

# دانشور

رفقتار

## عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران

نویسندگان: دکتر حسین اعتمادی<sup>۱</sup> و محمد توکلی محمدی<sup>۲</sup>

۱. دانشیار دانشگاه تربیت مدرس
۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

### چکیده

مطالعه حاضر با استفاده از مجموعه اطلاعات سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲ به بررسی تجربی جهت و ابعاد تأثیرات عوامل محیطی بر توسعه حسابداری در ایران و همچنین به آزمون روابط بین حسابداری و محیط تجاری آن در طول دوره مورد مطالعه پرداخته است. بررسی توسعه حسابداری به تجزیه و تحلیل و بررسی عوامل محیطی آن از ابعاد گوناگون وابسته است. چهار عامل محیطی برای توضیح تفاوت‌های مشاهده شده در توسعه حسابداری در طول زمان مورد استفاده قرار گرفت. این عوامل شامل توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی است. یافته‌های به دست آمده از رگرسیون سری‌های زمانی و آزمون‌های آماری مشخص می‌کند که یک رابطه قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود داشته و این رابطه‌ها در دوره مورد مطالعه متنوع و متفاوت بوده است. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که توسعه اقتصادی به صورت مثبت در ارتباط با توسعه حسابداری در ایران است. همچنین یافته‌های آزمون‌های «t» و «Z» و آزمون من‌ویتنی نشان می‌دهد که اثر عوامل محیطی بر توسعه حسابداری در طول دوره مورد مطالعه متفاوت بوده که نشان‌دهنده مراحل مختلف اصلاحات اقتصادی و سیاسی در ایران است. این مطالعه، اطلاعات بیش‌تری را در خصوص عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در کشورهای در حال توسعه در اختیار سرمایه‌گذاران و محققان بین‌المللی قرار می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: مدل اقتضایی، عوامل محیطی، توسعه حسابداری، توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه، میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی

دوماهنامه علمی - پژوهشی  
دانشگاه شاهد  
سال دوازدهم - دوره جدید  
شماره ۱۴  
دی ۱۳۸۴

### مقدمه

تعداد قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات در زمینه حسابداری بین‌المللی به پژوهش در مورد رابطه بین حسابداری و محیط آن اختصاص یافته است. ادبیات حسابداری مؤید این است که وقتی محیط تجاری تغییر می‌کند نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارائه شده توسط سیستم حسابداری منجر به توسعه حسابداری می‌شود.

بلکویی [۱] بیان می‌کند حسابداری در خلأ توسعه نمی‌یابد، بلکه گویای محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه است. دلیل فوق توضیح می‌دهد که چرا سیستم‌های حسابداری، و رویه‌های گزارشگری و افشا از یک کشور به کشور دیگر متفاوت است [۱، ۲ و ۳]. اولین سؤال مورد نظر در این تحقیق این است که آیا می‌توان عوامل محیطی را که برای مطالعات مقایسه‌ای بین کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد برای توضیح

سیستم حسابداری را بین کشورهای مختلف با هم مقایسه می‌کنیم اطلاعات معتبر و قابل اعتماد در مورد نحوه افشا و گزارشگری کافی راحت‌تر به دست می‌آید [۵]. به هر حال، با توجه به این که تمرکز این مطالعه، آزمون رابطه بین توسعه حسابداری و محیط آن در طول زمان در یک کشور است و اطلاعات کافی در مورد نحوه افشا و گزارشگری در طول ۳۱ سال در دسترس نیست توسعه حسابداری براساس توسعه حرفه حسابداری و سیستم آموزش حسابداری اندازه‌گیری می‌شود.

از اطلاعات سی و یک ساله از سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲ برای بررسی تجربی رابطه بین توسعه حسابداری و عوامل محیطی و آزمون رابطه بین حسابداری و محیط تجاری آن در طول زمان استفاده می‌شود، چهار عامل محیطی (۱) توسعه اقتصادی، (۲) توسعه سیاسی، (۳) توسعه بازار سرمایه، و (۴) میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی برای توضیح تغییرات مشاهده شده در توسعه حسابداری در طول زمان در نظر گرفته شده است. مطابق با یافته‌های مطالعات قبلی در مورد مقایسه کشورها [۶، ۷ و ۸] یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که همبستگی مثبت بین توسعه اقتصادی و توسعه حسابداری وجود دارد. یافته‌های نهایی به دست آمده از رگرسیون سری زمانی و آزمون‌های مختلف  $(t)$ ،  $Z$  و آزمون من‌ویتنی نشان می‌دهد که رابطه قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود داشته این رابطه در طول زمان متغیر است. یافته‌ها نشان می‌دهد در دوره‌های اصلاحات اقتصادی و سیاسی، توسعه محیط حسابداری بیش‌تر است.

یافته‌های این مطالعه می‌تواند برای سرمایه‌گذاران خارجی علاقه‌مند به سرمایه‌گذاری در ایران مفید باشد. در واقع استفاده از اطلاعات بلند مدت که اطلاعات سال‌های اخیر را نیز دربر دارد فهم بهتری از حسابداری و محیط تجاری ایران ارائه می‌کند.

چگونگی توسعه حسابداری در یک کشور مورد استفاده قرار داد. علاوه بر این، سؤال مرتبط دیگر این است که آیا تغییرات حسابداری در یک کشور مشخص با تغییرات محیط تجاری آن کشور در طول زمان در ارتباط است؟

این مطالعه دو هدف را دنبال می‌کند: هدف اول، شناسایی عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری و تحقیق در مورد جهات و ابعاد این اثرات و هدف دوم، آزمون رابطه بین حسابداری و محیط تجاری آن در طول زمان.

به منظور بررسی، فرض می‌شود که بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری همبستگی وجود دارد. همچنین فرض می‌شود که رابطه بین توسعه حسابداری و محیط آن در طول زمان متفاوت است.

یک نکته با اهمیت در این مطالعه، تحقیق در مورد رابطه بین سیستم حسابداری و محیط آن در طول زمان در ایران است. چندین دلیل برای انتخاب ایران برای مطالعه وجود دارد. یک علت، رشد سریع ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و دارای استعداد بالقوه برای سرمایه‌گذاری خارجی است. دلیل دیگر تجربه رویکردهای مختلف اقتصادی و سیاسی در طول چندین دهه گذشته است. محیط ایران، محیطی پویا بوده که طی سه دهه گذشته سیستم‌های سیاسی و اقتصادی مختلفی در آن ظهور کرده که احتمال می‌رود بر رویه عمل حسابداری تأثیرگذار بوده باشد. از این رو، ایران یک فرصت بی‌نظیر برای تحقیق تجربی رابطه بین توسعه حسابداری و عوامل محیطی در طول سه دهه گذشته محسوب می‌شود. یک جنبه با اهمیت این مطالعه، اندازه‌گیری متغیر «توسعه حسابداری» است. اجماعی بر بهترین روش اندازه‌گیری توسعه حسابداری وجود ندارد. اغلب مطالعات حسابداری که به بررسی حسابداری و محیط آن پرداخته‌اند از گزارشگری و رویه عمل و افشای حسابداری برای اندازه‌گیری توسعه حسابداری استفاده کرده‌اند [۱، ۲ و ۴]. دلیل اصلی استفاده از این رویکرد این است که وقتی توسعه

## ادبیات تحقیق و ارائه فرضیه‌ها

یافته‌های پژوهش‌های قبلی بیان می‌کند که رویه عمل گزارشگری و نحوه افشا به وسیله تعدادی از عوامل محیطی، نظیر تاریخ ویژه کشورها یا سطح توسعه اقتصادی، سیاسی، حقوقی و تنوع فرهنگی تحت تأثیر قرار گرفته و می‌توان آن را توضیح داد [۱۱،۱۰،۹،۷]. و [۱۲]. با بررسی این مطالعات، چندین انتقاد بر مطالعات آن‌ها در مورد عوامل محیطی به چشم می‌خورد:

اولاً برخلاف تعداد زیاد تحقیقات نظری در مورد عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری، اغلب این مطالعات به ابعاد محدود پرداخته و بر روی تعداد کمی از متغیرهای محیطی تأکید داشته‌اند و سایر متغیرها در نظر گرفته نشده‌اند. برای مثال، فرهنگ، مهم‌ترین عاملی است که بیش‌ترین تأکید در مطالعات بر آن بوده است. این مطالعات از متغیرهای ارائه شده توسط هافستد در مورد ابعاد فرهنگ برای توضیح تفاوت بین نحوه گزارشگری و افشا در کشورهای مختلف استفاده کرده‌اند [۱۳]. در واقع، رابطه بین فرهنگ و توسعه حسابداری توسط محققان حسابداری پیچیده شده است [۱۴]. بنا به گفته جرنون و والاس [۱۵] این نیاز وجود دارد که دیگر عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری در کشورها بجز فرهنگ، نظیر صنعتی شدن و توسعه اقتصادی با یک رویکرد چندگانه شناسایی و بررسی شوند.

ثانیاً نتایج و یافته‌های مطالعات محیطی قبلی متفاوت بوده، نمی‌توان شواهد قطعی ارائه کرد. برای مثال، تعدادی از مطالعات اخیر [۱۶ و ۱۷] نشان می‌دهد که حسابداری با توسعه اقتصادی و سیستم اقتصادی کشور در ارتباط است، در حالی که در سایر مطالعات، رابطه با اهمیتی بین توسعه اقتصادی و حسابداری شناسایی نشده است [۱۸ و ۱۵]. بنابراین، شواهد تجربی متناقضی در مورد اثر توسعه اقتصادی بر حسابداری وجود دارد. از این‌رو این مطالعه اثر چندین عامل محیطی را که ممکن است بر توسعه حسابداری در ایران مؤثر باشد بررسی می‌کند.

ثالثاً ادبیات تجربی موجود در مورد رابطه بین حسابداری و عوامل محیطی، بیش‌تر بر مقایسه کشورها با یکدیگر تأکید داشته و به بررسی کشورها به صورت منفرد توجهی نشده است. بنا به گفته اندروز و همکاران او [۱۹] و گری و همکارانش [۲۰] مطالعات موجود، با شناسایی عوامل محیطی مؤثر در توضیح تفاوت در روش‌های حسابداری، جایگاه حسابداری هر کشور را در بین کشورهای مورد مطالعه مشخص می‌کند و مطالعه عوامل محیطی مؤثر بر روش‌های حسابداری در یک کشور خاص، کم‌تر مورد توجه محققان بوده است. چند مطالعه انجام شده در یک کشور خاص نیز یا بر اندازه‌گیری و مرتبط کردن سطح افشا با ویژگی‌های بنگاه در یک کشور تأکید داشته‌اند [۲۱ و ۲۲] یا اغلب ماهیت توصیفی دارند [۲۳ و ۲۴]. در این مطالعه، رابطه بین حسابداری و محیط آن به صورت تجربی براساس تجزیه و تحلیل فرایند بررسی می‌شود.

## عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری

اجماع عمومی بر عوامل محیطی مؤثر بر محیط حسابداری، شامل فرهنگ، توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه، سطح تورم، قوانین مالیاتی، سیستم حقوقی و سطح آموزش است [۲۵، ۲۶ و ۲۷]. در این مطالعه، اثر توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی بر توسعه حسابداری بررسی می‌شود. به واسطه آن که مطالعه در یک کشور خاص انجام می‌شود و تغییرات قوانین مالیاتی، سیستم حقوقی و فرهنگ در طول دوره مورد مطالعه محدود بوده از مطالعه حذف شدند.

اثر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ادبیات حسابداری به صورت وسیع مورد بررسی و بحث قرار گرفته است [۹]. تحقیقات قبلی در زمینه توسعه حسابداری نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی مهم‌ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری‌اند [۲۷ و ۲۸]. براساس تئوری، توسعه اقتصادی بیش‌تر به سطوح

بالای افشا و رویه‌های گزارشگری وابسته است. در کشورهای دارای توسعه اقتصادی کم، فعالیت‌های اقتصادی بسیار کم و در نتیجه، حرفه حسابداری توسعه نیافته است [۲۷ و ۲۸]. هر چه اقتصاد توسعه یافته‌تر می‌شود نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت‌تر می‌شود.

شواهد موجود درباره اثر محیط اقتصادی بر توسعه حسابداری متفاوت است. محققان [۶، ۷، ۱۶، ۱۷ و ۲۹]، شواهدی را در مورد تأثیر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری ارائه کردند. این در حالی است که بل‌کویی [۵]، آدهی‌کاری و تندکار [۲] و ویلیامز [۸] در یافتن شواهدی که از تأثیر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری حمایت کند ناکام ماندند. به هر حال، بررسی اثر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران در دوره‌های مختلف اقتصادی می‌تواند فراهم آورنده فهم بهتری از چگونگی توسعه حسابداری باشد. براساس مباحث فوق فرضیه زیر ارائه می‌شود:

#### فرضیه اول: بین توسعه اقتصادی و توسعه حسابداری همبستگی مثبت معنادار وجود دارد

محیط سیاسی به صورت مستقیم و غیرمستقیم می‌تواند بر توسعه حسابداری مؤثر باشد. آزادی سیاسی در یک کشور، موجب توسعه حسابداری می‌شود. بل‌کویی [۵ و ۱۵] بیان می‌کند که محیط سیاسی به صورت کلی و میزان حقوق سیاسی و رعایت آزادی اجتماعی به صورت مشخص اثر بااهمیتی بر توسعه حسابداری دارد. به علاوه، محیط سیاسی به صورت غیرمستقیم و از طریق اثرات آن بر فرهنگ ملی و اقتصاد بر حسابداری تأثیر می‌گذارد. سبک دولت (دیکتاتوری یا دموکراتیک بودن آن) بر فرهنگ ملی تأثیر می‌گذارد که به نوبه خود بر محیط تجاری و حسابداری مؤثر است. به هر حال، محققان معتقدند متغیرهای محیط سیاسی نظیر ثبات دولت‌ها می‌تواند بر محیط اقتصادی تأثیر داشته، در پی آن بر محیط حسابداری تأثیرگذار باشد [۳۰ و ۳۱].

تحقیقات قبلی در مورد رابطه بین توسعه حسابداری و محیط سیاسی اغلب به صورت مطالعات گروهی مقایسه‌ای است. گوردیچ [۱۶] رابطه بین متغیرهای سیاسی و توسعه حسابداری را بررسی کرد. او شواهدی را ارائه داد که عوامل سیاسی به صورت بااهمیتی در ارتباط با حسابداری هستند. ویلیامز [۸] اثر عامل سیاسی را بر افشای داوطلبانه حسابداری بررسی کرد. او شواهدی را ارائه داد که از تأثیر عوامل سیاسی بر افشای داوطلبانه اطلاعات حسابداری حمایت می‌کند.

مطالعات پورجلالی و میک [۲۴] نشان می‌دهد که محیط حسابداری در ایران به واسطه انقلاب ۱۹۷۹ تغییر کرده است. آن‌ها با استفاده از ارزش‌های حسابداری ارائه شده توسط گری [۱۴]، چهار تغییر مهم در محیط حسابداری ایران را به واسطه انقلاب ۱۹۷۹ بررسی کردند:

این چهار تغییر به ترتیب عبارت بودند از:

۱. کاهش اقتدار حرفه‌ای و افزایش کنترل دولتی و قانونی،
  ۲. افزایش یکنواختی رویه‌های حسابداری بین شرکت‌ها،
  ۳. افزایش محافظه کاری که نشان‌دهنده احتیاط در اندازه‌گیری‌ها است،
  ۴. افزایش پنهان کاری که نشان‌دهنده جریان نگهداری اطلاعات و عدم افشای آن‌ها است [۲۴].
- مطالعه پورجلالی و میک توسط آمارات و همکاران او [۲۳] در زمان مرگ فرانکو در سال ۱۹۷۵ و ایجاد سازمان‌های دموکراتیک در سال ۱۹۷۸ تکرار شد. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که با افزایش دموکراسی، آثار حرفه‌ای حسابداری مدیریت و حسابداری مالی افزایش و سطح محافظه کاری و پنهان کاری اطلاعات کاهش یافت. در مورد حسابداری مالی، یکنواختی کم‌تری در رویه‌های حسابداری نسبت به دوره دیکتاتوری مشاهده گردید. شواهد ارائه شده به وسیله ادبیات حسابداری از تأثیر توسعه سیاسی بر توسعه حسابداری و ارائه فرضیه زیر حمایت می‌کند:

### فرضیه دوم: بین توسعه سیاسی و توسعه حسابداری همبستگی مثبت معنادار وجود دارد

شواهد و یافته‌های مطالعات قبلی نشان می‌دهد که وجود سیستم و حرفه حسابداری کارا و مؤثر، پیش‌نیاز توسعه بازار سرمایه است، زیرا سرمایه‌گذاران به اطلاعات حسابداری معتبر نیاز دارند [۳۱ و ۳۲]. شواهد تجربی از رابطه بین توسعه حسابداری و بازارهای سرمایه در کشورهای توسعه‌یافته [۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷، ۳۸ و ۳۹] و کشورهای در حال توسعه [۲، ۱۱ و ۳۱] حمایت می‌کند.

به صورت متقابل، توسعه بازار سهام نیز به شکل عمده بر توسعه حسابداری هر کشوری، بخصوص کشورهای در حال توسعه تأثیر می‌گذارد. افزایش تعداد شرکت‌های بازار بورس اوراق بهادار، تقاضا برای خدمات حسابداری و حسابرسی را افزایش می‌دهد و سهامداران نیازمند اطلاعات و افشای بیشتر، بر خدمات حسابداری تکیه می‌کنند. همچنین قوانین بازار سرمایه، تقاضا برای خدمات حسابرسی را افزایش خواهد داد. به طور کلی، توسعه بازار سرمایه نیازمند اطلاعات مالی و غیرمالی با کیفیت بالاتر است. گری و همکاران او [۴۰] بیان می‌کنند که همان صورت که حجم مبادلات در بازار سرمایه افزایش می‌یابد. هم خریداران و هم فروشندگان بر فشار خود بر شرکت‌ها برای افشای اطلاعات بیشتر تر اضافه می‌کنند. علاوه بر این، یافته‌های مطالعه دوپینک و سالتز [۷] نشان داد که هر چه سطح فعالیت‌های بازار سرمایه افزایش می‌یابد سرمایه‌گذاران برای تصمیمات سرمایه‌گذاری به اطلاعات مالی و غیرمالی در مورد فعالیت‌های شرکت نیاز دارند. بنابراین، نیاز بازارهای سرمایه، بهبود افشای اطلاعات حسابداری توسط شرکت‌ها و تدوین استانداردهای حسابداری را برای جذب سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی الزامی می‌سازد. با توجه به مطالب فوق فرضیه زیر ارائه می‌گردد:

### فرضیه سوم: بین توسعه بازار سرمایه و توسعه حسابداری همبستگی مثبت معنادار وجود دارد

خصوصی‌سازی، حرکت به سوی مالکیت فردی شرکت‌ها است، به صورتی که نقش دولت‌ها به عنوان مالک/مدیر واحدهای تجاری کاهش یافته، کارآفرینان و شرکت‌های سهامی جای آن‌ها را می‌گیرند. به عبارت دیگر، خصوصی‌سازی، انتقال حق مالکیت را از دولت‌ها به افراد و شرکت‌های سهامی یا کاهش فعالیت‌های دولت‌ها و کوشش برای برداشتن مرزها برای ورود اشخاص خصوصی را دربر می‌گیرد. به علاوه، خصوصی‌سازی می‌تواند از طریق واگذاری ارائه خدمات عمومی به بخش خصوصی و افزایش سرمایه‌گذاری بخش خصوصی صورت گیرد. سهامی‌عام شدن شرکت‌های دولتی بر شفاف شدن عملکرد مدیران، بخصوص از نظر مالی تأکید کرده، نیاز برای توسعه سیستم‌های حسابداری را افزایش می‌دهد. بنابراین ممکن است بین توسعه حسابداری و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی رابطه وجود داشته و فرضیه زیر ارائه می‌شود:

### فرضیه چهارم: بین میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و توسعه حسابداری همبستگی مثبت معنادار وجود دارد

رابطه بین سیستم حسابداری و محیط آن در طول زمان چهار فرضیه فوق در مورد آزمون رابطه کلی بین حسابداری و محیط آن با فرض ثابت بودن این روابط در طول زمان است. فرضیه پنجم، این فرض ثابت بودن را رها کرده، وجود رابطه بین حسابداری و عوامل محیطی آن را به صورت پویا در طول زمان بررسی می‌کند. یافته‌های مطالعات مقایسه‌ای بین کشورها نشان می‌دهند که رابطه بین حسابداری و محیط آن در کشورهای مختلف متفاوت است. مطالعه آدهیکاری و تندکار [۲] نشان داد که کشورهای دارای رشد اقتصادی بالاتر و بازار سرمایه توسعه‌یافته‌تر نسبت به کشورهای دارای رشد اقتصادی پایین و بازار سرمایه کم‌تر

مورد استفاده برای بررسی رابطه بین حسابداری و محیط آن و بررسی تغییر رابطه در طول زمان برای نشان دادن دوره‌های مختلف محیطی است.

#### متغیر وابسته

یک بخش با اهمیت اندازه‌گیری در این مطالعه، اندازه‌گیری متغیر وابسته، توسعه حسابداری است. در ادبیات حسابداری، اجماع عمومی برای بهترین شاخص اندازه‌گیری توسعه حسابداری وجود ندارد. اکثر مطالعات حسابداری که رابطه حسابداری و محیط آن را بررسی کرده‌اند از شاخص‌های افشا و رویه‌های گزارشگری حسابداری ارائه شده توسط مؤسسه پرایس واتر هاوس در ۱۹۷۹ برای اندازه‌گیری توسعه حسابداری استفاده کرده‌اند [۲ و ۴]. مهم‌ترین دلیل برای استفاده از این شاخص‌ها آن است که شاخص فوق برای مقایسه توسعه حسابداری بین کشورهای مختلف، معتبرترین اطلاعات را در مورد افشا و گزارشگری کافی در اختیار می‌گذارد [۵]. به هر حال، از آنجا که در این مطالعه بر آزمون رابطه بین توسعه حسابداری و محیط آن در طول زمان و در یک کشور خاص تأکید می‌شود و شاخص فوق برای سال‌های مختلف ارائه نشده، توسعه حسابداری براساس توسعه حرفه حسابداری و سیستم آموزش حسابداری تعریف می‌گردد.

بل کوئی [۵] بیان می‌کند که حرفه حسابداری توسعه یافته و وجود سیستم آموزشی حسابداری در یک کشور، منجر به تلاش برای افشا و گزارشگری کافی می‌شود.

در این مطالعه از میان چهار شاخص تعداد دانش‌آموختگان حسابداری، تعداد حسابداران خبره، تعداد مؤسسات حسابرسی و حسابداری و وجود یا عدم وجود استانداردهای حسابداری، با استفاده از روش مصاحبه و توفان مغزی با صاحب‌نظران حرفه و اساتید حسابداری، تعداد دانش‌آموختگان حسابداری به‌عنوان شاخص توسعه حسابداری انتخاب گردید.

توسعه یافته، دارای الزامات افشای اطلاعات حسابداری بیش تر هستند. همچنین یافته‌های مطالعه لارسن و کنی [۳۱] نشان داد که کشورهای در حال توسعه، با بازار سرمایه کم‌تر توسعه یافته و رشد اقتصادی پایین نسبت به کشورهای توسعه یافته با بازار سرمایه توسعه یافته تر و رشد اقتصادی بالاتر، رویکردهای متفاوتی نسبت به انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارند. از این رو، همانند مطالعات مقایسه‌ای قبلی پیش‌بینی می‌شود که در یک کشور خاص، سال‌های دارای سطح عوامل محیطی بالاتر، سطح بالاتری از توسعه حسابداری را نسبت به دوره‌هایی که سطح عوامل محیطی پایین تر هستند دربر دارند. به صورت کلی، انتظار می‌رود رابطه حسابداری و محیط آن در طول زمان پویا باشد.

از آنجا که هدف حسابداری، ارائه خدمات به جامعه است باید به صورت مداوم نسبت به نیازهای متغیر جامعه عکس‌العمل نشان دهد و بازگوکننده شرایط اقتصادی، سیاسی و حقوقی جامعه باشد. انتقال از یک اقتصاد متمرکز و برنامه‌ریزی شده به اقتصاد بازار، فرایند بلند مدتی است که تغییرات در بخش‌های مختلف جامعه را شامل می‌شود. محیط تجاری و اقتصادی ایران در ۳۰ سال گذشته متغیر بوده است. با توجه به مطالب فوق، فرضیه زیر در مورد رابطه بین توسعه حسابداری و محیط آن برای بیان اثر تغییر در محیط تجاری بر سیستم حسابداری در طول زمان ارائه می‌گردد:

**فرضیه ۵: بین توسعه حسابداری و تغییرات محیط آن (توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی) در طول زمان همبستگی معنادار وجود دارد**  
روشن تحقیق

در این بخش متغیرهای مستقل و وابسته مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری و منابع مختلف اطلاعاتی برای متغیرهای مختلف ارائه می‌شود. به علاوه این بخش، شامل مدل

سرمایه‌گذاران بر سیستم حسابداری که گزارشگری کامل و منصفانه داشته باشد اعتماد کنند. از این رو تدوین استانداردهای حسابداری، تحولی تدریجی است که در سایه توسعه فرهنگ حسابداری به دست می‌آید. بنابراین، وجود استانداردهای حسابداری به عنوان یک جنبه از توسعه حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

برای اندازه‌گیری شاخص فوق، تعداد فارغ‌التحصیلان حسابداری با مراجعه به مرکز اطلاعات و آمار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و دانشگاه آزاد اسلامی و آمار جمعیت کشور از مرکز آمار ایران جمع‌آوری شد.

#### متغیرهای مستقل

برای آزمون چهار فرضیه اول تحقیق، از چهار متغیر محیطی توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازاری سرمایه و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی استفاده شد. توسعه اقتصادی دارای ساختار چندگانه است. توسعه اقتصادی را می‌توان با سه شاخص ثروت اقتصادی، پیشرفت اقتصادی - اجتماعی یا ترکیبی از هر دو اندازه‌گیری کرد [۲۹]. همچنین توسعه اقتصادی را می‌توان به صورت توانایی کشور برای افزایش درآمد سرانه و یا تولید سرانه تعریف کرد [۴۲].

چندین مطالعه [۲۷، ۲۹] ثروت اقتصادی را براساس تولید ناخالص ملی اندازه‌گیری کرده‌اند. پیشرفت اقتصادی - اجتماعی فرایند همراه با تغییرات اقتصادی است که به وسیله ثروت اقتصادی قابل اندازه‌گیری نیست [۲۹]. از این رو، بل کوئی [۹] و سالتر [۲۹] از شاخص توسعه انسانی به عنوان شاخصی برای پیشرفت اقتصادی - اجتماعی استفاده کردند. در این تحقیق از GNP سرانه برای اندازه‌گیری توسعه اقتصادی استفاده شد. هر چه GNP سرانه بالاتر باشد احتمال افزایش اثرات آن بر توسعه حسابداری و رویه‌های گزارشگری و افشا بیش‌تر خواهد بود.

اطلاعات مربوط به GNP سرانه از اطلاعات ارائه شده توسط بانک جهانی گرفته شد. انتظار می‌رود یک

منابع انسانی با تجربه و تحصیلکرده در توسعه هر حرفه بسیار با اهمیتند و در حرفه حسابداری نیز سطح آموزش بر رویه‌های گزارشگری و حسابداری تأثیر می‌گذارد [۳، ۴۱]. زمانی که محیط حسابداری فرهیخته‌تر و پیشرفته‌تر می‌شود نیاز به حسابداران دارای مدارج بالاتر تحصیلی برای توسعه حسابداری بیش‌تر می‌شود. علاوه بر این، رشد جمعیت و سیستم آموزش حسابداری مؤثر و کارا باعث تشویق افراد تیز هوش برای یادگیری و تحصیل در رشته حسابداری می‌شود که این خود باعث افزایش تعداد فارغ‌التحصیلان، افراد حرفه‌ای و مؤسسات حسابداری و حسابرسی خواهد شد. بنابراین، تعداد فارغ‌التحصیلان، افراد حرفه‌ای و مؤسسات حسابرسی و حسابداری را می‌توان شاخصی برای نشان دادن توسعه حسابداری در نظر گرفت.

در کشوری که حرفه حسابداری، یک شغل دارای مقبولیت اجتماعی باشد حرفه حسابداری می‌تواند بهترین و نیز باهوش‌ترین افراد را جذب خود کند [۲]. جذب افراد باهوش یک شاخص برای توسعه محیط حسابداری بوده، خود این حسابداران در آینده باعث توسعه رویه‌های عمل و گزارشگری حسابداری می‌شوند. بنابراین در این مطالعه، تعداد فارغ‌التحصیلان حسابداری به ازای هر صد هزار نفر جمعیت به عنوان شاخص توسعه حسابداری در نظر گرفته شد.

تدوین و تصویب استانداردهای حسابداری مناسب برای توسعه حسابداری با اهمیت است. استانداردهای حسابداری مناسب بازگو ویژگی‌های محیط تجاری و حافظ ارائه اطلاعات مربوط، براساس گزارشگری مالی قابل اتکا است. در این صورت، سرمایه‌گذاران قادر به تجزیه و تحلیل عملکرد مالی شرکت‌ها و مقایسه شرکت‌ها با یکدیگر می‌شوند. ارائه استانداردهای حسابداری مؤثر و کارا، مستلزم یک فرایند بلندمدت و پرمشغله است که فرض می‌شود همراه با رشد اقتصادی و توسعه بازارهای سرمایه و نیز همراه با افزایش تعامل بین قانونگذاران و بخش خصوصی است. بازار سرمایه موفق در صورتی ایجاد می‌شود و تداوم می‌یابد که

ضریب همبستگی مثبت بین GNP سرانه و شاخص متغیر وابسته وجود داشته باشد.

در خصوص توسعه سیاسی، از شاخص‌های ارائه شده توسط مؤسسه فریدم هاوس براساس مطالعات گاستیل [۴۳] استفاده شد. شاخص ارائه شده توسط گاستیل، شامل میزان آزادی اجتماعی و رعایت حقوق سیاسی و بیان‌کننده آزادی سیاسی است. هر چه رتبه یک کشور در یک دوره پایین‌تر باشد، سطح آزادی سیاسی بیش‌تر است. بنابراین هرچه رتبه کشور در خصوص آزادی سیاسی بالاتر باشد، احتمال توسعه حسابداری بیش‌تر خواهد بود. انتظار می‌رود رابطه منفی بین شاخص گاستیل و متغیر وابسته وجود داشته باشد.

از شاخص‌های گوناگونی در ادبیات، اقتصاد، مدیریت و حسابداری برای اندازه‌گیری توسعه بازار سرمایه استفاده می‌شود [۴۴ و ۸،۷]. ابعاد بازار سرمایه که با محاسبه نسبت سرمایه بازار به تولید ناخالص ملی اندازه‌گیری می‌شود یک شاخص برای توسعه بازار سرمایه است. هر چه این شاخص بیش‌تر باشد احتمال افزایش اثرات آن بر توسعه حسابداری و رویه‌های گزارشگری و افشا بیش‌تر خواهد بود. شاخص دیگر، حجم معاملات سالانه بازار براساس درصدی از کل سرمایه‌گذاری بازار است. انتظار می‌رود هر چه حجم معاملات سالانه بالاتر باشد بازار سرمایه فعال‌تر و توسعه حسابداری برای همراهی با فعالیت و تقاضای بازار بیش‌تر باشد. نتایج تحقیقات گذشته درمورد رابطه بین متغیر وابسته و دو شاخص فوق متفاوت است. ویلیامز [۸] رابطه‌ای را بین گزارشگری و افشای حسابداری و دو شاخص ملاحظه نکرد. در مقابل، آدهیکاری و تندکار [۲] رابطه با اهمیتی را بین نسبت سرمایه بازار به تولید ناخالص ملی و گزارشگری حسابداری ملاحظه کردند. با توجه به تعطیل بودن بازار بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۸ و نبود اطلاعات مطمئن در خصوص میزان معاملات قبل از انقلاب برای متغیر توسعه بازار سرمایه از متغیر اضافی استفاده شد که مقدار آن در سال‌های فعال بودن بازار سرمایه مقدار

یک و در سال‌های دیگر صفر است. انتظار داریم ضریب رابطه بین متغیر وابسته و متغیر اضافی مثبت باشد.

تغییرات سیستم اقتصادی کشور در طول سی سال گذشته متفاوت بوده، به واسطه اوضاع حاکم بر کشور، سیاست‌های مختلف و متناقضی در خصوص سرمایه‌گذاری بخش خصوصی اتخاذ شده است. در پی آشکار شدن عدم کارایی ناشی از فعالیت مجموعه شرکت‌های دولتی در اقتصاد کشور، در ایران نیز همچون دیگر کشورها، سیاست خصوصی‌سازی و حمایت از سرمایه‌گذاری بخش خصوصی مد نظر تصمیم‌گیران قرار گرفت. برای متغیر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی از مقادیر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس قیمت‌های سال ۱۳۷۶ استفاده شد. انتظار داریم ضریب رابطه بین خصوصی‌سازی و متغیر وابسته مثبت باشد.

#### مدل

برای بررسی رابطه بین توسعه حسابداری و عوامل محیطی از مدل رگرسیون زیر استفاده می‌شود:

$$ACTPt = B_0 + B_1GNPt + B_2POLIt + B_3SEMt + B_4PRIVt + \epsilon t$$

ACTPt: متغیر وابسته توسعه حسابداری در سال t

GNPt: تولید ناخالص ملی سرانه تعدیل شده براساس

قیمت‌های سال ۷۶

POLIt: شاخص گاستیل برای سال t

SEMt: متغیر اضافی دارای ارزش ۰ و ۱

PRIVt: سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس

قیمت‌های سال ۱۳۷۶

از مدل فوق برای آزمون چهار فرضیه اول تحقیق استفاده می‌شود. انتظار می‌رود  $B_1, B_3, B_4 > 0$  و  $B_2 < 0$  باشد. برای پاسخ به سؤال دوم در خصوص پویایی رابطه بین متغیر وابسته و مستقل در طول زمان و آزمون فرضیه پنجم، دوره مورد مطالعه به دو دوره زمانی که بیان‌کننده شرایط سیاسی و اقتصادی کشور است تقسیم گردید. متغیرهای مختلف برای آزمون متفاوت بودن میانه متغیرهای مستقل و وابسته در چهار دوره زمانی با هم مقایسه شدند.



## نتایج بررسی میدانی

### تحلیل داده‌ها

جدول ۱ نتایج تحلیل توصیفی را برای متغیرهای مستقل و وابسته مدل رگرسیون پیشنهادی براساس شاخص‌های انتخاب شده برای هر متغیر نشان می‌دهد.

دوره زمانی مورد مطالعه ۳۱ ساله (از سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲) است. علت انتخاب این دوره زمانی اولاً وجود اطلاعات مربوط به متغیرهای مدل و ثانیاً تشکیل اولین نهاد حسابداری در سال ۱۳۵۲ است. در ستون یک، متغیرهای مستقل و وابسته مدل و ستون دوم شاخص‌های متناسب با هر متغیر آورده شده است.

جدول ۲ ضرایب همبستگی پیرسون و اسپیرمن را برای متغیرهای مستقل نشان می‌دهد. بر طبق نتایج، همبستگی با اهمیتی بین متغیرهای مستقل براساس آماره پیرسون و اسپیرمن وجود دارد و این همبستگی به شکل درخور توجه بالا است. به هر حال با عنایت به تحلیل رگرسیون در مطالعه، باید نسبت به وجود همخطی چندگانه بالا بین متغیرهای مستقل حساسیت داشت. در قسمت‌های بعد موضوع همخطی چندگانه را در ارتباط با نتایج رگرسیون بیش‌تر مورد توجه قرار خواهیم داد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود بین میزان رعایت حقوق سیاسی و دو متغیر توسعه اقتصادی و توسعه بازار سرمایه همبستگی بالا در سطح معناداری ۰/۰۱ وجود

دارد. همچنین بین توسعه اقتصادی و دو متغیر میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و توسعه بازار سرمایه نیز همبستگی بالا در سطح معناداری ۰/۰۱ وجود دارد. به‌علاوه بین میزان آزادی شهروندی و توسعه اقتصادی همبستگی بالا در سطح معناداری ۰/۰۵ و بین میزان آزادی شهروندی و توسعه بازار سرمایه همبستگی بالا در سطح معناداری ۰/۰۱ به چشم می‌خورد.

### نتایج مدل رگرسیون و تأثیر عوامل محیطی بر توسعه حسابداری

نتایج مدل رگرسیون در جدول ۳ نشان داده شده است. مدل رگرسیون با اهمیت بوده، ضریب همبستگی بیش از ۹۷ درصد است. به عبارت دیگر، ضریب نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل ۹۷ درصد تغییرات مشاهده شده در توسعه حسابداری را توضیح می‌دهند.

از پنج متغیر توضیحی اصلی، شاخص توسعه حسابداری و توسعه سرمایه‌گذاری بخش خصوصی دارای ضرایب رگرسیونی با اهمیت در سطح ۵ درصد می‌باشند. ضرایب نشان می‌دهد که دو متغیر از نظر آماری دارای تأثیر بااهمیت بر توسعه حسابداری می‌باشند اما علامت ضریب رگرسیون برای سرمایه‌گذاری بخش خصوصی مطابق با علامت پیش‌بینی شده نیست.

جدول ۱. آمارهای توصیفی متغیرهای مدل رگرسیون

متغیر	شاخص	تعداد مشاهده	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
توسعه حسابداری	تعداد دانش‌آموختگان به ازای هر صد هزار نفر جمعیت	۳۱	۷/۳۹	۳/۲۵	۱۰/۶۳	۰/۵	۳۵/۸۵
توسعه اقتصادی	تولید ناخالص داخلی سرانه براساس قیمت‌های سال ۷۶	۳۱	۲۴۲۰۸۹	۲۱۹۱۹	۵۷۶۵۱	۱۷۰۲۸۱	۳۹۷۳۰۴
توسعه سیاسی	رعایت حقوق سیاسی	۳۱	۵/۶۴	۶	۰/۴۸۶	۵	۶
توسعه سیاسی	میزان آزادی شهروندی	۳۱	۵/۹۴	۶	۰/۶۲۹	۵	۷
توسعه بازار سرمایه	متغیر اضافی	۳۱	۰/۳۸۷	۰	۰/۴۹۵	۰	۱
سرمایه‌گذاری بخش خصوصی	مبلغ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس قیمت‌های سال ۱۳۷۶	۳۱	۵۱۸۳۶	۴۲۹۳۳/۶	۱۷۶۸۹	۲۹۷۲۸	۹۲۰۰۰

جدول ۲. همبستگی بین متغیرهای مستقل (ضرایب همبستگی پیرسون و اسپیرمن)

شاخص‌ها	رعایت حقوق سیاسی	میزان آزادی شهروندی	تولید ناخالص داخلی براساس قیمت‌های سال ۷۶	متغیر اضافی توسعه بازار سرمایه	مبلغ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس قیمت‌های سال ۱۳۷۶
رعایت حقوق سیاسی	۱	۰/۲۴۹۵ (۰/۱۷۵۸)	۰/۶۴۲۷۷ (۰/۰۰۰۱)**	۰/۳۰۳۹۹ (۰/۰۹۶۴)	۰/۵۸۹۴ (۰/۰۰۰۵)**
میزان آزادی شهروندی		۱	۰/۳۷۹۸ (۰/۰۳۵۱)*	-۰/۰۱۱۵۶ (۰/۹۵۰۸)	۰/۶۱۷۹۶ (۰/۰۰۰۲)**
تولید ناخالص داخلی براساس قیمت‌های سال ۷۶			۱	۰/۶۰۱۰۴ (۰/۰۰۰۳)**	۰/۸۴۰۳۴ (۰/۰۰۰۱)**
متغیر اضافی توسعه بازار سرمایه				۱	۰/۲۰۲۱۹ (۰/۲۷۵۴)
مبلغ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس قیمت‌های سال ۱۳۷۶					۱

\* همبستگی در سطح اطمینان ۰/۰۵ دو دامنه با اهمیت است (اعداد داخل پرانتز نشان‌دهنده سطح معناداری برای آزمون دو دامنه است).  
\*\* همبستگی در سطح اطمینان ۰/۰۱ دو دامنه با اهمیت است.

جدول ۳. ضرایب مدل رگرسیون توسعه حسابداری و عوامل محیطی

علامت مورد انتظار	برآورد پارامتر	عرض از مبدأ
		۱۳/۶۲۹۸۱-
منفی	۰	رعایت حقوق سیاسی
منفی	۰	میزان آزادی شهروندی
مثبت	۰/۰۰۰۰۸۹۴۴	تولید ناخالص داخلی براساس قیمت‌های سال ۷۶
مثبت	۰	توسعه بازار سرمایه
مثبت	-۰/۰۰۰۰۵۶۱۶	مبلغ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی براساس قیمت‌های سال ۱۳۷۶
	۰/۹۷۳۴	ضریب همبستگی

برخلاف تحقیقات بل کوئی [۵] و آدهیکاری و تندکار [۲]، ضریب متغیر توسعه اقتصادی دارای اهمیت مثبت با سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۰۱ است و نشان می‌دهد که این متغیر دارای اثر با اهمیت بر توسعه حسابداری است نتایج مطابق با نتایج مطالعات کوک و

والاس [۲۲]، دوپنیک و سالتر [۷] و سالتر [۱۲] است. نتایج مربوط به متغیر توسعه سرمایه‌گذاری بخش خصوصی از تأثیر آن بر توسعه حسابداری حمایت می‌کند اما علامت آن قابل تأمل بوده و انجام مطالعات دیگر را الزامی می‌سازد.

نتایج جدول ۳، از اهمیت تأثیر توسعه بازار سرمایه و توسعه سیاسی بر توسعه حسابداری حمایت نمی‌کند. بااهمیت نبودن آماری توسعه بازار سرمایه و توسعه سیاسی ممکن است به واسطه حضور سایر متغیرهای بااهمیت در مدل باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ابعاد بازار سرمایه و میزان رعایت حقوق سیاسی و آزادی‌های شهروندی اطلاعات اضافی در توضیح توسعه حسابداری ارائه نمی‌دهد. به‌منظور بررسی بیش‌تر، رگرسیون ساده برای رابطه بین توسعه حسابداری و توسعه بازار سرمایه و توسعه سیاسی به‌صورت جداگانه آزمون شد. نتایج نشان می‌دهد که همبستگی مثبت با اهمیت در سطح اطمینان ۵ درصد بین توسعه حسابداری و توسعه بازار سرمایه وجود دارد اما نتایج از همبستگی مثبت با اهمیت بین توسعه

دو آزمون نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها به صورت با اهمیت از فرض نرمال بودن منحرف نشده است (آماره شپیرو- وایکلز (۰/۹۳۵) در سطح معناداری ۵ درصد و آماره اندرسون دارلینگ (۰/۷۶۴) در سطح معناداری ۵ درصد).

با توجه به مطالب فوق فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود فرضیه دوم و سوم را نمی‌توان تأیید کرد و فرضیه چهارم را نیز به واسطه علامت منفی ضریب رگرسیون نمی‌توان تأیید کرد این فرضیه را می‌توان به صورت «بین میزان خصوصی سازی شرکت‌های دولتی و توسعه حسابداری همبستگی منفی معنادار وجود دارد» می‌توان تأیید کرد.

#### اثرات عوامل محیطی در طول زمان

به منظور بررسی وجود اثرات مختلف عوامل محیطی بر توسعه حسابداری در طول زمان و با در نظر گرفتن ملاحظات آماری در خصوص تعداد سال‌های دوره‌ها، دوره زمانی مطالعه (۱۳۵۲-۱۳۸۲) به دو دوره زمانی مشخص تقسیم گردید. اولین دوره از سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۶۸ معرف دوره انقلاب و جنگ تحمیلی همراه با

حسابداری و توسعه سیاسی حمایت نمی‌کند. بی‌اهمیت بودن آماری توسعه سیاسی و توسعه بازار سرمایه در مدل رگرسیون چندگانه نشان می‌دهد که اطلاعات ارائه شده توسط این دو متغیر به وسیله سایر متغیرهای توضیحی در مدل رگرسیون چندگانه پوشش داده می‌شود.

هم خطی چندگانه ممکن است زمانی که متغیرهای توضیحی دارای همبستگی بالا با همدیگر باشند مانند این پژوهش روی دهد همچنین ضریب همبستگی ۹۷ درصد می‌تواند نشان‌دهنده وجود مسأله هم خطی چندگانه در مدل باشد. مقادیر VIF که برای بررسی همخطی چندگانه بین متغیرها محاسبه می‌شود کوچک و کمتر از ۹/۹۸ است و وجود هم خطی چندگانه را رد می‌کند. در مطالعات براساس سری‌های زمانی خود همبستگی به عنوان یک مشکل می‌تواند کارائی تخمین‌ها را تحت تأثیر قرار دهد یافته‌های آماره دوربین واتسون و سطح معناداری مرتبط با آن (۰/۰۵) شواهدی را مبنی بر عدم وجود خود همبستگی ارائه می‌دهد. به منظور اطمینان از عدم تخطی از فرض نرمال بودن مدل رگرسیون از آزمون شپیرو- وایکلز و اندرسون دارلینگ برای آزمون نرمال بودن باقیمانده‌ها استفاده شد

جدول ۴: آمار توصیفی دوره‌های زمانی مختلف

دوره	شاخص	توسعه حسابداری	توسعه حقوق سیاسی	توسعه آزادی شهروندی	توسعه اقتصادی	توسعه سرمایه گذاری بخش خصوصی	توسعه بازار سرمایه
دوره اول (۱۳۶۸-۱۳۵۲)	میانگین	۵۸۴	۵/۳۵	۵/۷۰	۲۰۰۹۷۰	۴۸۷۵۰	۰
	انحراف معیار	۳۶۶	۰/۴۹	۰/۴۶۹	۲۰۴۱۲	۱۶۲۲۶	۰
دوره اول (۱۳۶۹-۱۳۸۲)	میانگین	۹۹۶۹	۶	۶۱۲۱	۲۹۲۰۲۰	۵۵۵۸۴	۰/۸۵۷۱
	انحراف معیار	۷۹۰۹	۰	۰/۶۹۹	۴۷۵۵۲	۱۹۲۴۸	۰/۳۶۳۲

جدول ۵: نتایج آماری آزمون من ویتنی و Z برای تفاوت بین دوره اول و دوم

توسعه حسابداری	توسعه حقوق سیاسی	توسعه آزادی شهروندی	توسعه اقتصادی	توسعه سرمایه گذاری بخش خصوصی	توسعه بازار سرمایه	
-۴/۶۴۴ (۰/۰۰۰۱)	-۳/۶۸۶ (۰/۰۰۲)	-۲/۱۹۳ (۰/۰۵۹)	-۴/۶۰۵ (۰/۰۰۰۱)	-۰/۸۳۴ (۰/۴۲۱)	-۴/۷۹۷ (۰/۰۰۰۱)	آماره Z
۲	۴۲	۷۱	۳	۹۸	۱۷	آماره من ویتنی

سطح توسعه اقتصادی (مثبت) و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی (منفی) و توسعه حسابداری وجود دارد. یافته‌های نهایی به‌دست آمده از رگرسیون سری زمانی و آزمون «t»، Z و من‌ویتنی نشان می‌دهد رابطه‌ای قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود دارد و این رابطه در طول زمان متغیر است. یافته‌ها نشان می‌دهد که در دوره‌های اصلاحات اقتصادی، توسعه حسابداری بیش‌تر است.

همانند سایر مطالعات تجربی، این مطالعه نیز محدودیت‌هایی دارد. این مطالعه، همه عوامل محیطی را به‌واسطه نبود اطلاعات برای دوره زمانی مورد مطالعه شامل نمی‌شود و تعدادی از متغیرها ثابت فرض شده‌اند. وارد شدن سایر متغیرها در مدل ممکن است بر نتایج و یافته‌ها تأثیر بگذارد. به هر حال، این مطالعه می‌تواند مقدمه‌ای برای تحقیقات آتی و بخصوص تدوین استراتژی توسعه حسابداری در ایران باشد.

### منابع

1. Belkaoui A. (ed.) (1985) *International Accounting: Issues and Solutions*. West Port, Connecticut: Quorum Books.
2. Adhikari A., and R.H. Tondkar (1992) Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting* 4 (2): 75-105.
3. Radebaugh L.H. (1975) Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru. *The International Journal of Accounting Education and Research*, 11 (Fall): 39-56.
4. Belkaoui A. (ed.) (1988) *The New Environment in International Accounting: Issues and Practices*, West Port, Connecticut: Quorum Books.
5. Belkaoui A. (1983) Economic, political, and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* (Fall): 207-219.
6. Cooke T.E., and Wallace R.S.O. (1990) Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 9 (Summer): 79-110.
7. Douppnik T.S., and Salter S.B. (1995) External environment and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting, Education and Research*, 30 (2): 189-207.

عدم ثبات اقتصادی و سیاسی و دومین دوره از سال ۱۳۶۹ تا ۱۳۸۲ معرف دوره اصلاحات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی همراه با ثبات نسبی سیاسی و اقتصادی است.

از آزمون‌های من‌ویتنی و Z برای بررسی تفاوت بین میانگین و میانه‌ها در دوره‌های مختلف استفاده شد. جدول ۴ و ۵ به ترتیب آمارهای توصیفی و نتایج آزمون‌های من‌ویتنی و Z را نشان می‌دهد. مقایسه دوره‌های زمانی گویای این است که متغیر وابسته توسعه حسابداری دارای میانگین بالاتر و با اهمیت‌تر در دوره دوم نسبت به دوره اول است. این یافته‌ها نشان می‌دهد حسابداری در دوره اصلاحات اقتصادی نسبت به دوره اول دارای توسعه بیش‌تر است.

شواهد کلی جداول فوق نشان می‌دهد رابطه عوامل محیطی (توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی و توسعه بازار سرمایه) و سطح توسعه حسابداری به‌صورت با اهمیت در دوره‌های مختلف متفاوت است. بنابراین با توجه به نتایج تحلیل آماری، فرضیه پنجم پژوهش را نمی‌توان به‌صورت کامل تأیید کرد و می‌توان اظهار داشت: «بین توسعه حسابداری و تغییرات محیط آن (توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه) در طول زمان همبستگی معنادار وجود دارد».

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش از اطلاعات دوره سی و یک ساله ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲ برای آزمون تجربی رابطه بین توسعه حسابداری و عوامل محیطی استفاده کرده است. همچنین تغییرات در توسعه حسابداری در دوره‌های زمانی مختلف در ارتباط با عوامل با هم دیگر مقایسه گردید. به‌علاوه از چهار عامل محیطی (توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی) برای توضیح تغییرات در توسعه حسابداری استفاده شد.

مطابق با یافته‌های مطالعات قبلی در مورد مقایسه کشورها [۸ و ۶، ۷] نتایج نشان می‌دهد که همبستگی بین

23. Amat O., Blake J., Wraith P. and Oliveras E. (2000) Dimensions of national culture and the accounting environment: The Spanish case. Working Paper. University of Pompeu Faber.
24. Pourjalai, and Meek G. (1995) Accounting and culture: The case of Iran. *Research in Accounting in Emerging Economies*, (3): 3-17.
25. Meek G.K., and Saudagaran S.M. (1990) A survey of research on financial reporting in a transactional context. *Journal of Accounting Literature*, 9: 145-182.
26. Mueller G.G. (1968) Accounting principles generally accepted in the United States versus those accepted elsewhere. *The International Journal of Accounting*, (Spring): 91-103.
27. Arpan J.S., and Radelbaugh L.H. (1985) *International Accounting and Multinational Enterprising*. New York: Wiley.
28. Choi F.D.S., and Mueller G.G. (1984) *International Accounting*. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice-Hall.
29. Salter S.B. (1998) Corporate financial disclosure in emerging markets: Does economic development matter? *The International Journal of Accounting*, 33 (2): 211-234.
30. Barro R.J. (1991) Economic growth in a cross section of countries. *Quarterly Journal of Economics* (May): 407-444.
31. Larson R. K., and Kenny S.Y. (1995) An empirical analysis of international accounting standards, equity markets, and economic growth in developing countries. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6 (2): 130-157.
32. Lee C.W.J. (1987) Accounting infrastructure and economic development. *Journal of Accounting and Public Policy*, (6): 75-84.
33. Adhikari, A., Coffman E.N., and R. H. Tondkar (1991) Going global: A Toronto-to-Tokyo guide to the intricacies of foreign stock listings. *CA Magazine* (July), 24-31.
34. Biddle G.C., and Saudagaran S.M. (1989) The effects of financial disclosure levels on firms' choices among alternative foreign stock listings benefits. *Journal of International Financial Management and Accounting* (Spring): 55-87.
35. Choi F.D.S., and Levich R.M. (1990) *The Capital Market Effects of International Accounting Diversity*. Homewood. Illinois: Dow Jones-Irwin.
36. Meek G.K., and Gray S.J. (1989) Globalization of stock markets and foreign listing requirements: Voluntary disclosures by continental European companies listed on the London stock exchange. *Journal of International Business Studies*, 20 (Summer): 315-336.
37. Saudagaran S.M. (1988) An empirical study of selected factors influencing the decision to list on foreign stock exchanges. *Journal of International Business Studies*, 19 (Spring): 101-127.
8. Williams S.M. (1999) Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political economy theory. *The International Journal of Accounting*, 34 (2): 209-238.
9. Belkaoui A. (1995) Accounting information adequacy and macroeconomic determinants of economic growth: Cross-country evidence. *Advances in International Accounting* (8): 67-77.
10. Goordich W.C. (1986) Cross-national financial accounting linkages: an empirical political analysis. *The British Accounting Review*. 18(1):42-60.
11. Ndubizu G.A. (1992) Accounting disclosure methods and economic development: a criterion for globalizing capital markets. *The International Journal of Accountin*, 27 (2): 151-168.
12. Salter S.B., and Niswander F. (1995) Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*, 26 (2<sup>nd</sup> Quarter): 379-398.
13. Hofstede G., (ed.) (1980) *Culture's Consequences*. Sage Publications.
14. Gray S. (1988) Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*. 24 (March): 1-15.
15. Gernon H., and Wallace R.S.O. (1995) International accounting research: A review of its ecology, contending theories and methodologies. *Journal of Accounting Literature*. (14): 54-106.
16. Frank W.G. (1979) An empirical analysis of international accounting practices. *Journal of Accounting Research*. (Autum): 593-605.
17. Nair R.D., and Frank W.G. (1980) The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *The Accounting Review*, 55 (July): 426-449.
18. Belkaoui A., and Maksy M. (1985) Welfare of the common man and accounting disclosure adequacy: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting* (Spring): 81-94.
19. Andrews B.H., Gul F.A., Guthrie J. E., and Teoh H.Y. (1989) A note on corporate social disclosure practices in developing countries: The case of Malaysia and Singapore. *The British Accounting Review* 21(4): 371-376.
20. Gray R., Owen D., and Adams C.A. (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental*. London. UK: Prentice-Hall Europe.
21. Cooke T.E. (1989) Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies. *Accounting and Business Research* (Spring): 113-124.
22. Wallace, R.S.O. (1990) Accounting in developing countries: A review of the literature. *Research in Third World Accounting*, (1): 3-54.

41. Schweikart, J.A. (1986) The relevance of the managerial accounting information: A multinational analysis. *Accounting, Organizations and Society*, (6): 541-554.
42. Nobes C.W., and Parker R. (1991) *Comparative International Accounting*. 3<sup>rd</sup> edition. New York: Prentice-Hall.
43. Gastil R.D. (1978) *Freedom in the World*: Boston. MA, USA: G.K. Hall.
44. Singh A. (1997) Financial liberalization, stockmarkets and economic development. *The Economic Journal*, 107 (May): 771-782.
38. Saudagaran S.M., and Biddle G.C. (1992) Financial disclosure levels and foreign stock exchange listing decisions," *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4 (2): 106-148.
39. Saudagaran S.M., and Biddle G.C. (1995) Foreign listing location: a study of MNCs and stock exchanges in eight countries. *Journal of International Business Studies*, 26(2<sup>nd</sup> Quarter): 319-341.
40. Gray S., Campbell L.G., and Shaw J.C. (1984) *International Financial Reporting: A Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries*. London. UK: Macmillan.