

## The Effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk

Mohsen Dahmarde Ghaleno<sup>1</sup>, Hassan Yazdifar<sup>2</sup>, Hamid Zarei<sup>3</sup>

Received: 2020/11/02

Approved: 2021/02/16

Research Paper

### Abstract

According to the auditing standards, after the entity has disclosed financial and non-financial information about its operation, the auditor should evaluate that information. Social responsibility performance is one of these informatimaon that the independent auditor considers when assessing audit risk. Therefore, the main purpose of this academic paper is to investigate the possible relationship between social responsibility disclosure and audit risk in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In this study, the content analysis method is used to measure social responsibility disclosure, and audit risk is calculated by the audit fee index. The research hypothesis was tested for 93 firms during the years 2012–2019 using the ordinary least squares method (OLS). Findings show that there is a significant and positive association between social responsibility disclosure and audit risk, which was confirmed by employing panel data methods with random effects and generalized least squares. As the disclosure of social responsibility increases the audit risk and, consequently, audit fee increases. This issue warns users of financial statements, including investors, not to focus only on the positive aspects of social responsibility disclosure in Iran, as social responsibility disclosure can be used as a mechanism to cover up poor performance.

**Key Words:** Audit fees, Audit risk, Social Responsibility Disclosure.

 10.22034/ARI.2021.243327

1. Instructor of Accounting, Faculty of Humanities, Saravan Institute of Higher Education, Saravan, Iran. - (Corresponding Author) Mohsen.dahmard@gmail.com

2. Professor in Accounting, Bournemouth University, Bournemouth, Dorset, UK. - hyazdifar@bournemouth.ac.uk

3. Msc. in Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchistan. - Hamidzarei@pgs.usb.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی

محسن دهمرده قلعه نو<sup>۱</sup>، حسن یزدی‌فر<sup>۲</sup>، حمید زارعی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

طبق استانداردهای حسابرسی، پس از آن‌که واحد مورد رسیدگی اطلاعات مالی و غیرمالی در مورد عملیات شرکت را افشا می‌نماید، حسابرس باید این اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد. عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی از جمله این اطلاعات بوده و حسابرس در ارزیابی ریسک حسابرسی به آن توجه می‌نماید. از این‌رو، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش، افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی با استفاده از روش تحلیل محتوا و ریسک حسابرسی با شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اندازه‌گیری شده است. فرضیه‌ی پژوهش برای ۹۳ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی آزمون شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد که با استفاده از روش‌های پنل دیتا با اثرات تصادفی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته نیز مورد تأیید قرار گرفت. با افزایش افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک حسابرسی و به‌تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر می‌شود. این نتیجه به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران هشدار می‌دهد فقط به جنبه‌های مثبت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران توجه نکنند. چرا که ممکن است افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی ابزاری برای پوشش عملکرد ضعیف باشد.

واژه‌های کلیدی: افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

 10.22034/ARJ.2021.243327

mohsen.dahmard@gmail.com

hyazdifar@bournemouth.ac.uk

hamidzareii@pgs.usb.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. مربی حسابداری، دانشکده علوم انسانی، مؤسسه آموزش عالی سراوان، سراوان، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استاد حسابداری، دانشگاه بورنموث، انگلستان

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

## ۱- مقدمه

از زمان اولین مطالعه‌ی کلاسیکی که بوون (۱۹۵۳) انجام داد، پژوهشگران اهمیت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن را بر جامعه از جنبه‌های مختلف کاوش کرده‌اند. این کاوش‌ها به بروز دیدگاه‌های متفاوتی درباره‌ی مسئولیت اجتماعی و در نهایت توسعه‌ی چارچوب گزارش‌گری و مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها منجر شده است (بنگرید: کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها موضوعی مهم در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار می‌رود و امروزه از جنبه‌های مختلفی مورد توجه سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، مدیران و پژوهشگران قرار گرفته است. منظور از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به‌گونه‌ای است که منافع کلیه‌ی ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس شود (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵). از جنبه‌ی گزارش‌گری مالی، هدف اصلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی اطمینان از ارائه‌ی اطلاعات مالی شفاف و قابل‌اتکا است (کیم و همکاران، ۲۰۱۷)؛ در همین راستا موسوی و همکاران (۱۳۹۵) به تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی پرداختند و اذعان داشتند بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، افشای اطلاعات مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند انعطاف‌پذیری شرکت‌ها را برای مدیریت اطلاعات فراهم سازد (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۷). در همین راستا، ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) بیان می‌کنند که در فضای کسب و کار، کیفیت اطلاعات و شفافیت عملکرد واحدهای تجاری، در تصمیم‌گیری مناسب سرمایه‌گذاران نقش حیاتی دارد و در این رابطه، یکی از مهم‌ترین ارکان ارائه‌ی اطلاعات باکیفیت به سرمایه‌گذاران، حسابرسی است. پیری و قربانی (۱۳۹۶) معتقدند که حسابرسی با ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی، ریسک اطلاعاتی ذی‌نفعان فوق و سرمایه‌گذاران را کاهش داده و کارایی تخصیصی در بازار سرمایه را ارتقا می‌دهد. از آن‌جا که فرآیند حسابرسی برحسب ویژگی‌های واحدهای تجاری، می‌تواند از یک صاحبکار به صاحبکار دیگر متفاوت باشد. به تبع این تفاوت، میزان تلاش، ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز متفاوت است. در این رابطه، شناخت حسابرس از ریسک و درستکاری صاحبکار، در فرآیند تدوین برنامه و اجرای حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (پورحیدری و محمدی شورکی، ۱۳۹۴).

کیم و همکاران (۲۰۱۲) ادعا می‌کنند که مسئولان اجتماعی شرکت‌ها، مدیریت سود واقعی را محدود می‌کنند و اطلاعات مالی شفاف و قابل‌اعتمادی را به ذی‌نفعان خود منتقل می‌کنند. آن‌ها معتقدند که این شرکت‌ها، بر پایه‌ی اعتماد و همکاری با ذی‌نفعان خود عمل کرده و این موضوع مانع فرصت‌طلبی آن‌ها می‌شود. پژوهش‌های پیشین نیز نشان دادند که بین افشای داوطلبانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد (دالیوال و همکاران، ۲۰۱۲؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین می‌توان انتظار داشت که تعامل شرکت‌ها در فعالیت‌های مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک گزارش‌گری مالی و به تبع آن ریسک

حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش دهد.

در مقابل، عدم تعامل شرکت‌ها در فعالیتهای مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی با ریسک‌های دادخواهی و شهرت ارتباط دارد (کری و همکاران، ۲۰۱۷). حساب‌رسان در پاسخ به این ریسک‌ها باید تلاش بیشتری برای جمع‌آوری شواهد پیرامون فعالیتهای شرکت انجام دهند که این موضوع در ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی بالاتر حسابرسی منعکس می‌شود (هریبار، ۲۰۱۴). علاوه بر این شرکت‌ها ممکن است از افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استفاده کنند تا موقعیت خود را در بازار به نحو مطلوب نشان داده، عملکرد ضعیف خود را پوشش دهند. چن و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تعهد شرکت‌ها به تأیید صورت‌های مالی حسابرسی شده، اعتبار افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی آن‌ها را افزایش می‌دهد یا خیر؟ به سخن دیگر، چن و همکاران (۲۰۱۶) از سرمایه‌گذاری شرکت در تأیید کیفیت اطلاعات مالی استفاده کردند که با شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر مشخص شده بود و سطوح بالاتر اعتبار افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی را نشان می‌داد. چن و همکاران (۲۰۱۶) اذعان دارند شرکت‌هایی که به افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی روی می‌آورند، به‌دنبال بالا بردن سطح اطمینان حساب‌رسان نسبت به صورت‌های مالی‌شان هستند. بنابراین می‌توان انتظار داشت شرکت‌هایی که به افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌پردازند برای حسابرسی صورت‌های مالی خود هزینه‌ی بیشتری در نظر بگیرند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

با عنایت به مطالب فوق، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی است. برای این منظور، اطلاعات مربوط به ۹۳ شرکت طی بازه‌ی زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ جمع‌آوری گردید. همچنین به پیروی از مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۳)، افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی از روش تحلیل محتوا و بر اساس چک‌لیست اولیه‌ای شامل ۳۹ نوع شاخص زیست‌محیطی و اجتماعی اندازه‌گیری شد. ریسک حسابرسی نیز مشابه با لئو و همکاران (۲۰۱۷) با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی محاسبه شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که بعد از کنترل عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی (از قبیل ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های حساب‌رس و حاکمیت شرکتی) بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. این رابطه در تحلیل حساسیت پژوهش نیز مورد تأیید قرار گرفت.

انجام پژوهش حاضر حائز اهمیت و ضرورت است. چراکه در وهله‌ی نخست این پژوهش از مطالعات پیشگامی است که رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران آزمون می‌نماید و بررسی آن می‌تواند دارای اهمیت و نوآوری در سطح داخلی باشد. شایان‌ذکر است که مطالعات انجام شده در رابطه با افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی به‌طور عمده در کشورهای پیشرفته صورت گرفته است (برای نمونه می‌توانید پژوهش‌های کری و همکاران، ۲۰۱۷ و چن و همکاران، ۲۰۱۶ را ببینید). از این‌رو مشخص نیست که آیا یافته‌های آن‌ها برای کشورهای در حال توسعه از جمله ایران دارای روایی کافی است یا خیر؟ در وهله‌ی دوم، نمازی و مقیمی (۱۳۹۷) اذعان دارند با توجه به جدید

بودن بحث افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران، باید شکاف اطلاعاتی ناشی از اثرات آن بر عملکرد مالی شرکت‌ها و متغیرهای اثرپذیر از عملکرد مالی مورد بررسی قرار گیرد. از همین رو و با توجه به این که ریسک حسابرسی از جمله مواردی است که تحت تأثیر عملکرد مالی شرکت‌ها قرار دارد، انجام پژوهش حاضر می‌تواند ادبیات مربوط به افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی را غنی کند. در وهله‌ی سوم، طبق استانداردهای حسابرسی واحد مورد رسیدگی باید بر اساس الزامات قانونی یا برحسب روال، اطلاعات مالی و غیرمالی شامل گزارش مدیریت یا هیأت‌مدیره و غیره را در مورد عملیات واحد مورد رسیدگی افشا نماید و حسابرس نیز لازم است این‌گونه اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد. عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار از جمله این اطلاعات است که حسابرس باید به آن توجه کند و در برآورد ریسک حسابرسی دخالت دهد. زیرا عملکرد ضعیف مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار می‌تواند بر ریسک قانونی، شهرت، دعای حقوقی (کیم و همکاران، ۲۰۱۲) و سنجش صداقت صاحبکار تأثیر نامطلوب داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به مطالب فوق، از جمله اهداف پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط صاحبکار بر برآورد ریسک حسابرسی در ایران تأثیرگذار است یا خیر؟ پژوهش حاضر نشان می‌دهد که افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی عاملی تأثیرگذار بر ریسک حسابرسی است و به بسط ادبیات موجود در زمینه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی کمک می‌کند.

## ۲- مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌ی پژوهش

### ۲-۲- افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان مسئولیت‌پذیری و ایفای تعهد شرکت‌ها در قبال گروه‌های مختلف ذی‌نفع و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند، تعریف می‌شود. گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نشان‌دهنده این موضوع است که شرکت‌های مختلف تا چه اندازه در خصوص مسائل اجتماعی مسئولیت‌پذیر بوده و وظایف اجتماعی خود را انجام داده‌اند. اکثر تعاریف ارائه‌شده در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دارای ابعاد اقتصادی، محیطی و اجتماعی است. از این‌رو گزارش‌گری مناسب در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باید شامل گزارش‌گری ابعاد اقتصادی، محیطی و اجتماعی مسئولیت‌پذیری اجتماعی باشد (الهیاری و همکاران، ۱۳۹۷). پیشینه‌ی تجربی در زمینه‌ی افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به‌ویژه رابطه‌ی آن با شاخص‌های عملکردی تاریخی‌چهار طولانی و غنی دارد. بنابراین با توجه به این که ریسک حسابرسی از مواردی است که تحت تأثیر عملکرد مالی شرکت‌ها قرار دارد و از آن‌جا که احتمال وجود انگیزه‌ی مالی در نوع رفتار شرکت‌ها تأثیرگذار است، انتظار می‌رود افشای مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها و موضع‌گیری شرکت‌ها در حوزه‌ی اخلاق تجاری تحت تأثیر ریسک حسابرسی باشد. در همین راستا می‌توان به شکل‌گیری و تکامل نظریه‌ی ذی‌نفعان (فریمن، ۱۹۸۳) و جنبه‌های خاص آن (جونز، ۱۹۹۵) اشاره نمود که زمینه‌ساز موضع‌گیری اخلاقی شرکت‌ها بود. طرفداران مسئولیت اجتماعی معتقدند بهبود

وضعیت اجتماعی و محیطی شرکت‌ها به ایجاد و تقویت روابط متقابل با کارکنان، مصرف‌کنندگان، شهرداری‌ها، فعالان محیط زیست و سایر شهروندان مرتبط بر پایه‌ی اعتماد کمک می‌کند. چرا که بهبود موضع‌گیری شرکت‌ها در زمینه‌ی زیست‌محیطی، اجتماعی و غیره موجب موفقیت بلندمدت و بهبود وضعیت مالی شده و می‌تواند ریسک حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بروکس و اویکونومو، ۲۰۱۷). در همین راستا کشورهای نظیر چین، دانمارک، هنگ‌کنگ، برزیل، مالزی و آفریقای جنوبی افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی را در قالب پایداری الزامی نموده‌اند (ایانائو، سرافیم، ۲۰۱۶). ایالات متحده نیز به دنبال ارائه‌ی مقرراتی الزام‌آور است که به دنبال آن شرکت‌های بزرگ تا سال ۲۰۳۰ به افشای این اطلاعات بپردازند (بروکس و اویکونومو، ۲۰۱۷). در تحقیقات انجام‌شده در زمینه‌ی علل و انگیزه‌های افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نظریه‌ی ذی‌نفعان، نظریه‌ی اقتصاد سیاسی و نظریه‌ی نمایندگی، از جمله رایج‌ترین نظریه‌ها در تبیین چرایی انتخاب شرکت‌ها و مدیران آن‌ها برای درگیر شدن در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی هستند. نظریه‌ی ذی‌نفعان، بیانگر این واقعیت است که اکثر شرکت‌ها دارای مجموعه‌ای یکپارچه و بزرگ از ذی‌نفعان هستند. بنابراین، شرکت‌ها نسبت به آن‌ها تعهد و مسئولیت دارند. از این‌رو، نظریه‌ی ذی‌نفعان تلویحاً نیاز به توازن ادعاهای سهامداران با سایر ذی‌نفعان را بیان می‌دارد (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۳). نظریه‌ی اقتصاد سیاسی به‌عنوان چارچوب اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تعریف گردیده که زندگی انسان در آن واقع‌شده و بیان می‌کند که جامعه، سیاست و اقتصاد از یکدیگر غیرقابل تفکیک هستند (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۳). با توجه به نظریه‌ی نمایندگی با بزرگ شدن شرکت‌ها و افزایش تعداد سهامداران، تضاد منافع بین سهامداران و مدیران به وجود می‌آید (جنسن، مک‌لینگ، ۱۹۷۶). به تدریج با کاهش قدرت تسلط و میزان نفوذ سهامداران در شرکت و عدم وجود سازوکارهای کنترل، مدیران دچار زیاده‌خواهی و فرصت‌طلبی می‌شوند. آن‌ها با هدف دستیابی به شهرت و اعتبار شخصی، از طریق استفاده از منابع شرکت، در طرح‌های زیست‌محیطی سرمایه‌گذاری می‌کنند و به اجرای فعالیت‌های اجتماعی می‌پردازند. این امر موجب می‌شود هدف اولیه‌ی شرکت‌ها مورد سؤال واقع شود و احساس امنیت سهامداران در مقابل اعمال و رفتار مدیران کاهش یابد (رضایی، محمدپور، ۱۳۹۶). این موضوع نیز می‌تواند ریسک حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. علاوه بر این، در برخی پژوهش‌های صورت گرفته (نظیر پژوهش یو و ژائو، ۲۰۱۵؛ آکویلانی و همکاران، ۲۰۱۸) از نظریه‌ی ارزش آفرینی برای توصیف تأثیر مثبت افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی بر شاخص‌های عملکردی و ارزش شرکت استفاده شده است. همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد، ریسک حسابرسی از جمله مواردی است که تحت تأثیر شاخص‌های عملکردی است. کمبل (۲۰۰۷) با ارائه‌ی نظریه‌ی کمبود منابع بیان کرد هنگامی که شرکت منابع جاری مازاد داشته باشد، تمایل دارد بخشی از آن را نیز در زمینه‌ی مسائل مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به کار گیرد. مطابق با این نظریه، کیو و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند شرکت‌های سودآور تمایل بیشتری به افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی دارند. در این راستا کاظمی و همکاران (۱۳۹۵) نیز اذعان دارند میزان و کیفیت سودآوری شرکت‌ها در ایران

بر حق الزحمه‌ی حسابرسی آن‌ها مؤثر است.

### ۲-۳- ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

تالانه و مهرانی (۱۳۷۸) ریسک حسابرسی را با احتمال نظریه‌ی حسابرسی نامناسب در مورد صورت‌های مالی و در صورت وجود اشتباهات با اهمیت یا آشفتگی کشف نشده تعریف می‌کنند. همچنین در تعریفی دیگر ریسک حسابرسی زمانی به وجود می‌آید که حساب‌رسان نادانسته نظر خود را درباره‌ی صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت، به‌طور مناسبی تعدیل نکنند (مهدوی، نمازی، ۱۳۹۰). مؤسسه‌های حسابرسی عمدتاً با سه ریسک مرتبط در پذیرش کار حسابرسی مواجه هستند: ۱. ریسک تجاری صاحبکار که شامل سودآوری و بقا یا تداوم فعالیت شرکت صاحبکار است. ۲. ریسک حسابرسی، یعنی زمانی که صورت‌های مالی صاحبکار به‌درستی ارائه نشده و حساب‌رس قادر به تشخیص اشتباهات نیست. ۳. ریسک تجاری حساب‌رس که شامل هزینه‌های بالقوه‌ی دادخواهی، تحقق حق‌الزحمه و کاهش اعتبار یا شهرت حساب‌رس است (استنلی، ۲۰۱۱). رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارش‌گری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل، منافع اقتصادی حساب‌رس از طریق حق‌الزحمه تأمین می‌شود (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹). هی و همکاران (۲۰۰۶) و ونکاتارامن و همکاران (۲۰۰۸) استدلال می‌کنند که حق‌الزحمه حسابرسی با ریسک حسابرسی در ارتباط است و حساب‌رسان برای کاهش ریسک‌های حسابرسی به یک سطح قابل قبول، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری تعیین می‌کنند، به‌ویژه اگر ریسک حسابرسی شامل مسائل مربوط به گزارش‌گری مالی باشد (هوآنگ و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر این استانداردهای حسابرسی تأکید می‌کنند که حساب‌رسان برای کاهش ریسک تجاری صاحبکار به سطح قابل قبول، دامنه‌ی حسابرسی را افزایش دهند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۰). افزایش دامنه‌ی حسابرسی منجر به افزایش حجم عملیات و به‌تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. دوگر و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند حق‌الزحمه‌های حسابرسی در ایالات‌متحده برای صاحبکاران با ریسک بالاتر حدود ۱۱ درصد افزایش یافته است.

### ۲-۴- افشای مسئولیت‌پذیری حسابرسی و ریسک حسابرسی

چن و همکاران (۲۰۱۲) اذعان دارند حساب‌رسان باید تمام اطلاعات مرتبط و موردنیاز را جمع‌آوری نمایند تا ریسک‌های قانونی، دعاوی حقوقی و شهرت صاحبکار را به‌منظور تعیین آستانه‌ی قابل‌پذیرش ریسک حسابرسی ارزیابی کنند. هرچه ریسک حسابرسی بالاتر باشد، آستانه‌ی پذیرش پایین‌تر و نیازمند تلاش بیشتر حساب‌رس است. مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۷۲۰ ایران، واحد مورد رسیدگی ممکن است براساس الزامات قانونی یا برحسب روال خود، اطلاعات مالی و غیرمالی شامل گزارش مدیریت یا هیأت‌مدیره و غیره در مورد عملیات واحد مورد رسیدگی را افشا کند و حساب‌رس لازم است این‌گونه اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴). عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار یکی از اطلاعاتی است که در قالب گزارش هیأت‌مدیره افشا می‌شود و حساب‌رس باید به آن توجه کند. از دیدگاه حسابرسی، شرکت‌هایی که عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی ضعیفی دارند، از

افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک برای انحراف توجه عمومی از سوءرفتارهای احتمالی خود استفاده می‌کنند (کری و همکاران، ۲۰۱۷). اگر عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار ضعیف تعیین شود، لزوماً ریسک قانونی، سوءشهرت و دعاوی حقوقی صاحبکار را افزایش می‌دهد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). در همین راستا ارزیابی ریسک بالاتر منجر به تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌شود (هی و همکاران، ۲۰۰۶؛ ونکاتارامن و همکاران، ۲۰۰۸). علاوه بر این، عملکرد ضعیف مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند نشان‌دهنده عدم صداقت صاحبکار باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶) و اعتبار سیستم کنترل داخلی را خدشه‌دار سازد (کیم و همکاران، ۲۰۱۷). این موضوع باعث می‌شود حسابرس ارزیابی نامطلوبی از توانایی شرکت برای تولید اطلاعات مالی باکیفیت داشته باشد و می‌تواند ریسک حسابرسی و به‌تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش دهد (دوگار، ۲۰۱۵).

علاوه بر این‌گري و همکاران (۱۹۹۵) استدلال می‌کنند که اگر شرکت‌ها بخواهند به‌واسطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر مشروعیت رفتار خویش صحنه بگذارند، یکپارچگی مدیریتی مورد سؤال قرار می‌گیرد و منجر به افزایش ریسک حسابرسی خواهد شد. از این‌رو تلاش حسابرسان افزایش‌یافته و منجر به حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری می‌شود. همچنین اگر شرکت صرفاً به افشای اختیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی در قالب نظریه‌ی مشروعیت مبادرت ورزد، انتظار نمی‌رود که به واقع به دنبال انجام مسئولیت‌پذیری اجتماعی خویش و افشای آن باشد. در چنین مواردی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر به جای آن که نشانه‌ای از اطلاعات مالی باکیفیت بالا در نظر گرفته شود، به دلیل ریسک حسابرسی بیشتر ایجاد می‌شود.

## ۵-۲- پیشینه‌ی پژوهش

پژوهشی که صراحتاً به بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخته باشد، در ایران مشاهده نشد. با این وجود، پاره‌ای از پژوهش‌های تجربی که در زمینه‌ی متغیرهای پژوهش انجام شده و به نحوی به موضوع پژوهش ارتباط پیدا می‌کنند، ارائه می‌شود. افزون بر این، نتایج برخی از پژوهش‌ها به‌منظور ایجاد پشتوانه برای به‌کارگیری متغیرهای این پژوهش بیان شده است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی نشان دادند سطح افشای مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت معناداری بر نرخ بازده دارایی‌ها، سود هر سهم و ارزش افزوده اقتصادی شرکت‌ها دارد. همچنین سطح افشای مسئولیت اجتماعی تأثیر منفی معناداری بر نرخ هزینه‌ی سرمایه شرکت‌ها دارد. همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد میزان و کیفیت سود شرکت‌ها بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی آن‌ها مؤثر است (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۵). گرمسیری و همکاران (۱۳۹۶) نیز دریافتند عامل کیفیت گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی دارای ارتباط مستقیم با شهرت اجتماعی شرکت است و از میان ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، دو گانگی مدیرعامل دارای رابطه‌ای معکوس با شهرت اجتماعی بوده، میزان مالکیت هیأت‌مدیره و عضویت صنعتی دارای رابطه‌ی مستقیم با شهرت اجتماعی هستند. در پژوهش‌های پیشین نیز شواهدی ارائه شده است که نشان می‌دهد شهرت

شرکت با ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها در ارتباط است (کری و همکاران، ۲۰۱۷). رمضان‌نیا، رضایی (۱۳۹۶) نیز به بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک پرداختند. آن‌ها دریافتند مسئولیت اجتماعی موجب کاهش ریسک می‌شود. چرا که شرکت‌های دارای سرمایه اجتماعی بالا، دارای توانایی بالایی در مواجهه با شوک‌های داخلی یا خارجی می‌باشند. ایزدی‌نیا و هاشمی دهچی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و چسبندگی هزینه‌ها پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها منجر به افزایش چسبندگی هزینه می‌شود. در همین راستا نیکبخت و دلدار (۱۳۹۵) نیز اذعان دارند چسبندگی هزینه‌ها بر کیفیت و ریسک حسابرسی مؤثر هستند. فخاری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی به بهبود کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها می‌انجامد. مطالعات پیشین نیز اذعان دارند فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها می‌تواند ریسک حسابرسی را افزایش دهد (لئو و همکاران، ۲۰۱۷). یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) نشان دادند دانش مالی مدیران عامل منجر به کاهش ریسک مربوط به عملیات حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌شود. عزیز خانی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌هایی که به‌طور اختیاری حسابرس خود را تغییر داده‌اند، افزایش داشته است. جمالی و کرمی (۱۳۹۵) نیز دریافتند با افزایش تمرکز مالکیت سهامداران، هزینه‌های نمایندگی کاهش یافته و با کاهش هزینه‌های نمایندگی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال انتخاب مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ نیز کاهش می‌یابد.

چن (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، ریسک حسابرسی و بحران مالی سال ۲۰۰۸ پرداخت. وی دریافت با توجه به افزایش ریسک کلان سیستماتیک در دوران بحران و پس‌ابحران، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش داشته است. دالماسو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی دریافتند که اولویت‌بندی ذی‌نفعان و تعامل مشترک میان آن‌ها موجب تعدیل رابطه‌ی بین عملکرد زیست‌محیطی و عملکرد مالی شرکت‌ها در جهت مثبت می‌شود. کری و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی و حسابرسی صورت‌های مالی در چین پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌های چینی برای حفظ و بهبود شهرت خود، گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی را مدنظر قرار می‌دهند. حسابرسان نیز حق‌الزحمه‌ی بیشتری را به دلیل افزایش ریسک و تلاش حسابرسی مطالبه می‌کنند که نشأت گرفته از بررسی صحت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. لئو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی اثر فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری بر ریسک حسابرسی پرداختند. آن‌ها از شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای محاسبه ریسک حسابرسی استفاده کردند و دریافتند فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش می‌دهد. الهادی و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی درماندگی مالی شرکت را کاهش می‌دهد و چرخه‌ی عمر شرکت اثر مثبتی بر این رابطه دارد. چن و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی گزارش‌گری مالی حسابرسی شده و افشای اختیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها

پرداختند. آن‌ها دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با انتشار مستقل گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی ارتباط دارد و زمانی که مدیرعامل به دنبال کسب اعتبار و شهرت بیشتر باشد، این رابطه نیز تقویت می‌شود. گوی و همکاران (۲۰۱۶) اذعان داشتند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عدم تقارن اطلاعاتی مؤثر است و این رابطه در شرکت‌هایی که مدیران آن‌ها به دنبال کسب شهرت بیشتری هستند، در نتیجه افزایش ریسک حسابرسی شرکت تقویت می‌شود. کیم و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی شده و بر ریسک حسابرسی تأثیرگذار است. دیوید و ماسون (۲۰۱۶) دریافتند کاهش حقوق و مزایای پرداختی به مدیرعامل، ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش می‌دهد. اکثرینا و وداری (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که مالکیت مدیریتی بر ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد.

### ۳- فرضیه‌ی پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌ی فوق، فرضیه‌ی اصلی پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:  
بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد.

### ۴- روش شناسی پژوهش

جامعه‌ی آماری پژوهش به تمامی شرکت‌ها به جز بانک‌ها یا مؤسسات مالی، بیمه‌ها، لیزینگ و شرکت‌های سرمایه‌گذاری محدود شده است که حداقل از ابتدای سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد. با این شرایط، ۹۳ شرکت جامعه آماری پژوهش را تشکیل داد. لازم به ذکر است با توجه به محدودیت افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، برای آزمون فرضیه پژوهش ۶۱۷ مشاهده (سال - شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای تدوین مبانی نظری پژوهش نیز از روش کتابخانه‌ای و برای فراهم کردن داده‌ها از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز با نرم‌افزار Stata ۱۴ صورت پذیرفت.

#### ۴-۱- مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش به پیروی از پژوهش‌های پیشین در رابطه با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (به‌طور مثال: لاری دشت بیاض، اورادی، ۱۳۹۶؛ لئو و همکاران، ۲۰۱۷؛ اشلیمن، لاوسن، ۲۰۱۷؛ هوآنگ و همکاران، ۲۰۱۶) از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$A\_RISK_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 REITNA_{it} + \beta_4 ATURN_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LIQ_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 R\&D_{it} + \beta_{10} BUSY_{it} + \beta_{11} CG_{it} + \beta_{12} AUDTYPE_{it} + \beta_{13} AUD-CHANGE_{it} + \beta_{14} B\_SIZE_{it} + \beta_{15} B\_IND_{it} + \beta_{16} OWNER_{it} + YEAR + IND + \varepsilon_{it}$$

## ۴-۲- متغیرهای پژوهش

### ۴-۲-۱- متغیر وابسته

$A\_RISK_{it}$  (ریسک حسابرسی): در این پژوهش به پیروی از پژوهش لئو و همکاران (۲۰۱۷) و مطابق با نتایج پژوهش‌های هی و همکاران (۲۰۰۶)، ونکاتارامن و همکاران (۲۰۰۸) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای اندازه‌گیری ریسک حسابرسی استفاده می‌شود.

### ۴-۲-۲- متغیر مستقل

$CSR_{it}$  (افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی): در این پژوهش، به پیروی از مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۳) برای اندازه‌گیری سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، از روش تحلیل محتوا بر اساس چک‌لیستی شامل ۳۹ نوع شاخص اطلاعاتی زیست‌محیطی و اجتماعی استفاده شده است. چک‌لیست نهایی به شرح جدول ۱ است. در صورتی که شرکت هر کدام از این معیارها را افشا کند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد. در نهایت جمع اقلام افشاشده تقسیم بر جمع کل (۳۹ نوع شاخص اطلاعاتی) شده و متغیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت محاسبه می‌شود.

### جدول (۱) چک‌لیست افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی

زیربخش	اقلام افشا
کنترل آلودگی، جلوگیری از خسارات زیست‌محیطی، بازیافت یا جلوگیری از ضایعات، حفظ منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، سیاست زیست‌محیطی، سرمایه‌گذاری در پروژه‌های زیست‌محیطی، سایر مسائل محیطی.	مسائل محیطی
توسعه‌ی محصول / سهم بازار، کیفیت محصول / ISO، ایمنی و سلامت محصول، توقف تولید، سایر محصولات و خدمات.	محصولات و خدمات
تعداد کارکنان، حقوق ماهانه / پاداش نقدی و مزایا، سهام تحت تملک کارمندان، بازنشستگی و مزایای پایان خدمت، سلامتی و ایمنی در محیط کار، برنامه‌های آموزش و توسعه کارکنان، ورزشی و رفاهی، وام یا بیمه‌ی کارمندان، روحیه و ارتباطات کارمندان، سایر منابع انسانی.	منابع انسانی
سلامتی مشتریان، شکایت‌ها / رضایتمندی مشتریان، سیاست پرداخت دیرتر برای مشتریان خاص، تدارک تسهیلات و خدمات پس از فروش، پاسخگویی به نیاز مشتریان، سایر مشتریان.	مشتریان
سرمایه‌گذاران اجتماعی، حمایت از فعالیت‌های جامعه، هدایا و خدمات خیریه، اقدامات قانونی / دعاوی قانونی، فعالیت‌های مذهبی / فرهنگی، سایر مسئولیت‌های جامعه.	مسئولیت‌های جامعه
حفظ و صرفه‌جویی در انرژی، توسعه و اکتشاف منابع جدید، استفاده از منابع جدید، سایر انرژی	انرژی

### ۴-۲-۳- متغیرهای کنترلی

$SIZE_{it}$  (اندازه شرکت): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) نشان دادند که شرکت‌های بزرگ‌تر ریسک حسابرسی بیشتری دارند و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

$REITNA_{it}$  (پیچیدگی شرکت): مجموع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از آن است که بین پیچیدگی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد.

$ATURN_{it}$  (گردش کل دارایی‌ها): فروش خالص تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. هر چه فروش خالص شرکت بیشتر باشد و گردش کل دارایی‌های شرکت افزایش یابد، ریسک حسابرسی و احتمال پرداخت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌رود (هو، کانگ، ۲۰۱۳).

$LEV_{it}$  (اهرم مالی): مجموع بدهی‌ها تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) نشان دادند بین اهرم مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری برقرار است. در مقابل لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) دریافتند که بین اهرم مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد.

$LIQ_{it}$  (نسبت جاری): دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که بین نسبت جاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معکوسی وجود دارد.

$ROA_{it}$  (بازده دارایی‌ها): سود قبل از کسر مالیات تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) دریافتند افزایش بازده دارایی‌ها منجر به کاهش ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود.

$LOSS_{it}$  (زیان): اگر شرکت در سال جاری زیان گزارش کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. هر چه مقدار زیان بیشتر باشد، ریسک حسابرسی شرکت افزایش یافته و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌رود (هو، کانگ، ۲۰۱۳).

$R\&D_{it}$  (هزینه‌ی تحقیق و توسعه): مقدار یک را می‌گیرد اگر شرکت در سال جاری هزینه‌ی تحقیق و توسعه گزارش کرده باشد، در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. یافته‌های عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان می‌دهد بین هزینه‌ی تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری برقرار است.

$BUSY_{it}$  (تراکم کاری حسابرس): اگر سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. با توجه به این که دوره گزارش‌گری اکثریت شرکت‌ها ۲۹ اسفند است، فصل کاری شلوغی برای حسابرسان به شمار می‌آید و ممکن است حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌هایی که دوره‌ی گزارش‌گری آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند است، نسبت به سایر شرکت‌ها متفاوت باشد (لاری دشت بیاض، اورادی، ۱۳۹۶).

$CG_{it}$  (اظهارنظر تداوم فعالیت): اگر شرکت بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی سالانه دریافت کند، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) دریافتند بین اظهارنظر تداوم فعالیت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

$AUDTYPE_{it}$  (نوع حسابرس): اگر حسابرسی شرکت را سازمان حسابرسی بر عهده داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از رابطه‌ی مثبت و معنادار بین نوع حسابرس (سازمان حسابرسی) و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

$AUDCHANGE_{it}$  (تغییر حسابرسی): اگر حسابرسی نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. نتایج هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) نشان داد که تغییر حسابرسی منجر به کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود.

$B\_SIZE_{it}$  (اندازه هیأت‌مدیره): برابر است با تعداد اعضای حاضر در هیأت‌مدیره. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از رابطه منفی بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. در مقابل هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

$B\_IND_{it}$  (استقلال هیأت‌مدیره): برابر است با درصد اعضای غیرموظف در هیأت‌مدیره. نتایج هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) حاکی از رابطه‌ی مثبت و معنادار بین استقلال هیأت‌مدیره با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

$OWNER_{it}$  (تمرکز مالکیت): برابر است با درصد سرمایه‌گذاران عمده‌ی شرکت (بیش از ۵ درصد). هو و کانگ (۲۰۱۳) دریافتند بین تمرکز مالکیت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ی معنادار و منفی وجود دارد.

در این پژوهش برای کنترل اثرات سال از متغیرهای دامی سال ( $YEAR$ ) و برای کنترل اثرات صنعت از متغیرهای دامی صنعت ( $IND$ ) استفاده شده است.

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۵-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل (میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه و کمینه) در جدول ۲ ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان در شرکت‌های موجود تقریباً ۹۴۷ میلیون ریال است. همچنین، میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ۶/۴۶۱ است. این مقدار با پژوهش تلخایی و همکاران (۱۳۹۶) اختلاف اندکی دارد. میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در پژوهش آن‌ها ۶/۳۹۸ گزارش شده است. از میان ۳۹ مورد مسئولیت اجتماعی، میانگین تعداد افشای اقلام مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۱۰/۴۲۳ و بیشترین و کمترین آن ۲۲ و ۲ قلم است. اندازه و پیچیدگی شرکت به ترتیب دارای میانگین ۱۳/۴۱۶ و ۰/۵۰۶ هستند. میانگین گردش کل دارایی‌ها و اهرم مالی ۰/۹۴۵ و ۰/۶۱۲ است. نسبت جاری و بازده دارایی‌ها به ترتیب از میانگین ۱/۴۹۰ و ۰/۱۴۸ برخوردار هستند و تقریباً ۱۰ درصد از مشاهدات زیان گزارش کرده‌اند. میانگین اندازه و استقلال هیأت‌مدیره ۵/۰۲۵ و ۰/۶۳۳ است. ۸۵ درصد از سهامداران دارای سهام بیشتر از ۵ درصد (عمده) هستند و میانگین هزینه‌ی تحقیق و توسعه ۰/۰۵۹ است. دوره‌ی گزارش‌گری ۸۹ درصد از مشاهدات منتهی به ۲۹ اسفندماه است (تراکم کاری حسابرسی) و میانگین اظهارنظر تداوم فعالیت ۰/۰۵۵ است. علاوه بر این نتایج نشان می‌دهد تقریباً حسابرسی ۲۷ درصد از شرکت‌های موجود را سازمان حسابرسی بر عهده داشته است و میانگین تغییر حسابرسی تقریباً ۲۲ درصد است.

### جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
۱	حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (م ریال)	۹۴۶/۷۱	۶۰۵/۶	۱۰۵۲/۱۷	۶۶۱۲	۱۱۰
	لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۶/۴۶۱	۶/۴۱	۰/۸۵۱	۸/۸	۴/۷
	افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۱۰/۴۲۳	۱۰	۴/۳۴۸	۲۲	۲
	درصد افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۲۶۷	۰/۲۶	۰/۱۱۱	۰/۵۶۴	۰/۰۵۱
	اندازه‌ی شرکت	۱۳/۶۱۴	۱۳/۵۷	۱/۴۱۸	۱۸/۳۲	۱۰/۲۳
	پیچیدگی	۰/۵۰۶	۰/۵۱	۰/۲۰۳	۰/۸۸	۰/۰۲
	گردش کل دارایی‌ها	۰/۹۴۵	۰/۸۰	۰/۶۳۴	۴/۰۴	۰/۰۸
	اهرم مالی	۰/۶۱۲	۰/۶۲	۰/۲۱۴	۱/۳۲	۰/۱۳
	نسبت جاری	۱/۴۹۰	۱/۲۳	۱/۱۳۹	۸/۶۷	۰/۲۹
	بازده دارایی‌ها	۰/۱۴۸	۰/۱۴	۰/۱۵۰	۰/۵۹	-۰/۲۰
	اندازه هیأت‌مدیره	۵/۰۲۵	۵	۰/۲۲۶	۷	۵
	استقلال هیأت‌مدیره	۰/۶۳۳	۰/۶۰	۰/۱۷۸	۰/۸۵	۰/۲۰
	تمرکز مالکیت	۰/۸۲۰	۰/۸۵	۰/۱۳۵	۰/۹۸	۰/۳۳
فراوانی (درصد)						
۲	زیان	۶۷ (۰/۱۰۸)				
	هزینه‌ی تحقیق و توسعه	۳۷ (۰/۰۵۹)				
	تراکم کاری حسابرس	۵۴۹ (۰/۸۸۹)				
	اظهارنظر تداوم فعالیت	۳۴ (۰/۰۵۵)				
	نوع حسابرس	۱۷۰ (۰/۲۷۵)				
	تغییر حسابرس	۱۳۴ (۰/۲۱۷)				
مشاهدات: ۶۱۷ سال - شرکت						

### ۲-۵- آزمون فرضیه‌ی پژوهش

جدول ۳ نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه‌ی پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده حاکی از آن است که متغیرهای مستقل و کنترلی ۶۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. سطح معناداری آماره‌ی F حاکی از آن است که مدل رگرسیونی به‌طور مناسب برازش شده است. همچنین نتایج آزمون هم‌خطی (تورم واریانس) نشان می‌دهد بین متغیرهای مستقل و کنترلی هم‌خطی وجود ندارد.

با توجه به نتایج رگرسیونی جدول ۲، مشاهده می‌شود متغیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارای ضریب (۰/۴۱۶) و مقدار احتمال (۰/۰۷۴) است. بنابراین می‌توان گفت بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی (شاخص: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی) رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. از این رو فرضیه‌ی پژوهش در سطح اطمینان ۹۰ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های کری و همکاران (۲۰۱۷) و چن و همکاران (۲۰۱۶) است.

در ارتباط با متغیرهای کنترلی، یافته‌ها نشان می‌دهد بین اندازه‌ی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه مشابه با لاری دشت بیاض و اورادی

(۱۳۹۶) است. پیچیدگی شرکت رابطه‌ای با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد که مخالف با یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. گردش کل دارایی‌ها، موافق با پژوهش هو و کانگ (۲۰۱۳) دارای رابطه‌ی مثبت و معنادار با حق‌الزحمه حسابرسی است. در ادامه نتایج نشان می‌دهد رابطه‌ی بین نسبت جاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی معنادار نیست که مخالف با پژوهش لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) است. بازده دارایی‌ها و زیان تأثیری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارند. این نتایج مخالف با پژوهش اشلیمن و لاونسن (۲۰۱۷) و هو و کانگ (۲۰۱۳) است. علاوه بر این نتایج حاکی از آن است که بین هزینه‌ی تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد. این نتیجه مشابه پژوهش عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) است. همچنین تراکم کار حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی را به میزان ۳۸ درصد افزایش می‌دهد. این نتیجه نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌هایی که دوره گزارش‌گری آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند است، نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است.

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه پژوهش

تورم واریانس	مقدار احتمال	آماره‌ی t	انحراف استاندارد	ضریب	احتمال	رگرسیون OLS / متغیر
---	**۰/۰۲۸	۲/۲۰	۰/۸۹۵	۱/۹۷۰		مقدار ثابت
۱/۳۳	***۰/۰۷۴	۱/۷۹	۰/۲۳۲	۰/۴۱۶	+	افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی
۱/۵۹	*۰/۰۰۰	۱۲/۴۸	۰/۰۱۹	۰/۲۴۹	+	اندازه‌ی شرکت
۱/۶۰	۰/۹۱۵	-۰/۱۱	۰/۱۳۹	-۰/۰۱۴	+	پیچیدگی
۱/۶۶	*۰/۰۰۰	۴/۴۵	۰/۰۴۵	۰/۲۰۲	+	گردش کل دارایی‌ها
۲/۱۳	***۰/۰۸۹	-۱/۷۰	۰/۱۵۲	-۰/۲۵۹	؟	اهرم مالی
۱/۳۴	۰/۳۰۲	-۱/۰۳	۰/۰۲۲	-۰/۰۲۳	-	نسبت جاری
۲/۲۵	۰/۷۳۸	۰/۳۳	۰/۲۲۳	۰/۰۷۴	-	بازده دارایی‌ها
۱/۶۸	۰/۳۳۷	۰/۹۶	۰/۰۹۳	۰/۰۸۹	+	زیان
۱/۲۳	**۰/۰۱۷	۲/۳۹	۰/۱۰۴	۰/۲۵۰	+	هزینه‌ی تحقیق و توسعه
۱/۳۲	*۰/۰۰۰	۴/۶۲	۰/۰۸۲	۰/۳۸۰	؟	تراکم کار حسابرسی
۱/۳۵	۰/۳۳۳	-۰/۹۷	۰/۱۱۴	-۰/۱۱۰	+	اظهار نظر تداوم فعالیت
۱/۳۷	*۰/۰۰۰	۱۱/۱۳	۰/۰۵۸	۰/۶۵۲	+	نوع حسابرسی
۱/۱۸	۰/۳۵۵	-۰/۹۳	۰/۰۵۹	-۰/۰۵۴	-	تغییر حسابرسی
۱/۰۸	۰/۱۰۰	-۱/۶۵	۰/۱۰۲	-۰/۱۶۹	؟	اندازه‌ی هیأت‌مدیره
۱/۰۷	**۰/۰۲۴	۲/۲۷	۰/۱۳۰	۰/۲۹۴	+	استقلال هیأت‌مدیره
۱/۰۹	۰/۸۴۸	-۰/۱۹	۰/۱۷۳	-۰/۰۳۳	-	تمرکز مالکیت
کنترل شد.					اثرات سال <sup>۱</sup>	

اثرات صنعت	کنترل شد.
ضریب تعیین	۰/۶۱۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۸۸
آماره F (سطح معناداری)	۲۸/۵۵ (*۰/۰۰۰)
مشاهدات	۶۱۷

\*\*\*سطح خطای ۱ درصد \*\* سطح خطای ۵ درصد \* سطح خطای ۱۰ درصد

۱. از نظر منطقی/ نظری در بسیاری از پژوهش‌های حسابداری، سال‌ها و صنایع اثر خاص خود را بر روابط بین متغیرها می‌گذارند لذا در مرحله‌ی تجربی پژوهش، متغیرهای ذکر شده (در قالب متغیرهای موهومی) به معادله‌ی رگرسیونی اضافه می‌شود. وقتی اثرات سال‌ها و صنایع در مدل، کنترل می‌شود؛ لزومی در به‌کارگیری رویکرد آزمون‌های انتخاب الگوی مناسب از قبیل چاو و هاسمن در برآورد مدل نیست و مدل مدنظر با روش حداقل مربعات معمولی (OLS) تخمین‌زده می‌شود (افلاطونی، ۱۳۹۷).

همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد اظهارنظر تداوم فعالیت رابطه‌ی معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. این یافته مخالف با پژوهش اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) است. نوع حسابرس اثر مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. به‌بیان‌دیگر، سازمان حسابرسی نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی حق‌الزحمه‌ی بیشتری دریافت می‌کند که مشابه با لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد که مخالف با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) است. در ادامه نتایج حاکی از آن است که بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. این نتیجه مخالف با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) و لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. استقلال هیأت‌مدیره رابطه‌ی مستقیمی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد که موافق با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) است. درنهایت بین تمرکز مالکیت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ی معناداری مشاهده نشد که مخالف با پژوهش هو و کانگ (۲۰۱۳) است.

### ۳-۵- تحلیل حساسیت

در این بخش حساسیت نتایج مدل پژوهش موردبررسی قرار می‌گیرد. بدین صورت که مدل مدنظر بدون کنترل اثرات سال و صنعت و با در نظرگرفتن اثرات شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. ازاین‌رو ابتدا با انجام آزمون چاو اثرات مشترک (پولد) در برابر اثرات ثابت (پنلی) قرار می‌گیرند. در صورت ارجحیت مدل با اثرات ثابت (پنلی)، لازم است مشخص شود الگوی پنلی مورد استفاده، دارای اثرات ثابت است یا اثرات تصادفی. برای این منظور آزمون هاسمن مورد استفاده قرار می‌گیرد. علاوه براین برای بررسی شرط عدم ناهمسانی واریانس از آزمون ویگنز و پوی، و برای بررسی شرط عدم همبستگی سریالی از آزمون وولدریچ و در صورت وجود این دو مشکل، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده می‌شود. نتایج آزمون چاو و هاسمن (گزارش نشده) نشان داد داده‌ها از نوع پنل با اثرات تصادفی هستند. نتایج آزمون‌های ویگنز و پوی و وولدریچ (گزارش نشده) نیز حاکی از وجود ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی در بین جملات اخلاص مدل بود. بدین ترتیب مدل پژوهش با استفاده از روش‌های پنل با اثرات

تصادفی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته برای رفع ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی برآورد شد. یافته‌های جدول ۴ در هر دو روش مذکور نشان می‌دهد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد. این نتایج نشان می‌دهد نتایج پژوهش حساسیتی به روش برآورد مدل ندارند و یافته‌ها مشابه است.

جدول (۴) نتایج تحلیل حساسیت

متغیر	روش احتمال	پنل با اثرات تصادفی		حداقل مربعات تعمیم‌یافته	
		ضریب	آماره	ضریب	آماره
مقدار ثابت		۱/۶۷۰	**۲/۶۴	۱/۸۰۴	۴/۹۹
افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	+	۰/۵۵۶	***۱/۷۶	۰/۲۸۷	**۲/۱۴
اندازه‌ی شرکت	+	۰/۳۷۴	*۱۳/۱۰	۰/۳۲۹	*۲۱/۳۱
پیچیدگی	+	۰/۰۷۲	۰/۴۷	۰/۰۱۸	۰/۲۵
گردش کل دارایی‌ها	+	۰/۲۷۶	*۵/۲۱	۰/۲۷۶	*۵/۲۱
اهرم مالی	؟	-۰/۴۴۶	-۲/۶۳	-۰/۳۸۴	*-۳/۸۸
نسبت جاری	-	۰/۰۵۰	***۱/۸۳	-۰/۰۰۰۳	-۰/۰۲
بازده دارایی‌ها	-	-۰/۶۵۷	*-۲/۶۲	-۰/۳۵۰	*-۲/۸۵
زبان	+	۰/۱۷۸	***۱/۹۳	۰/۰۷۹	۱/۴۷
هزینه‌ی تحقیق و توسعه	+	۰/۳۶۵	*۲/۷۶	۰/۲۵۴	*۲/۷۳
تراکم کار حسابرسی	؟	۰/۱۰۲	۰/۶۴	۰/۱۸۵	۳/۴۸
اظهار نظر مداوم فعالیت	+	۰/۱۰۰	۰/۸۴	۰/۰۰۴	۰/۰۷
نوع حسابرس	+	۰/۵۴۷	*۶/۸۳	۰/۶۳۷	*-۱۳/۴۳
تغییر حسابرس	-	۰/۰۰۹	۰/۱۷	۰/۰۱۸	۰/۷۲
اندازه‌ی هیأت‌مدیره	؟	-۰/۱۴۵	-۱/۵۲	-۰/۰۵۴	-۱/۰۷
استقلال هیأت‌مدیره	+	۰/۱۲۸	۱/۰۵	۰/۰۶۵	۱/۰۲
تمرکز مالکیت	-	-۰/۱۵۳	-۰/۹۷	-۰/۰۱۵	۰/۱۸
ضریب تعیین		۰/۴۷۷		---	
آماره <sup>۱</sup> Wald		*۳۴۴/۰۱		*۹۱۷/۲۹	
مشاهدات		۶۱۷		۶۱۷	

\* سطح خطای ۱ درصد \*\* سطح خطای ۵ درصد \*\*\* سطح خطای ۱۰ درصد  
 زمانی که در نرم‌افزار Stata از روش پنل با اثرات تصادفی استفاده می‌شود، تنها ضریب تعیین و آماره Wald گزارش می‌شود. همچنین، زمانی که از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود، تنها آماره Wald گزارش شده که مبین معناداری مدل است (افلاطونی، ۱۳۹۶).

## ۶- نتیجه‌گیری

عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی یکی از اطلاعاتی است که حساب‌رسان باید به‌منظور تعیین آستانه‌ی قابل‌پذیرش ریسک حسابرسی به آن توجه کنند تا بتوانند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را به‌طور مناسب تعیین نمایند. از این‌رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی از طریق شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. برای آزمون فرضیه پژوهش، نمونه‌ای متشکل از ۹۳ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ انتخاب شد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. به‌بیان‌دیگر زمانی که میزان افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت افزایش پیدا می‌کند، ریسک حسابرسی و دامنه‌ی آن افزایش یافته و در نتیجه تلاش و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر می‌شود. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های کری و همکاران (۲۰۱۷) و چن و همکاران (۲۰۱۶) است و یافته‌های آن‌ها را تکمیل می‌کند. این یافته از دیدگاه عرضه حسابرسی مبنی بر این‌که برخی از شرکت‌ها از افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک برای پوشش عملکرد ضعیف خود استفاده می‌کنند، حمایت می‌کند و ادبیات موجود را پیرامون انگیزه‌ی شرکت‌هایی که فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی انجام می‌دهند، غنی می‌کند. همچنین، این نتیجه به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران هشدار می‌دهد تا تنها به جنبه‌های مثبت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تأثیر مثبت آن بر عملکرد طبق تحقیقات انجام شده در ایران توجه نکنند و به این موضوع که ممکن است افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی ابزاری برای پوشش عملکرد ضعیف باشد نیز توجه نمایند.

این پژوهش برای اولین بار رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و یکی از مؤلفه‌های حسابرسی در شرکت‌های ایرانی را مورد بررسی قرار داد. لذا پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی با دیگر مؤلفه‌ها مانند تأخیر گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین ممکن است رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی تحت تأثیر عواملی همچون درماندگی مالی باشد. بنابراین پیشنهاد می‌گردد تا با بررسی این موضوع، به این سؤال نیز پاسخ داده شود. یکی از محدودیت‌های اصلی این پژوهش عدم افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی توسط اکثریت شرکت‌های بورسی بود. از آن‌جاکه یکی از شرایط انتخاب نمونه در دسترس بودن داده‌ها بود، چنین شرکت‌هایی از نمونه حذف شدند. این موضوع محدودیتی اساسی در پژوهش حاضر تلقی می‌شود.

## منابع

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۶). *تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Stata*، انتشارات ترمه، ویرایش اول، چاپ دوم.
- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۷). *اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Eviews*.

- انتشارات ترمه، چاپ اول، ۳۴۲.
- ایزدی نیا، ناصر؛ هاشمی دهجی، مجید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و چسبندگی هزینه‌ها، *حسابداری مدیریت*، ۱۰(۳۲)، ۱-۱۲.
- پورحیدری، امید؛ گل‌محمدی شورکی، مجتبی، (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۳)، ۳۰۱-۳۱۸.
- پیری، پرویز؛ قربانی، ماریه، (۱۳۹۶). ارزیابی رابطه‌ی بین نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و کیفیت سود، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۰۲-۴۸۳.
- تالانه، عبدالرضا؛ مهرانی، ساسان، (۱۳۷۸). ریسک حسابرسی، *حسابدار*، شماره ۱۳۴.
- تلخایی، فاطمه؛ نیکو مرام، هاشم؛ طالب نیا، قدرت‌اله؛ رؤیایی، رمضانعلی، (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی و عوامل ساختاری مؤثر بر انحراف حق‌الزحمه‌های حسابرسی از مدل استاندارد، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، ۹۵-۱۱۲.
- جمالی، امیرحسین؛ کرمی، محمود. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۹۸.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه‌ی حسابداری، *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲)، ۱۰۹-۱۳۳.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ قیطاسی، روح‌الله؛ کریمی، محمدباقر. (۱۳۸۹). اثر چرخه‌ی عمر واحد تجاری بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۸(۲)، ۸۷-۶۳.
- رضایی، فرزین؛ محمدپور، مهدیه. (۱۳۹۶). تبیین رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و هزینه‌ی سرمایه‌ی ضمنی آن‌ها، *پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، ۱۳۸-۱۱۷.
- رمضان نیا، حسن؛ رضایی، فرزین. (۱۳۹۶). بررسی اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر ریسک سیستماتیک و ریسک غیرسیستماتیک: با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌ها، *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۲۱۴-۱۸۹.
- عباس زاده، محمدرضا؛ قناد، مصطفی؛ غلامی مقدم، فائزه. (۱۳۹۶). بررسی اثر میانجی مدیریت سود بر رابطه‌ی میان هزینه‌های تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، *دانش حسابداری*، ۸(۲)، ۸۵-۱۰۴.
- عزیز خانی، مسعود؛ داغانی، رضا؛ احمدیان، مژگان. (۱۳۹۵). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۴)، ۴۳-۶۲.
- فخاری، حسین؛ رضائی پسته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴(۴)، ۸۵-۱۰۶.
- کاظمی، حسین؛ ترابیان، محسن؛ برجی خانی اوانکی، مرتضی. (۱۳۹۵). محتوای اطلاعاتی کیفیت سود، سیاست تقسیم سود و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۲(۴)، ۱۶۱-۱۴۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سید کریم؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر

معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، پیشرفت‌های حسابداری، ۷۴(۳)، ۲۱۰-۱۸۱. گرمسیری، صدیقه، و کیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۶). بررسی اثر کیفیت گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، عملکرد مالی، بر شهرت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۵)، ۸۹-۱۰۸.

لاری دشت بیاض، محمود؛ اورادی، جواد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین دوره تصدی و دانش مالی مدیرعامل با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۱۰۲-۸۱.

مرانجوری، مهدی؛ علی‌خانی، رضیه. (۱۳۹۳). افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و راهبری شرکتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳)، ۳۴۸-۳۲۹.

موسوی، سیداحمد؛ رضایی، فرزین؛ شاه‌ویسی، فرهاد. (۱۳۹۵). تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۳)، ۸۹-۱۰۸.

مهردوی، غلامحسین، نمازی، نویدرضا، (۱۳۹۰). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک تاپسیس، دانش حسابداری، ۱۱(۴۵)، ۲۸-۵۰.

ناطق، سمیرا؛ مهرانی، کاوه؛ تحریری، آرش. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۱۷۹-۱۵۹.

نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۲)، ۳۱۰-۲۸۹.

نیک‌بخت، محمدرضا؛ دلدار، مصطفی. (۱۳۹۵). بررسی رفتار چسبندگی هزینه‌ها و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۳)، ۱۰۰-۷۷.

الهیاری، عباس؛ پورزمانی، زهرا؛ ترابی، تقی. (۱۳۹۷). اثربخشی ابعاد حاکمیت شرکتی بر رابطه‌ی مسئولیت اجتماعی و عدالت مالیاتی. حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۴۶-۲۷.

Abbaszadeh, M., Qannad, M. & Gholami Moghaddam, F. (2017). Investigating the mediating effect of profit management on the relationship between research and development costs and auditing services fees. *Accounting Knowledge*, 8 (2), 85-104. (In Persian)

Aflatooni, A. (2017). *Statistical analysis in financial and accounting research with Stata software*. Termeh Publications, first edition, second edition. (In Persian)

Aflatooni, A. (2018). *Econometrics in financial and accounting research with Eviews software*. Termeh Publications, First Edition: 342. (In Persian)

Al-Hadi, A., Chatterjee, B., Yafthian, A., Taylor, G. & Hasan, M, (2017). Corporate social responsibility performance, financial distress and firm life cycle: evidence from Australia. *Accounting and Finance*, onlinelibrary:doi/10.1111/acfi.12277.

Allahyari, A., Pourzamani, Z. & Torabi, T. (2018). The effectiveness of corporate governance dimensions on the relationship between social responsibility and tax justice. *Management Accounting*, 10 (38), 27-46. (In Persian)

Aquilani, B., Silvestri, C., Ioppolo, G., & Ruggieri, A. (2018). The challenging transition to bio-economies: Towards a new framework integrating corporate sustainability and value co-creation. *Journal of Cleaner Production*, 172: 4001-4009.

Azizkhani, M., Daghani, R. & Ahmadian, M. (2016). The impact of the auditor's forced turnover policy on audit fees: evidence from the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge Journal*, 16 (64), 43-62. (In Persian)

Brooks, C., and Oikonomou, I. (2017). The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: a review of the literature in accounting and finance. *The British Accounting Review*.

Carey, P., Liu, L, Qu, W. (2017). Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13, 244-262.

Carroll, A. B., & Shabana, K. M. (2010). The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research and practice. *International journal of management reviews*: 12(1): 85-105.

Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., & Yu, W. (2012). Corporate social responsibility, audit fees, and audit opinions. *Audit Fees, and Audit Opinions*.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., Yu, W. (2016). Audited financial reporting and voluntary disclosure of corporate social responsibility (CSR) reports. *J. Manage. Account. Res.*

Cui, J., Jo, H., & Na, H. (2018). Does corporate social responsibility affect information asymmetry?. *Journal of Business Ethics*, 148(3), 549-572.

Dal Maso, L., Mazzi, F., Soscia, M., & Terzani, S. (2018). The moderating role of stakeholder management and societal characteristics in the relationship between corporate environmental and financial performance. *Journal of environmental management*, 218: 322-332.

David, B., T, & W., Mason,. (2016). Extreme CEO Pay cuts and audit fees. *Advances in Accounting*, 33: 1-10.

Delmas, M. A., Nairn-Birch, N., & Lim, J. (2015). Dynamics of environmental and financial performance: The case of greenhouse gas emissions. *Organization & Environment*, 28(4): 374-393.

Dhaliwal, D.S., Radhakrishnan, S., Tsang, A., Yong, G.Y. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *Account. Rev.* 87, 723-759.

Doogar, R., P. Sivadasan, and I. Solomon. (2010). The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5. *Journal of Accounting Research* 48 (4): 795-814.

Doogar, R., Sivadasan, P., Solomon, I. (2015). Audit fee residuals: costs or rents? *Rev. Acc. Stud.* 20, 1247-1286.

Eshleman, J, D., & Lawson B, (2017) Audit Market Structure and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 31 (1): 57-81.

Fakhari, H., Rezaeipinenoiei, Y. & Norouzi, M. (2016). The impact of corporate social responsibility disclosure on investment efficiency. *Journal of Financial Management Strategy*, 4 (4), 85-106. (In Persian)

Garmsiri, S., Vakiliifard, H. R. & Talebnia, G. (2017). Investigating the effect of corporate social responsibility reporting quality, corporate governance characteristics, and financial performance on the social reputation of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting Journal*, 10 (35), 89-108. (In Persian)

Giſt, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". *Accounting & Business Research*, 23 (89): 74-79.

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2): 78-101.

Greene, W. (2011). *Econometric Analysis*. Seventh ED. United States of America: Prentice-hall publication.

Haffar, M., & Searcy, C. (2017). Classification of trade-offs encountered in the practice of corporate sustainability. *Journal of business ethics*, 140(3): 495-522.

Hasas, Y. & Barzegar, G. (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and its research paradigm in the accounting profession. *Accounting Management*, 7 (22), 109-133. (In Persian)

Hay, D.C., W. R. Knechel, & N. Wong. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23: 141-191.

Ho, J. L., & Kang, F. (2013). Auditor choice and audit fees in family firms: evidence from the S&P 1500. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (4): 71-93.

Hribar, P., Kravet, T., Wilson, R. (2014). A new measure of accounting quality. *Rev. Acc. Stud.* 19, 506-538.

Huang, H, W, Robert J, P, Yun-Chia A, Y., & Yi-Hung L, (2014). CEO Turnover and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 28(2), 297-312.

Huang, T.C., H. Chang, & J.-R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35(2): 121-145.

Hussain, N., Rigoni, U., & Cavezzali, E. (2018). Does it pay to be really good? Looking inside the black box of the relationship between sustainability performance and financial performance. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.

Ioannou, I. and Serafeim G. (2016). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting: Evidence from four countries Mimeo. London Business School.

Izadinia, N. & Hashemidehchi, M. (2017). Investigating the relationship between corporate social responsibility and cost stickiness. *Management Accounting*, 10 (32), 1-12. (In Persian)

Jamali, A. H. & Karami, M. (2016). Investigating the effect of agency costs on auditing in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 16 (64), 81-98. (In Persian)

Jensen, M. C., W. H. Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.

Kazemi, H., Torabian, M. & Parjikhani Oranki, M. (2016). Information content of earnings quality, dividend policy and auditing fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Management and Accounting Studies*, 2 (4), 144-161. (In Persian)

Kim, Y, S., Kim, Y, Kim, H, D. (2017). Corporate Social Responsibility and Internal Control Effectiveness, *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 46, 341-372.

Kim, Y., Li, H.D., Li, S.Q. (2014). Corporate social responsibility and stock price crash risk. *J. Bank. Finance*, 43, 1-13.

Kim, Y., Park, M.S., Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Account. Rev.* 87, 761-796.

Kordestani, G., Qaderzadeh, K. & Haghighat, H. (2018). The impact of social responsibility disclosure on accounting, economic and market criteria of corporate performance evaluation. *Journal of Accounting Advances*, 74 (3), 181-210. (In Persian)

Laridasht Bayaz, M. & Oradi, J. (2017). Investigating the relationship between the CEO's tenure and the CEO's financial knowledge and audit fees. *Accounting and Auditing Reviews*,

24 (1), 81-102. (In Persian)

Lu, L, Y., Wu, H, Yu, Y. (2017). Investment-Related Pressure and Audit Risk, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 36 (3): 137-157.

Mahdavi, G. & Namazi, N. R. (2011). Ranking of factors affecting audit risk using the establishment technique. Auditing Knowledge, 11 (45), 28-50. (In Persian)

Maranjouri, M. & Alikhani, R. (2014). Corporate social responsibility disclosure and corporate governance. Accounting and Auditing Reviews, 11 (45), 28-50. (In Persian)

Mousavi, A., Rezaei, F. & Shahveisi, F. (2016). Explaining the performance of corporate social responsibility and its impact on the quality characteristics of financial information. Management Accounting, 10 (33), 89-108 (In Persian)

Namazi, M. & Moghimi, F. (2018). The effect of innovation and the moderating role of social responsibility on the financial performance of companies in various industries. Accounting and Auditing Reviews, 25 (2), 289-310. (In Persian)

Nateghi, S., Mehrani, K. & Tahriri, A. (2018). A review of auditing research in Iran. Accounting and Auditing Reviews, 25 (1), 159-179. (In Persian)

Nekhili, M., Nagati, H., Chtioui, T., Rebolledo, G. (2017). Corporate social responsibility disclosure and market value: Family versus nonfamily firms, Journal of Business Research, 77, 41-52.

Nikbakht, M. R. & Deldar, M. (2016). Investigating cost adhesion behavior and its impact on auditing quality. Financial Accounting Research, 8 (3), 77-100 (In Persian)

Oktorina, M., & Wedari, L. K. (2015). An empirical investigation on ownership characteristics, activities of the audit committee, and audit fees in companies listed on indonesia stock exchange. Applied Finance and Accounting, 1(1): 20-29.

Piri, P. & Ghorbani, M. (2017). Assessing the relationship between the independent auditor's comment type and profit quality. Accounting and Auditing Reviews, 24 (4), 483-502. (In Persian)

Pourheidari, O. & Golmohammadi Shouraki, M. (2015). The impact of company tax risk on audit fees. Accounting and Auditing Reviews, 22 (3), 301-318. (In Persian)

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Report on Observations of PCAOB Inspectors Related to Audit Risk Areas Affected by the Economic Crisis. Release No. 2010-006 (29.09.10).

Rachana, K., & S, Khan, (2016). CEO Financial Background and Audit Pricing. Accounting Horizons: 30(3), 325-339.

Rahimian, N., Qeitasi, R. & Karimi, M. (2010). The effect of business unit life cycle on auditing services pricing. Empirical Studies in Financial Accounting, (28), 63-87. (In Persian)

Ramazannia, H. & Rezaei, F. (2017). Investigating the effect of corporate social responsibility on systematic and non-systematic risk using data envelopment analysis model. Value and Behavioral Accounting Quarterly, 2 (4), 189-214. (In Persian)

Rezaei, F. & Mohammadpour, M. (2017). Explaining the relationship between corporate social responsibility and their tangible capital expenditure. New Research in Accounting and Auditing, 1 (1), 117-138. (In Persian)

Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting and auditor independence, Journal of Accounting Research 22, 679-702.

Stanley, J. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk? Turnover: A long-term perspective. The Journal of Finance, 56 (6): 2265-2297.

- Talaneh, A. & Mehrani, S. (2000). Audit Risk. Accountant Journal, No. 134. (In Persian)
- Talkhabi, F., Nikoomaram, H., Talebnia, G. & Royae, R. (2017). Investigating audit fees stickiness and structural factors affecting deviation of audit fees from the standard model. Management Accounting and Auditing Knowledge, 6 (24), 95-112. (In Persian)
- Venkataraman, R., J. Weber, & M. Willenborg. (2008). Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings. The Accounting Review, 83 (5): 1315-1345.
- Yu, M., & Zhao, R. (2015). Sustainability and firm valuation: an international investigation. International journal of accounting and information management, 23(3): 289-307.

پی‌نویس:

1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

