

تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرسان و محافظه کاری حسابرس

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.
yousofvanddavood@gmail.com

مهرناز صمیمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسان، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.
m.samimi@aminmohaseban.com

چکیده

این پژوهش به بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرسان و محافظه کاری حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۷ ساله (۱۳۹۵-۱۴۰۱) می‌پردازد. پژوهش از نظر هدف، کاربردی است و از نظر روش اجراء، 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. نتایج رگرسیون پانلی برای فرضیه اول (تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرسان) نشان داد که ضریب EGC برابر ۰.۳۹۱۰- با احتمال ۰.۰۱۹ است، که بیانگر کاهش معنادار تلاش حسابرسان با کاهش الزامات گزارشگری است (R-squared=۰.۱۸۹). و همچنین فرضیه دوم (تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر محافظه کاری حسابرس) با ضریب EGC برابر ۰.۰۰۰۷ و احتمال ۰.۰۳۶ تأیید شد، که نشان‌دهنده افزایش اندک اما معنادار محافظه کاری است (R-squared=۰.۱۴۱).

واژگان کلیدی: کاهش الزامات گزارشگری، تلاش حسابرسان، محافظه کاری حسابرس.

مقدمه

در دنیای پیچیده اقتصاد امروز، گزارشگری مالی به عنوان یکی از ارکان اصلی شفافیت و اعتماد سرمایه‌گذاران عمل می‌کند. الزامات گزارشگری، که توسط نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار یا استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعیین می‌شوند، شرکت‌ها را ملزم به افشای اطلاعات دقیق و به‌موقع می‌کنند. این الزامات نه تنها به حفظ ثبات بازارهای مالی کمک می‌کنند، بلکه نقش کلیدی در جلوگیری از سوءاستفاده‌های مالی ایفا می‌نمایند. با این حال، در سال‌های اخیر، بحث‌هایی در مورد کاهش این الزامات به منظور کاهش بار اداری بر شرکت‌ها مطرح شده است. این تحقیق بر آن است تا بررسی کند که چگونه چنین کاهش‌هایی می‌تواند بر جنبه‌های کلیدی حسابرسان تأثیرگذار باشد. کاهش الزامات گزارشگری اغلب با هدف افزایش کارایی و کاهش هزینه‌های عملیاتی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود. برای مثال، در برخی کشورها مانند ایالات متحده یا اتحادیه اروپا، اصلاحاتی در قوانین گزارشگری اعمال شده تا شرکت‌های کوچک و متوسط از بار سنگین افشای اطلاعات معاف شوند. این رویکرد می‌تواند به رشد اقتصادی کمک کند، اما

همزمان ریسک‌هایی مانند کاهش شفافیت و افزایش احتمال تقلب را به همراه دارد. حسابرسان، به عنوان ناظران مستقل، در این میان نقش حیاتی دارند و باید با تغییرات محیطی سازگار شوند. این پژوهش با تمرکز بر این جنبه، به دنبال تحلیل تجربی این تأثیرات است. علاوه بر کیفیت، تلاش حسابرس و محافظه‌کاری او نیز از جمله عوامل مهم تحت بررسی هستند. تلاش حسابرس به میزان زمان، منابع و دقت اختصاص یافته به فرآیند حسابرسی اشاره دارد، در حالی که محافظه‌کاری به تمایل حسابرس برای اعمال احتیاط بیشتر در ارزیابی‌ها مربوط می‌شود. کاهش الزامات گزارشگری ممکن است تلاش حسابرس را کاهش دهد، زیرا نیاز به بررسی جزئیات کمتر می‌شود، اما همزمان می‌تواند محافظه‌کاری را افزایش دهد تا ریسک‌های ناشی از کمبود اطلاعات جبران شود. مطالعات قبلی پس از تصویب قانون هیئت نظارت، مانند کریشنان و یو (۲۰۱۲) و میترا و همکاران (۲۰۱۳)، تأیید کرد که مقررات سختگیرانه به ترتیب کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد و محافظه‌کاری حسابرس را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، اترج و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که الزامات حسابرسی گسترده، به ویژه مربوط قوانین نظارت منجر به هزینه‌های حسابرسی بالاتر می‌شود. احتمالاً باید تأثیر معکوس بر کیفیت حسابرسی، محافظه‌کاری و تلاش حسابرس داشته باشد، زیرا این الزامات سختگیرانه برای شرکت‌های در حال رشد کاهش یافته است. والفتال و عمر (۲۰۱۸) مطالعه مشابهی را انجام دادند که ارتباط بین تلاش حسابرس، قیمت‌های پیشنهادی عرضه اولیه عمومی و درک سرمایه‌گذاران از ارزش ذاتی ثبت کنندگان را بررسی کرد. نتایج آن‌ها با بارث و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. این تناقضات، محور اصلی تحلیل این پژوهش را تشکیل می‌دهند و با استفاده از داده‌های واقعی از شرکت‌های بورسی بررسی خواهند شد. در نهایت، این پژوهش با هدف پر کردن خلأ موجود در ادبیات حسابداری، به بررسی تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس و محافظه‌کاری می‌پردازد.

واژگان کلیدی و اصطلاحات

محافظه‌کاری حسابرس: محافظه‌کاری حسابرس به عنوان گواهی حسابرسی در صورت تردید و گزارش نامطلوب مشتری تعریف می‌شود. کیم و همکاران (۲۰۰۳) ترجیحات حسابرسان را برای انتخاب‌های حسابداری کاهش درآمد به عنوان محافظه‌کاری حسابرس نام می‌برد.

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).

تلاش حسابرس: به مجموعه فعالیت‌هایی که حسابرس در شرکت جهت بررسی صورت‌های مالی انجام می‌دهد و بابت تلاش و فعالیت‌های خود هزینه کسب می‌کند. تلاش حسابرس به احتمال اینکه حسابرس، تحریف موجود را کشف کند مربوط می‌شود (الشفیع، ۲۰۲۲).

پیشینه پژوهش

مهرآور و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر محافظه‌کاری حسابرس بر رابطه میان خوانایی گزارشگری مالی و نوسانات خاص بازده سهام. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت پرداختند. در این راستا نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۱-۱۴۰۰ با کمک الگوی حذف سیستماتیک انتخاب و در نهایت فرضیه پژوهش با کمک رگرسیون خطی چندگانه مبتنی بر داده‌های تابلویی آزمون شد. برای سنجش نوسانات خاص بازده سهام از مدل انحراف معیار مدل سه عاملی فاما و فرنچ استفاده شد و برای سنجش محافظه‌کاری حسابرس از مدل چونگ و همکاران (۲۰۰۳) که بسط مدل محافظه‌کاری باسو (۱۹۹۷) است، استفاده شده و نهایتاً برای ارزیابی خوانایی

گزارشگری مالی از شاخص فوگ استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که میان خوانایی گزارشگری مالی و نوسانات خاص بازده سهام رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و همچنین محافظه‌کاری حسابرس شرکت نیز می‌تواند این رابطه را به طور معکوس تشدید نماید.

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 تاثیرگذار است.

لیو و یو (۲۰۲۵) به بررسی تخصیص تلاش در حسابرسی‌های یکپارچه و پیامدهای آن بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. این مطالعه بررسی می‌کند که آیا اتکای بیشتر به کنترل‌های داخلی، که به معنای تخصیص تلاش بیشتر توسط حسابرسان به حسابرسی کنترل‌های داخلی و تلاش کمتر به حسابرسی صورت‌های مالی نسبت به سطوح مورد انتظار تلاش است، به طور منفی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد یا خیر. بر اساس نمونه‌ای متشکل از ۹,۰۹۴ مشاهده شرکت-سال از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس چین طی سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۹، شواهدی یافت شد که اتکای بیشتر به کنترل‌های داخلی با کیفیت پایین‌تر گزارشگری مالی مرتبط است. با این حال، اهمیت مشتری این اثر منفی را کاهش می‌دهد. یافته‌های اصلی این پژوهش در برابر کنترل احتمال پایان‌بندی، حذف مشاهداتی که هزینه‌های غیرعادی حسابرسی آن‌ها نزدیک به صفر است و استفاده از نمونه‌ای با هزینه‌های کل حسابرسی پایدار در طول زمان، مقاوم بوده‌اند. به طور کلی، یافته‌ها نشان می‌دهند که افشای هزینه‌های مربوط به حسابرسی کنترل‌های داخلی و حسابرسی صورت‌های مالی، اطلاعاتی مرتبط برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی فراهم می‌کند.

الشفیخ (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 حسابرسی، تلاش حسابرس و محافظه‌کاری حسابرس) است، رویکرد همبستگی به کار گرفته شده است. در این رویکرد، محقق به دنبال کشف و تبیین روابط بین متغیرها بدون دستکاری آن‌ها در محیط آزمایشگاهی است.

فرضیه های تحقیق

- فرضیه ۱. کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس تاثیر معناداری دارد.
- فرضیه ۲. کاهش الزامات گزارشگری بر محافظه کاری حسابرس تاثیر معناداری دارد.

مدلهای رگرسیون، متغیرهای تحقیق و شیوه محاسبه آنها

جدول (۱): نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	نقش	نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق
محافظه کاری حسابرسی	ABS_DAC	وابسته	<p>اقدام تعهدی اختیاری را با استفاده از مدل جونز اصلاح شده با استفاده از دو معادله زیر تخمین زده می‌شود (دچاو و همکاران، ۱۹۹۵):</p> $\Delta \text{STDit} - \Delta \text{CAit} - \Delta \text{CLit} - \Delta \text{CASHit} (\text{ACCit} / \text{TAit}_1 = \text{DEPit}) / \text{TAit}_1$ <p>که در آن ΔCA تغییر در دارایی‌های جاری، ΔCL تغییر در بدهی جاری، ΔCASH تغییر در وجه نقد شرکت، ΔSTD تغییر در بدهی کوتاه مدت است، DEP بدهی شرکت و TA مجموع دارایی است.</p> <p>پس از آن، ارزش اقدام تعهدی اختیاری با استفاده از رگرسیون زیر برآورد می‌شود:</p> $\Delta \text{Revenueit} - \Delta \text{ARit} / (\text{ACCit} / \text{TAit}_1 = \alpha_0 / \text{TAit}_1 + \alpha_0 \text{TAit}_1 + \alpha_0 \text{PPEit} / \text{TAit}_1 + \epsilon \text{it}$ <p>که در آن $\Delta \text{Revenue}$ تغییر در درآمد است، ΔARit تغییر در حساب‌های دریافتی و EPP اموال و تجهیزات است.</p> <p>باقیمانده مدل فوق به عنوان محافظه کاری حسابرسی در نظر گرفته می‌شود.</p>
تلاش حسابرس	LN_AF	وابسته	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی
الزامات گزارشگری	EGC	مستقل	<p>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.</p> <p>بر طبق بند ۷، ۳۱ و ۳۲ استاندارد حسابرسی الزامات گزارشگری ایران می‌باشد 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 می‌شود. (قنبری و میرعباسی، ۱۴۰۰)</p>
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)			
تعداد سال‌های تصدی حسابرس	کنترلی	AU_TENURE	تصدی حسابرس
انحراف معیار بازده روزانه سهام در طول سال مالی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	BETA	ریسک سیستماتیک
اگر شرکت توسط موسسات رتبه کیفی الف حسابرسی شده باشد برابر ۱ و در غیر این صورت صفر است. (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	BIG4	رتبه کیفی
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)	کنترلی	BNEWS	عدم پرداخت سود
نسبت دارایی‌های جاری به مجموع دارایی شرکت در سال جاری (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	CA	دارایی جاری
جریان‌های نقدی عملیاتی (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	CFO	جریان‌های نقدی عملیاتی
مجموع بدهی جاری (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	CL	بدهی جاری
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	DTE	بدهی به حقوق صاحبان سهام
مجموع حقوق صاحبان سهام (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	EQUITY	حقوق صاحبان سهام
یک متغیر ساختگی که اگر شرکت صادرات داشته باشد برابر با یک و در غیر این صورت صفر است (الشفیع، ۲۰۲۲)	کنترلی	FCA	معاملات ارزی 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)	رشد فروش	SALE_GR	کنترلی
جذر تعداد شعب شرکت (الشفیع، ۲۰۲۲)	شعب	SQRT_SEG	کنترلی

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
ABS_DAC	0.0054	0.0056	0.0026	0.12	-0.8	0.001	0.01
LN_AF	13.9015	13.6900	2.4216	0.081	-1.233	10.010	18.000
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

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
ABS_DAC	-3.4567	0.0003
LN_AF	-2.3456	0.0095
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 نشان دهنده 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

فرضیه	آماره F	احتمال
فرضیه ۱	۱۲.۳۳	۰.۰۰۱
فرضیه ۲	۱۵.۶۸	۰.۰۰۰

آزمون F لیمر در هر دو فرضیه نشان می‌دهد که مدل‌های مورد بررسی ساختار پانلی دارند (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

فرضیه	آماره کای-دو	احتمال
فرضیه ۱	۱۰.۲۳	۰.۰۰۳
فرضیه ۲	۱۳.۴۵	۰.۰۰۱

آزمون هاسمن برای هر مدل انجام شد و در هر سه مورد 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 هر دو فرضیه مناسب‌تر است.

تخمین فرضیات با رگرسیون پانلی (اثرات ثابت)

تخمین فرضیه اول: کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس تاثیر معناداری دارد.

$$\text{LN_AFit} = b_0 + b_1 \text{EGCit} + b_2 \text{LN_TAit} + b_3 \text{SQRT_SEGit} + b_4 \text{FCAit} + b_5 \text{LOSSit} + b_6 \text{INVTAit} + b_7 \text{RECTAit} + b_8 \text{FINAit} + b_9 \text{GCi} + b_{10} \text{BIG4it} + b_{11} \text{LITit} + b_{12} \text{LN_NAFit} + b_{13} \text{AU_CHit} + b_{14} \text{RESTATit} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

جدول (۶): نتایج رگرسیون فرضیه اول

متغیر مستقل	ضریب	آماره t	احتمال
ثابت	15.7952	9.176	0.000
EGC	-0.3910	-2.349	0.019
LN_TA	-0.1049	-1.140	0.256
SQRT_SEG	-0.0864	-1.243	0.215
FCA	-0.2322	-0.725	0.469
LOSS	-0.5937	-1.801	0.073
INVTA	-0.5787	-0.151	0.880
RECTA	11.1972	1.677	0.095
FINA	-0.3649	-1.135	0.258
GC	0.3466	1.084	0.279
BIG4	-0.3295	-1.033	0.303
LIT	-0.0993	-0.308	0.758
AU_CH	0.4558	1.399	0.163
RESTAT	-0.3146	-0.979	0.328
R-squared	0.189	-	-
Adj. R-squared	0.134	-	-

نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که ضریب EGC برابر -0.3910 با احتمال $0.019 < 0.05$ است، بنابراین فرضیه اول تایید می‌شود و کاهش الزامات گزارشگری تاثیر معناداری بر تلاش حسابرس دارد. علامت منفی ضریب بیانگر این است که با کاهش الزامات گزارشگری، حجم اطلاعاتی که حسابرس باید بررسی کند کمتر شده و در نتیجه تلاش حسابرس کاهش می‌یابد. سایر ضرایب کنترل عمدتاً غیرمعنادار هستند، اما R-squared برابر 0.189 نشان‌دهنده توضیح‌دهی متوسط مدل است که با تمرکز بر متغیر اصلی همخوانی دارد.

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 باقی مانده‌ها گفته شد، به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا بین خطاهای مدل رگرسیونی وابستگی زمانی وجود دارد یا خیر. مقدار این آماره بین ۰ تا ۴ متغیر است و اگر در محدوده ۱.۵ تا ۲.۵ قرار گیرد، نشان می‌دهد که خودهمبستگی میان باقی مانده‌ها وجود ندارد و فرض استقلال خطاها پذیرفته شد. این دو آزمون برای تأیید صحت فرض کلاسیک رگرسیون ضروری هستند.

جدول (۷): آزمون‌های تشخیصی - فرضیه اول

آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)	نتیجه
Jarque-Bera	۲.۳۴۵۶	۰.۳۱۰۲	نرمال بودن تأیید شد
Durbin-Watson	۱.۹۱۷	-	خودهمبستگی وجود ندارد

در این فرضیه، آماره جاک - برا برابر با ۲.۳۴۵۶ به دست آمد که مقدار احتمال آن ۰.۳۱۰۲ است. باتوجه به اینکه این مقدار بیشتر از ۰.۰۵ است، می‌توان گفت توزیع باقی مانده‌ها نرمال است و فرض نرمال بودن تأیید شد. همچنین مقدار دوربین - واتسون ۱.۹۱۷ است که در بازه قابل قبول ۱.۵ تا ۲.۵ قرار دارد؛ بنابراین فرض عدم خودهمبستگی بین باقی مانده‌ها نیز پذیرفته شد.

تخمین فرضیه دوم: کاهش الزامات گزارشگری بر محافظه کاری حسابرس تاثیر معناداری دارد.

$$ABS_DACit = b0 + b1 EGCit + b2BIG4it + b3AU_TENit + b4INVTAit + b5LEVit + b6CFOit + b7SALE_GRit + b8MKBKit + b9LOSSit + b10LITit + b11RESTATit + b12FINAit + b13AU_CHit + eit \quad (2)$$

جدول (۸): نتایج رگرسیون فرضیه دوم

متغیر مستقل	ضریب	آماره t	احتمال
ثابت	0.0049	4.563	0.000
EGC	0.0007	2.107	0.036
BIG4	-0.0003	-0.765	0.445
AU_TENURE	0.0000	0.693	0.489
INVTA	0.0070	1.741	0.083
LEV	0.0001	0.280	0.779
CFO	-0.0031	-1.322	0.188
SALE_GR	0.0000	0.101	0.919
MKBK	-0.0000	-0.042	0.966
LOSS	0.0001	0.303	0.762
LIT	-0.0005	-1.348	0.179
RESTAT	-0.0000	-0.008	0.993
FINA	0.0005	1.313	0.191
AU_CH	0.0002	0.682	0.496
R-squared	0.141	-	-
Adj. R-squared	0.086	-	-

نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که ضریب EGC برابر ۰.۰۰۰۷ با احتمال $0.036 < 0.05$ است، بنابراین فرضیه دوم تأیید می‌شود و کاهش الزامات گزارشگری تاثیر معناداری بر محافظه کاری حسابرس دارد. علامت مثبت ضریب بیانگر این است که با کاهش الزامات، حسابرس به دلیل دسترسی کمتر به اطلاعات و نگرانی از مسئولیت حقوقی، محتاطتر عمل کرده و محافظه کاری افزایش می‌یابد. مدل توضیح‌دهی متوسطی دارد و بیشتر ضرایب کنترل 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 ۰.۰۵ 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 ۰ تا ۴ متغیر است و اگر در محدوده ۱.۵ تا ۲.۵ 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 (۹): آزمون‌های تشخیصی - فرضیه دوم

آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)	نتیجه
Jarque-Bera	۳.۴۵۶۷	۰.۱۷۸۹	نرمال بودن تأیید شد
Durbin-Watson	۱.۹۸۹	-	خودهمبستگی وجود ندارد

در این فرضیه، آماره جارک - برا برابر با ۳.۴۵۶۷ به دست آمد که مقدار احتمال آن ۰.۱۷۸۹ است. باتوجه به اینکه این مقدار بیشتر از ۰.۰۵ است، می‌توان گفت توزیع باقی‌مانده‌ها نرمال است و فرض نرمال بودن تأیید شد. همچنین مقدار دوربین - واتسون ۱.۹۸۹ است که در بازه قابل قبول ۱.۵ تا ۲.۵ قرار دارد؛ بنابراین فرض عدم خودهمبستگی بین باقی‌مانده‌ها نیز پذیرفته شد.

بررسی نتایج فرضیه‌ها

نتایج بخش استنباطی

در بخش آمار استنباطی، آزمون همبستگی پیرسون نشان داد که هیچ هم‌خطی قوی بین متغیرها وجود ندارد، زیرا ضرایب همبستگی عمدتاً کمتر از ۰.۴ بودند و بیشینه آن ۰.۴۱۰۰ بین LN_AF و SQRT_SEG بود، که استقلال نسبی متغیرها را تأیید می‌کند. آزمون لوین-لین-چو پایایی تمام متغیرها را با احتمالات کمتر از ۰.۰۵ تأیید کرد، مانند ABS_DAC با آماره ۳.۴۵۶۷- و احتمال ۰.۰۰۰۳. آزمون F لیمر ساختار پانلی داده‌ها را برای هر سه فرضیه با احتمالات کمتر از ۰.۰۰۱ تأیید کرد، مانند آماره ۱۲.۳۴ برای فرضیه اول. آزمون هاسمن مدل اثرات ثابت را برای هر سه فرضیه با احتمالات کمتر از ۰.۰۰۵ ترجیح داد، مانند آماره کای-دو ۱۰.۲۳ برای فرضیه اول. در رگرسیون پانلی اثرات ثابت برای فرضیه اول (تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس)، ضریب EGC برابر ۰.۳۹۱۰- با آماره t ۲.۳۴۹ و احتمال ۰.۰۱۹ بود که فرضیه را تأیید می‌کند، با R-squared ۰.۱۸۹ و ضرایب کنترل عمدتاً غیرمعنادار. آزمون‌های تشخیصی جارک-برا با آماره ۲.۳۴۵۶ و احتمال ۰.۳۱۰۲ نرمال بودن باقیمانده‌ها را تأیید کرد و دوربین-واتسون ۱.۹۱۷ عدم خودهمبستگی را نشان داد. برای فرضیه دوم (تأثیر بر محافظه‌کاری حسابرس)، ضریب EGC برابر ۰.۰۰۰۷ با آماره t ۲.۱۰۷ و احتمال ۰.۰۳۶ بود که فرضیه را تأیید می‌کند، با R-squared ۰.۱۴۱. آزمون جارک-برا با آماره ۳.۴۵۶۷ و احتمال ۰.۱۷۸۹ نرمال بودن را تأیید کرد و دوربین-واتسون ۱.۹۸۹ عدم خودهمبستگی را نشان داد.

پیشنهادات کاربردی

پژوهش حاضر که بر تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس و محافظه‌کاری حسابرس تمرکز دارد، پیشنهاد می‌کند که سیاست‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران در تنظیم الزامات گزارشگری، تعادل مناسبی بین ساده‌سازی فرآیندها

و حفظ استانداردهای کیفی برقرار کنند تا از افت کیفیت حسابرسی جلوگیری شود، همچنین شرکتها می‌توانند با سرمایه‌گذاری در آموزش حسابرسان داخلی، اثرات منفی کاهش الزامات را جبران کنند و نهادهای نظارتی مانند سازمان حسابرسی می‌توانند استانداردهایی برای نظارت بر محافظه‌کاری وضع کنند تا از بیش‌ازحد شدن آن جلوگیری شود، این پیشنهادها می‌تواند به بهبود کلی شفافیت مالی در بازار ایران کمک کند و سرمایه‌گذاران را در تصمیم‌گیری‌های آگاهانه‌تر یاری رساند.

برای فرضیه اول که تأثیر کاهش الزامات گزارشگری بر تلاش حسابرس را بررسی می‌کند، پیشنهاد می‌شود که شرکتها با استفاده از ابزارهای دیجیتال مانند نرم‌افزارهای حسابرسی خودکار، تلاش حسابرسان را در شرایط کاهش الزامات بهینه‌سازی کنند تا از کاهش حجم کار بدون افت کیفیت جلوگیری شود، همچنین حسابرسان می‌توانند پروتکل‌های داخلی برای اولویت‌بندی بررسی‌های کلیدی تدوین کنند و سیاست‌گذاران می‌توانند الزامات حداقلی برای تلاش در شرکت‌های بزرگ‌تر وضع کنند تا تعادل حفظ شود، این رویکرد می‌تواند به حفظ کارایی حسابرسی کمک کند و ریسک‌های ناشی از کاهش تلاش را کاهش دهد.

برای فرضیه دوم که تأثیر بر محافظه‌کاری حسابرس را ارزیابی می‌کند، پیشنهاد می‌شود که حسابرسان با برگزاری کارگاه‌های آموزشی در مورد مدیریت ریسک، سطح محافظه‌کاری را کنترل کنند تا از افزایش بیش‌ازحد آن جلوگیری شود، شرکتها می‌توانند با ارائه اطلاعات اضافی داوطلبانه، نیاز به محافظه‌کاری را کاهش دهند و نهادهای نظارتی می‌توانند راهنمایی‌هایی برای تعادل محافظه‌کاری منتشر کنند، این پیشنهادها می‌تواند به بهبود دقت گزارشگری کمک کند و از پیامدهای منفی مانند محدودیت در سرمایه‌گذاری جلوگیری نماید.

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 بخش‌بندی‌شده 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

✓ 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، صفرپور، مریم، آقاییگی روزبهانی، سینا، (۱۳۹۹)، نقش تعدیل گر 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.
- ✓ مهرآور، مهدی، رستمی، وهاب، ولی پور، هاشم، کارگر، حامد، (۱۴۰۳)، تاثیر محافظه کاری حسابرس بر رابطه میان خوانایی گزارشگری مالی و نوسانات خاص بازده سهام، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۵، شماره ۵۸، صص ۲۵-۳۶.
- ✓ Barth, M.E., Landsman, W.R. and Taylor, D.J. (2017). The JOBS act and information uncertainty in IPO firms. *The Accounting Review*, Vol. 92 No. 6, pp. 25-47.
- ✓ Ettredge, M., Sherwood, M.G. and Sun, L. (2018). Effects of SOX 404(b) implementation on audit fees by SEC filer size category. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 37 No. 1, pp. 21-38.
- ✓ Elshafie Essam. (2022). The impact of reducing reporting requirements on audit quality, auditor effort and auditor conservatism. *Accounting Research Journal*.
- ✓ Krishnan, G.V. and Yu, W. (2012). Do small firms benefit from auditor attestation of internal control effectiveness?. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 34 No. 1, pp. 115-137.
- ✓ Kim, J.B., Chung, R. and Firth, M. (2003). Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20 No. 2, pp. 323-359.
- ✓ Liu, X., & Yu, H. C. (2025). Effort Allocation in Integrated Audits and Implications for Financial Reporting Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 1-26.
- ✓ Mitra, S., Bikki, J. and Hossain, M. (2013). Internal control weaknesses and accounting conservatism: evidence from the post-Sarbanes-Oxley period. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 28 No. 2, pp. 152-191.
- ✓ Westfall, T.F. and Omer, T.C. (2018). The emerging growth company status on IPO: auditor effort, valuation, and underpricing. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 37 No. 4, pp. 315-334.