

Investigating the Relationship between of Corporate Social Responsibility Disclosure and Audi Fees

Reza Jamei*

Faculty Member of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj,
Iran.r.jamei@uok.ac.ir

Ghasem Najafi

MSC. Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. q.najafi91178@gmail.com

Abstract

Objective: This study is to identify the relationship between of corporate social responsibility disclosure and audi fees with emphasis on government ownership in listed companies in Tehran stock exchange.

Methods: In order to achieve the purpose and by systematic elimination sampling method, 84 firms selected as a final sample during 2012 to 2018 which in general 588 firm-years observation are considered in analysis of hypotheses. To test hypotheses, multivariable regression model and ordinary least squares method were used.

Results: Findings of the study show that there is a positive and significant relationship between the corporate social responsibility disclosure and audit fees. The results also showed that government ownership has a negative and significant effect on the relationship between corporate social responsibility and audit fees.

Conclusion: Since the concept of corporate social responsibility is a new concept and a lack of a legal framework for disclosure, more audit work is required, leading to an increase in audit fees. In addition, companies that have more government ownership, due to less use of disclosure of social responsibility, will lower the auditor's efforts and risk, which will result in lower audit fees.

Knowledge: The present study examines the impact of disclosure of corporate social responsibility on audit fees with an emphasis on state ownership, can be available for existing literature, and reveal the impact of disclosure of social responsibility in assessing audit risk for determining audit fees.

Keywords: Audit Fees, Corporate Social Responsibility, Government Ownership.

بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی

رضا جامعی*

عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. (نویسنده مسئول) r.jamei@uok.ac.ir

قاسم نجفی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. q.najafi91178@gmail.com

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، شناسایی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر مالکیت دولتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

روش: به منظور دستیابی به هدف پژوهش، تعداد ۸۴ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک و در مجموع ۵۸۸ سال - شرکت جهت انجام تحلیل در نظر گرفته شد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چند متغیره و روش حداقل مربعات معمولی استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که مالکیت دولتی تأثیر منفی و معناداری بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

نتیجه‌گیری: از آنجایی که مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت یک مفهوم تازه می‌باشد و فقدان یک چارچوب قانونی برای افشای آن است، تلاش حسابرسی بیشتر مورد نیاز است که منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین شرکت‌هایی که مالکیت دولتی بیشتری دارند، به دلیل استفاده کم‌تر از افشا مسئولیت اجتماعی، تلاش و ریسک حسابرس کمتر خواهد بود که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

دانش‌افزایی: پژوهش حاضر با بررسی تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر مالکیت دولتی، می‌تواند برای ادبیات موجود دانش‌افزایی داشته باشد و تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی در ارزیابی ریسک حسابرسی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی را آشکار کند.

واژگان کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، مالکیت دولتی، مسئولیت اجتماعی شرکت

۱- مقدمه

بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی، باید از محیط کنترلی شامل نگرش و شیوه اجرایی مدیریت شناخت داشته باشد. به منظور شناسایی و برآورد ریسک حسابرسی، ارزیابی مناسب وضعیت کلی شرکت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (کوزو^۱)، ۲۰۱۳؛ ۲۳).

نتایج مطالعات پیشین در رابطه با عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی پی بردند که ارزش حسابرسی از طریق برآورد ساعات لازم برای انجام حسابرسی، بودجه بندی می‌شود. همچنین، این مطالعات به عوامل بیشتری از جمله تلاش حسابرس، ریسک‌ها (ریسک ذاتی، کنترل و تقلب) و پیچیدگی کار اشاره کردند که به طور مستقیم به تعیین حق الزحمه حسابرسی مربوط است (های^۲ و همکاران، ۲۰۰۶؛ ۱۴۶).

مدیران خدمات حسابرسی با کیفیت بالا را دنبال می‌کنند تا صداقت و اطمینان دیگر افشاهای داوطلبانه خود را به استفاده‌کنندگان خارجی انتقال دهند. کیفیت بالای گزارش‌دهی مالی باعث افزایش اعتبار و شهرت مدیران شده و کاربران خارجی را تشویق می‌کند تا اطلاعات افشاء شده در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت را قابل اعتمادتر بدانند (کری^۳ و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۳). در حال حاضر رعایت مسئولیت‌پذیری اجتماعی، عاملی برای کسب امتیاز رقابتی در میان شرکت‌ها قلمداد می‌شود، علی‌رغم نبود تعریف مشخصی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تعریف عمومی و قابل قبولی از آن، مسئولیت‌پذیری اجتماعی را ملاحظه شرکت و پاسخگویی به مسائلی فراتر از تجهیزات اقتصادی و تکنیکی که مزیت اجتماعی را در کنار عملکرد اقتصادی مورد انتظار برای شرکت به همراه داشته باشد تعریف می‌کند (وهبا^۴ و همکاران، ۲۰۱۵؛ ۲). اگر مدیران شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت برای مشروعیت دادن به رفتار خود استفاده کنند، اصول اخلاقی مدیریت مورد سوال قرار می‌گیرد، که منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود. حسابرسان بر این اساس هزینه‌های حسابرسی بیشتری را در پاسخ به افزایش ریسک حسابرسی و تلاش بیشتر حسابرسی درخواست می‌کنند (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۴). به عقیده کیم^۵ و همکاران (۲۰۱۳؛ ۱۹۵) رابطه قابل توجهی بین هزینه‌های حسابرسی و اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی وجود دارد. از لحاظ ریسک‌های کاری، تحقیقات پیشین اثر ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک تقلب را بررسی کردند. این ریسک‌ها سطح حق الزحمه حسابرسی را تعیین می‌کنند و نشان می‌دهند که بین مسئولیت اجتماعی شرکت و میزان حق الزحمه‌های حسابرسی رابطه وجود دارد، اما از آنجایی که امکان قصور حسابرسی (ریسک حسابرسی) وجود دارد، بنابراین ریسک دعاوی قضایی آتی باید به عنوان عامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد (سوریکوزی^۶ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۵). برخی از مطالعات نشان دادند که

هرچه سطح ریسک‌ها (ریسک ذاتی، کنترل و تقلب) بالاتر باشد، ساعات کاری حساب‌برسان افزایش می‌یابد که منجر به افزایش حق‌الزحمه حساب‌برسی می‌شود (بل^۷ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۴۳). مالکیت دولتی به سرمایه‌گذاری در سهام توسط مؤسسات دولتی اطلاق می‌شود. در اکثر کشورها، دولت صراحتاً قصد دارد کیفیت شرایط محیطی و اجتماعی را بهبود بخشد. اما این تنها مؤلفی نیست که آن‌ها برعهده دارند. استخدام، رشد، حقوق، توسعه منطقه‌ای، آموزش، بهداشت و مراقبت-های اجتماعی هم مهم هستند. اهداف در این حوزه‌ها می‌تواند با اهداف گزارشگری مسئولیت اجتماعی هم راستا شود اما می‌تواند دارای تضادهایی نیز باشد. برای مثال به نظر می‌رسد بهداشت و مراقبت‌های اجتماعی با رشد گزارشگری مسئولیت اجتماعی هم راستا باشد اما می‌تواند در مواقعی که قصد دولت بر پایین نگه داشتن سطح بیکاری در مناطق یا صنایع خاص باشد در تضاد باشد (برزگر و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۲۷). چن^۸ و همکاران (۲۰۰۸؛ ۲۶۴) نشان دادند که دولت برای جلوگیری از خروج شرکت‌های دولتی از بورس اوراق بهادار به آن‌ها کمک‌های مالی مستقیم اعطا می‌کند. این کمک‌های مالی دولت باعث می‌شود که ریسک ورشکستگی شرکت‌های دولتی بطور بالقوه کاهش یابد و حاشیه‌های امنیتی بیشتری برای حساب‌برسان ایجاد کند؛ زیرا کمتر با ریسک دعاوی قضایی و زیان‌هایی که در موارد ورشکستگی رخ می‌دهد، مواجه می‌شوند. در این شرایط، حساب‌برسان، ریسک حساب‌برسی را کمتر ارزیابی می‌کنند که منجر به حق‌الزحمه حساب‌برسی کمتر می‌شود (لیو^۹ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۱۶۳).

با اینکه در زمینه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حساب‌برسی پژوهش‌های بسیاری وجود دارد، تاکنون در ادبیات داخلی تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت با نقش تعدیلی مالکیت دولتی بر حق‌الزحمه حساب‌برسی مطالعه نشده است. از این رو، پژوهش حاضر با بررسی تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر حق‌الزحمه حساب‌برسی با تأکید بر مالکیت دولتی، می‌تواند برای ادبیات موجود دانش‌افزایی داشته باشد و تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی در ارزیابی ریسک حساب‌برسی برای تعیین حق‌الزحمه حساب‌برسی را آشکار کند. در پژوهش حاضر تلاش شده است که به این پرسش‌ها پاسخ داده شود که آیا افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر حق‌الزحمه حساب‌برسی تأثیرگذار است؟ آیا مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حساب‌برسی اثر تعدیل‌کنندگی دارد؟

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود؛ سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها برگرفته از پژوهش بیان خواهد شد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی

رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است و در مقابل منافع اقتصادی حسابرس نیز از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود. حق الزحمه حسابرسی، شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق، بر اساس قرارداد به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌گردد. حق الزحمه حسابرسی، منعکس‌کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد می‌باشد. از منظر حسابرس، حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه‌ها از طریق تراز کردن هزینه‌های منابع خود (هزینه‌های انجام کار حسابرسی بیشتر و زیان‌های آتی ناشی از بدهی قانونی) می‌باشند. تلاش حسابرسی بیشتر، احتمال اینکه حسابرسان متحمل زیان‌های بدهی شوند را کاهش می‌دهد و حسابرس حجمی از کار حسابرسی را که کل هزینه‌ها را حداقل می‌کند، ارائه می‌نماید (کارسلو^۱ و همکاران، ۲۰۰۲؛ ۳۶۹). حسابرسی از طریق بررسی حرفه‌ای گزارشات مالی تهیه شده توسط مدیریت، اطمینان‌بخشی لازم را جهت استفاده از گزارشات مالی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد. از طرفی حسابرسی، حق الزحمه خود را از صاحب‌کار دریافت می‌کند و از طرف دیگر باید در مورد کار او اظهار نظر کند. این امر باعث شده است که حق الزحمه حسابرسی همواره یکی از موضوعات مورد بحث در پژوهش‌های مالی باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۲). مسئولیت‌پذیری اجتماعی به مباحث اخلاقی درباره‌ی رفتار و تصمیم‌گیری شرکت درباره‌ی موضوعاتی مانند مدیریت منابع انسانی، حمایت محیطی، سلامتی کاری، روابط اجتماعی و روابط با عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌پردازد. وارد شدن در فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نه تنها رضایت سهامداران را بهبود می‌بخشد بلکه روی شهرت شرکت نیز تأثیر مثبتی دارد (احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۶؛ ۲۴). از سوی دیگر اخیراً مسئولیت‌های اجتماعی شرکتی به میزان قابل توجهی مورد توجه نهادهای مربوطه در دنیای کسب و کار قرار گرفته است (لی^{۱۱}، ۲۰۰۹؛ ۴۳۶). موج رسوایی‌ها و فروپاشی مالی شرکت‌ها و مؤسسات بزرگ از جمله انرون، آرتوراندرسن و ورلدکام در آغاز قرن بیست و یکم، بیانگر شواهدی از رویه‌های تجاری غیراخلاقی و غیرمسئولانه از بعد اجتماعی است. همچنین، فرآیند جهانی شدن قدرت شرکت‌ها را افزایش داده و شرکت‌ها با افزایش فشار از طرف جامعه برای برخورداری از یک نگرش وسیع‌تر به اهداف و فعالیت‌هایشان در ابعاد اجتماعی و محیطی مواجه هستند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۳؛ ۱۱۰). عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت، یکی از انواع اطلاعاتی است که باید مورد توجه حسابرسان قرار گیرد. اگر عملکرد مسئولیت اجتماعی، ضعیف ارزیابی شود، قاعدتاً ریسک‌های مقرراتی، قضایی و سابقه‌ای مشتریان را افزایش خواهد داد. ارزیابی ریسک بالاتر منجر به افزایش

حق الزحمه حسابرسی می‌شود (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۳). ناطقی و همکاران (۱۳۹۷؛ ۱۶۶) دریافتند که در پژوهش‌های حسابرسی تلاش و حق الزحمه حسابرس مستقل، در فرایند اطمینان‌بخشی، تحت تأثیر ریسک رفتار فرصت طلبانه واحد گزارشگر و احتمال رخداد دعوی حقوقی علیه حسابرس قرار می‌گیرد. کیم و همکاران (۲۰۱۳؛ ۱۹۵) دریافتند که شرکت‌هایی که عملکرد بهتری در افشای اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی دارند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند که سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شود و این خود باعث کاهش ریسک ورشکستگی می‌شود (کیم و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۱۸۹). سوریکوزی و همکاران (۲۰۱۸؛ ۳۶) دریافتند که بین مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، لکن این رابطه در شرکت‌هایی که دارای چارچوب مشخص و تنظیم‌شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی هستند، معنادار و منفی است، به عبارت دیگر در این شرکت‌ها تلاش حسابرس کمتر می‌شود که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. براساس مطالب گفته شده، فرضیه اول پژوهش به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه اول: افشای مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

مالکیت دولتی، افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی

دنيس و مک‌کونل^{۱۳} (۲۰۰۳؛ ۳) مالکیت دولتی را این‌گونه تعریف کردند: مالکیت دولتی نوع جالبی از تعدد سهام‌داران در عین تمرکز مالکیت است. در واقع نویسندگان بر این باورند که شرکت‌های دولتی، مالکان بسیاری دارند که در سراسر کشور پراکنده‌اند و در عین حال مدیریت آن به دست دولت مردان متمرکز شده است. از دید نویسندگان، این سهام‌داران به دلیل سهم اندک از شرکت و نداشتن منفعت در جریان‌های نقدی شرکت به طور مستقیم، هیچ انگیزه شخصی برای نظارت بر مدیران ندارند. در نتیجه، به نوعی ریسک شرکت‌های دولتی را افزایش خواهند داد، اما عده‌ای اعتقاد دیگری دارند و بر این باورند که هزینه‌های نظارتی (حسابرسی) در شرکت‌های دولتی کمتر است. به دلیل اینکه دولت‌مردان با انگیزه حسن شهرت، بر مدیران نظارت کافی خواهند داشت و دیگر اینکه وجود مالکیت دولتی به نوعی سازوکار حمایت از سرمایه‌داران، به خصوص سرمایه‌داران اقلیت است (بن‌علی و لسیج^{۱۴}، ۲۰۱۲؛ ۲۵). حسابرسان از نقش نظارتی کلیدی برخوردار هستند و باید در ارزیابی خود از ریسک حسابرسی واحد مورد حسابرسی، هزینه‌های سیاسی (هزینه محیط زیست و غیره) و منافع سیاسی (کمک‌های مالی دولتی در طول دوران آشفستگی مالی و غیره) مربوط به مالکیت دولتی را مورد توجه قرار دهند (لیو همکاران، ۲۰۱۳؛ ۱۶۳). به واسطه ساختار دولتی اقتصاد ایران و هم‌چنین نقشی که دولت به‌عنوان سهام‌دار

در بسیاری از شرکت‌ها بر عهده گرفته است، الگوی ویژه‌ای از رابطه نمایندگی میان مدیر و مالک دولتی پدیدار گردیده است. نقش دولت در این الگوی خاص از رابطه نمایندگی، به واسطه مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی سیاست‌های مالکیتی آن، نوعی کنترل بر فعالیت‌های شرکت-های با سهام‌داری دولت و نهادهای دولتی را فراهم آورده است که انتظار می‌رود این کنترل بتواند از پیچیدگی‌های موجود در عملیات چنین واحدهای اقتصادی بکاهد. بنابراین این احتمال وجود دارد که کاهش در پیچیدگی‌های عملیات یک واحد اقتصادی موجب کاهش در حق الزحمه خدمات حسابرسی شود (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷؛ ۴۲). خدادادی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۶۸) دریافته‌اند شرکت‌هایی که مالکیت دولتی دارند، حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌خوانند. لیو و همکاران (۲۰۱۳، ۱۷۳) دریافته‌اند که شرکت‌های با مالکیت دولتی، حق الزحمه کمتری نسبت به شرکت‌های دارای مالکیت غیر دولتی پرداخت می‌کنند که نشان دهنده این است که ارتباطات سیاسی بین شرکت‌ها و دولت نقش مهمی در ارزیابی ریسک حسابرسی دارد. بن‌علی و لسیچ (۲۰۱۲؛ ۱) نیز دریافته‌اند که شرکت‌های با مالکیت دولتی، حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌خوانند. علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰؛ ۹۵) دریافته‌اند که شرکت‌های با مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. گائو^{۱۵} (۲۰۱۱؛ ۲۸۵) در بررسی مسئولیت‌پذیری اجتماعی افشا شده در شرکت‌های چین به این نتیجه رسید که مسئولیت-پذیری اجتماعی افشا شده به وسیله شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های غیردولتی مجموعه گسترده‌تری از موضوعات اجتماعی و محیط زیست را تحت پوشش قرار می‌دهند. برخلاف شرکت‌های غیردولتی، شرکت‌های دولتی نیاز کم‌تری به استفاده از افشای مسئولیت اجتماعی برای حساب‌آرایی و افزایش ارتباطات سیاسی دارند زیرا این شرکت‌ها روابط نزدیکی با دولت دارند و مسئولیت اجتماعی خود را طبق دستورالعمل‌های لازم از طرف دولت افشا می‌کنند که انتظار می‌رود ریسک حسابرسی در این شرکت‌ها کمتر باشد که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۵). کری و همکاران (۲۰۱۷؛ ۲۶۱) دریافته‌اند که رابطه مثبت بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های غیر دولتی ضعیف‌تر است، زیرا شرکت‌های غیر دولتی از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب‌آرایی استفاده می‌کنند و حسابرس حق الزحمه بیشتری را جهت تلاش و ریسک حسابرسی بیشتر در این شرکت‌ها تقاضا خواهد کرد. براساس مطالب گفته‌شده، فرضیه دوم پژوهش به شرح ذیل مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: مالکیت دولتی تأثیر منفی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی به‌شمار می‌رود و بر مبنای روش، از نوع همبستگی با رویکرد رگرسیونی محسوب می‌شود که در آن برای آزمون مدل‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کلیه شرایط ذیل را داشته باشند:

تا پایان اسفند سال ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و سال مالی آن‌ها به پایان اسفند منتهی شود؛ به دلیل ماهیت متفاوت، جزء مؤسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و بانک‌ها نباشند؛ اطلاعات مالی مورد نیاز شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ در دسترس باشد. پس از اعمال شرایط بیان شده، تعداد ۸۴ شرکت از جامعه مد نظر باقی‌مانده که طی ۷ سال بررسی، در مجموع (۵۸۸ سال - شرکت) را دربر می‌گیرد.

نگاره ۱ نحوه‌گزینه‌های شرکت‌های نمونه را نشان می‌دهد:

نگاره ۱. نحوه‌گزینه‌های شرکت‌های نمونه

۵۲۰	شرکت‌های پذیرفته‌شده تا پایان سال ۱۳۹۶ حذف می‌شود:
(۳۵)	شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۸۹ در بورس پذیرفته شده‌اند
(۶۷)	شرکت‌هایی که غیرفعال بوده و یا از بورس خارج شده‌اند
(۵۳)	شرکت‌هایی که جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی، بانک‌ها، بیمه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها هستند
(۹۲)	شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به ۱۲/۲۹ ختم نمی‌شود و یا تغییر سال مالی داده‌اند
(۱۸۹)	شرکت‌هایی که اطلاعات مالی یا سایر اطلاعاتشان ناقص و یا در دسترس نبوده‌اند
۸۴	تعداد شرکت‌های نمونه

۳-۱. مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش، یعنی بررسی رابطه بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی، از مدل ۱ که برگرفته از پژوهش کری و همکاران (۲۰۱۷؛ ۲۵۶) می‌باشد، به شرح زیر استفاده می‌شود:

$$LN FEE_{it} = \alpha + \beta_1 DCSR_{it} + \beta_2 LAUDITOR_{it} + \beta_3 LNAGE_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 REC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (مدل ۱)$$

به منظور آزمون فرضیه دوم پژوهش، یعنی تأثیر مالکیت دولتی بر رابطه بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی، از مدل ۲ که برگرفته از پژوهش کری و همکاران (۲۰۱۷؛ ۲۵۶) می‌باشد، به شرح زیر استفاده می‌شود:

$$LN FEE_{it} = \alpha + \beta_1 DCSR_{it} + \beta_2 GOV_{it} + \beta_3 DCSR * GOV_{it} + \beta_4 LAUDITOR_{it} + \beta_5 LNAGE_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 REC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (مدل ۲)$$

بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی/۱۴۵

در مدل‌های بالا، LN FEE لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی؛ DCSR گزارشگری مسئولیت اجتماعی؛ GOV مالکیت دولتی؛ DCSR*GOV ضرب گزارشگری مسئولیت اجتماعی در مالکیت دولتی؛ LAUDITOR نوع حسابرس؛ LNAGE لگاریتم طبیعی سن شرکت؛ SIZE اندازه شرکت؛ ROA بازده دارایی‌ها؛ LEV اهرم مالی؛ REC نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرس (LN FEE): براساس لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس، اندازه‌گیری می‌شود. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در محاسبه حق الزحمه حسابرس، همگن کردن حق الزحمه شرکت‌های بزرگ و کوچک می‌باشد (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۱۲۱؛ کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶). برای به دست آوردن مقدار حق الزحمه حسابرسی از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و گزارش عملکرد هیئت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام استفاده شده است (بادآور نهندی و همکاران، ۱۳۹۴؛ ۱۰۱).

متغیر مستقل

افشای مسئولیت اجتماعی شرکت (DCSR): این متغیر، با توجه به معیارهایی که مؤسسه آمریکایی معروف به KLD که هر ساله سازمان‌ها را بر اساس معیارهای اجتماعی و زیست‌محیطی رتبه‌بندی می‌کند، اندازه‌گیری شده است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی در این پژوهش دارای چهار بعد می‌باشد، هر بعد آن دارای نقاط قوت و ضعف مخصوص به خود می‌باشد. با تفاضل نقاط قوت از نقاط ضعف مربوطه نمره آن بعد به دست می‌آید. در نهایت با جمع تمام ابعاد فوق یک نمره کلی برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی به دست خواهد آمد. لازم به ذکر است که در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت مربوطه، عدد یک و در صورت نبود آنها عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد. اطلاعات لازم برای این متغیرها در گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها افشاء می‌شود و در پژوهش حاضر برای معرفی هر یک از ابعاد، با توجه به ماهیت افشاگری در ایران، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران و هم‌چنین گواهینامه‌های ISO9001 سیستم مدیریت کیفیت، ISO14001 مدیریت زیست‌محیطی، OHSAS18001 استاندارد ایمنی و بهداشت استفاده شده است؛ بنابراین در این پژوهش صرفاً از مدل KLD استفاده نشده، بلکه معیارها مطابق با استانداردهای ایران می‌باشد که همان‌طور که توضیح داده شد در گزارش‌های هیئت‌مدیره افشاء می‌شود (ایمانی، حاجیها و امیرحسینی، ۱۳۹۶؛ ۷۶؛ حاجیها و سرافراز، ۱۳۹۳؛ ۱۱۲).

مدل حاضر، مدل عینی و کمی معروفی است که تاکنون از طریق نهادهای رسمی در بسیاری از کشورها برای اندازه‌گیری میزان افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها استفاده شده است. مدل به صورت زیر است.

$$CSR - S = CSR - COM - S + CSR - EMP - S + CSR - ENV - S + CSR - PRO - S \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در این مدل CSR - S: معرف شاخص افشاء مسئولیت پذیری اجتماعی؛

CSR - COM - S: معرف شاخص افشاء مشارکت‌های اجتماعی؛

CSR - EMP - S: معرف شاخص افشاء روابط کارکنان؛

CSR - ENV - S: معرف شاخص افشاء محیط زیست؛

CSR - PRO - S: معرف شاخص افشاء ویژگی محصولات است.

همان‌طور که در بالا نیز ذکر شد، برای محاسبه شاخص مربوط به هر کدام از بعدها نیز از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$\text{رابطه (۲)} \quad \text{شاخص مربوط به افشاء هر بعد} = \sum \text{Strengths} - \sum \text{Concerns}$$

پاره‌ای از نقاط قوت و ضعف ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌طور خلاصه در نگاره زیر ارائه خواهد شد.

نگاره ۲. ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی همراه با نقاط قوت و ضعف

ابعاد مسئولیت اجتماعی	نقاط قوت	نقاط ضعف
مشارکت اجتماعی	۱- کمک‌های خیریه ۲- کمک‌های نوآورانه مانند مشارکت در طرح‌های عمومی یا کمک به سازمان‌های غیر انتفاعی	۱- اثرات منفی اقتصادی مانند تعطیلی کارخانه ۲- عدم پرداخت مالیات
روابط کارکنان	۱- مزایای بازنگستگی ۲- ارائه خدمات بهداشتی درمانی	۱- ضعف بهداشت و ایمنی کار ۲- کاهش نیروی کار
محیط زیست	۱- استفاده از انرژی‌های پاک ۲- کنترل آلودگی هوا و جلوگیری از آلودگی منابع آب	۱- تولید زباله‌ها و پسماندهای خطرناک ۲- پرداخت جریمه به دلیل نقض مدیریت زباله
ویژگی محصولات	۱- کیفیت محصولات ۲- ایمنی محصولات	۱- پرداخت جریمه در مورد ایمنی محصول ۲- پرداخت جریمه بابت تبلیغات منفی

منبع: ایمانی، حاجیها و امیرحسینی (۱۳۹۶؛ ۷۶)؛ حاجیها و سرافراز (۱۳۹۳؛ ۱۱۲).

متغیر تعدیل‌گر

مالکیت دولتی (GOV): براساس پژوهش‌های پیشین، دریائی و شهرابی (۱۳۹۷؛ ۱۲۲) مبنای مالکیت دولتی، واگذاری شرکت‌ها به سازمان‌های دولتی، وابسته به دولت و نهادهای حکومتی است یعنی به اصطلاح شبه‌دولتی‌ها. با استخراج مشخصات و میزان درصد سهام متعلق به سهامداران از یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه، میزان مالکیت دولتی به صورت مجموع سهام در اختیار سهامداران دولتی تقسیم بر کل سهام منتشره شرکت محاسبه

مجله علمی دانش حسابداری مالی، دوره ۶- شماره (۱)، پیاپی ۲۰، بهار ۱۳۹۸

بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی/۱۴۷

می‌گردد. در این پژوهش مالکیت دولتی، هرگونه سرمایه‌گذاری وابسته به دولت مانند بنیاد مستضعفان، سازمان بیمه تأمین اجتماعی، سرمایه‌گذاری ملی ایران و... در نظر گرفته شده است (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۳؛ ۶۵).

متغیرهای کنترلی

نوع حسابرس (Lauditor): متغیر دو ارزشی، اگر سازمان حسابرسی، صورت‌های مالی شرکت - های نمونه را حسابرسی کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد (داروغه حضرتی و پهلوان، ۱۳۹۲؛ ۱۸).

سن شرکت (Lnage): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که شرکت سهام خود را در بورس اوراق بهادار منتشر کرده است (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶).

اندازه شرکت (size): برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶). نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): برابر است با نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶).

اهرم مالی (LEV): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶).

نسبت حساب‌های دریافتی (REC): برابر است با نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها (کری و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۵۶).

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

به منظور تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره ۳ ارائه شده است.

با توجه به نتایج به دست آمده، میانگین حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های مورد مطالعه، برابر ۶/۶۷۳۰ و میانه آن نیز برابر ۶/۶۴۴۴ است. به دلیل بزرگ‌تر بودن میانگین از میانه نتیجه گرفته می‌شود که توزیع داده‌های مربوط به این متغیر دارای چولگی به سمت راست است. انحراف معیار این متغیر نیز برابر ۰/۷۷۰۲ است. میانگین افشای مسئولیت اجتماعی برابر با ۲۶/۱۹۲۵ و میانه این متغیر نیز برابر با ۲۳/۰۰۰۰ است. به دلیل بزرگ‌تر بودن میانگین از میانه نتیجه گرفته می‌شود که توزیع داده‌های مربوط به این متغیر دارای چولگی به سمت راست است. انحراف معیار این متغیر نیز ۱۸/۳۹۶۲ است. میانگین مالکیت دولتی برابر با ۰/۴۸۱۰ و میانه آن نیز برابر با ۰/۵۷۰۰ است. به دلیل کوچک‌تر بودن میانگین از میانه نتیجه گرفته می‌شود که توزیع داده‌های مربوط به این متغیر دارای چولگی به سمت چپ است. انحراف معیار این متغیر نیز ۰/۳۲۰۶

است. میانگین متغیر افشای مسئولیت اجتماعی ضریب مالکیت دولتی برابر با ۱۳/۷۴۲۶ و میانه آن نیز برابر با ۸/۶۹۷۹ است. به دلیل بزرگ تر بودن میانگین از میانه نتیجه گرفته می شود که توزیع داده های مربوط به این متغیر دارای چولگی به سمت راست است. انحراف معیار این متغیر نیز ۱۴/۵۲۷۳ است.

نگاره ۴ آمار توصیفی مربوط به هر یک از بعدهای گزارشگری مسئولیت اجتماعی را نشان می دهد.

نگاره ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	۶/۶۷۳۰	۶/۶۴۴۴	۸/۹۲۱۳	۴/۶۷۷۹	۰/۷۷۰۲
افشای مسئولیت اجتماعی	۲۶/۱۹۲۵	۲۳/۰۰۰۰	۸۲/۰۰۰۰	۲/۰۰۰۰	۱۸/۳۹۶۲
مالکیت دولتی	۰/۴۸۱۰	۰/۵۷۰۰	۰/۹۸۰۵	۰/۰۰۰۰	۰/۳۲۰۵
افشای مسئولیت اجتماعی ضریب مالکیت دولتی	۱۳/۷۴۲۶	۸/۶۹۷۹	۶۴/۹۸۸۰	۰/۰۰۰۰	۱۴/۵۲۷۳
نوع حسابرس	۰/۲۰۷۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۰۵۸
سن شرکت	۲/۷۷۶۲	۲/۸۳۳۲	۳/۹۱۲۰	۰/۶۹۳۱	۰/۵۵۴۹
اندازه شرکت	۱۴/۱۰۶۹	۱۴/۰۲۴۲	۱۸/۸۲۹۴	۱۰/۳۵۲۱	۱/۴۴۵۵
بازده دارایی ها	۰/۱۲۵۵	۰/۱۱۱۲	۰/۶۲۱۶	-۰/۳۳۹۹	۰/۱۳۳۹
اهرم مالی	۰/۵۶۶۱	۰/۵۶۵۱	۲/۰۷۷۵	۰/۰۸۷۲	۰/۲۱۹۸
نسبت حساب های دریافتی به کل دارایی ها	۰/۲۶۴۵	۰/۲۲۷۱	۰/۹۰۸۳	۰/۰۰۰۰	۰/۱۸۸۸

نگاره ۴. آمار توصیفی بعدهای افشای مسئولیت اجتماعی

نام بعد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
مشارکت اجتماعی	۰/۹۴۷۲	۰/۰۰۰۰	۱۶/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۲/۱۳۰۸
روابط کارکنان	۱۲/۲۴۴۹	۱۰/۰۰۰۰	۶۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۲۷۱
محیط زیست	۹/۴۴۸۹	۷/۰۰۰۰	۸۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱۰/۱۳۰۵
ویژگی محصولات	۵/۵۷۹۹	۳/۰۰۰۰	۳۸/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۱۹۸
	۰/۰۳۰۶	۰/۰۰۰۰	۲/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۸/۸۷۲۵
	۰/۱۳۶	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۱۱۵۹
	۰/۲۲۷۹	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۶/۳۷۷۲
	۰/۲۲۷۹	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۱۸۲۰

۴-۲- همبستگی متغیرهای پژوهش

نتایج حاصل از نگاره ۵ نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی همبستگی مثبت و معنادار، بین افشای مسئولیت اجتماعی ضریب مالکیت دولتی و حق الزحمه حسابرسی همبستگی مثبت و معنادار، بین مالکیت دولتی و افشای مسئولیت اجتماعی همبستگی مثبت و معنادار، بین افشای مسئولیت اجتماعی ضریب

بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی/۱۴۹

مالکیت دولتی و افشای مسئولیت اجتماعی همبستگی مثبت و معنادار و بین افشای مسئولیت اجتماعی ضربدر مالکیت دولتی و مالکیت دولتی همبستگی مثبت و معنادار وجود دارد. نگاره ۵. ماتریس همبستگی متغیرهای اصلی

نام متغیر	حق الزحمه حسابرسی	افشای مسئولیت اجتماعی	مالکیت دولتی	افشای مسئولیت اجتماعی ضربدر مالکیت دولتی
حق الزحمه حسابرسی	۱			
افشای مسئولیت اجتماعی	*۰/۲۹۲۶	۱		
مالکیت دولتی	-۰/۰۰۱۰	*۰/۰۹۸۶	۱	
افشای مسئولیت اجتماعی ضربدر مالکیت دولتی	*۰/۲۳۱۳	*۰/۷۹۰۳	*۰/۴۱۸۷	۱

* معناداری در سطح ۵ درصد

۴-۳. آزمون فرضیه‌ها

بررسی فروض کلاسیک معادله رگرسیون

در این پژوهش از آزمون‌های بروش پاگان گادفری، جاک برا و دوربین - واتسون جهت بررسی و شناسایی ناهمسانی واریانس جملات خطا، نرمال بودن جملات خطا و خودهمبستگی جملات خطا (بررسی فرضیات اساسی رگرسیون) استفاده شد که نتایج نشان‌دهنده وجود ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها، نرمال بودن توزیع جملات و وجود خودهمبستگی سریالی باقیمانده‌ها در هر دو مدل است. در این پژوهش جهت برطرف نمودن مشکل ناهمسانی واریانس از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS)، و جهت رفع خودهمبستگی، از روش تصحیح خودبازگشت (AR(1) استفاده شد. نتایج مربوط به آزمون‌های بیان شده در نگاره ۶ نشان داده شده است:

نگاره ۶. نتایج آزمون‌های بررسی فروض کلاسیک رگرسیون

مدل	آماره	آزمون بروش پاگان گادفری		آزمون جاک برا		آزمون دوربین - واتسون	
		احتمال	نتیجه آزمون	آماره	احتمال	نتیجه آزمون	آماره
مدل ۱	۳/۹۵۷۲	۰/۰۰۳۱	ناهمسانی واریانس	۱/۰۲۱۴	۰/۴۸۹۷	نرمال	۱/۴۱۲۵
مدل ۲	۳/۰۲۳۵	۰/۰۰۲۴	ناهمسانی واریانس	۲/۴۱۷۸	۰/۲۱۴۹	نرمال	۱/۴۵۳۵

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها

در این پژوهش به منظور بررسی مانایی متغیرهای پژوهش از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو استفاده شده است. براساس این آزمون، چنانچه معناداری آماره آزمون کم‌تر از ۵ درصد باشد، متغیرها در طی دوره پژوهش پایا هستند.

همان‌طور که ملاحظه می‌گردد در مورد همه متغیرهای پژوهش، سطح معناداری آماره لوین، لین و چو کوچک‌تر از ۵ درصد است که نشان می‌دهد متغیرها مانا هستند.

نگاره ۷. پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	لوین، لین و چو	
	مقدار آماره	معداری
حق‌الزحمه حسابرسی	-۱۰/۷۷۹۵	۰/۰۰۰۰
افشای مسئولیت اجتماعی	-۱۶/۹۴۹۶	۰/۰۰۰۰
مالکیت دولتی	-۸۹/۶۹۸۶	۰/۰۰۰۰
افشای مسئولیت اجتماعی ضریب مالکیت دولتی	-۱۹/۲۸۰۲	۰/۰۰۰۰
نوع حسابرس	-۸/۲۴۸۴	۰/۰۰۰۰
سن شرکت	-۵۹/۴۳۰۹	۰/۰۰۰۰
اندازه شرک	-۲۸/۹۴۷۶	۰/۰۰۰۰
بازده دارایی‌ها	-۹/۴۹۰۵	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	-۵/۱۸۱۱	۰/۰۰۰۰
نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها	-۴/۱۷۳۹	۰/۰۰۰۰

نتیجه آزمون فرضیه اول

بر اساس ادبیات اقتصادسنجی داده‌های پانل، قبل از تخمین مدل لازم است با استفاده از آماره آزمون F لیمر، همگنی داده‌ها و در نتیجه استفاده از روش تخمین داده‌های پانل مورد آزمون قرار گیرد. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل اثرات تصادفی و اثرات ثابت می‌تواند انجام گیرد. برای تعیین این‌که از کدام مدل استفاده شود از آزمون H هاسمن استفاده گردیده است. نتایج حاصل از آزمون F لیمر برای فرضیه اول برابر با صفر و کوچک‌تر از ۵ درصد است، بنابراین باید از روش داده‌های تابلویی استفاده نمود. نتایج حاصل از آزمون H هاسمن نیز برابر با ۰/۰۰۰۰ و کوچک‌تر از ۵ درصد است و نشان دهنده این است که اثرات تصادفی ناسازگار است، بنابراین باید از روش اثرات ثابت استفاده شود.

با توجه به نگاره ۸، جهت اطمینان از این‌که ارتباط خطی میان متغیرهای مستقل، بر نتایج پژوهش اثرات نامطلوبی خواهد داشت یا خیر، عامل تورم واریانس (VIF) محاسبه شده است. مقدار شاخص عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ به دست آمد؛ از این رو می‌توان نتیجه گرفت که وجود این هم‌خطی مشکلی را برای نتیجه‌گیری بر مبنای مدل ایجاد نخواهد کرد. نتایج حاصل از آزمون تورم واریانس مربوط به متغیرهای مدل اول، با توجه به مقادیر به دست آمده نشان‌دهنده عدم وجود هم‌خطی بین آن‌ها می‌باشد.

هم‌چنین به منظور بررسی مستقل بودن متغیرها و باقیمانده‌ها از آزمون دوربین - واتسون استفاده گردید. مفهوم مستقل بودن به این معنی است که نتیجه یک مشاهده تأثیری بر نتیجه مشاهدات دیگر نداشته باشد. آماره دوربین - واتسون بین ۰ تا ۴ می‌باشد. اگر بین باقیمانده‌ها همبستگی

متوالی وجود نداشته باشد، مقدار این آماره باید به ۲ نزدیک باشد. اگر به صفر نزدیک باشد، نشان دهنده همبستگی مثبت و اگر به ۴ نزدیک باشد نشان دهنده همبستگی منفی می‌باشد. در مجموع اگر این آماره بین ۱/۵ تا ۲/۵ بشد جای هیچ نگرانی نیست. نتایج ناشی از آماره دورین - واتسون نشان دهنده وجود خودهمبستگی بود، زیرا مقدار آماره دورین - واتسون مدل بین بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار نداشت، از این رو جهت رفع خودهمبستگی، از روش تصحیح خودبازگشت $AR(1)$ استفاده شد (مقدار آماره دورین - واتسون تعدیل شده نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی است زیرا همانطور که در نگاره ۸ مشاهده می‌شود، مقدار این آماره بعد از ورود $AR(1)$ برابر با ۲/۰۹۱۲ شد).

معیار دیگر مورد بررسی ضریب تعیین تعدیل شده است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که چند درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین می‌شود. بنابر نتایج به دست آمده مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده، مشاهده می‌شود تقریباً ۹۳ درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. اما از طرفی با توجه به میزان بالای مشاهدات و داده‌ها و به دنبال آن، افزایش ضریب تعیین، این معیار نمی‌تواند به درستی به تبیین میزان تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته بپردازد. برای رفع این مشکل به ضریب تعیین تعدیل شده نیاز داریم. R^2 تعدیل شده میزان R^2 را با توجه متغیرهای مستقل اضافه شده به خط رگرسیون و با توجه به عرض از مبدأهای جدید، تعدیل و اصلاح می‌کند. هرچه تفاوت میان R^2 و R^2 تعدیل شده کمتر باشد، نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل که به مدل اضافه شده‌اند، به درستی انتخاب شده‌اند. بنابراین با توجه به این که ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده عدد ۹۳ درصد را نشان می‌دهد که اختلاف آن با ضریب تعیین بسیار کم است، نشان می‌دهد که متغیرهای انتخابی برای تخمین مدل به درستی انتخاب شده‌اند.

به منظور بررسی معنادار بودن مدل رگرسیونی از احتمال آماره F در سطح خطای ۵ درصد استفاده شده است. با توجه به آماره F به دست آمده (۷۷/۰۱۵۵) و نیز سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۰)، که از سطح خطای ۵ درصد کمتر است با فرض اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد که الگو در کل از معناداری خوبی برخوردار است؛ هم‌چنین به منظور بررسی معنادار بودن ضرایب همبستگی از احتمال آماره t در سطح ۵ درصد استفاده شده است.

نگاره ۸. نتیجه آزمون افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی

متغیر	نماد	ضریب		خطای		آماره t	احتمال	عامل تورم واریانس
		Coefficient	Std. Error	استاندارد	Std. Error			
افشای مسئولیت اجتماعی	DCSR	۰/۰۰۵۶	۰/۰۰۰۸	۶/۹۰۱۸	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۲۹		
نوع حسابرس	LAUDITOR	-۰/۱۲۹۲	۰/۱۱۰۸	-۱/۱۶۵۶	۰/۲۴۴۵	۱/۰۷۹۱		
سن شرکت	AGE	۰/۸۸۴۴	۰/۱۴۶۹	۶/۰۱۶۸	۰/۰۰۰۰	۱/۰۴۶۸		
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۱۰۱	۰/۰۰۷۵	-۱/۳۵۷۹	۰/۱۷۵۲	۱/۱۵۸۴		

۱/۰۶۴۷	-۰/۰۰۴۶	-۲/۸۵۱۱	۰/۰۸۵۲	-۰/۲۴۳۰	ROA	بازده دارایی‌ها
۱/۱۴۷۹	-۰/۰۰۰۰	-۴/۴۷۸۳	۰/۰۲۳۵	-۰/۱۹۸۷	LEV	اهرم مالی
						نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها
۱/۰۴۶۸	-۰/۰۸۵۹	۱/۷۲۱۵	۰/۰۹۱۸	-۰/۱۵۸۱	REC	دریافتی به کل دارایی‌ها
-	-۰/۰۰۰۰	۹/۲۹۸۶	۰/۴۶۸۹	۴/۳۵۹۸	C	عرض از مبدأ
-	-۰/۰۰۰۰	۱۰/۹۶۲۱	۰/۰۳۷۱	-۰/۴۰۷۲	AR(1)	اتورگرسیون
				-۰/۹۴۳۸	R ²	ضریب تعیین
				۰/۹۳۱۶	Adjusted R ²	ضریب تعیین تعدیل شده
				۲/۰۹۱۲	D-W	آماره دوربین-واتسون
			(۰/۰۰۷۳)	۴/۱۲۵۶	Wald Test (Prob)	آماره والد (معناداری)
			(۰/۰۰۰۰)	۷۷/۰۱۵۵	F-Statistic (Prob)	آماره F

$$LN FEE_{it} = \alpha + \beta_1 DCSR_{it} + \sum_{j=0}^n \beta_j Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

LN FEE: متغیر وابسته که برابر با لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی است.

DCSR: متغیر مستقل که برابر با افشای مسئولیت اجتماعی است.

Controls: متغیرهای کنترلی

ε: خطای تصادفی

با توجه به نتایج به دست آمده از مدل رگرسیون در نگاره ۸، ضریب متغیر مستقل افشای مسئولیت اجتماعی برابر با (۰/۰۰۵۶) است. مقدار احتمال یا سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۰۰۰) که از سطح خطای ۵ درصد کمتر است. همچنین از آزمون والد جهت بررسی معناداری ضریب متغیر مستقل استفاده شد که نتایج این آزمون نشان داد که این متغیر، تأثیر معناداری بر متغیر وابسته دارد. بنابراین با توجه به معناداری ضریب متغیر افشای مسئولیت اجتماعی و مثبت بودن آن، می‌توان نتیجه گرفت که بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش افشای مسئولیت اجتماعی، حق‌الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول پژوهش با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. در بین متغیرهای کنترلی، در سطح خطای ۵ درصد، سن شرکت با ضریب (۰/۸۸۴۴) و سطح معناداری (۰/۰۰۰۰) با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و همچنین بازده دارایی‌ها با ضریب (-۰/۲۴۳۰) و سطح معناداری (۰/۰۰۴۶) و اهرم مالی با ضریب (-۰/۱۹۸۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰۰) با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری و منفی دارند.

نتیجه آزمون فرضیه دوم

به منظور آزمون فرضیه دوم پژوهش، مدل دوم برآورد گردید که نتیجه آن در نگاره ۹ نشان داده شده است. بر اساس فرضیه دوم انتظار می‌رود که مالکیت دولتی، بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد. با توجه ضریب متغیر اثر متقابل

« افشای مسئولیت اجتماعی شرکت * مالکیت دولتی » که برابر با (۰/۰۱۶۴-) و معناداری آن که برابر با (۰/۰۰۰۰) و کمتر از سطح خطای ۵ درصد است و با توجه به مثبت بودن رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی (با ضریب ۰/۰۱۵۶ که در سطح خطای ۵ درصد معنادار است)، می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد که این موضوع به معنای پشتیبانی از فرضیه دوم پژوهش است. در نتیجه، بر اساس نتایج آزمون فرضیه دوم، این فرضیه نیز تأیید می‌شود. همچنین از آزمون والد جهت بررسی معناداری ضرایب متغیرهای مستقل، تعدیلگر و مستقل * تعدیلگر استفاده شد که نتایج این آزمون نشان داد که این متغیرها، تأثیر معناداری بر متغیر وابسته دارند.

در بین متغیرهای کنترلی نیز، در سطح خطای ۵ درصد، سن شرکت با ضریب (۰/۸۵۷۲) و سطح معناداری (۰/۰۰۰۰) و نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها با ضریب (۰/۲۰۷۵) و سطح معناداری (۰/۰۳۵۳) رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی، بازده دارایی‌ها نیز با ضریب (۰/۲۹۳۴-) و سطح معناداری (۰/۰۰۱۳) و اهرم مالی با ضریب (۰/۱۸۹۶-) و سطح معناداری (۰/۰۰۳۶) رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند.

نگاره ۹: نتایج آزمون تأثیر مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	عامل تورم واریانس
		Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob	VIF
افشای مسئولیت اجتماعی	DCSR	۰/۰۱۵۶	۰/۰۰۰۹	۱۶/۰۵۳۹	۰/۰۰۰۰	۴/۹۳۸۲
مالکیت دولتی	GOV	-۰/۲۵۹۶	۰/۱۱۷۷	-۲/۲۰۵۳	۰/۰۲۸۰	۵/۳۰۱۳
افشای مسئولیت اجتماعی * مالکیت دولتی	DCSR*GOV	-۰/۰۱۶۴	۰/۰۰۱۰	-۱۴/۹۷۹۵	۰/۰۰۰۰	۸/۸۹۱۹
نوع حسابرس	LAUDITOR	-۰/۱۲۱۵	۰/۱۰۴۹	-۱/۱۵۷۵	۰/۲۴۷۷	۱/۰۸۷
سن شرکت	AGE	۰/۸۵۷۲	۰/۱۲۳۶	۵/۹۷۰۲	۰/۰۰۰۰	۱/۰۷۸۹
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۱۶۸	۰/۰۱۰۳	-۱/۶۳۷۸	۰/۱۰۲۲	۱/۱۹۹۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۹۳۴	۰/۰۹۰۴	-۳/۲۴۴۲	۰/۰۰۱۳	۱/۰۹۶۸
اهرم مالی	LEV	-۰/۱۸۹۶	۰/۰۳۷۴	-۳/۷۴۵۶	۰/۰۰۳۶	۱/۵۲۱۴
نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها	REC	-۰/۲۰۷۵	۰/۰۹۸۲	۲/۱۱۲۱	۰/۰۳۵۳	۱/۰۹۶۲
عرض از مبدأ	C	۴/۶۰۱۵	۰/۴۵۵۷	۱۰/۰۹۸۸	۰/۰۰۰۰	-
اتورگرسیون	AR(1)	-۰/۳۹۰۰	۰/۰۴۴۴	۸/۷۹۱۱	۰/۰۰۰۰	-
ضریب تعیین	R ²	۰/۹۴۳۴				
ضریب تعیین تعدیل شده	Adjusted R ²	۰/۹۳۰۸				
آماره دوربین-واتسون	D-W	۲/۱۲۴۰				
آماره والد (معناداری)	Wald Test (Prob)	(۰/۰۰۰۰)۷/۴۵۶۳				
آماره F (معناداری)	F-Statistic (Prob)	(۰/۰۰۰۰)۷۷/۳۴۶۴				

$$LN FEE_{it} = \alpha + \beta_1 DCSR_{it} + \beta_2 GOV_{it} + \beta_3 DCSR * GOV_{it} + \sum_{j=0}^n \beta_j Controls_{it} + \epsilon_{it}$$

LN FEE: متغیر وابسته که برابر با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی است.

DCSR: متغیر مستقل که برابر با گزارشگری مسئولیت اجتماعی است.

GOV: متغیر تعدیلگر که برابر با درصد مالکیت دولتی است.

DCSR*GOV: ضریب متغیر مستقل در متغیر تعدیلگر

Controls: متغیرهای کنترلی

ε: خطای تصادفی

۵- نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر مالکیت دولتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. طبق ادبیات پژوهش، اگر مدیران شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی برای مشروعیت دادن به رفتار خود استفاده کنند، اصول اخلاقی مدیریت مورد سوال قرار می‌گیرد، که منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود. حساب‌رسان بر این اساس هزینه‌های حسابرسی بیشتری را در پاسخ به افزایش ریسک حسابرسی و تلاش بیشتر حسابرسی درخواست می‌کنند. همچنین از طرف دیگر بیان شد شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند که سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شود و این خود باعث کاهش ریسک ورشکستگی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین هرچه سطح گزارشگری مسئولیت اجتماعی بیشتر باشد در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی نیز بیشتر است. ما این نتیجه را به این صورت تفسیر می‌کنیم که نشان می‌دهد حسابرسی برای مسائل اجتماعی و زیست محیطی، با توجه به این‌که گزارش‌ها طولانی‌تر خواهد بود و شرکت‌ها برای کسب شهر در جامعه از افشای بیشتر مسئولیت اجتماعی استفاده می‌کنند و حساب‌رس باید صحت اطلاعات مسئولیت اجتماعی را تضمین کند، یک روش پیچیده است که نیاز به ریسک و تلاش بیشتر حسابرسی دارد که منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، از آنجایی که مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت یک مفهوم تازه می‌باشد و فقدان یک چارچوب قانونی برای افشای آن است، تلاش حسابرسی بیشتر مورد نیاز است که منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کری و همکاران (۲۰۱۷؛ ۲۴۱) مطابقت دارد که نشان دادند شرکت‌هایی که سطح افشای مسئولیت اجتماعی بالایی دارند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. همچنین با نتایج پژوهش سوریکوزی و همکاران (۲۰۱۸؛ ۳۶) مطابقت دارد که نشان دادند بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، لکن این رابطه در شرکت‌هایی که دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی هستند، منفی و معنادار است به عبارت دیگر در این شرکت‌ها تلاش حساب‌رس کمتر می‌شود که منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین با نتایج پژوهش کیم و همکاران (۲۰۱۳؛ ۱۹۵) مطابقت دارد که در پژوهش خود نشان دادند افشای اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری بر روی حق‌الزحمه حسابرسی دارد، به عبارت دیگر شرکت‌هایی

که عملکرد بهتری در افشای اطلاعات غیر مالی دارند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداختند می‌کنند.

همچنین نتایج این پژوهش، با نتایج پژوهش ناطقی و همکاران (۱۳۹۷؛ ۱۶۶) از لحاظ تاثیر حق- الزحمه حسابرسی، در فرایند اطمینان‌بخشی، تحت تأثیر ریسک رفتار فرصت طلبانه واحد گزارشگر و احتمال رخداد دعاوی حقوقی علیه حسابرس سازگاری دارد.

طبق ادبیات پژوهش، دولت برای جلوگیری از خروج شرکت‌های دولتی از بورس اوراق بهادار به آن‌ها کمک‌های مالی مستقیم اعطا می‌کند. این کمک‌های مالی دولت باعث می‌شود که ریسک ورشکستگی شرکت‌های دولتی بطور بالقوه کاهش یابد و حاشیه‌های امنیتی بیشتری برای حسابرسان ایجاد کند؛ زیرا کمتر با ریسک دعاوی قضایی و زیان‌هایی که در موارد ورشکستگی رخ می‌دهد، مواجه می‌شوند. در این شرایط، حسابرسان، ریسک حسابرسی را کمتر ارزیابی می‌کنند که منجر به حق الزحمه حسابرسی کمتر می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که مالکیت دولتی تأثیر منفی و معناداری بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی دارد که باعث می‌شود رابطه مثبت بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی کاهش یابد. این نتیجه به این صورت تفسیر می‌شود که اولاً ریسک حسابرسی در شرکت‌هایی که مالکیت دولتی بیشتری دارند به دلیل این‌که روابط نزدیکتری با دولت دارند کمتر است. همچنین از آنجایی که نشان داده شد شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب‌آرایی استفاده می‌کنند، شرکت‌های با مالکیت دولتی به دلیل اینکه روابط نزدیکی با دولت دارند، نیاز کم‌تری به استفاده از افشا مسئولیت اجتماعی برای حساب‌آرایی و افزایش ارتباطات سیاسی دارند. بنابراین شرکت‌هایی که مالکیت دولتی بیشتری دارند، به دلیل استفاده کم‌تر از افشا مسئولیت اجتماعی، تلاش و ریسک حسابرس کمتر خواهد بود که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. این نتیجه با نتایج پژوهش کری و همکاران (۲۰۱۷؛ ۲۴۱) مطابقت دارد که نشان دادند رابطه مثبت بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های غیر دولتی ضعیف‌تر می‌باشد، زیرا شرکت‌های غیر دولتی از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب‌آرایی استفاده می‌کنند و حسابرس حق الزحمه بیشتری را جهت تلاش و ریسک حسابرسی بیشتر در این شرکت‌ها تقاضا خواهد کرد.

همچنین مالکیت دولتی رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد که با نتایج پژوهش بن‌علی و لسیج (۲۰۱۲؛ ۱) مطابقت دارد که نشان دادند مالکیت دولتی تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین با نتایج پژوهش لیو و همکاران (۲۰۱۳، ۱۷۳) مطابقت دارد که در پژوهش خود نشان دادند که شرکت‌های با مالکیت دولتی، حق الزحمه کمتری نسبت به شرکت‌های دارای مالکیت غیر دولتی پرداخت می‌کنند که نشان‌دهنده این است که ارتباطات سیاسی بین شرکت‌ها و دولت نقش مهمی در ارزیابی ریسک حسابرسی دارد. همچنین با نتایج

پژوهش خدادادی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۶۸) مطابقت دارد که در پژوهش خود نشان دادند مالکیت دولتی تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. اما با نتایج پژوهش علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰؛ ۹۵) مطابقت ندارد زیرا در پژوهش خود نشان دادند که درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی با حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه مستقیم و معناداری دارد. از آنجایی که طبق نتایج پژوهش نشان داده شد که یکی از عوامل مؤثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی، افشای مسئولیت اجتماعی و نوع مالکیت شرکت است، بنابر نتایج حاصله به مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود در هنگام ارزیابی تلاش و ریسک حسابرسی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی به افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و نوع مالکیت (دولتی یا غیر دولتی) شرکت‌ها توجه ویژه‌ای داشته باشند، زیرا شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی، جهت کسب شهرت در جامعه و اهداف حساب‌آرایی استفاده می‌کنند که حسابرسان باید صحت این اطلاعات را تضمین کنند. لکن طبق نتایج فرضیه دوم نشان داده شد که در شرکت‌های با مالکیت دولتی به دلیل این‌که روابط نزدیکی با دولت دارند، نیاز کمتری از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب‌آرایی دارند، بنابراین ریسک حسابرسی در این شرکت‌ها کمتر است. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که یک چارچوب مشخص و تنظیم‌شده جهت اندازه‌گیری دقیق مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اتخاذ نماید که بتوان میزان مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را به طور دقیق و قابل استناد اندازه‌گیری کرد تا شرکت‌ها جهت کسب شهرت و اهداف حساب‌آرایی به طور غیر واقعی سطح افشای مسئولیت اجتماعی خود را افزایش ندهند.

همچنین می‌توان پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر مطرح نمود:

۱. با توجه به حذف شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها، پیشنهاد می‌شود پژوهشی در رابطه با تأثیر مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی با حق الزحمه حسابرسی در این نوع شرکت‌ها انجام پذیرد.
 ۲. بررسی انواع دیگر مالکیت، مانند مالکیت خانوادگی، مدیریتی، نهادی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی با حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گیرد.
 ۳. پیشنهاد می‌شود در پژوهشی به بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و نوع اظهارنظر حسابرسان پرداخته شود.
 ۴. در این پژوهش برای اندازه‌گیری افشای مسئولیت اجتماعی شرکت از مدل حاجیها و سرافراز (۱۳۹۳؛ ۱۱۲) استفاده شد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از مدل‌های دیگری مانند مدل پورعلی و حجامی (۱۳۹۳؛ ۱۴۱) استفاده شود.
- همانند سایر پژوهش‌ها، این پژوهش نیز در اجرا دارای محدودیت‌هایی به شرح زیر بوده است:

۱. مهم‌ترین محدودیتی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرد، عدم دسترسی به داده‌های مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی برخی از شرکت‌ها که باعث حذف آن‌ها از نمونه مورد بررسی شد و این موضوع باعث شد که تعداد نمونه به ۸۴ شرکت محدود شود.
۲. عدم کنترل برخی از عوامل مؤثر بر نتایج پژوهش، از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی، عمر شرکت‌ها، قوانین و مقررات و... خارج از دسترس پژوهش‌گر بوده، ممکن است بر بررسی روابط اثرگذار باشد.
۳. با توجه به محدودیت‌های اعمال‌شده جهت نمونه‌گیری از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین عدم دسترسی مناسب به اطلاعات، تعمیم نتایج به سایر شرکت‌ها بایستی با احتیاط صورت گیرد.
۴. برای محاسبه متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای بهای تمام‌شده تاریخی استفاده شده است؛ در صورت تعدیل اطلاعات صورت‌های مالی بر مبنای تورم ممکن است نتایج پژوهش متفاوت از نتایج فعلی باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------|-----------------------|
| 1- Coso | 9- Liu |
| 2- Hay | 10- Carcello |
| 3- Carey | 11- Lee |
| 4- Wahba | 12- Doogar |
| 5- Kim | 13- Denis & McConnell |
| 6- Sevrikozi | 14- Ben Ali & Lesage |
| 7- Bell | 15- Gao |
| 8- Chen | |

کتابنامه

۱. احمدپور، احمد و فرمانبردار، مریم، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، بی‌طرفانه بودن پیش‌بینی سود هر سهم و کارایی بازار سهام، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶ (۲۴): ۲۳-۳۸.
۲. ایمانی، پدرام و حاجیها، زهره و امیرحسینی، زهرا، (۱۳۹۶)، آزمون تاثیر پایداری سود و سودآوری بر سطح افشاء مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری مدیریت*، ۱۰ (۳۳): ۷۳-۸۸.
۳. برزگر، قدرت‌اله و اسکو، وحید و تاکر، رضا، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و مسئولیت اجتماعی شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *بررسی‌های حسابداری*، ۳ (۴): ۲۱-۴۴.

۴. پورعلی، محمدرضا و حجامی، محدثه، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین افشا مسئولیت اجتماعی و مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰): ۱۳۳-۱۵۰.
۵. حاجیها، زهره و سرافراز، بهمن، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴(۴): ۱۰۵-۱۲۳.
۶. حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله، (۱۳۹۳)، مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری، *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲): ۱۰۹-۱۳۳.
۷. خدادادی، ولی و قربانی، رامین و خوانساری، نیکو، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۱): ۵۷-۷۲.
۸. خدادادی، ولی و قلمبر، محمدحسین و چراغی‌نیا، علی، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، ۳(۱): ۱۱۱-۱۳۳.
۹. داروغه حضرتی، فاطمه و پهلوان، زهرا، (۱۳۹۲)، رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۱۴): ۱۳-۲۴.
۱۰. درخشی، رضا و بادآور نهندی، یونس و برادران حسن زاده، رسول، (۱۳۹۴)، تأثیر ساختار مالکیت و ساختار مالی بر حق الزحمه حسابرسی، *دانش حسابرسی*، ۱۵(۶۰): ۹۳-۱۱۳.
۱۱. دریائی، عباسعلی؛ شهرابی، فاطمه (۱۳۹۷). نقش تعدیل‌گر مالکیت دولتی بر رابطه بین مدیریت سود واقعی و عملکرد آتی شرکت. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۱)، صص ۱۱۱-۱۴۲.
۱۲. رجبی، روح اله و محمدی خشوئی، حمزه، (۱۳۸۷)، هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۴): ۳۵-۵۲.
۱۳. صالحی، مهدی و موسوی شیری، محمود و سدیرنوغانی، حجت، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه حق الزحمه حسابرس و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری مالی*، ۵(۲۰): ۱-۲۱.
۱۴. علوی طبری، سیدحسین و روح الله، رجبی و منصوره، شهبازی، (۱۳۹۰)، رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل، *دانش حسابداری*، ۲(۵): ۷۵-۱۰۱.
۱۵. ناطقی، سمیرا و مهرانی، کاوه و تحریری، آرش، (۱۳۹۷)، مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۱)، ۱۵۹-۱۷۹.

۱۶. نیکبخت، محمدرضا و بزرگ اصل، موسی و آزادی، کیهان، (۱۳۹۵)، ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی، *دانش حسابداری مالی*، ۳(۳): ۹۷-۱۱۶.

References

1. Ahmadpour, A & Farmanbordar, M. (2018), Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility, Impartial Earnings Estimates and Stock Market Performance, *Accounting and Auditing Studies*, 6(24): 23-38 (In Persian).
2. Alavi Tabari, S.H., Rajabi, R., & Shahbazi, M. (2011), the Relationship between Corporate Governance and Audit Fees. *Accounting Knowledge*, 2(5): 75-101 (In Persian).
3. Barzegar, Gh., Oskou, V., & Takor, R. (2016), The Relationship between Ownership Structure and Corporate Social Responsibility in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *ACCOUNTING REVIEW*, 3(11): 21-44 (In Persian).
4. Bell, T. B., Landsman, W. R., & Shackelford, D. A. (2001), Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence, *Journal of accounting research*, 39(1): 35-43.
5. Ben Ali, C. & Lesage, C. (2012), Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France, *China Journal of Accounting Research*, 6 (1): 21-34.
6. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002), Board characteristics and audit fees, *Contemporary accounting research*, 19(3): 365-384.
7. Carey, P., Liu, L., & Qu, W. (2017), Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3): 244-262.
8. Chen, X., Lee, C. W. J., & Li, J. (2008), Government assisted earnings management in China, *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(3): 262-274.
9. Coso. (2013), Internal Control – Integrated Framework: Executive summary, www.coso.org.
10. Darougeh Hazrati, F., & Pahlavan, Z. (2015), The relationship between audit report quality and audit fees of accepted companies in Tehran Stock Exchange, *Management Accounting*, 5(3): 13-24 (In Persian).
11. Daryaei, A., & Shahrabi, F. (2018), Mediator Role of Government Ownership on Relationship between Real Earnings Management and Future Performance. *Management System*, 7(1): 111-142 (In Persian).
12. Denis, D. K. & McConnell, J. J. (2003), International corporate governance, *Journal of Financial & Quantitative Analysis*, 38 (1): 1-36.
13. Derakhshi, R., Badavar Nahandi, Y., & Baradaran Hasanzadeh, R. (2015), the impact of ownership structure and financial structure on audit fees. *Audit Science*, 15(60): 93-13 (In Persian).
14. Doogar, R., Sivadasan, P., & Solomon, I. (2015), Audit fee residuals: Costs or rents? *Review of Accounting Studies*, 20(4): 1247-1286.

15. Gao, Y. (2011), CSR in an emerging country: a content analysis of CSR reports of listed companies, *Baltic Journal of Management*, 6(2): 263-291.
16. Gist, W. E. (1992), Explaining variability in external audit fees, *Accounting and Business Research*, 23(89): 79-84.
17. Hajiha, Z., Sarfaraz, B. (2015), The Relation between Corporate Social Responsibility and Cost of Equity Capital of Firms Listed in Tehran Stock Exchange, *Empirical Research in Accounting*, 4(2): 105-123 (In Persian).
18. Hassas Yeganeh, Y., & Barzegar, Gh. (2015), Theoretical Foundations of Corporate Social Responsibility and Research Paradigms in Professional Accounting, *Management Accounting*, 7(3): 109-133 (In Persian).
19. Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006), Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes, *Contemporary accounting research*, 23(1): 141-191.
20. Imani, P., Hajiha, Z., & Amirhosseyni, Z. (2017), the examination of effect of earnings persistence and profitability on disclosure level of Corporate Social Responsibility listed in Stock Exchange in Tehran, *Management Accounting*, 10(33): 73-88 (In Persian).
21. Khodadadi, V., Ghalambor, M.H., & Cheraghi nia, A. (2016), the effect of the dividend policy on the relationship between earnings quality and audit fees in Tehran Stock Exchange, *Empirical Research of Financial Accounting*, 3(1): 111-133 (In Persian).
22. Khodadadi, V., Ghorbani, R., & Khansari, N. (2014), Investigating the Effect of Ownership Structure on Audit Fees, *Accounting and Auditing Reviw*, 21(1): 57-72 (In Persian).
23. Kim, D. Y., & Kim, J. Y. (2013), Effects of corporate social responsibility and corporate governance on determining audit fees, *International Journal of Multimedia and Ubiquitous Engineering*, 8(2): 189-196.
24. Lee, M.P., (2009), Does ownership form matter for corporate social responsibility? A longitudinal comparison of environmental performance between public, pri-vate, and joint-venture firms, *Business and Society Review*, 114 (4): 435-456.
25. Liu, L., & Subramaniam, N. (2013), Government ownership, audit firm size and audit pricing: Evidence from China, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2): 161-175.
26. Nateghi, N., Mehrani, K., & Tahriri, A. (2018), A Review of Audit Research in Iran, *Accounting and Auditing Reviw*, 25(1): 159-179 (In Persian).
27. Nikbakht, M.R., Bozorg Asl, M., & Azadi, K. (2016), A Comprehensive Model for Auditing Service Pricing Using Fuzzy Logic, *Empirical Research of Financial Accounting*, 3(3): 97-116 (In Persian).
28. Pourali, M.R., Hajjami, M. (2014), Relationship between social responsibility disclosure and institutional ownership in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Management System*, 3(10): 135-150 (In Persian).

29. Rajabi, R., & Mohammadi Khashouei, H. (2009), Agency Costs & Independent Audit Services Pricing, *Accounting and Auditing Review*, 15(4): 35-52 (In Persian).
30. Salehi, M., Mousavi Shiri, M., & Sadir Noughani, H. (2014), Investigating the Relationship between Auditor's Fees and Performance of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting*, 5(20): 1-21 (In Persian).
31. Sevrikozi, A., & Tzika, V. (2018), the link between CSR and Audit Fees: Are Audit Fees associated with CSR: 1-67.
32. Wahba, H., Elsayed, K. (2015), the mediating effect of financial performance on the relationship between social responsibility and ownership structure, *Future Business Journal*, 2(5): 1-12.