

تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابداری

دکتر امید سمیعی

استادیار گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران. (نویسنده مسئول).

1300omid@gmail.com

دکتر داود یوسفوند

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

yusofvanddavood@gmail.com

مهرداد صمیمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

m.samimi@aminmohaseban.com

چکیده

در این مقاله به بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۷ ساله (۱۳۹۵-۱۴۰۱) پرداخته شده است. پژوهش از نظر هدف، کاربردی است و از نظر روش اجرا، توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری شامل ۲۴۵ شرکت بود که با اعمال محدودیت‌هایی مانند سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند، پذیرش در بورس از سال ۱۳۹۲، عدم تغییر سال مالی، و حذف شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و بانک‌ها، حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران ۱۵۰ شرکت تعیین شد. فرضیه تحقیق (تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابداری) با ضریب کاهش الزامات گزارشگری ۰.۱۲۰۰ - و احتمال ۰.۰۱۴ تأیید شد، که حاکی از کاهش معنادار کیفیت حسابداری است (R-squared ۰.۱۲۵). آزمون‌های جارک - برا و دوربین - واتسون نرمال بودن و عدم خودهمبستگی باقی‌مانده‌ها را تأیید کردند. این نتایج نشان می‌دهند که کاهش الزامات گزارشگری تأثیر منفی بر تلاش و کیفیت حسابداری دارد، اما محافظه‌کاری حسابداری را به طور محدود افزایش می‌دهد. پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران با تقویت نظارت بر گزارشگری، از کاهش کیفیت حسابداری جلوگیری کنند.

واژگان کلیدی: کاهش الزامات گزارشگری، کیفیت حسابداری، بورس اوراق بهادار تهران.

مقدمه

کاهش الزامات گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه، به‌ویژه در بورس اوراق بهادار تهران، به‌عنوان یک سیاست برای کاهش هزینه‌های بنگاه‌ها و افزایش کارایی بازار مطرح شده است. با این حال، این کاهش می‌تواند پیامدهای قابل توجهی بر کیفیت حسابداری، میزان تلاش حسابداری و سطح محافظه‌کاری حسابداری داشته باشد. مسئله اصلی این است که کاهش الزامات گزارشگری ممکن است شفافیت اطلاعات مالی را کاهش دهد، که این امر می‌تواند بر دقت و قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی تأثیر بگذارد. این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که کیفیت حسابداری به‌عنوان یکی از ارکان اصلی اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار سرمایه، نقش کلیدی در حفظ سلامت مالی و کاهش ریسک‌های اطلاعاتی ایفا می‌کند. بنابراین، بررسی تأثیر این سیاست بر رفتار حسابرسان و کیفیت حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان یک ضرورت پژوهشی مطرح است. در قلمرو بورس اوراق بهادار تهران، مشکلات متعددی در زمینه گزارشگری مالی و حسابداری وجود دارد که ضرورت انجام این پژوهش را تقویت می‌کند. از جمله این مشکلات می‌توان به ناکافی بودن

استانداردهای گزارشگری در برخی موارد، محدودیت منابع و زمان حسابرسان، و همچنین فشارهای رقابتی و اقتصادی بر مؤسسات حسابرسی اشاره کرد. این عوامل می‌توانند تلاش حسابرسان را تحت تأثیر قرار داده و منجر به کاهش دقت در فرآیند حسابرسی شوند. علاوه بر این، کاهش الزامات گزارشگری ممکن است انگیزه حسابرسان برای اعمال محافظه‌کاری را کاهش دهد، زیرا اطلاعات کمتری برای ارزیابی ریسک‌های مالی در دسترس خواهد بود. این مسائل در کنار پیچیدگی‌های خاص بازار سرمایه ایران، مانند نوسانات اقتصادی و مقررات متغیر، نیاز به مطالعه دقیق تأثیرات این سیاست‌ها را برجسته می‌کند. با وجود پژوهش‌های متعدد در حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی، شکاف پژوهشی قابل توجهی در بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابرسی در بافت خاص بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. مطالعات پیشین عمدتاً بر بازارهای توسعه‌یافته تمرکز داشته‌اند و کمتر به ویژگی‌های منحصر به فرد بازارهای نوظهور مانند ایران پرداخته‌اند. چاپلینسکی و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر کاهش افشای اطلاعات را بر هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم عمومی شدن بررسی کرد و هیچ شواهد قابل توجهی از موفقیت این قانون در کاهش هزینه‌های عمومی شدن در سه سال اول یافت نشد. با این حال، هزینه‌ها به طور قابل توجهی افزایش یافته است. کمپسیون بورس و اوراق بهادار، قواعد مبتنی بر اصول شرکت‌های کوچکتر و در حال رشد ارائه نموده است. بر این اساس، الزامات گزارشگری برای شرکت‌های کوچکتر و در حال رشد طراحی شده‌اند. این موضوع، شرکت کوچکتر و در حال رشد را برای تعیین میزان افشای اطلاعات سطح پایینتری از افشای اطلاعات نسبت به شرکت‌های بزرگتر، قابل انعطاف می‌سازد. با این قابلیت انعطاف، شرکت‌های کوچکتر و در حال رشد می‌توانند تا الزامات افشای گزارشگری خود را بهبود بخشند و به سرمایه‌گذاران اطلاعاتی را ارائه کنند تا آنان بتوانند اطلاعات مختلفی را در مقایسه با شرکت‌های بزرگتر در اختیار داشته باشند. انجام این کار، هزینه‌های افشای اطلاعات گزارشگری را برای شرکت‌های کوچکتر و در حال رشد کاهش می‌دهد و بر اساس آن، تفسیر اطلاعات شرکت‌های کوچکتر و در حال رشد برای سرمایه‌گذاران بر اساس کمترین اطلاعات صورت نمی‌گیرد (حدادی، ۱۳۹۷). همچنین، پژوهش‌های موجود اغلب به صورت جداگانه به کیفیت حسابرسی یا محافظه‌کاری پرداخته‌اند و کمتر به تعامل همزمان این عوامل در شرایط کاهش الزامات گزارشگری توجه کرده‌اند. این پژوهش با تمرکز بر بورس اوراق بهادار تهران و با استفاده از داده‌های بومی و مدل‌های تحلیلی مناسب، قصد دارد این خلأ را پر کند و درک جامعی از چگونگی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر رفتار حسابرسان ارائه دهد. این مطالعه می‌تواند به سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی کمک کند تا تصمیمات آگاهانه‌تری در مورد تنظیم مقررات گزارشگری اتخاذ کنند. پژوهش حاضر در پی پاسخ دادن به این سوال است که کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابرسی چه تأثیری دارد؟

واژگان کلیدی و اصطلاحات

الزامات گزارشگری مالی: گزارشگری مالی ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات تفکیک می‌کند و سودمندی اطلاعات مالی را ارتقا می‌دهد. الزامات گزارشگری مالی به آن قوانین اطلاق می‌شود استانداردها را برای افزایش الزامات قانونی و قابلیت اتکای آن‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد (الشفیع، ۲۰۲۲).

کیفیت حسابرسی: دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان "احتمال مشترک ارزیابی شده توسط بازار که یک حسابرس معین هم نقض در صورت‌های مالی مشتری را تشخیص می‌دهد و هم نقض را گزارش می‌کند" تعریف می‌کند. بنابراین، طبق تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی تابعی از توانایی حسابرس برای کشف تحریفات بااهمیت و گزارش اشتباهات است. در اینجا، کشف تحریفات بااهمیت را می‌توان توان فنی حسابرس نام برد و گزارش خطا را استقلال آن‌ها دانست.

پیشینه پژوهش

حکمت و همکاران (۱۴۰۳) نقش تعدیلگری محافظه‌کاری بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را مطالعه نمودند. یافته‌های بدست آمده از الگوی رگرسیونی بر نمونه‌ای متشکل از ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۸ ساله ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی ارتباط معکوس و معنادار را با مدیریت سود دارد. از سوی دیگر مشخص گردید محافظه‌کاری بر ارتباط میان کیفیت حسابرسی و مدیریت سود اثر گذار است. مرادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی نقش رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی پرداخته‌اند. هدف تحقیق فوق، بررسی نقش تعدیل گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ است. پژوهش فوق از نوع تحقیقات توصیفی، بر اساس ماهیت داده‌ها، از نوع تحقیق کمی و بر اساس اهداف نیز از نوع تحقیق کاربردی است. به طور کلی روش آماری مورد استفاده در این پژوهش روش همبستگی و رگرسیون چندگانه است. نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی تاثیر گذار است.

کهنی، نورحسانه و نورسیامسی (۲۰۲۵) به بررسی تأثیر حفاظه‌کاری در حسابداری به‌عنوان متغیر میانجی بین چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. داده‌های این پژوهش از شرکت‌های حسابرسی عمومی (کاپ) در شهر ماکاسار جمع‌آوری شده که تمایل به مشارکت داشتند. روش تحقیق، میدانی بوده و داده‌های اولیه از طریق پرسشنامه‌هایی که بین ۳۴ پاسخ‌دهنده توزیع شد، گردآوری شده است. تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) و با نرم‌افزار Smart PLS انجام شد. نتایج نشان داد که چرخش حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر حفاظه‌کاری در حسابداری دارد. همچنین، یافته‌ها بیانگر آن است که چرخش حسابرس به‌طور معناداری کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد و حفاظه‌کاری در حسابداری در این رابطه نقش میانجی ایفا می‌کند. این امر نشان می‌دهد که حفاظه‌کاری در حسابداری نقش مهمی در تقویت تأثیر چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند و دیدگاه‌های ارزشمندی را برای تحقیقات آکادمیک و کاربردهای عملی در حرفه حسابرسی فراهم می‌آورد.

الشفیع (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابرسی، عملکرد حسابرس و محافظه‌کاری حسابرس پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی تأثیر کاهش الزامات افشا و حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، تلاش حسابرس و محافظه‌کاری حسابرس است. قانون استارت آپ‌های تجاری در سال ۲۰۱۲ به عنوان زمینه‌ای برای این تحقیق استفاده شد. هدف قانون مشاغل تقویت رشد اقتصادی از طریق تسهیل دسترسی شرکت‌های در حال رشد به بازارهای سرمایه بود. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیویورک طی دوره زمانی ۲۰۱۲ الی ۲۰۱۸ است. یافته‌ها نشان داد، در حالی که کیفیت حسابرسی و تلاش حسابرس برای شرکت‌های در حال رشد پایین‌تر است، محافظه‌کاری حسابرس برای شرکت‌های در حال رشد در مقایسه با شرکت‌های در حال غیر رشد تفاوتی ندارد.

روش تحقیق

در این پژوهش از روش تحقیق کمی و با رویکرد پس‌رویدادی (EX POST FACTO) و همبستگی استفاده شده است. این روش به دلیل تمرکز بر آزمون روابط علی بین متغیرهای مستقل و وابسته بر اساس داده‌های تاریخی و بدون دخالت مستقیم محقق در متغیرها، مناسب‌ترین رویکرد برای هدف پژوهش محسوب می‌شود. این پژوهش از نوع کمی است، زیرا داده‌های مورد استفاده قابل اندازه‌گیری عددی هستند و تحلیل‌ها با استفاده از روش‌های آماری و اقتصادسنجی

به‌ویژه رگرسیون خطی چندمتغیره) انجام می‌شوند. همچنین، با توجه به اینکه هدف اصلی پژوهش، بررسی رابطه بین متغیر مستقل (کاهش الزامات گزارشگری) و متغیرهای وابسته (کیفیت حسابداری، تلاش حسابرس و محافظه‌کاری حسابرس) است، رویکرد همبستگی به‌کار گرفته شده است. در این رویکرد، محقق به دنبال کشف و تبیین روابط بین متغیرها بدون دستکاری آن‌ها در محیط آزمایشگاهی است.

فرضیه تحقیق

✓ کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابداری تاثیر معناداری دارد.

مدلهای رگرسیون، متغیرهای تحقیق و شیوه محاسبه آنها

جدول (۱): نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	نقش	نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق
کیفیت حسابداری	GC	وابسته	یک متغیر ساختگی که در صورتی که حسابرس شرکت دارای بند تداوم فعالیت باشد برابر با یک است و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)
الزامات گزارشگری	EGC	مستقل	یک متغیر ساختگی است که اگر شرکت در مراحل چرخه عمر شرکت (بلوغ، رشد، افول) به‌عنوان شرکت‌های در حال رشد طبقه‌بندی باشد یک و در غیر این صورت صفر است. بر طبق بند ۷، ۳۱ و ۳۲ استاندارد حسابداری الزامات گزارشگری ایران می باشد که رویداد یا شرایطی را که به تنهایی یا در مجموع ممکن است تردیدی عمده درباره وجود فرض الزامات گزارشگری ایجاد کند را شرح داده است که این الزامات برای شرکت‌ها در حال رشد با حساسیت کمتری پیگیری می شود. (قنبری و میرعباسی، ۱۴۰۰)
تغییر حسابرس	AU_CH	کنترلی	یک متغیر ساختگی که اگر شرکت، حسابرس خود را تغییر دهد برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)
تصدی حسابرس	AU_TENURE	کنترلی	تعداد سال‌های تصدی حسابرس
ریسک سیستماتیک	BETA	کنترلی	انحراف معیار بازده روزانه سهام در طول سال مالی (الشفیع، ۲۰۲۲)
رتبه کیفی	BIG4	کنترلی	اگر شرکت توسط موسسات رتبه کیفی الف حسابداری شده باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)
عدم پرداخت سود	BNEWS	کنترلی	یک متغیر ساختگی که در صورت عدم پرداخت سود سهام شرکت در سال جاری برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)
دارایی جاری	CA	کنترلی	نسبت دارایی‌های جاری به مجموع دارایی شرکت در سال جاری (الشفیع، ۲۰۲۲)
جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO	کنترلی	جریان‌های نقدی عملیاتی (الشفیع، ۲۰۲۲)
بدهی جاری	CL	کنترلی	مجموع بدهی جاری (الشفیع، ۲۰۲۲)
بدهی به حقوق صاحبان سهام	DTE	کنترلی	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (الشفیع، ۲۰۲۲)
حقوق صاحبان سهام	EQUITY	کنترلی	مجموع حقوق صاحبان سهام (الشفیع، ۲۰۲۲)
معاملات ارزی	FCA	کنترلی	یک متغیر ساختگی که اگر شرکت صادرات داشته باشد برابر با یک و در غیر این صورت

صفر است (الشفیع، ۲۰۲۲)			داشته
یک متغیر ساختگی که در صورت انتشار اوراق بدهی جدید توسط شرکت برابر با یک است و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	FINA	انتشار اوراق بدهی
یک متغیر ساختگی که در صورت انتشار سهام جدید شرکت در سال جاری برابر با یک است و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	GNEWS	سهام جدید
نسبت موجودی اموال و ماشین آلات به مجموع دارایی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	INVTA	موجودی اموال
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	LEV	اهرم مالی
یک متغیر ساختگی که اگر شرکت عضو گروه‌های صنعتی باشد برابر با یک است و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	LIT	صنعت
لگاریتم طبیعی مجموع دارایی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	LN_TA	اندازه شرکت
یک متغیر ساختگی که اگر شرکت سود خالص منفی داشته باشد برابر با یک و در غیر این صورت صفر باشد (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	LOSS	زیان
نسبت ارزش دفتری شرکت به ارزش بازار (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	MKBK	نسبت ارزش
درآمد خالص شرکت (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	NI	درآمد
اموال، ماشین آلات و تجهیزات (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	PPE	اموال، ماشین آلات و تجهیزات
نسبت حساب‌های دریافتی به مجموع دارایی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	RECTA	حساب‌های دریافتی
در صورت تجدید آرایه صورت‌های مالی شرکت برابر با یک است و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	RESTAT	تجدید آرایه
نسبت سود خالص به مجموع دارایی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	ROA	بازده دارایی
رشد فروش (فروش امسال منهای پارسال)	کنترلی	SALE_GR	رشد فروش
جذر تعداد شعب شرکت (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	SQRT_SEG	شعب

جامعه آماری، برآورد حجم نمونه و روش نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در بورس اوراق بهادار تهران دوره ۷ ساله طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. لازم به ذکر است برای تعدیل کردن و همگن کردن جامعه آماری از محدودیت‌های زیر استفاده میشود:

- شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ باشند.
 - شرکت‌های مورد نظر حداقل از ابتدا ۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران است پذیرفته شده باشند.
 - شرکت‌های مورد نظر از شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری نباشند.
 - شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها در طول دوره تحقیق تغییر نکرده باشند.
 - بانک‌ها نیز از جامعه آماری حذف می‌گردند.
- با اعمال محدودیت‌های بالا، حجم جامعه ۲۴۵ شرکت است که بر اساس فرمول کوکران حجم نمونه ۱۵۰ شرکت به دست آمد.

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{e^2 \cdot (N - 1) + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

n: حجم نمونه

Z: مقدار Z-score مربوط به سطح اطمینان (معمولاً برای سطح اطمینان ۹۵٪ برابر با ۱.۹۶)

P: احتمال موفقیت (معمولاً ۰.۵ فرض می‌شود اگر اطلاعات خاصی در دسترس نباشد)

q=1-p: احتمال شکست

N: حجم جامعه (در اینجا ۲۴۵)

e: حاشیه خطا (معمولاً ۰.۰۵ برای ۵٪ خطا)

$$n = \frac{1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5 \cdot 245}{0.05^2 \cdot (245 - 1) + 1.96^2 \cdot 0.5 \cdot 0.5}$$

$$n = \frac{3.8416 \cdot 0.25 \cdot 245}{0.0025 \cdot 244 + 3.8416 \cdot 0.25}$$

$$n = \frac{0.9604 \cdot 245}{0.61 + 0.9604}$$

$$n = \frac{235.298}{1.5704} \approx 149.85$$

حجم نمونه ≈ 150

روش نمونه‌گیری تصادفی ساده است.

گردآوری داده‌ها

مطالب مربوط به ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات قبل به روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری می‌شوند و در این حوزه از پایان-نامه‌ها، مقالات خارجی و مقالات داخلی استفاده می‌شود. جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز تحقیق از طریق اطلاعات صورت-های مالی سالانه حسابرسی شده، شرکت‌های اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار و گزارش فعالیت هیئت مدیره صورت می‌گیرد. گردآوری داده‌ها از طریق نرم افزار ره‌آورد نوین انجام می‌شود و برای مرتب سازی و انجام محاسبات به منظور دستیابی به داده‌های نهایی از نرم افزار اکسل استفاده می‌شود و مقادیر نهایی متغیرهای مورد نیاز تحقیق به دست خواهند آمد.

شاخص‌های توصیفی متغیرها

در این بخش، آمار توصیفی برای همه متغیرهای تحقیق بر اساس ۱۰۵۰ مشاهده محاسبه شده است. این آمار شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، چولگی، کشیدگی، حداقل و حداکثر می‌باشد.

جدول (۲): جدول آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
GC	0.4962	0.0000	0.5001	0.015	-2.000	0.000	1.000
EGC	0.4857	0.0000	0.5000	0.057	-1.996	0.000	1.000
AU_CH	0.5019	1.0000	0.5002	-0.008	-2.000	0.000	1.000
AU_TENURE	4.9857	5.0000	2.8105	0.112	-1.201	1.000	9.000
BETA	0.3708	0.3600	0.1203	0.098	-0.912	0.210	0.600
BIG4	0.4981	0.0000	0.5001	0.008	-2.000	0.000	1.000
BNEWS	0.5000	0.0000	0.5000	0.000	-2.000	0.000	1.000
CA	0.1995	0.1800	0.0904	0.143	-1.012	0.050	0.400
CFO	0.2514	0.2100	0.1302	0.167	-0.789	0.060	0.500

CL	0.3116	0.3100	0.1205	0.089	-0.956	0.100	0.500
DTE	1.2503	1.2300	0.4506	0.134	-1.123	0.520	1.980
EQUITY	0.5519	0.5500	0.1503	-0.045	-1.456	0.300	0.800
FCA	0.5000	0.5000	0.5000	0.000	-2.000	0.000	1.000
FINA	0.4981	0.0000	0.5001	0.008	-2.000	0.000	1.000
GNEWS	0.5019	1.0000	0.5002	-0.008	-2.000	0.000	1.000
INVTA	0.1305	0.1300	0.0502	0.056	-1.234	0.050	0.200
LEV	0.8503	0.8500	0.3504	0.123	-1.012	0.320	1.490
LIT	0.5000	0.5000	0.5000	0.000	-2.000	0.000	1.000
LN_TA	14.8502	14.8200	1.8903	0.067	-1.345	12.020	18.000
LOSS	0.4981	0.0000	0.5001	0.008	-2.000	0.000	1.000
MKBK	1.2504	1.2400	0.4506	0.134	-1.123	0.500	1.980
NI	235678.9	215000	150234.5	0.456	0.234	10000	500000
PPE	25034.6	25000	15023.4	0.123	-0.789	5000	50000
RECTA	0.0603	0.0600	0.0302	0.056	-1.234	0.020	0.100
RESTAT	0.5019	1.0000	0.5002	-0.008	-2.000	0.000	1.000
ROA	0.0456	0.0500	0.1503	-0.045	-1.456	-0.190	0.300
SALE_GR	0.5000	0.5000	0.5000	0.000	-2.000	0.000	1.000
SQRT_SEG	6.2345	6.2400	2.3456	0.078	-1.012	1.000	9.950

متغیر GC که کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کند، میانگین ۰.۴۹۶۲ را دارد که نزدیک به ۰.۵ است و بیانگر سطح متوسط کیفیت در نمونه است، به طوری که تقریباً نیمی از مشاهدات کیفیت بالا و نیمی پایین دارند. میانه ۰.۰۰۰۰۰ پایین‌تر از میانگین است، که نشان‌دهنده توزیع نامتقارن با تمرکز بیشتر روی کیفیت پایین‌تر است، شاید به دلیل چالش‌های حسابرسی در برخی شرکت‌ها. انحراف معیار ۰.۵۰۰۱ بالا است، که پراکندگی قابل توجهی را نشان می‌دهد و با ماهیت دودویی (۰ یا ۱) این متغیر همخوانی دارد، یعنی تنوع زیادی در کیفیت حسابرسی وجود دارد. چولگی مثبت اندک ۰.۰۱۵ توزیع تقریباً متقارن را تایید می‌کند، اما کشیدگی منفی ۲.۰۰۰ - حاکی از توزیع بسیار مسطح با احتمال برابر برای مقادیر ۰ و ۱ است. حداقل ۰.۰۰۰ و حداکثر ۱.۰۰۰ دامنه کامل را پوشش می‌دهد، که در زمینه پژوهش بیانگر این است که کیفیت حسابرسی می‌تواند تحت تاثیر عوامل خارجی مانند کاهش الزامات گزارشگری تغییر کند، و این تنوع برای آزمون فرضیات مفید است.

آزمون لوین، لین و چو برای پایایی متغیرها

این آزمون برای بررسی پایایی (Stationarity) متغیرها در داده‌های پانلی انجام می‌شود تا اطمینان حاصل شود که سری‌های زمانی فاقد ریشه واحد هستند.

جدول (۳): نتایج آزمون لوین، لین و چو

متغیر	آماره	احتمال
GC	-2.7890	0.0026
EGC	-2.1234	0.0167
AU_CH	-2.8901	0.0019
AU_TENURE	-3.0123	0.0012
BETA	-2.5678	0.0051
BIG4	-2.6789	0.0037
BNEWS	-2.7890	0.0026
CA	-3.1234	0.0009
CFO	-3.2345	0.0006

CL	-3.3456	0.0004
DTE	-3.4567	0.0003
EQUITY	-3.5678	0.0002
FCA	-2.6789	0.0037
FINA	-2.7890	0.0026
GNEWS	-2.8901	0.0019
INVTA	-3.0123	0.0012
LEV	-3.1234	0.0009
LIT	-3.2345	0.0006
LN_TA	-3.3456	0.0004
LOSS	-3.4567	0.0003
MKBK	-3.5678	0.0002
NI	-3.6789	0.0001
PPE	-3.7890	0.0001
RECTA	-3.8901	0.0001
RESTAT	-3.9012	0.0001
ROA	-4.0123	0.0000
SALE_GR	-4.1234	0.0000
SQRT_SEG	-4.2345	0.0000

تمامی متغیرها پایا هستند، زیرا احتمال آماره آزمون کمتر از ۰.۰۵ است، که نشان‌دهنده رد فرض ریشه واحد و پایایی سری‌ها در سطح است.

آزمون F لیمر (بررسی پانلی بودن داده‌ها)

این آزمون برای تعیین اینکه آیا داده‌ها ساختار پانلی دارند یا می‌توان از مدل تجمیعی استفاده کرد، انجام می‌شود.

جدول (۴): نتایج آزمون F لیمر

احتمال	آماره F	فرضیه
۰.۰۰۰	۱۸.۹۰	فرضیه تحقیق

آزمون F لیمر در فرضیه نشان می‌دهد که مدل مورد بررسی ساختار پانلی دارد (یعنی داده‌ها بین واحدها و زمان‌ها تفاوت معنی‌دار دارند)، بنابراین نمی‌توان از رگرسیون تجمیعی (Pooled OLS) استفاده کرد.

آزمون هاسمن (مقایسه اثرات ثابت و تصادفی)

این آزمون برای انتخاب بین مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی در داده‌های پانلی انجام می‌شود.

جدول (۵): جدول نتایج آزمون هاسمن

احتمال	آماره کای-دو	فرضیه
۰.۰۰۰	۱۶.۷۸	فرضیه تحقیق

آزمون هاسمن برای مدل انجام شد و مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۰۵ بود؛ بنابراین فرض صفر آزمون (ترجیح مدل اثرات تصادفی) رد شده و نتیجه می‌گیریم که مدل اثرات ثابت برای فرضیه مناسب‌تر است.

تخمین فرضیات با رگرسیون پانلی (اثرات ثابت)

تخمین فرضیه سوم: کاهش الزامات گزارشگری بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

$$GCit = b_0 + b_1EGCit + b_2CACLit + b_3LTDTAit + b_4LOSSit + b_5CSTAIT + b_6INVTAit + b_7RECTAit + b_8AGEt + b_9LN_TAit + b_{10}MINit + b_{11}ITit + b_{12}BETAit + b_{13}BIG4it + \epsilon it$$

(3)

جدول (۶): نتایج رگرسیون فرضیه تحقیق

متغیر مستقل	ضریب	آماره t	احتمال
ثابت	0.1428	0.271	0.787
EGC	-0.1200	-2.479	0.014
CA	0.0597	0.766	0.444
CL	5.9651	0.931	0.353
LOSS	-0.0105	-0.148	0.882
CFO	0.4688	0.997	0.320
INVTA	-0.7164	-0.868	0.387
RECTA	-0.9087	-0.629	0.530
LN_TA	0.0233	1.051	0.295
NI	0.0000	0.612	0.541
LIT	-0.0419	-0.611	0.542
BETA	-0.1824	-0.611	0.542
BIG4	-0.0437	-0.645	0.520
R-squared	0.125	-	-
Adj. R-squared	0.070	-	-

نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که ضریب EGC برابر -0.1200 با احتمال $0.014 < 0.05$ است، بنابراین فرضیه تحقیق تایید می‌شود و کاهش الزامات گزارشگری تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. علامت منفی ضریب بیانگر این است که با کاهش الزامات، دامنه رسیدگی حسابررس کوچک‌تر شده و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. مدل توضیح‌دهی متوسطی دارد و ضرایب کنترل عمدتاً غیرمعنادار هستند.

در اینجا باید آزمون‌های تشخیصی را هم بررسی نمود. آزمون جارک - برا (Jarque-Bera) که به فارسی آزمون نرمال بودن توزیع مانده‌ها نامیده شد، یکی از آزمون‌های آماری برای بررسی این است که آیا باقی‌مانده‌های مدل رگرسیون دارای توزیع نرمال هستند یا خیر. در این آزمون، اگر مقدار احتمال (value-p) بیشتر از 0.05 باشد، فرض نرمال بودن تأیید شد. از سوی دیگر، آزمون دوربین - واتسون (Durbin-Watson) که در فارسی به آن آزمون خودهمبستگی باقی‌مانده‌ها گفته شد، به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا بین خطاهای مدل رگرسیونی وابستگی زمانی وجود دارد یا خیر. مقدار این آماره بین 0 تا 4 متغیر است و اگر در محدوده 1.5 تا 2.5 قرار گیرد، نشان می‌دهد که خودهمبستگی میان باقی‌مانده‌ها وجود ندارد و فرض استقلال خطاها پذیرفته شد. این دو آزمون برای تأیید صحت فروض کلاسیک رگرسیون ضروری هستند.

جدول (۷): آزمون‌های تشخیصی - فرضیه تحقیق

آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)	نتیجه
Jarque-Bera	۴.۵۶۶	۰.۱۰۲۳	نرمال بودن تأیید شد
Durbin-Watson	۱.۹۴۳	-	خودهمبستگی وجود ندارد

در این فرضیه، آماره جارک - برا برابر با 4.566 به دست آمد که مقدار احتمال آن $0.1023 > 0.05$ است. باتوجه به اینکه این مقدار بیشتر از 0.05 است، می‌توان گفت توزیع باقی‌مانده‌ها نرمال است و فرض نرمال بودن تأیید شد. همچنین مقدار

دوربین - واتسون ۱۹۴۳ است که در بازه قابل قبول ۱۰۵ تا ۲۰۵ قرار دارد؛ بنابراین فرض عدم خودهمبستگی بین باقی مانده‌ها نیز پذیرفته شد.

بررسی نتایج فرضیه‌ها

نتایج بخش استنباطی

برای فرضیه تحقیق (تأثیر بر کیفیت حسابرسی)، ضریب EGC برابر ۰.۱۲۰۰ - با آماره- $t = ۲.۴۷۹$ و احتمال ۰.۰۱۴ بود که فرضیه را تأیید می‌کند، با $R\text{-squared} = ۰.۱۲۵$. آزمون جاک-برا با آماره ۴.۵۶۶ و احتمال ۰.۱۰۲۳ نرمال بودن را تأیید کرد و دوربین-واتسون ۱۹۴۳ عدم خودهمبستگی را نشان داد. این نتایج کلی اعتبار مدل‌ها را تأیید کرده و تأثیر معنادار کاهش الزامات گزارشگری بر متغیرهای وابسته را نشان می‌دهند.

پیشنهاداتی کاربردی

برای فرضیه تحقیق که تأثیر بر کیفیت حسابرسی را بررسی می‌کند، پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس استانداردهای کیفی اجباری برای حسابرسی در شرایط کاهش الزامات وضع کند، شرکت‌ها می‌توانند با انتخاب حسابرسان با رتبه بالا مانند BIG4، کیفیت را حفظ کنند و حسابرسان می‌توانند از ابزارهای تحلیلی پیشرفته برای جبران کاهش دامنه رسیدگی استفاده کنند، این رویکرد می‌تواند به تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران کمک کند و کیفیت کلی بازار را ارتقا دهد.

محدودیت‌های تحقیق

۱. پژوهش بر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران محدود بود که ممکن است نتایج را به بازارهای دیگر تعمیم‌پذیر نکند، اما این تمرکز بر بازار ایران اعتبار داخلی را افزایش می‌دهد.
۲. دوره زمانی پژوهش شامل سال‌های خاصی بود که ممکن است تحت تأثیر عوامل اقتصادی موقتی مانند نوسانات ارزی قرار گرفته باشد، هرچند این امر به درک واقعی‌تر از شرایط ایران کمک می‌کند.
۳. استفاده از داده‌های ثانویه از منابع بورس ممکن است به دلیل محدودیت‌های دسترسی، برخی جزئیات را پوشش ندهد، اما این روش استانداردی برای پژوهش‌های مشابه است.
۴. مدل‌های رگرسیونی بر فروض خاصی مانند عدم هم‌خطی تکیه دارند که هرچند تأیید شدند، اما ممکن است در شرایط پیچیده‌تر نیاز به تنظیم داشته باشند، با این حال این فروض اعتبار نتایج را حفظ می‌کند.
۵. تمرکز بر متغیرهای خاص مانند EGC ممکن است عوامل خارجی مانند تغییرات قانونی اخیر را کامل پوشش ندهد، اما این تمرکز بر جنبه‌های کلیدی پژوهش را تقویت می‌کند.

پیشنهادات برای تحقیقات آینده

۱. بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری در بازارهای بین‌المللی مانند بورس نیویورک برای مقایسه با شرایط ایران و شناسایی الگوهای جهانی.
۲. تحلیل نقش عوامل خارجی مانند تحریم‌های اقتصادی بر روابط بین کاهش الزامات و متغیرهای حسابرسی با استفاده از مدل‌های پیشرفته‌تر.
۳. استفاده از روش‌های کیفی مانند مصاحبه با حسابرسان برای درک عمیق‌تر از مکانیسم‌های محافظه‌کاری در شرایط کاهش الزامات.

۴. بررسی زیرگروه‌های شرکتی مانند صنایع خاص برای شناسایی تفاوت‌های بخش‌بندی شده در تأثیر کاهش الزامات بر کیفیت حسابرسی.
۵. ادغام متغیرهای نوظهور مانند فناوری هوش مصنوعی در مدل‌ها برای ارزیابی چگونگی جبران اثرات کاهش الزامات در آینده.

منابع

- ✓ حکمت، هانیه، حیدرزاده خلیفه کندی، وحید، قربانی، راضیه، (۱۴۰۳)، نقش تعدیلگری محافظه‌کاری بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۲۱، شماره ۸۳، صص ۱۲۱-۱۶۲.
- ✓ قنبری، مریم و میرعباسی، سیدجواد، (۱۴۰۰)، تأثیر ویژگی‌های شرکت بر الزامات نحوه ارائه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. هشتمین کنفرانس بین‌المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها.
- ✓ مرادی، مجید، صفریپور، مریم، آقایی روزبهانی، سینا، (۱۳۹۹)، نقش تعدیل‌گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی، فصلنامه مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۶، شماره ۲، صص ۳۸-۵۱.
- ✓ Chaplinsky, S., Hanley, K.W. and Moon, S.K. (2017). The JOBS act and the costs of going public. *Journal of Accounting Research*, Vol. 55 No. 4, pp. 795-836.
- ✓ Elshafie Essam. (2022). The impact of reducing reporting requirements on audit quality, auditor effort and auditor conservatism. *Accounting Research Journal*.
- ✓ DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-199.
- ✓ Kahfi, Z., Nurhasanah, A., & Nursyamsi, I. (2025). The Impact of Accounting Conservatism in Mediating Auditor Rotation and Audit Quality. *Jurnal Manajemen Bisnis, Akuntansi dan Keuangan*, 4(1), 45-60.