



ارائه الگویی کارا برای توسعه حسابداری ایران از طریق تکنیک مدل سازی معادلات ساختاری (SEM)

دکتر علیرضا مهدوی تیله نوئی^۱

دانش آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری

دکتر علی ذبیحی^۲

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری

دکتر مهدی علی نژاد ساروکلائی^۳

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

(تاریخ دریافت: ۱۱ تیر ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۲ آذر ۱۳۹۸)

توسعه حسابداری فرآیندی بسیار پویا و چندبعدی است. لذا این پژوهش با هدف تبیین و ارائه مدل اقتضایی کارا برای توسعه حسابداری در ایران صورت گرفته است. بدین منظور از داده‌های مربوط به ۱۸۳ شرکت در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶ مربوط به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین سایر داده‌های ملی مربوط به متغیرهای تحقیق استفاده گردید و به مدل‌سازی توسعه حسابداری با استفاده از تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری که از نوع رگرسیون چند متغیره می باشد پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای مکنون پژوهش حاضر اعم از توسعه اقتصادی، توسعه بازار سرمایه، خصوصی‌سازی و کیفیت حسابرسی بر توسعه حسابداری تاثیر مستقیم داشتند ولی متغیر توسعه بازار سرمایه از طریق متغیر میانجی توسعه اقتصادی، بر توسعه حسابداری تاثیر منفی داشته است. در تشریح نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش می‌توان بیان نمود که شرایط محیط اقتصادی کشور در سطح کلان در سال‌های اخیر، زمینه را برای رشد و توسعه حرفه حسابداری فراهم نموده است و این روند رو به رشد نیز با برنامه‌ریزی درست و معرفی جایگاه واقعی حسابداری و حسابرسی در کشور توسط نهادهای حرفه‌ای و صاحب‌نظران می‌تواند ادامه یابد.

¹ alirezamahdavi65@yahoo.com

² zabihi@iausari.ac.ir

³ mehdi12may@yahoo.com

واژه‌های کلیدی: توسعه حسابداری، توسعه اقتصادی، توسعه بازار سرمایه، خصوصی‌سازی، کیفیت حسابرسی.

مقدمه

پرداختن به موضوع توسعه حسابداری، مستلزم نگاه درونی و بیرونی به این حرفه است که حسابداری را از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار دهد. ادبیات حسابداری مؤید این است که وقتی محیط تجاری تغییر می‌کند نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله نظام حسابداری، منجر به توسعه حسابداری می‌شود. در این ارتباط، بلکویی و ماسکی (۱۹۸۵) در پژوهشی عنوان می‌کنند که «جستجو برای یافتن رابطه بین شاخص‌های حسابداری و شاخص‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی مستلزم ارائه یک نظریه اقتضایی برای حسابداری بین‌المللی است» [۲۱]. بلکویی (۱۹۸۳) در پژوهشی دیگر بیان می‌کند که حسابداری در خلاء توسعه نمی‌یابد بلکه گویای محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه است. این توسعه در نظام‌های حسابداری و رویه‌های گزارشگری و افشاء با توجه به ویژگی‌های خاص هر کشور متفاوت از کشور دیگری است [۲۲]. بنابراین، الگوسازی توسعه حسابداری فرآیندی بسیار پویا و چند بُعدی است که تا حد زیادی از محیط اقتصادی تأثیر می‌پذیرد [۳۴]. این مطلب بیانگر آن است که متغیر زمان و شرایط اقتصادی و اجتماعی هر کشور (عوامل اقتضایی)، عوامل بسیار مهمی هستند که در بررسی توسعه حسابداری هر کشور باید همواره مد نظر قرار گیرند. بنابراین، باید بررسی شود که حسابداری در زمان رکود و رونق اقتصادی، توسعه و نبود توسعه بازار سرمایه، کیفیت حرفه حسابرسی و محیط آموزشی و سایر عوامل حاکم بر این حرفه چگونه عمل می‌کند؟ با توجه به مطالب بیان شده، محیط شناسی حسابداری چالشی است که این حرفه به شدت به آن نیاز دارد و بدین منظور در این پژوهش، به بررسی ارتباط بین چهار متغیر اصلی توسعه اقتصادی، توسعه بازار سرمایه، گسترش خصوصی سازی و کیفیت حسابرسی، با توسعه حسابداری پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و مدل پژوهش

اولین عامل محیطی که می‌تواند بر رشد و توسعه حسابداری در کشور تأثیر داشته باشد متغیر توسعه اقتصادی است. توسعه اقتصادی را می‌توان به صورت توانایی کشور برای افزایش درآمد سرانه یا تولید سرانه تعریف کرد [۳۲]. بسیاری از کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، چارچوب گزارشگری مالی خود را با امید به افزایش سرمایه‌گذاری خارجی تغییر داده‌اند. همچنین، تحقیقات (از جمله [۳۸]؛ [۳۵]؛ [۱۹] و [۳۱]) بیانگر تأثیر شاخص‌های توسعه اقتصادی بر بهبود فضای کسب و کار، رونق تولید و ورود شرکت‌ها و صنایع بیشتر به فضای رقابتی اقتصاد بوده که از این طریق شاهد رشد شاخص‌های توسعه حسابداری از جمله بکارگیری بیشتر متخصصان بالقوه (دانش‌آموختگان) این حرفه، تقویت موسسات حسابداری و حسابرسی و همچنین شفافیت فضای اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران جهت تصمیم‌گیری صحیح‌تر خواهیم بود. عوامل اقتصادی که بر توسعه چارچوب گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد شامل بازبودن اقتصاد (میزان سرمایه‌گذاری خارجی)، مرحله توسعه اقتصادی و تجارت بین‌المللی است [۳۱]. هر چه اقتصاد توسعه‌یافته‌تر می‌شود، نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت‌تر می‌شود و منجر به رشد کمی و کیفی این حرفه می‌شود [۲]. به عقیده آقیمین (۲۰۱۶) قوانین مالیاتی و بزرگ بودن بخش عمومی در اقتصاد یک کشور، وابسته به توسعه حسابرسی و آموزش

این حرفه است. این موضوع تقاضا برای حسابرسی را به شدت افزایش داده و نیاز آنان را به آموزش در زمینه مالیاتی و استانداردهای حسابداری و افزایش کیفیت صورت‌های مالی فراهم می‌کند [۱۹].

رشد بازار سرمایه از دیگر شاخص‌های تاثیرگذار بر حرفه حسابداری می‌باشند. این شاخص به نوعی با ورود شرکت‌های جدید به بازار سرمایه، بالا بردن شاخص معاملات در این بازار، تسهیل در تامین مالی شرکت‌ها، تدوین قوانین حمایتی (مانند حاکمیت شرکتی) و تدوین استانداردهای جدید، به رشد کمی و کیفی حسابداری می‌تواند کمک نماید. به نظر آقیمین (۲۰۱۶) و الاکرا (۲۰۰۹) خصوصی‌سازی و رشد بازار سرمایه می‌تواند تاثیر بسزایی بر رشد حرفه حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی نیز داشته باشد [۱۹]؛ [۲۰]. در کشورهایی که بازار سرمایه وجود دارد، مراجع تدوین استانداردها به برقراری سیستم‌های حسابداری پیشرفته برای تضمین تولید و افشای اطلاعات مالی باکیفیت و سودمند برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران، تمایل دارند [۱۷]؛ [۱۸]. علاوه بر این، به نظر می‌رسد فشار برای تغییر در روش‌های حسابداری از بازار سرمایه پدید می‌آید [۳۳]. بخش فراوانی از تقاضا برای کیفیت نظام حسابداری و حسابرسی هر کشوری در بازار سرمایه آن کشور تبلور می‌یابد؛ بنابراین انتظار می‌رود توسعه بازار سرمایه یک کشور زمینه‌های لازم برای ارتقای حرفه حسابداری و حسابرسی آن کشور را فراهم نماید و خروجی آن‌ها (گزارشگری مالی / اظهارنظر نسبت به گزارشگری مالی) را بهبود بخشد [۵]. از دیگر عوامل محیطی دیگر که می‌تواند بر توسعه حسابداری تاثیرگذار باشد تقویت بخش خصوصی و به طور خاص، خصوصی‌سازی بخشی از فعالیت‌های دولت است. خصوصی‌سازی فرآیندی برای انتقال یا واگذاری مالکیت یک دارایی از بخش دولتی به بخش خصوصی می‌باشد. اجرای این فرآیند، دولت را از فعالیت‌های تصدی‌گرانه منع کرد و فعالیت‌های دولت را محدود به انجام امور حاکمیتی نمود؛ کاهش اندازه دولت موجب ورود بخش خصوصی به اقتصاد و محدود شدن بخش دولتی می‌شود و زمینه را برای بکارگیری متخصصان و فارغ‌التحصیلان حسابداری در بخش خصوصی فراهم می‌نماید. همچنین تمایل بازار کار را جهت جذب این افراد در این حرفه بالا می‌برد. مگینسون و نتر (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که خصوصی‌سازی، دولت را وادار به اصلاح قوانین و مقررات حسابداری خود، قوانین بورس اوراق بهادار و استانداردهای حاکمیت شرکتی می‌کند [۳۰]. این اصلاحات به ایجاد بازارهای شفاف‌تر کمک می‌کند، از این‌رو انتظار می‌رود خصوصی‌سازی به ارتقاء شیوه افشای شرکت‌ها منجر شود و نیاز به دسترسی عموم را به اطلاعات مالی و حرفه حسابداری افزایش دهد [۸].

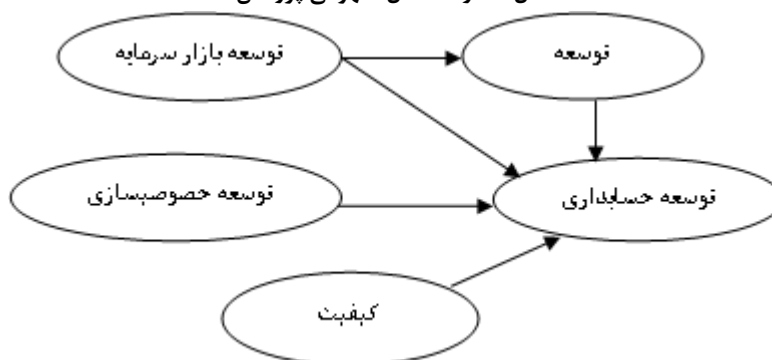
یکی دیگر از عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری کیفیت حسابرسی می‌باشد. توسعه حسابداری، یک مفهوم وسیع است و می‌تواند با چند شاخص مهم در ارتباط باشد. این شاخص‌های مهم عبارتند از:

- ۱- کفایت استانداردهای حسابداری ۲- حضور و اهمیت سازمان‌های حرفه‌ای ۳- شایستگی و صلاحیت حسابداران ۴- در دسترس بودن حمایت قانونی و نظارتی [۳۱].

در میان این عوامل شاید حضور و اهمیت سازمان‌های حرفه‌ای و صلاحیت و شایستگی حسابداران شاغل در این موسسات از اهمیت بسزایی برخوردار باشد. تفاوت در چارچوب گزارشگری مالی، ناشی از عوامل متعددی از جمله اندازه و قدرت حرفه حسابداری است و این بدان معناست که سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ملی، باید

فعالانه مشغول توسعه حسابداری و عملکرد حسابرسی باشند [۳۸]. انتظار می‌رود حساب‌رسان از طریق نقش اطلاعاتی و راهبری شرکتی خود باعث کاهش هزینه‌ی نمایندگی، هم‌سویی منافع مدیران و سرمایه‌گذاران، کاهش تخلفات توسط مدیران، بهبود تصمیم‌گیری‌های عملیاتی و افزایش کیفیت گزارشگری شوند [۱۶]. لذا با افزایش کیفیت موسسات حسابرسی، کیفیت افشای صورت‌های مالی از طریق دریافت خدمات تخصصی حسابداری افزایش یابد [۱]. با توجه به مبانی نظری و موارد مطروحه‌ی بالا، مدل مفهومی پژوهش را می‌توان به شکل زیر بیان کرد:

شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش



پیشینه پژوهش

ونت و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین توسعه اقتصادی و حرفه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه‌ی قوی بین حرفه حسابداری و توسعه اقتصادی وجود دارد. همچنین، ایجاد ظرفیت برای سازمان‌های حرفه‌ای و تخصصی حسابداری به اقتصادهای نوظهور و در حال توسعه کمک شایانی می‌کند [۳۸]. بولاکی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به توسعه روش‌ها و رویه‌های حسابداری در کشورهای مصر، اردن، لیبی و امارات پرداختند. آنان تأثیر نهادهای اقتصادی، سیاسی، حقوقی و فرهنگی را در توسعه روش‌ها و رویه‌های حسابداری بررسی کردند. شاخص‌های مرتبط با توسعه حسابداری در مطالعه بولاکی شامل ۹ شاخص (۱. تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، ۲. رشد بازار سهام، ۳. رشد بازار سرمایه، ۴. سرانه بازار سرمایه در کشور، ۵. نسبت سرمایه بازار به تولید ناخالص ملی، ۶. سرانه حسابداران در کل کشور، ۷. نسبت تعداد حسابداران به کل شرکت‌های بورسی، ۸. میزان تأمین مالی از طریق مؤسسات بانکی و ۹. نوآوری در شاخص‌های پیشرفت) بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فعالیت‌های سازمان‌های حرفه‌ای، قوانین حسابداری، نمایندگان دولت، فرهنگ عربی و ارزش‌های اجتماعی بر چارچوب روش‌ها و رویه‌های حسابداری تأثیرگذار است [۲۳]. تاهات و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر توسعه رویه‌های حسابداری در کشور اردن پرداختند. نتایج پژوهش آنان که به صورت پرسشنامه و اخذ نظر از صاحب نظران و خبرگان صورت گرفته بود نشان داد که دولت (چارچوب‌های قانونی)، فشار سازمان‌های بین‌المللی و سازمان‌های اقتصادی بزرگ (عوامل سیاسی و اقتصادی)، آموزش و

پرورش و تلاش برای جذب سرمایه‌گذاری خارجی، تاثیرات مثبتی بر توسعه حسابداری کشور اردن داشته است [۳۷]. اسلاما و کلیبی (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی توسعه حسابداری در محیط در حال تغییر کشور تونس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان بخشی از اقتصاد کلان، با بهبود رقابت اقتصادی، تقویت نقش بازارهای مالی، تقویت بخشیدن به نقش کشور تونس در جامعه بین‌المللی و تقویت سرمایه‌گذاری خارجی منجر به توسعه حرفه و آموزش حسابداری در این کشور شده است [۳۵]. پیتراقیمین (۲۰۱۶) به بررسی توسعه استانداردهای حسابداری کشورهای خاورمیانه (از جمله ایران، ترکیه، امارات، عربستان و قبرس) با ایالات متحده پرداخت. یافته‌های تحقیق او نشان داد که علاوه بر شباهت‌هایی که تحت تاثیر توسعه استانداردهای حسابداری در هر کشوری است، تفاوت‌هایی نیز به‌ویژه در زمینه مالیات، استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دین، جمعیت و غیره وجود دارد. به نظر او رشد اقتصادی، خصوصی‌سازی، رشد قوانین مالیاتی و مقررات بخش عمومی در ایران به توسعه حسابرسی و رشد آموزش این حرفه بستگی دارد؛ لذا این موضوع تقاضا برای انجام حسابرسی را به شدت افزایش داد و منجر به این شد که حسابرسان به سطح بالایی از آموزش در زمینه قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری دست پیدا نمایند [۱۹]. رودیسا و آیلی (۲۰۱۴) به مدل‌سازی حسابداری با استفاده از رویکرد ترکیبی چندگانه پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که مدل‌های حسابداری تحت تاثیر محیط اقتصادی، مالی، سیاسی، حقوقی، اجتماعی و فرهنگی به کار رفته در آن است. همچنین آن‌ها مدل‌سازی حسابداری را یک فرآیند بسیار پویا معرفی می‌کنند که تا حد زیادی بر محیط اقتصادی تاثیر می‌گذارد و از آن تاثیر می‌پذیرد [۳۴]. مویز و برانسون (۲۰۱۱) تاثیر فاکتورهای محیطی و تنوع حسابداری را در کشورهای در حال توسعه مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که محیط اقتصادی، محیط سیاسی، محیط قانونی و مالیاتی، محیط تجاری، محیط حرفه‌ای حسابداری، محیط فرهنگی، محیط آموزشی و محیط بین‌المللی مهم‌ترین عوامل محیطی تاثیرگذار بر توسعه حسابداری می‌باشند [۳۱]. رضایی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به‌اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم‌میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم‌میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی بخش‌ها و زیرمجموعه‌ها به شکل متمرکز ۱۰ فرضیه پژوهش بودند که به عنوان موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران مورد تأیید قرار گرفتند [۱۰]. مقدس‌پور و کردلر (۱۳۹۳) به تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که عوامل محیطی کلان همچون عوامل قانونی-حقوقی، عوامل تکنولوژی، سطح پاسخگویی و عوامل اقتصادی بر توسعه حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معنادار و عامل فرهنگی تاثیر مثبت ضعیفی داشته است [۱۲]. رضایی و نیکومرام (۱۳۸۶) به تبیین الگوی برای توسعه

حرفه حسابداری در ایران پرداختند. آنها متغیرهای رشد اقتصادی، رشد بازار سرمایه و توسعه خصوصی سازی را مورد بررسی قرار دادند؛ نتایج تحقیق آنها حاکی از آن بود که تاثیر عامل رشد اقتصادی بر توسعه حرفه و آموزش حسابداری، موثر و معنی دار بوده است و برای متغیرهای رشد بازار سرمایه و خصوصی سازی رابطه ای مشاهده نگردید [۵]. اعتمادی و توکلی (۱۳۸۴) به بررسی عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در طول سال های ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۲ در ایران پرداختند. متغیرهای مورد مطالعه آنان شامل توسعه اقتصادی، توسعه بازار سرمایه، میزان سرمایه گذاری بخش خصوصی و توسعه سیاسی بود. نتایج این تحقیق نشان داد که یک رابطه قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود داشته و این رابطه در طول دوره مورد مطالعه، متنوع و متفاوت بوده است [۲].

فرضیه های پژوهش

بر اساس مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش و با توجه به مدل مفهومی، فرضیه های پژوهش را به شکل زیر می توان تبیین نمود:

- فرضیه ۱: توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری تاثیر مستقیم دارد.
- فرضیه ۲: توسعه بازار سرمایه بر توسعه حسابداری تاثیر مستقیم دارد.
- فرضیه ۳: توسعه بازار سرمایه از طریق توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری تاثیر دارد.
- فرضیه ۴: خصوصی سازی بر توسعه حسابداری تاثیر مستقیم دارد.
- فرضیه ۵: کیفیت حسابرسی بر توسعه حسابداری تاثیر مستقیم دارد.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش و شاخص های اندازه گیری آنها به شرح جدول شماره ۱ می باشد:

جدول شماره ۱: متغیرهای پژوهش

متغیرهای پنهان	متغیرهای آشکار	علامت اختصاری	نحوه اندازه گیری
توسعه حسابداری	کیفیت افشا	DQ	امتیاز ارائه شده کیفیت افشای اطلاعات شرکت ها توسط بورس اوراق بهادار تهران بر اساس گزارش سالانه
	شاخص فارغ التحصیلان	GI	تعداد دانش آموزان حسابداری در مقاطع آموزش عالی به کل دانش آموزان
	شاخص تعداد مؤسسات رسمی	FN	تعداد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به کل شرکت های بورسی و فرابورسی
توسعه اقتصادی	سرانه تولید ناخالص ملی	GNP	رشد سرانه تولید ناخالص داخلی به قیمت پایه سال ۸۶
	سرمایه گذاری خارجی	FI	مبلغ سرمایه گذاری خارجی به تولید ناخالص داخلی (بر حسب دلار)

متغیرهای پنهان	متغیرهای آشکار	علامت اختصاری	نحوه اندازه‌گیری
توسعه بازار سرمایه	ارزش سهام بازار سرمایه	SV	ارزش کل سهام بازار سرمایه به تولید ناخالص داخلی
	حجم معاملات بازار سرمایه	TV	حجم معاملات ریالی بازار سرمایه به کل ارزش سهام بازار سرمایه
توسعه خصوصی سازی	ارزش سهام واگذار شده	TS	لگاریتم سهام شرکت‌های واگذار شده دولتی به بخش خصوصی بر حسب درصد
	اندازه دولت	GS	کل هزینه‌های بخش عمومی به تولید (هزینه) ناخالص داخلی
کیفیت حسابرسی	اندازه موسسات حسابرسی	IS	مؤسسات حسابرسی بزرگ شامل سازمان حسابرسی، آزمون‌پرداز ایران مشهود، مفید راهبر و دیار هیافت عدد ۱ و در غیر این صورت صفر
	رتبه بندی موسسات حسابرسی	IR	رتبه‌بندی سالانه کیفیت مؤسسات حسابرسی به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس ۴ سطح (سطح ۱ تا ۴ به ترتیب عبارتست از ۱، ۰/۷۵، ۰/۵۰ و ۰/۲۵)

روش شناسی پژوهش و نحوه تجزیه و تحلیل داده‌ها

جامعه آماری پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای تعیین نمونه پژوهش با استفاده از غربالگری و حذف نظام‌مند، اقدام به همگن‌سازی نمونه‌های مورد بررسی شد. از این رو، شرکت‌هایی که شرایط زیر را داشتند، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب و سایر شرکت‌ها حذف شد:

۱. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند.
۲. شرکت‌هایی که عضو بخش مالی، بانک، بیمه، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و هلدینگ نبوده‌اند.
۳. شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند بود.
۴. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۶ از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حذف نشده‌اند.
۵. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۶ تغییر سال مالی نداده‌اند.
۶. شرکت‌هایی که اطلاعات مالی مورد نیاز پژوهش برای آن‌ها در دسترس بود. بر اساس شرایط مذکور تعداد ۱۸۳ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۶ شناسایی شد. سپس، کلیه داده‌های مورد نیاز از سامانه کدال بورس اوراق بهادار تهران، مرکز آمار ایران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، سازمان آنکتاد (وابسته به سازمان ملل) و سایر منابع و تارنماهای مربوط جمع‌آوری شد. در پژوهش حاضر داده‌ها ابتدا با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل نسخه ۲۰۱۳ فرآوری، و سپس با استفاده از نرم‌افزار الگوسازی

معادلات ساختاری Smart PLS نسخه ۳ تجزیه و تحلیل نهایی صورت گرفته است. الگوسازی معادلات ساختاری (SEM) یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده است. این مدل از دو مولفه تشکیل شده است: ۱- مدل ساختاری: که ساختار علی بین متغیرهای پنهان (مکنون) را مشخص می‌کند و ۲- مدل اندازه‌گیری: که روابط بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده‌شده را تعریف می‌کند [۱۳].

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای آشکار پژوهش (متغیرهای مدل اندازه‌گیری) به شرح جدول شماره ۲ می‌باشد.

جدول شماره ۲ - آمار توصیفی متغیرهای مدل اندازه‌گیری پژوهش

شاخص های آمار توصیفی	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
اندازه موسسات حسابرسی	۰,۳۱۲	۰,۳۱۱	۰,۲۸۳	۰,۳۴۵	۰,۰۲۲
رتبه بندی موسسات حسابرسی	۰,۹۴۰	۰,۹۴۷	۰,۸۸۵	۰,۹۷۴	۰,۰۲۹
اندازه دولت	۰,۱۷۲	۰,۱۶۸	۰,۱۴۸	۰,۱۹۶	۰,۰۱۵
ارزش سهام واگذار شده	۰,۱۰۸	۰,۱۰۷	۰,۰۹۷	۰,۱۲۴	۰,۰۰۸
ارزش معاملات بازار سرمایه	۰,۱۹۲	۰,۱۹۳	۰,۱۳۸	۰,۲۸۳	۰,۰۴۶
ارزش سهام بازار سرمایه	۰,۲۵۰	۰,۲۵۰	۰,۱۶۰	۰,۳۹۳	۰,۰۶۵
سرمایه گذاری خارجی	۰,۰۰۷	۰,۰۰۷	۰,۰۰۵	۰,۰۱۱	۰,۰۰۲
سرنانه تولید ناخالص ملی	۰,۹۵۳	۰,۹۱۷	۰,۷۲۸	۱,۲۴۴	۰,۱۶۱
تعداد موسسات رسمی حسابرسی	۰,۴۸۰	۰,۴۷۱	۰,۴۵۳	۰,۵۴۷	۰,۰۲۸
تعداد فارغ التحصیلان حسابداری	۰,۱۰۵	۰,۱۰۲	۰,۰۹۵	۰,۱۲۷	۰,۰۰۹
کیفیت افشای اطلاعات	۰,۷۰۸	۰,۶۷۷	۰,۶۵۶	۰,۸۴۱	۰,۰۶۰

منبع: یافته های پژوهشگر

برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی نیز از طریق شامل سنجش بارهای عاملی مورد بررسی قرار می‌گیرد. بار عاملی نشان‌دهنده قدرت یک رابطه در تعریف متغیر است. به عبارت دیگر بار عاملی بیانگر کیفیت متغیر آشکار در تعریف متغیرهای پنهان است. مدلی همگن خواهد بود که قدرمطلق بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده پذیر متناظرش دارای حداقل مقدار ۰/۴ باشد [۲۸]. با توجه به ضرایب بین گوئی‌ها و متغیر مکنون در شکل شماره ۳ مشاهده می‌شود که تمامی متغیرها دارای مقدار مناسب هستند. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی

هر سازه با متغیرهای (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. معیار متوسط واریانس استخراج شده (AVE) محاسبه شده توسط نرم افزار PLS برای این منظور بکار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست [۱۳]. مقادیر مربوط به AVE برای تمامی متغیرهای مکنون مدل، طبق جدول شماره ۳، بالاتر از ۰/۵ می‌باشد و حاکی از مقادیر مناسب روایی همگرا برای همه‌ی متغیرهای مکنون است.

جدول شماره ۳. روایی همگرای متغیرهای مکنون پژوهش

متغیرهای مکنون	توسعه حسابداری	توسعه اقتصادی	توسعه بازار سرمایه	توسعه خصوصی سازی	کیفیت حسابرسی
روایی همگرا- متوسط واریانس استخراج شده (AVE)	۰/۶۹۱	۰/۸۹۳	۰/۵۴۴	۰/۵۶۶	۰/۷۵۴

برگرفته از آزمون های آماری

طبق آزمون فورنر و لارکر (۱۹۸۱) انتظار می رود که بارهای عاملی هر کدام از متغیرهای مشاهده پذیر موردنظر در یک مدل اندازه گیری انعکاسی بیشتر از بارهای عاملی مشاهده پذیرهای دیگر مدل های اندازه گیری موجود در مدل ساختاری باشد [۲۶]. بار عاملی هر متغیر مشاهده پذیر بر روی متغیر پنهان متناظرش باید حداقل ۰/۱ بیشتر از بارهای عاملی همان متغیر مشاهده پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵). جدول شماره ۴ بیانگر آن است که تمامی شاخص‌های مربوط به هر یک از سازه‌ها، حداقل ۰/۱ همبستگی بیشتری نسبت به سایر سازه‌ها دارند و این امر روایی و اگرایی مناسب مدل را با استفاده از این معیار نشان می‌دهد. با توجه به جدول شماره ۵، مقدار جذر متغیرهای پنهان که بر روی قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آنها و مقادیری که در قسمت زیرین و چپ قطر اصلی قرار گرفته‌اند بیشتر است. در نتیجه، می‌توان ادعا نمود که در پژوهش حاضر، متغیرهای مکنون در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. و این موضوع بیانگر روایی و اگرایی مناسب مدل است.

جدول شماره ۴- بارهای عاملی شاخص‌های سازه‌های (متغیرهای مکنون) پژوهش برای بررسی روایی

و اگرایی

شاخص ها	کیفیت حسابرسی	توسعه خصوصی سازی	توسعه بازار سرمایه	توسعه اقتصادی	توسعه حسابداری
رتبه بندی موسسات حسابرسی	۰/۷۷۰	-۰/۳۲۹	-۰/۰۹۵	-۰/۱۸۹	۰/۳۳۶
اندازه موسسات حسابرسی	۰/۹۵۶	-۰/۴۵۸	۰/۶۹۰	۰/۴۰۰	-۰/۷۳۱
سهام واگذار شده بخش دولتی	۰/۲۷۲	۰/۹۸۶	-۰/۴۴۸	-۰/۴۷۷	۰/۴۸۴

ارائه الگویی کارا برای توسعه حسابداری ایران...

۱۷۷.

شاخص ها	کیفیت حسابرسی	توسعه خصوصی سازی	توسعه بازار سرمایه	توسعه اقتصادی	توسعه حسابداری
اندازه دولت	۰/۱۳۹	۰/۳۹۹	-۰/۳۰۴	۰/۱۸۸	-۰/۰۸۷
سرانه درآمد ملی	-۰/۴۲۸	-۰/۳۵۵	-۰/۱۳۸	۰/۹۴۹	-۰/۰۹۶
سرمایه گذاری خارجی	-۰/۲۶۹	-۰/۵۶۴	-۰/۰۱۳	۰/۹۴۲	-۰/۱۶۱
ارزش سهام بازار سرمایه	-۰/۵۵۵	۰/۳۵۶	۰/۶۹۶	-۰/۳۲۶	-۰/۳۴۹
ارزش معاملات بازار سرمایه	۰/۲۹۰	۰/۸۲۸	۰/۷۷۷	-۰/۱۷۳	۰/۴۷۷
کیفیت افشای اطلاعات حسابداری	-۰/۴۱۲	-۰/۶۲۹	۰/۵۸۶	۰/۱۵۸	۰/۷۴۱
تعداد موسسات رسمی حسابرسی	۰/۷۳۰	۰/۳۲۵	-۰/۶۴۰	-۰/۰۴۳	۰/۹۲۲
تعداد فارغ التحصیلان حسابداری	۰/۵۰۰	۰/۲۰۳	-۰/۰۶۱	-۰/۱۶۵	۰/۸۲۱

برگرفته از آزمون های آماری

جدول شماره ۵- ماتریس فورنر و لارکر جهت بررسی روایی واگرای پژوهش

سازه ها(متغیرهای مکنون)	توسعه اقتصادی	توسعه خصوصی سازی	توسعه بازار سرمایه	توسعه حسابداری	کیفیت حسابرسی
کیفیت حسابرسی					۰/۸۶۸(۰/۹۳۱)
توسعه حسابداری				۰/۸۳۱(۰/۹۱۱)	۰/۶۷۶
توسعه بازار سرمایه			۰/۷۳۸(۰/۸۵۹)	۰/۵۶۵	-۰/۵۶۰
توسعه خصوصی سازی		۰/۷۵۳(۰/۸۶۷)	-۰/۳۷۲	۰/۴۷۲	۰/۲۳۴
توسعه اقتصادی	۰/۹۴۵(۰/۹۷۲)	-۰/۴۸۳	-۰/۰۸۲	-۰/۱۳۵	-۰/۳۷۲

برگرفته از آزمون های آماری

برازش مدل ساختاری

بررسی هم خطی(VIF)

این شاخص به بررسی هم خطی چندگانه بین متغیرهای مشاهده پذیر در مدل اندازه گیری می پردازد. مقادیر زیر ۵ برای این شاخص نشان دهنده روایی مدل اندازه گیری می باشد [۱۳]. مقادیر این شاخص در جدول شماره ۶ بیانگر این است که تمامی متغیرهای آشکار پژوهش فاقد هم خطی می باشند و دارای مقادیر زیر ۵ می باشند.

جدول شماره ۶: مقادیر هم خطی بین متغیرهای آشکار پژوهش

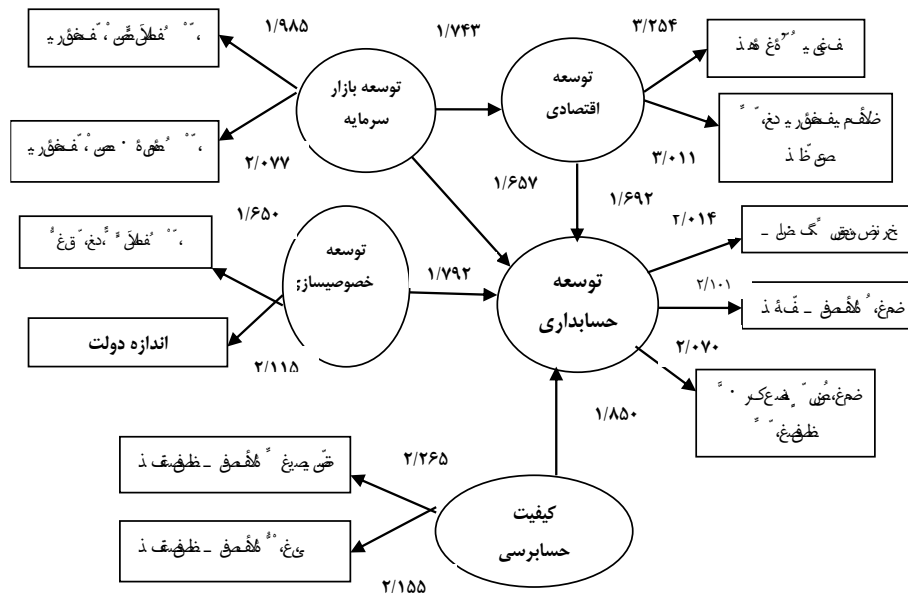
VIF	متغیر های آشکار
۱/۴۳۴	اندازه موسسات حسابرسی
۱/۴۳۴	رتبه بندی موسسات حسابرسی
۱/۰۶۳	اندازه دولت
۱/۰۶۳	ارزش سهام واگذار شده
۱/۰۰۸	ارزش معاملات بازار سرمایه
۱/۰۰۸	ارزش سهام بازار سرمایه
۲/۶۲۳	سرمایه گذاری خارجی
۲/۶۲۳	سرانه تولید ناخالص ملی
۲/۸۷۵	تعداد موسسات رسمی حسابرسی
۲/۴۷۴	تعداد فارغ التحصیلان حسابداری
۱/۳۱۹	کیفیت افشای اطلاعات

برگرفته از آزمون های آماری

ضرایب معناداری Z (مقادیر t-values)

برازش مدل ساختاری با استفاده از مقادیر t بدین صورت است که اگر تعداد نمونه بیشتر از ۱۲۰ باشد، مقادیر بیشتر از ۱/۶۴ در سطح اطمینان ۹۰٪ معنادار می باشند؛ مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بوده و اگر بیشتر از ۲/۶۶ باشد در سطح ۱٪ معنادار است [۷]. همان گونه که در شکل شماره ۲ مشخص است، ضرایب مسیر مربوط به همه ی متغیرهای مکنون بیش از ۱/۶۴ است و معنادار بودن مسیرها و مناسب بودن مدل را در سطح ۹۰٪ نشان می دهد. به عبارتی هر پنج فرضیه پژوهش از این جهت مورد تایید قرار می گیرد.

شکل شماره ۲- ضرایب معناداری Z برای مدل مفهومی پژوهش

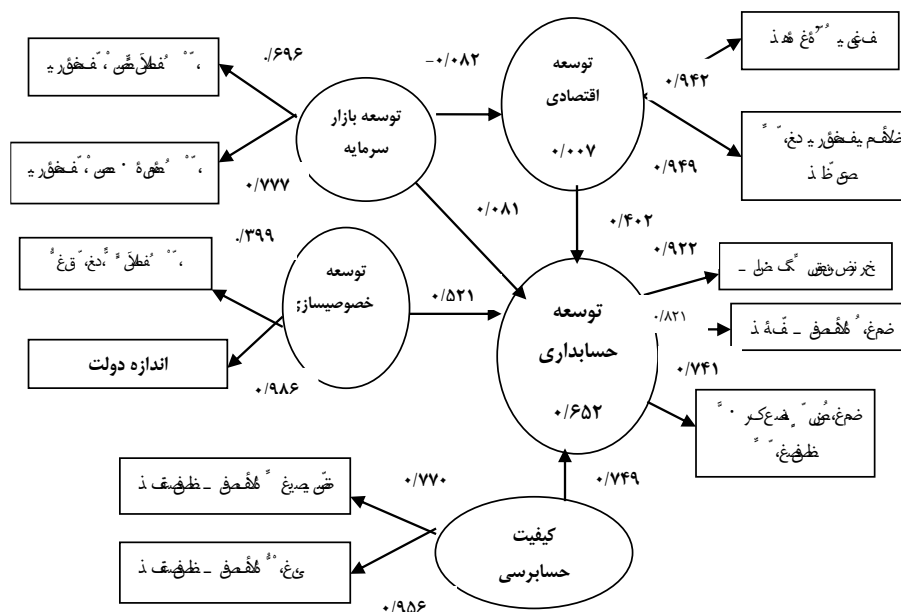


برگرفته از آزمون های آماری

معیار R^2

R^2 معیاری است که بیانگر تاثیر یک متغیر برونزای مستقل بر یک متغیر درونزای وابسته است و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی این معیار است [۷]. مطابق با شکل شماره ۳، این مقدار برای توسعه حسابداری ۰/۶۵۲ تعیین شده است که بیانگر قدرت بالای متغیرهای برونزای مستقل مدل ساختاری برای تبیین متغیر توسعه حسابداری است.

کل شماره ۳ - مقدار R^2 مدل مفهومی پژوهش، ضرایب مسیر و بارهای عاملی شاخص‌های مدل
اندازه‌گیری



برگرفته از آزمون‌های آماری

نتیجه‌گیری و بحث

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش به قرار زیر است:

با در نظر گرفتن میزان ضریب مسیر در فرضیه اول (0.402) که در شکل شماره ۳ ارائه شد و همچنین، مقدار آماره t مربوط به آن ($1/692$) در شکل شماره ۲، می‌توان نتیجه گرفت که توسعه اقتصادی به میزان 0.402 بر متغیر وابسته توسعه حسابداری تاثیرگذار است. لذا عوامل سرمایه‌گذاری خارجی و رشد تولید ناخالص ملی موجب شده است تا افق مثبتی را برای توسعه حسابداری در کشور در بازه زمانی تحقیق حاضر باز کند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش با نتایج پژوهش‌های [۲۲]، [۲۵]، [۳۱]، [۱۹]، [۲]، [۱۲] و [۹] همسو و با نتایج پژوهش‌های [۲۱] و [۱۷] مغایر است. میزان ضریب مسیر (0.081) ارائه شده در شکل شماره ۳ و مقدار آماره t مربوط به فرضیه دوم ($1/657$) در شکل شماره ۲ گویای این موضوع است که توسعه بازار سرمایه به میزان 0.081 متغیر وابسته توسعه حسابداری را به طور مستقیم تبیین می‌کند؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق نیز مورد تایید قرار می‌گیرد. لذا می‌توان بیان نمود توسعه بازار سرمایه در ایران در ابعاد مختلف (مانند توسعه بازارها، ابزارها، نهادها و غیره)، موجب افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، ورود اشخاص حقیقی و حقوقی بیشتر به بازار و افزایش فعالیت آن‌ها در بازار، مقررات‌گذاری بیشتر نهاد ناظر در خصوص الزامات افشاء و گزارشگری

مالی، حسابرسی دقیق تر و باکیفیت تر گزارش های مالی و در نهایت توسعه حسابداری شده است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش های [۳۵]، [۳۱] و [۲] همسو و با نتیجه تحقیق [۹] مغایر می باشد. نتایج حاصل از فرضیه سوم نشان می دهد که طبق شکل شماره ۳، متغیر توسعه بازار سرمایه از طریق توسعه اقتصادی به طور غیرمستقیم بر متغیر توسعه حسابداری، به میزان $(-0.082 \times 0.402) - 0.32$ - تاثیر گذار بوده است. این عدد که از حاصل ضرب ضرایب مسیر بین سه متغیر مکنون توسعه بازار سرمایه، توسعه اقتصادی و توسعه حسابداری بدست می آید؛ نشان می دهد که برخلاف مبانی نظری، توسعه بازار سرمایه به دلیل کارا نبودن بازارهای سهام طبق مطالعات صورت گرفته قبلی [۴]؛ [۱۴]، نتوانسته است بر توسعه حسابداری تاثیر مثبت داشته باشد؛ در نتیجه، فرضیه سوم تحقیق نیز به رغم تاثیر گذاری منفی و اندک، مورد تایید قرار می گیرد. با در نظر گرفتن میزان ضریب مسیر در فرضیه چهارم (0.521) که در شکل شماره ۳ ارائه شد و همچنین، مقدار آماره t مربوط به آن (1.792) در شکل شماره ۲، می توان نتیجه گرفت که گسترش خصوصی سازی در ایران به میزان 0.521 بر متغیر وابسته توسعه حسابداری تاثیر مثبت و قوی داشته است. لذا، با کوچک شدن دولت، و اجرای برنامه های خصوصی سازی و رهاسازی مالکیت دولتی، شاهد کاهش فعالیت های تصدی گرایانه در چند سال اخیر بودیم که این موضوع موجب شده است تا تقاضا برای فعالیت های مؤسسات حسابداری و حسابرسی و رشد نهادهای حرفه ای فراهم شود. نتایج حاصل از فرضیه چهارم با نتایج پژوهش های [۱۹]، [۲۰] و [۲] همسو و با نتیجه تحقیق [۹] و [۲۵] مغایر می باشد. میزان ضریب مسیر (0.749) ارائه شده در شکل شماره ۳ و مقدار آماره t مربوط به فرضیه پنجم (1.850) در شکل شماره ۲، گویای این موضوع است که کیفیت حسابرسی به میزان 0.749 بر متغیر وابسته توسعه حسابداری تاثیر مثبت و قوی دارد. بنابراین، می توان بیان کرد که ارتقاء کیفیت حسابرسی در ایران، از طریق سازوکارهایی از قبیل دستورعمل رتبه بندی مؤسسات حسابرسی که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می شود، زمینه را برای ایجاد محیط رقابتی در این حرفه و ایجاد حس رقابت بین مؤسسات حسابرسی فراهم کرده و موجب رشد و توسعه حرفه حسابداری و ارتقاء کیفیت افشای گزارشگری مالی در سال های اخیر شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم پژوهش با نتایج پژوهش های [۶] و [۱۱] موافق و با نتایج پژوهش [۱۵] مغایر است.

فهرست منابع

۱. اسکندری، مهدی (۱۳۹۴). «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با کیفیت صورتهای مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». دانشگاه آزاد اسلامی واحد الکترونیکی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۲. اعتمادی، حسین؛ توکلی محمدی، محمد (۱۳۸۴). «عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران»، دوماهنامه علمی پژوهشی دانشگاه شاهد، سال دوازدهم، شماره ۱۴، صفحه ۳۴-۲۱.

۳. احسانی، محمدعلی؛ ایزدی، رضا و کردتبار، حسین (۱۳۹۳). «بررسی اثر توسعه بازار سهام بر رشد اقتصادی: مطالعه موردی در کشورهای گروه D8»، **فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی**، دوره ۲، شماره ۶، ص ۱۰۵-۱۲۲.
۴. بابادی، مهشاد (۱۳۹۳). «بررسی کارایی اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری»، دانشگاه شهید چمران اهواز.
۵. جمعه‌پور، رضا (۱۳۹۵). نقش حسابداری و گزارشگری مالی در توسعه بازار سرمایه، سایت سازمان تامین اجتماعی. www.tamin.ir.
۶. دلاوری، سیدجواد و رحمانی، فائزه (۱۳۹۵). «رابطه بین کیفیت افشا و کیفیت حسابرسی با نرخ مؤثر مالیاتی»، **سومین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری**، با رویکرد ارزش‌آفرینی، تهران، ۲۰ اردیبهشت ۱۳۹۵.
۷. داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۲). **مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS**، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
۸. دارینی، علی (۱۳۹۳). «ارتباط افشای داوطلبانه اطلاعات مالی با ارزش شرکت‌های واگذار شده»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی تهران.
۹. رضایی، فرزین و نیکومرام، هاشم (۱۳۸۶). «تبیین و ارائه الگویی برای توسعه حسابداری در ایران، رساله دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی»، واحد علوم و تحقیقات تهران.
۱۰. رضایی، مهدی (۱۳۹۷). «بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان»، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۸، صفحه ۹۴-۸۱.
۱۱. عباس‌زاده، محمدرضا؛ فدایی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن و بابایی کلاریجانی، مانده (۱۳۹۵). «بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران)»، **مجله اقتصاد مالی**، دوره ۱۰، شماره ۲۵، ص ۷۴-۴۵.
۱۲. مقدس‌پور، هنگامه؛ ابراهیمی کردلر، علی (۱۳۹۳). «تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران»، **فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال سوم، شماره ۱۰، صفحه ۷۳-۱۰۶.
۱۳. محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمدرحیم (۱۳۹۵). **مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS**، نشر مهربان، تهران.
۱۴. نیسی، ملوک (۱۳۹۴). «بررسی کارایی اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران در سطح نیمه قوی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز.

۱۵. واحدی، ایمان (۱۳۹۵). «بررسی رابطه کیفیت افشا صورتهای مالی و اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.

۱۶. واعظ، سیدعلی و درسه، سیدصابر (۱۳۹۷). «بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین عدم شفافیت اطلاعات مالی و خطر سقوط آتی قیمت سهام»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۹، صفحه ۱۱۱-۱۳۲.

17. Adhikari, A. and R. H. Tondkar (1992). "Enviromental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirments of Global Stock Exchanges." **Journal of International Financial Management and Accounting**, Vol. 4, No. 2, pp. 75-105.
18. Alkhtani, S.S., (2010); "The Relevance of International Financial Reporting Standards to Saudi Arabia: Stakeholder Perspectives", PhD Thesis, Stirling University, Available at <https://dspace.stir.ac.uk/handle/1893/2415>.
19. Aghimien, P. A. (2016). "Development of Accounting Standards in Selected Middle Eastern Countries in Comparison to the United States of America", **Review of International Business and Strategy**, Vol. 26, No. 1, pp. 69-87.
20. Al-Akra, M., Ali, M. J., and Marashdeh, O. (2009). "Development of accounting regulation in Jordan". **The International Journal of Accounting**, vol.44, pp. 163-186.
21. Belkaoui, A. and M. Masky (1985). **International Accounting: Issues and Solutions**, 3rd Edition, America, West Port Connecticut: Querum Books.
22. Belkaoui, A. (1983). "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 2, No. 3, pp. 207-219.
23. Boolaky, P. K.; Omoteso, K.; Ibrahim, M. U.; and I. Adelopo (2018). "The Development of Accounting Practices and the Adoption of IFRS in Selected MENA Countries", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, Vol. 8, No. 3, pp. 327-351.
24. DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, pp. 99-183.
25. Elnaby, H, H.; Epps, R. W.; and A. A. Said (2003). "The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 14, No, 3rd, pp. 273-292.
26. Fornell, C. and D. F. Larcker (1981). "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", **Journal of Marketing Research**, Vol. 18, No. 1, pp. 39-50.
27. Geiger, M. A. and D. V. Rama (2006). "Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy", **Accounting Horizons**, Vol. 20, No. 1, pp. 1-17.
28. Hulland, J (1999). "Use of Partial Least Squares (PLS) in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies", **Strategic Management Journal**, Vol. 20, No. 2, pp. 195-204.

29. Karolyi G. Andrew(2004). "The Role of ADRs in the Development of Emerging Equity Markets". **Review of Economics and Statistics journal**.vol.86,N.3,PP. 670-690.
30. Megginson, W. L., Nash, R. C., Netter, J. M. & Poulsen, A. B. (2001). "The Choice of Private Versus Public Capital Markets: Evidence from Privatizations". [online] available at papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=289882.
31. Muiz, A. and J. Branson (2011). "The Effect of Environmental Factors on Accounting Diversity: A literature Review", Available at: <https://papers.ssrn.com/sol3/1780479>, [Online] [8 December 2017].
32. Nobes, C.W. and R. Parker (1991). "**Comparative International Accounting**", 3rd Edition, New York, Prentice-Hall.
33. Perumpral, S. E., Evans, M., Agarwal, S., and Amenkhienan, F. (2009). "The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards". **Advances in Accounting**,vol. 25,PP. 106–111.
34. Rodica, D. and A. M. Ilie (2014). "Accounting Modeling–A Multiple Determination Approach", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 109, No. 4, pp. 1064-1068.
35. Slama, B. F.; and M. F. Klibi (2017). "Accounting Development in a Changing Environment: The Case of Tunisia", **International Journal of Law and Management**, Vol. 59, No. 5, pp. 756-775.
36. Sawani, A., (2009); "The changing accounting environment: International accounting standards and US implementation", **Journal of Finance and Accountancy**,No.1,PP. 1-9.
37. Tahat, Y; Omran, M. A.; AbuGhazaleh, Naser M(2018). "Factors affecting the development of accounting practices in Jordan: an institutional perspective", **asian review of accounting**, vol. 26, NO.4,PP. 464-486.
38. Venter, E. R.; Gordon, E. A.; and D. L. Street (2018). "The Role of Accounting and the Accountancy Profession in Economic Development: A Research Agenda", **Journal of International Financial Management & Accounting**, Vol. 29, No. 2, pp. 195-218.



Presentation a efficient model for Iranian accounting development through structural equation modeling technique(sem)

Ali Reza Mahdavi Tilenoi (PhD)¹

Ph.D of accounting, department of accounting, sari branch,islamic azad university,sari, Iran

Ali Zabihi (PhD)²©

Ph.D, corresponding author, Assistant Professor of Accounting , department of accounting, sari branch,islamic azad university,sari, Iran

Mehdi Alinejad Sarokolaie (PhD)³

Ph.D, Assistant Professor of Accounting, department of accounting, tabriz branch,islamic azad university,tabriz, Iran

(Received: July 2, 2019; Accepted: November 23, 2019)

Development of accounting is a very dynamic and multidimensional process. Thus, The purpose of this research is Explanation and presentation a efficient contingency model of accounting development in Iran. For this purpose, data from 183 companies in the period between 1388 -1396 related to Tehran Stock Exchange companies and other national data related to the research variables were used and used for modeling development of accounting from structural equation modeling technique that is of type of multivariable regression. The results of this study indicate that all the variables of this research, including economic development, capital market development, privatization and audit quality, have a direct effect on accounting development, but the variable of capital market development has negatively influenced on development of accounting by mediator variable of economic development. In describing the results of the research hypotheses, it can be stated that the conditions of the country's environment at the macro level in recent years have provided the ground for growth of accounting profession, and this growing process also can be continued in country by correct planning and represent the actual position of accounting and auditing by professional institutions and experts.

Keywords: Accounting Development, Economic Development, Capital Market Development, Privatization Development , Audit Quality.

¹ alirezamahdavi65@yahoo.com

² zabihi@iausari.ac.ir © (Corresponding Author)

³ mehdi12may@yahoo.com