دو	بسیار بااهمیت	بااهمیت	بی تفاوت	کم اهمیت	بسیار کم اهمیت	اثرات غیر مستقیم	اهمیت	
<0/001	۴	۳۰۸/۲۳۰	۴۸	۱۲۵	۵	۵	۰	فراوانی مشاهده شده	گزارشگری مالی	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			۱۱/۴	۸۸/۴	-۳۱/۶	-۳۱/۶	-۳۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<0/001	۴	۲۱۵/۲۲۴	۵۵	۱۰۶	۱۷	۵	۰	فراوانی مشاهده شده	عملکرد بورس تهران	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			۱۸/۴	۶۹/۴	-۱۹/۶	-۳۱/۶	-۳۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<0/001	۴	۱۹۰/۳۶۱	۲۷	۱۰۶	۴۰	۱۰	۰	فراوانی مشاهده شده	قرارداد نویسی	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			-۹/۶	۶۹/۴	۳/۴	-۲۶/۶	-۳۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<0/001	۴	۲۸۳/۶۳۹	۳۷	۱۲۴	۱۸	۳	۱	فراوانی مشاهده شده	سرمایه گذاری	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			۰/۴	۸۷/۴	-۱۸/۶	-۳۳/۶	-۳۵/۶	-۳۵/۶		تفاضل
<0/001	۴	۱۶۹/۷۶۰	۳۹	۱۰۱	۳۳	۱۰	۰	فراوانی مشاهده شده	مدیریت سرمایه فکری	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			۲/۴	۶۴/۴	-۳/۶	-۲۶/۶	-۳۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<0/001	۴	۳۶۷/۹۵۶	۳۲	۱۳۸	۹	۴	۰	فراوانی مشاهده شده	کل (متغایب (شاخص غیر مستقیم اثرات)	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶		فراوانی مورد انتظار
			-۴/۶	۱۰۱/۴	-۲۷/۶	-۳۲/۶	-۳۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل

منبع: یافته‌های پژوهش

حوزه‌ها و نیز شاخص کل، معنی دار است و با توجه به تجمع فراوانی‌ها در سطوح بااهمیت و بسیار بااهمیت، استناد می‌شود که پژوهش در زمینه اثرات غیرمستقیم

نتایج آزمون در نگاره (۱۰) نشان می‌دهند بر اساس سطح معنی داری آماره کای دو، تفاوت بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار اهمیت پژوهش در تمام



بعدي تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در تمام حوزه‌های ذکر شده، اهمیت دارد؛ بنابراین، فرضیه چهارم تأیید می‌شود. اثرات اولیه است. نگاره (۱۱) نتایج مربوط به آزمون فرضیه پنجم را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۱. نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه پنجم

پ-ارزش	درجه آزادی	آماره کای دو	کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالقم	کاملاً مخالفم	اثر اولیه
<0/001	۴	۱۶۸/۴۴۸	۲۹	۱۰۴	۲۶	۲۳	۱	فراوانی مشاهده شده
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۷/۶	۶۷/۴	-۱۰/۶	-۱۳/۶	-۳۵/۶	تفاضل
<0/001	۴	۳۶۶/۲۶۲	۳۱	۱۳۸	۷	۷	۰	فراوانی مشاهده شده
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۵/۶	۱۰۱/۴	-۲۹/۶	-۲۹/۶	-۳۶/۶	تفاضل
<0/001	۴	۱۹۵/۹۳۴	۱۶	۱۰۹	۳۴	۲۴	۰	فراوانی مشاهده شده
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۲۰/۶	۷۲/۴	-۲/۶	-۱۲/۶	-۳۶/۶	تفاضل
<0/001	۴	۲۶۳/۶۳۹	۲۳	۱۲۳	۲۰	۱۷	۰	فراوانی مشاهده شده
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۳/۶	۸۶/۴	-۱۶/۶	-۱۹/۶	-۳۶/۶	تفاضل

منبع: یافته‌های پژوهش

حوزه‌های مذکور اثر داشته است و به‌طور کلی، این نتیجه حاصل می‌شود که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات اولیه است و فرضیه پنجم تأیید می‌شود.

فرضیه ششم به این شکل بیان شده بود که پژوهش در زمینه اثرات اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران با اهمیت است. نتایج آزمون فرضیه ششم در نگاره (۱۲) ارائه شده‌اند.

نتایج گزارش شده در نگاره (۱۱) نشان می‌دهند سطح معنی‌داری (p-value) آزمون کای دو حوزه‌های گزارشگری مالی، بازار سرمایه و قراردادنویسی و نیز شاخص کل مربوط به آثار اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران، کمتر از ۰/۰۰۱ برآورد شده‌اند و فراوانی توزیع نظرات در گزینه موافق، بیشتر بوده است؛ بنابراین، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در مرحله قبل از لازم‌الاجرا شدن، بر

## نگاره ۱۲. نتایج آزمون کای دو مربوط به فرضیه ششم

پ-value	درجه آزادی	آماره کای دو	بسیار بااهمیت	بااهمیت	بی تفاوت	کم اهمیت	بسیار کم اهمیت	اهمیت اولیه	
<۰/۰۰۱	۴	۲۳۶/۸۰۹	۳۰	۱۱۷	۲۶	۱۰	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۶/۶	۸۰/۴	-۱۰/۶	-۲۶/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<۰/۰۰۱	۴	۳۳۳/۲۵۷	۴۱	۱۳۱	۶	۴	۱	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			۴/۴	۹۴/۴	-۳۰/۶	-۳۲/۶	-۳۵/۶		تفاضل
<۰/۰۰۱	۴	۱۹۴/۱۸۶	۲۰	۱۰۶	۴۵	۱۲	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۶/۶	۶۹/۴	۸/۴	-۲۴/۶	-۳۶/۶		تفاضل
<۰/۰۰۱	۴	۲۸۰/۷۹۸	۲۶	۱۲۵	۲۵	۷	۰	فراوانی مشاهده شده	
			۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	۳۶/۶	فراوانی مورد انتظار
			-۱۰/۶	۸۸/۴	-۱۱/۶	-۲۹/۶	-۳۶/۶		تفاضل

منبع: یافته‌های پژوهش

حسابداری ایران، اثربخشی و فایده بیشتری خواهد داشت که در یک چارچوب منظم و با در نظر گرفتن همه ابعاد، به صورت کاملاً منسجم و ساختاریافته انجام شوند. طبقه بندی اثرات ناخواسته، محققان را به سمت شناسایی فرصت‌های پژوهشی مناسب هدایت می‌کند. تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری می‌توانند با درک اثرات ناخواسته، علاوه بر اثرات خواسته، اثرات جانبی منفی را شناسایی و از آنها اجتناب کنند که این امر برای بهبود استانداردهای حسابداری بسیار حیاتی است. هدیران شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، حسابرسان و قانون‌گذاران نیز با درک بهتر اثرات ناخواسته استانداردهای حسابداری، تصمیمات منطقی‌تری می‌گیرند [۳۷] تا آثار جانبی منفی را به حداقل برسانند.

با توجه به تفاوت معنی‌دار بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار و تجمع فراوانی‌ها حول گزینه‌های بااهمیت و بسیار بااهمیت در تمامی حوزه‌های گزارشگری مالی، بازار سرمایه، قراردادنویسی و شاخص کل، استدلال می‌شود پژوهش در تمام حوزه‌های مزبور، مربوط به آثار اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران حائز اهمیت است؛ بنابراین، فرضیه ششم تأیید می‌شود.

## نتیجه‌گیری

براساس مبانی نظری، شکافی برای ایجاد طبقه بندی خاص برای اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران (در راستای اهداف مدنظر استانداردها) وجود دارد. بدون شک زحمانی پژوهش در زمینه آثار تجدیدنظر در استانداردهای

تحقق نیافته رد می‌شود. این بدان معنی است که تدوین‌کنندگان استاندارد با تدبیر و درایت کامل به تدوین استانداردها و تجدیدنظر در آنها می‌پردازند و به منظور دستیابی گسترده به اهداف مورد انتظار استانداردها تا جای امکان شرایط نهادی را مدنظر و سنجش می‌کنند. این که برخی پژوهش‌ها به نتایج متناقض با اهداف خواسته استانداردهای حسابداری ایران می‌رسند [به عنوان مثال ۴، ۱۶، ۹ و ۱۰] نشان‌دهنده تفاوت هدف، زمان، مکان جغرافیایی، جامعه، صنعت خاص یا زمینه نهادی برای یک موضوع پژوهش مشابه است؛ یا به سبب این است که برخی اهداف خواسته استانداردهای حسابداری تا حدی ماهیت متناقض دارند؛ برای مثال، بهبود مربوط بودن ارزشی ممکن است به خدشه‌دار کردن قابلیت اتکا منجر شود یا بهبود نقش ارزش‌گذاری اطلاعات حسابداری ممکن است به ضعف نقش قراردادنویسی منجر شود و ...؛ این امر ایجاب می‌کند در هنگام تدوین و بازنگری استانداردهای حسابداری، یک تهاتر جامع بین اهداف متناقض انجام شود و زمینه نهادی خاص، هنگام ارزیابی اثرات تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری در نظر گرفته شود؛ به هر حال، با توجه به نتیجه فرضیه ۱۱ استدلال می‌شود که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری به این تناقض‌ها توجه کافی مبذول می‌کنند تا اهداف خواسته اصلی تا حد امکان تحقق یابند.

همچنین، با آزمون فرضیه دوم، اهمیت پژوهش در زمینه تحقق اهداف خواسته در حوزه های گزارشگری مالی، کارایی بازار سرمایه، کارایی قراردادها و کارایی سرمایه‌گذاری با تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران آشکار شد. می‌توان گفت انجام پژوهش در زمینه

در این پژوهش، فرضیه‌ها با نگرش به نظریه‌های تغییر نهادی، پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی مطرح شد. تغییر نهادی به نوآوری‌های چارچوب نهادی اشاره دارد؛ به این معنی که نهاد های قدیمی (و ناکارآمد) از بین می‌روند و با نهاد های جدید جایگزین می‌شوند. تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران، یک تغییر نهادی در نظر گرفته می‌شود؛ این تغییر دارای پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی است. منطقی است که پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی آن باید تا حد امکان به طور دقیق بررسی و موشکافی شوند.

به منظور ایجاد طبقه‌بندی اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در راستای اهداف مدنظر و سنجش اهمیت هر یک از اثرات مزبور برای پژوهش، ۶ فرضیه براساس مبانی نظری، مطرح و آزمون شد.

نتایج آزمون فرضیه اول (مربوط به بررسی اثرات خواسته تحقق نیافته) نشان داد تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران الزاماً به تحقق اهداف خواسته در حوزه های گزارشگری مالی (مثلاً مربوط بودن، قابلیت اتکا، شفافیت، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و ...)، کارایی بازار سرمایه (مثل تأثیر بر نقدینگی سهام، هزینه سرمایه، ارزشیابی سهام، پیش‌بینی تحلیل‌گران و ...)، کارایی قراردادها (مثل اثر مستقیم مفید بودن اطلاعات در قرارداد های بدهی و حقوق و مزایا) و کارایی سرمایه‌گذاری (مثلاً اثر مستقیم مفید بودن اطلاعات در ارزشیابی سرمایه‌گذاری) منجر می‌شود یا به عبارت کلی، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به تحقق اثرات خواسته منجر می‌شود؛ بنابراین، فرضیه اول مبنی بر وجود اثرات خواسته

بیشتر در ارزشیابی نیروی انسانی پیرو افزایش مفیدبودن اطلاعات) است. به طور کلی، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران پس از دستیابی به اهداف خواسته، دارای پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خردند؛ بنابراین، فرضیه سوم تأیید می‌شود. همچنین نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهند انجام پژوهش در زمینه آثار غیرمستقیم به واسطه آثار خواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران، اهمیت بسزایی دارد. براساس نتایج فرضیه‌های سوم و چهارم، استدلال می‌شود تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران علاوه بر اثرات خواسته مدنظر استانداردها دارای آثار جانبی مثبت و منفی در حوزه‌های گزارشگری مالی، بازار سرمایه، قراردادنویسی، سرمایه‌گذاری و مدیریت سرمایه فکری است که این آثار جانبی، شایسته تحقیق و تفحص‌اند تا با ارائه بازخورد های تجدیدنظر در استانداردها و در نظر گرفتن اثرات جانبی مثبت و منفی ایجاد شده، هزینه - منفعت استانداردها تجدیدنظر شده، دقیق‌تر سنجش شود. همچنین، علم جامع به آثار جانبی ناخواسته استانداردها و حوزه‌های اثر در تصمیم‌گیری به ذی‌نفعان سود می‌رساند.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهند تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در مرحله قبل از لازم‌الاجرا شدن بر رفتار شرکت‌ها در حوزه‌های گزارشگری مالی، بازار سرمایه و قراردادنویسی اثر داشته است و به طور کلی، این نتیجه حاصل می‌شود که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات اولیه است و فرضیه پنجم تأیید می‌شود. اثرات اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری، عبارت از واکنش‌های اولیه قبل از دستیابی به اهداف

اثرات خواسته، نقش اطمینان‌بخشی دارد یا در ارزیابی اثرات خواسته به تدوین‌کنندگان استانداردها کمک‌کننده و راه‌گشا است؛ به طور مثال، سنجش میزان اثربخشی استانداردها در تحقق اهداف مدنظر در شرایط نهادی مختلف مانند صنایع متفاوت پرفایده است؛ یا اینکه تهیه‌کنندگان اطلاعات مبتنی بر استانداردهای حسابداری و استفاده‌کنندگان از آنها تا چه زمانی با توجه به شرایط نهادی و بستر قانونی حاکم، منتفع خواهند بود و با تغییر شرایط نهادی، در چه مقطعی و تا چه میزان، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران لازم خواهد شد؛ همان‌طور که مشخصی و قدس حسابداری [۱۲] کاهش ارزش‌های اطلاعات حسابداری را در طی زمان تأیید کردند.

نتایج آزمون فرضیه سوم مبنی بر وجود پیامدها و واکنش‌های غیرمستقیم در سطح خرد (به سبب تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران) در سطوح گزارشگری مالی، عملکرد بورس اوراق بهادار تهران، قراردادنویسی، سرمایه‌گذاری و مدیریت سرمایه فکری و شاخص کل نشان می‌دهد تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به واسطه اثرات خواسته، دارای آثار غیرمستقیمی بر گزارشگری مالی (مثل افزایش کیفیت حسابرسی مستقل)، عملکرد بورس اوراق بهادار تهران (مثل کاهش ریسک سقوط قیمت سهام، افزایش هزینه‌های اطلاعات به دلیل افزایش ریسک و بالتبع افزایش حق‌الزحمه حسابرسی)، قراردادنویسی (مثل افزایش حساسیت گردش مدیرعامل یا کارکنان نسبت به سود حسابداری)، سرمایه‌گذاری (مثل تغییر ساختار سرمایه‌گذاری، افزایش یا اثربخشی سرمایه‌گذاری) و مدیریت سرمایه فکری (مثل اثربخشی

یان [۳۷] مبنی بر وجود اثرات غیرمستقیم بعدی و اولیه تغییر استانداردهای حسابداری چین همسو است. نتایج پژوهش حاضر با بخشی از نتیجه‌گیری ژنگ و یان [۳۷] مبنی بر وجود اثرات خواسته‌تحت‌تحقیق نیافته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری چین، مخالف است.

این پژوهش به‌طور اجتناب‌ناپذیری دارای محدودیت‌هایی است. نخست این‌که اثرات خواسته و ناخواسته را نمی‌توان به‌طور صد در صد دقیق تعریف و تفکیک کرد؛ زیرا اهداف استانداردهای حسابداری به‌طور مداوم گسترش می‌یابند و تا حدودی به هم مرتبط‌اند. دوم، طبقه‌بندی ارائه شده برای اثرات ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری می‌تواند توسعه‌یابد و همیشه ثابت نیست. سوم، این طبقه‌بندی، حوزه‌های اثر را به‌طور کلی بررسی کرده و تمام مکانیزم‌های تأثیر را تجزیه و تحلیل نکرده است؛ بنابراین، این طبقه‌بندی نیازمند بهبود در آینده است. در هر صورت، می‌توان ادعا کرد با تغییرات مداوم استانداردهای حسابداری، در شرایطی که اثرات خواسته به‌طور شفاف تعریف شوند، اثرات ناخواسته، مرکز توجه قرار خواهند گرفت. از دیدگاه محدودیت‌های پژوهش، دسترسی کامل نداشتن به اعضای کمیته تدوین استانداردها برای برخورداری از نظرات ارزشمند ایشان در پیش‌برد اهداف پژوهش است.

### پیشنهاد‌های مبنی بر نتایج پژوهش

براساس نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شوند:

استانداردهای حسابداری است؛ این اثرات به دو بُعد یا مرحله تقسیم می‌شوند: (۱) واکنش‌های گروه‌های منفعت‌محور در زمانی که فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در حال انجام شدن است؛ (۲) واکنش‌های گروه‌های منفعت‌محور پس از انتشار استانداردهای حسابداری که به‌طور کامل اجرا نشده‌اند؛ بنابراین، نباید تنها بر پیامدهای پس از اجرای کامل استانداردهای حسابداری تمرکز کرد؛ بلکه باید به رفتارهای فرصت‌طلبانه شرکت طی مرحله انتقال از استانداردهای حسابداری قدیم به استانداردهای حسابداری جدید نیز توجه کرد. همچنین با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها شد، پژوهش در زمینه آثار اولیه تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران با اهمیت است.

درمجموع، یافته‌ها نشان دادند تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران دارای اثرات خواسته و ناخواسته است. اثرات ناخواسته، به‌طور غیرمستقیم پس از اثرات خواسته در سطح بازار سرمایه و شرکت (در سطح خرد) به وجود می‌آیند (اثرات غیرمستقیم بعدی) یا در مرحله ابتدایی یا قبل از لازم‌الاجرا شدن استانداردها خود را نشان می‌دهند (اثرات اولیه). نیز اینکه انجام پژوهش در زمینه اثرات خواسته و اثرات ناخواسته غیرمستقیم در تمام حوزه‌های بررسی شده حائز اهمیت است. نتایج این پژوهش با نتایج ابلا و مورا [۱۷]، ترومبتا و همکاران [۳۴] و هالر و همکاران [۲۵] که اهمیت پژوهش در زمینه اثرات استانداردهای حسابداری را تأیید کرده‌اند و نیز با نتایج پژوهش مروری بروگمن و همکاران [۱۹] مبنی بر وجود اثرات ناخواسته تغییر استانداردها و اهمیت پژوهش در این زمینه و نیز با بخشی از نتایج پژوهش مروری ژنگ و

۵- آثار خواسته و ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در مراحل مختلف بررسی شوند. می‌توان بعد زمانی آثار مذکور را به مراحل اولیه، اوج و افول تقسیم‌بندی کرد.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:

۱- آثار ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران نیازمند مطالعات درباره ضرورت و چارچوب حسابداری است که اساسی‌ترین موضوع حسابداری است. پژوهش درباره اهداف (که نقطه آغازین نظریه‌های حسابداری است) و تبیین آن به طبقه‌بندی دقیق‌تر آثار تجدیدنظر در استانداردها می‌انجامد.

۲- درباره شرایط نهادی که موجب تحقق هرچه بیشتر اهداف خواسته استانداردهای حسابداری ایران شود، پژوهش به عمل آید و در راستای رفع موانع موجود کوشش شود.

۳- در این پژوهش، به طبقه‌بندی اثرات خواسته و ناخواسته تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در راستای اهداف استانداردها پرداخته شد؛ اثرات فراتر از اهداف تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران در ابعاد اجتماعی و اقتصادی کلان نیز شایسته پژوهش است.

#### منابع

۱- احمدی، محمدرضا، و اعظم، سیدعلی، آرمن، سیدعزیز و سیدصابر درسه. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر رقابت در بازار محصول بر خطر سقوط قیمت سهام. *دانش حسابداری مالی*، سال چهارم، شماره ۳، صص ۱۱۷-۱۴۲.

۱- آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران به صورت هدفمند و منسجم و تا حد امکان از تمام ابعاد، بررسی شوند.

۲- برای گسترش پژوهش درباره آثار استانداردهای حسابداری ایران بر بازار سرمایه، می‌توان تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را به‌منزله یک رویداد مجزا به‌طور کل یا تأثیر استانداردهای خاص مختلف را به‌صورت جداگانه بررسی کرد. می‌توان هم بر سطح کل بازار سرمایه تمرکز کرد و هم تأثیر تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را بر صنایع و شرکت‌های مختلف سنجید. می‌توان اثر تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را بر بازار سرمایه و نیز بر بازار بدهی در نظر گرفت. همچنین آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را از همه نظر بر قیمت‌گذاری حسابرسی، فرآیند حسابرسی، کیفیت حسابرسی، انتخاب و تغییر حسابرس و ... بررسی کرد.

۳- اثرات تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بر فرآیند، روش و نتیجه ارزشیابی عملکرد، انگیزه‌ها و اجرای قراردادهای حقوق و مزایا و قرارداد های بدهی بررسی بیشتر شوند.

۴- آثار تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بر تمام جنبه‌های سرمایه‌گذاری هم چون کارایی سرمایه‌گذاری (سرمایه‌گذاری بیش از حد و کمتر از حد)، استراتژی، ساختار و اثربخشی سرمایه‌گذاری بررسی شوند. به‌علاوه، روش‌ها و مکانیزم‌هایی که تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری از آن طرق بر رفتار سرمایه‌گذاری واحد تجاری تأثیر می‌گذراند، برای پژوهش، بسیار ارزشمندند.

- ۲- الیاسی، الهام و مجتبی ابراهیمی رومنجان. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *دانش حسابداری مالی*، سال ششم، شماره ۲، صص ۱۳۵-۱۶۰.
- ۳- تفتیان، اکرم، ایزدی‌نیا، ناصر، دستگیر، محسن و هادی امیری. (۱۳۹۵). اثر تدوین استاندارد و مقررات گذاری بر رابطه هم‌زمان سطح افشای اطلاعات، عملکرد عملیاتی و ارزشیابی بازار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال هشتم، شماره ۲، صص ۶۵-۸۴.
- ۴- ثقفی، علی و ابراهیم ابراهیمی. (۱۳۸۸). رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال شانزدهم، شماره ۵۷، صص ۳۳-۵۰.
- ۵- حبیب‌پور گتایی، کرم و رضا صفری شالی. (۱۳۹۵). *راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی (تحلیل داده‌های کمی)*. تهران: نشر لویه، انتشارات متفکران.
- ۶- فروغی، داریوش، امیری، هادی و منوچهر میرزایی. (۱۳۹۰). تأثیر شفاف‌نبودن اطلاعات مالی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال سوم، شماره ۴، صص ۱۵-۴۰.
- ۷- کریمی، غلامرضا، مرادی‌جز، محسن و داود محسنی نامقی. (۱۳۹۴). کیفیت گزارشگری مالی، سررسید بدهی و کارایی سرمایه‌گذاری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال هفتم، شماره ۱، صص ۹۳-۱۱۰.
- ۸- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۶). *اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری (شماره ۱ تا ۳۳)*. چاپ بیست‌وهفتم، تهران: سازمان حسابرسی.
- ۹- مشایخ، شهناز و زهره امینی. (۱۳۸۹). اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری. *تحقیقات حسابداری*، سال دوم، شماره ۸، صص ۱-۲۰.
- ۱۰- مشایخ، شهناز، حکمت، هانیه و معصومه کاشف. (۱۳۹۱). فاصله گزارشگری مالی از اهداف مورد نظر استانداردهای حسابداری در ایران. *فصلنامه پژوهش حسابداری*، سال دوم، شماره ۳، صص ۴۱-۶۴.
- ۱۱- مشایخ، شهناز و لیلا کاظمی. (۱۳۹۳). اثر پذیرش استانداردهای حسابداری ملی ایران بر سطح محافظه‌کاری در افشای اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال ششم، شماره ۳، صص ۳۷-۵۰.
- ۱۲- مشایخی، بیتا و مریم قدس حسن‌آباد. (۱۳۹۳). ارزشمندی اطلاعات حسابداری طی زمان. *دانش حسابداری مالی*، سال یکم، شماره ۱، صص ۴۹-۶۵.
- ۱۳- محمدرضایی، فخرالدین، یحییایی، منیره و سیدعباس حسینی سهی. (۱۳۹۴). اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی. *حسابدار رسمی*، شماره ۳۱، صص ۶۹-۷۹.

- Evidence from Emerging Markets. *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 7(6), 1407-1413.
- 21- Christensen, H. B., Lee, E., & M. Walker. (2009). Do IFRS Reconciliations Convey Information? The Effect of Debt Contracting? *Journal of Accounting Research*, 47(5), 1167-1199.
- 22- DeFond, M. L., Hung, M, Li, S., & Y. Li. (2015). Does Mandatory IFRS Adoption Affect Crash Risk? *The Accounting Review*, 90(1), 265-299.
- 23- Downes, J. F., Flagmeier, V., & D. Godsell. (2018). Product Market Effects of IFRS Adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(5), 376-401.
- 24- Goncharov, I., & S. V. Triest. (2014). Unintended Consequences of Changing Accounting Standards: The Case of Fair Value Accounting and Mandatory Dividends. *ABACUS*, 50(3), 341-367.
- 25- Haller, A., Nobes, C., Cairns, D., Hjelstrom, A., Moya, S., Page, M., & P. Walton. (2012). The Effects of Accounting Standards- A Comment. *Accounting in Europe*, 9, 113-125.
- 26- Holthausen, R. W., & R. W. Leftwich. (1983). The Economic Consequences of Accounting Choice Implications of Costly Contracting and Monitoring. *Journal of Accounting and Economics*, 5(1), 77-117.
- 27- Hou, Q., Jin, Q., & L. Wang. (2014). Mandatory IFRS adoption and executive compensation: Evidence from China. *China Journal of Accounting Research*, 7(1), 9-29.
- 28- Mongrut, S., & D. Winkelried. (2019). Unintended Effects of IFRS Adoption on Earnings Management: The Case of Latin America. *Emerging Markets Review*, 38, 377-388.
- ۱۴- مهم، کیهان، حیدرپور، فرزانه و علیرضا آقایی قهی. (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال یکم، شماره ۳، صص ۸۷-۱۰۵.
- ۱۵- مهدوی، غلامحسین و نریهان کارجوی رافع. (۱۳۸۴). بررسی تأثیر استانداردهای مالی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل. مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، سال بیست‌ودوم، شماره ۲، صص ۱۳۲-۱۴۶.
- ۱۶- وکیلی‌فرد، حمیدرضا و مونا علی‌اکبری. (۱۳۸۸). تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره ۳، صص ۷۷-۸۷.
- 17- Abela, M., & A. Mora. (2012). Understanding the Consequences of Accounting Standards in Europe: The Role of EFRAG. *Accounting in Europe*, 9, 147-170.
- 18- Barthelme, C., Kiosse, P. V., & T. Sellhorn. (2018). The Impact of Accounting Standards on Pension Investment Decisions. *European Accounting Review*, www.tandfonline.com.
- 19- Bruggemann, U., Hitz, J. M., & S. Thorsten. (2013). Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*, 22(1), 1-37.
- 20- Chebaane, S., & H. Ben Othman. (2013). Does the Adoption of IFRS Influence Earnings Management towards Small Positive Profits?



- 34- Trombetta, M., Wagenhofer, A., & P. Wysocki. (2012). The Usefulness of Academic Research in Understanding the Effects of Accounting Standards. *Accounting in Europe*, 9, 127-146.
- 35- Wang, Sh., & M. Welker. (2011). Timing Equity Issuance in Response to Information Asymmetry Arising from IFRS Adoption in Australia and Europe. *Journal of Accounting Research*, 49(1), 257-307.
- 36- Zhang, I. X., & J. Sh. Wu. (2009). The Voluntary Adoption of Internationally Recognized Accounting Standards and Firm Internal Performance Evaluation. *The Accounting Review*, 84(4), 1281-1309.
- 37- Zhang, X., & C. Yan. (2016). A Theoretical Framework for the Unintended Effects of Accounting Standards Reforms. *www.SSRN.com*.
- 38- Zeff, S. A. (1978). The Rise of Economic Consequences. *Journal of Accountancy*, 146(6), 56-63.
- 39- Zhu, K., & H. Sun. (2012). The Reform of Accounting Standards and Audit Pricing. *China Journal of Accounting Research*, 5, 187-198.
- 29- Morricone, S., Oriani, R., & M. Sobrero. (2009). The Value Relevance of Intangible Assets and the Mandatory Adoption of IFRS. *www.SSRN.com*.
- 30- Muller, K. A., Riedl, E. J., & T. Sellhorn. (2011). Mandatory Fair Value Accounting and Information Asymmetry: Evidence from the European Real Estate Industry. *Management Science*, 57(6), 1138-1153.
- 31- North, D. C. (1994). Economic Performance through Time. *The American Economic Review*, 84(3), 359-368.
- 32- Sato, Sh., & F. Takeda. (2017). IFRS Adoption and Stock Prices of Japanese Firms in Governance System Transition. *The International Journal of Accounting*, 52(4), 319-337.
- 33- Thijssen, M. W. P., & G. E. Iatridis. (2016). Conditional Conservatism and Value Relevance of Financial Reporting: A Study in View of Converging Accounting Standards. *Journal of Multinational Financial Management*, 37-38, 48-70.