

## **Effect of normal and abnormal audit fee and audit fee dependence on corporate social responsibility according stakeholder theory**

**Morteza Motavassel**

PhD student of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran([mortymot@yahoo.com](mailto:mortymot@yahoo.com))

**Ghodratallah Talebnia**

Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran(Corresponding Author), [gh\\_talebnia@yahoo.com](mailto:gh_talebnia@yahoo.com)

**Ahmad Yaghoubnezhad**

Associate Professor of Accounting group, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran ([yaghoob\\_acc@yahoo.com](mailto:yaghoob_acc@yahoo.com))

### **Abstract**

The amount of the fee is considered on the one hand a reason for the auditor's efforts and on the other hand a symbol for the loss of his independence. Aim of the study is to investigate the effect of normal and abnormal fee and auditor dependence on corporate social responsibility has been investigated. Stakeholder characteristics theory such as stockholder, employees, government and creditors is considered as a proxy for corporate social responsibility. The research data includes historical data of 118 companies listed on the Tehran Stock Exchange during 2011-2020. The results indicate that abnormal fees and economic dependence of the auditor have a significant negative and audit fee have a positive impact on corporate social responsibility. In general, due to the negative effect of the abnormal fee and the economic dependence of the auditor on corporate social responsibility, it confirms audit fee is an important measure in maintaining stakeholders rights in firms.

**Keywords:** Abnormal Audit Fees, Corporate Social Responsibility, Audit Fee Dependence

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال ششم، شماره دوازدهم، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۳۴۵-۳۷۱

## تأثیر حق الزحمه (عادی و غیرعادی) و وابستگی اقتصادی حسابرس بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت طبق نظریه ذینفعان

مرتضی متوسل<sup>۱</sup>      قدرت الله طالب نیا<sup>۲\*</sup>      احمد یعقوب نژاد<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۵

### چکیده

مبلغ حق الزحمه از یک سو دلیل بر تلاش های حسابرس و از سوی دیگر نمادی برای از بین رفتن استقلال وی تلقی می شود. هدف پژوهش بررسی تأثیر ویژگی های حق الزحمه حسابرسی بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت از طریق نظریه ذینفعان است. حق الزحمه واقعی حسابرسی، حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به عنوان نمادهای ویژگی های حق الزحمه حسابرسی و نظریه ذینفعان (مشارکت سهامداران، کارکنان، دولت و بستانکاران) به عنوان نمادی برای مسئولیت پذیری اجتماعی در نظر گرفته شده اند. داده های پژوهش شامل داده های تاریخی ۱۱۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ است. نتایج، نشان گر این است حق الزحمه واقعی حسابرس تأثیر مثبت و معنی داری بر مسئولیت-پذیری اجتماعی شرکت از منظر تمام جنبه های نظریه ذینفعان دارد. با این وجود، با توجه به تأثیر منفی حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس بر مسئولیت پذیری اجتماعی، این امر باعث کاهش رعایت حقوق ذینفعان در شرکت می شود. نتایج در کل نشان دهنده این است که حق الزحمه حسابرسی معیار مهمی در رعایت حقوق ذینفعان در شرکت است.

**واژه های کلیدی:** حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت، وابستگی اقتصادی حسابرس، نظریه ذینفعان.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران ([mortymot@yahoo.com](mailto:mortymot@yahoo.com))

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، [gh\\_talebnia@yahoo.com](mailto:gh_talebnia@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران ([yaghoob\\_acc@yahoo.com](mailto:yaghoob_acc@yahoo.com))

## ۱- مقدمه

مسئولیت‌های اجتماعی، به عنوان تعهد سازمان‌ها نسبت به جامعه درک می‌شود، چرا که پیامد انجام فعالیت‌های آن‌ها، تنها خودشان را تحت تاثیر قرار نداده و به جامعه و محیط آن نیز سرایت می‌کند. امروزه مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها به عنوان یکی از ابعاد مهم فعالیت‌های عملیاتی آن‌ها قلمداد شده و بالا رفتن اهمیت روابط با ذینفعان محرک اصلی در افزایش اهمیت آن قلمداد می‌شود (قاسمی، ۱۳۹۵). شرکت‌ها متعهد به فعالیت در جهت رفع نیازهای وسیعی از ذینفعان هستند. بنابراین، زمانی که شرکتی به مسئولیت‌های اجتماعی خود پایند باشد، می‌تواند این موضوع را با گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت افشا کند تا ذینفعان نیز از این امر مطلع شوند. این کار به ذینفعان و جامعه اجازه می‌دهد که چنین شرکت‌هایی را از سایر شرکت‌ها تمیز دهند (قاسمی، ۱۳۹۵).

یکی از مکانیزم‌هایی که می‌تواند از رعایت حقوق ذینفعان<sup>۱</sup> در شرکت حمایت کند حسابرسی مستقل است چرا که اغلب ذینفعان به اطلاعاتی که حسابرسان در خصوص گزارش‌های مالی ارایه می‌کنند، توجه می‌نمایند. نقش حسابرسان اطمینان‌دهی در مورد این است که گزارش‌گری مالی دیدگاه درست و منصفانه‌ای در مورد عملکرد مالی شرکت ارایه می‌دهد. به علاوه، فرآیند حسابرسی خطر اینکه صورت‌های مالی شرکت اطلاعات گمراه کننده باشد را کاهش می‌دهد. حسابرسی کارآترین و به صرفه‌ترین راه برای فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و کنترل است (ایلیفسن و همکاران، ۲۰۱۰).

در کنار مالکان آتی بالقوه و جاری، مشتریان شرکت، کارکنان و واحدهای دولتی هم از گزارش‌های مالی شرکت‌ها استفاده می‌کنند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در این مورد خرم و همکاران (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که حسابرسان نقش مهمی را در ارتقای شرکت‌های سهامی و بازارهای مالی دارند. حسابرسان اعتماد بین شرکت و سرمایه‌گذاران فعلی و آتی را با ارائه اظهارنظر مستقل در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی دیدگاه درست و منصفانه‌ای از وضعیت مالی شرکت ارائه می‌دهد، افزایش می‌دهند. با توجه به نقش حسابرسان در کمک به سرمایه‌گذاران در اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه و بهبود صحت بازارهای مالی، تدوین‌کنندگان مقررات در جهان، بطور مداوم برای بهبود کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان تلاش می‌کنند.

با این حال، ابهام در وضعیت مالی زمانی بوجود می‌آید که صورت‌های مالی شرکت سلامت مالی واقعی شرکت را به وضوح نشان نمی‌دهد (دنیلسن و همکاران، ۲۰۰۷). قانون ساربنیز آکسلی سال ۲۰۰۲ در واکنش به رسوایی‌های حسابرسی در ماجراهای انرون، ورلدکام و سایر شرکت‌های

<sup>۱</sup> Stakeholders interest

بزرگ تصویب شد که شامل معیارهای در ارتباط با نظارت بر حرفه حسابداری، گزارش‌گری مالی و راهبری شرکتی و سایر عوامل موثر بر محیط تجاری است (عبدالمقود و همکاران، ۲۰۱۳). از یک سو، شرکت‌هایی که اظهارنظر غیرمقبول دریافت می‌کنند تمایل بیشتری به تغییر حسابرس خود دارند تا بدنبال موسسات حسابرسی باشند که از آن اظهارنظر مقبول دریافت کنند. به این پدیده فرضیه خرید اظهارنظر<sup>۱</sup> گفته می‌شود (کریشنان و استفانس، ۱۹۹۵). با این وجود، این موضوع مطرح است که با پیش‌بینی پدیده خرید اظهارنظر توسط صاحب‌کاران، چنانچه حق‌الزحمه حسابرسی بالا باشد، موسسات حسابرسی برای اینکه صاحبکار خود را حفظ کنند، از رفتار متهورانه حسابداری مدیران چشم‌پوشی می‌کنند که این موضوع منجر به کاهش رعایت حقوق ذینفعان می‌شود. بنابراین، این نگرانی وجود دارد که حق‌الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرس از صاحبکار را زیر سوال ببرد. انتظار می‌رود حسابرسی که حق‌الزحمه بالایی برای حسابرسی دریافت می‌کنند درصدد باشند تا چنین صاحب‌کارانی را در پرتفوی خود نگه دارند و ممکن است صاحب‌کاران از حسابرسان بخواهند تا اظهارنظر مقبول دهد تا ذینفعان از مشکلات شرکت خبردار نشوند.

از سوی دیگر حق‌الزحمه بالایی حسابرسی ممکن است نشانگر کیفیت بالایی حسابرسی به خاطر انجام خدمات بهتر و بیشتر حسابرسی باشد. وقتی صاحبکار موارد حل نشده دارد حسابرسان باید کار بیشتری انجام دهند تا شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای اظهار نظر خود کسب کنند. بنابراین، آنها برای حفظ کیفیت حسابرسی و ریسک‌های حقوقی و اعتبار و شهرت خود، حق‌الزحمه بیشتری را طلب می‌کنند (پرنوپاتم، ۲۰۱۰). حسابرس باید از حقوق ذینفعان در شرکت حمایت کنند با این وجود، در سال ۲۰۰۵ کی پی ام جی<sup>۲</sup> پذیرفت که به صاحبکار خود برای فرار مالیاتی ۲/۵ میلیون دلاری سپر مالیاتی ایجاد کرده است. ارنست و یانگ<sup>۳</sup> به Lehman Brothers<sup>۴</sup> در انجام معاملات Repo ۱۰۵ کمک کرد تا Lehman بتواند به طور موقت اهرم مالی خود را در زمان تهیه صورت‌های مالی کاهش دهد (گیراکوس و سویرسو، ۲۰۱۵).

حق‌الزحمه حسابرسی تابعی از فرایند حسابرسی و ریسک مورد انتظار حسابرسی است. اگر در شرکت ریسک حسابرسی بالا باشد تلاش حسابرس برای انجام حسابرسی افزایش می‌یابد (چن و همکاران، ۲۰۰۲). در این شرایط، حسابرسان نیازمند جمع‌آوری اطلاعات برای دسترسی به ریسک صاحبکار دارند و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت یکی از این اطلاعات است که

<sup>۱</sup> Opinion Shopping

<sup>۲</sup> KPMG

<sup>۳</sup> Ernst & Young

<sup>۴</sup> Lehman Brothers

حسابرسان بدست می‌آورند که در آن اگر مسئولیت پذیری اجتماعی ضعیف باشد سطح ریسک حسابرسی بالا می‌رود (کیم و همکاران، ۲۰۱۴). به علاوه، چن و همکاران (۲۰۱۶) عقیده دارند که شرکت‌هایی با مسئولیت پذیری اجتماعی بالا سطح بالاتری از اطمینان حسابرسی را جهت رعایت حقوق ذینفعان طلب کنند که باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

با توجه به موارد یاد شده این انتظار می‌رود که ویژگی‌های حق الزحمه حسابرسی بر رعایت مسئولیت‌های اجتماعی شرکت تاثیر گذار باشد. برای شرکت‌های سهامی عام این سوال که دیدگاه چه کسی باید در فرایند حسابداری در نظر گرفته شود، پیچیده‌تر است. با توجه به نگرانی‌های موجود در مورد حفظ استقلال حسابرسان در جلوگیری شرکت از پایمال نمودن حقوق ذینفعان با پاسخ به این سوال که آیا ویژگی‌های حق الزحمه حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها تاثیر دارند می‌توان ابتدا شناختی از وضعیت وابستگی اقتصادی<sup>۱</sup> و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران بدست آورده و سپس اثر آن بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها سنجید تا اطلاعات جدیدی به دانش عمومی در این خصوص اضافه شود که مورد استفاده قانون‌گذاران و مشارکت‌کنندگان در بازار سرمایه باشد. پژوهش‌های گذشته تاثیر برخی از مکانیزهای راهبری شرکتی (مانند ویژگی‌های کمیته حسابرسی) بر افشای مسئولیت‌های اجتماعی بررسی نموده‌اند (رویایی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ برزگر و جعفری، ۱۳۹۵؛ آپوهامی و تاشاکر، ۲۰۱۷ و برزگر و همکاران، ۱۳۹۸) اما پژوهشی در خصوص تاثیر ویژگی‌های حق الزحمه حسابرسی که به عنوان عامل موثر بر کیفیت حسابرسی تلقی شده و جزو عوامل راهبری شرکتی بیرونی است بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها انجام نشده است. طبق اصول راهبری شرکتی ایران، چارچوب حاکمیت شرکتی باید، حقوق ذینفعان را در نظر بگیرد و همکاری فعالانه شرکت‌ها و ذینفعان را در ایجاد ثروت و پایداری شرکت‌های دارای وضعیت مالی شفاف، تشویق کند. بنابراین، انجام این پژوهش خلا تحقیقات در این حوزه رفع شده و برای تحقیقات آتی راهگشا خواهد بود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری پژوهش با توجه به موضوع در سه بخش مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت، حق الزحمه حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به شرح زیر عنوان می‌شود.

### ■ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

نظریه پردازان عقیده دارند که گزارش‌گری مالی برای حفظ منافع تمام ذینفعان انجام می‌شود. در عمل این به معنی تعیین بی طرفانه و محتاط سود و افشای ارزش افزوده شرکت و توزیع آن

<sup>1</sup> Economic dependence

است. کانون توجه رویکرد اجتماعی در نظریه حسابداری تهیه اطلاعاتی است که نقش شرکت را در اجتماع تبیین نماید. این رویکرد با این عقیده که واحد تجاری یکی از زیر بخش‌های سیستم وسیع جامعه است تقویت می‌شود و سودمندی نهایی حسابداری بستگی به این دارد که تا چه اندازه می‌تواند برای جامعه مفید باشد نه اینکه در خدمت اشخاص باشد (موریک، ۲۰۱۰). رویکرد اجتماعی برای شکل دادن نظریه حسابداری مستلزم ارزیابی تکنیک‌های حسابداری و اثرات آن بر جامعه است. از ابعاد پیشنهادی این نظریه می‌توان به ارزیابی مزایای اجتماعی فعالیت‌های شرکت‌های خصوصی و افشای داده‌های اجتماعی برای ارزیابی نقش شرکت‌ها در جامعه اشاره کرد. به طور خلاصه، طبق این رویکرد تکنیک‌های حسابداری باید برای توسعه اطلاعات برای تصمیم‌هایی که منجر به بهره‌برداری از منابع، حفظ و حراست از محیط و تخصیص منصفانه سود شرکت به عنوان ابزار موثر حداکثرسازی رفاه اجتماعی، سوق داده شود (همان منبع). بنابراین، منظور از مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها<sup>۱</sup>، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای که منافع کلیه ذینفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد، می‌باشد (توکلی و همکاران، ۱۳۹۸).

#### ■ حق الزحمه عادی و غیرعادی حسابرسی

حق الزحمه واقعی حسابرسی را می‌توان به دو بخش تقسیم نمود: ۱- حق الزحمه عادی حسابرسی که از اندازه صاحب‌کار، ریسک و پیچیدگی کار صاحب‌کار تاثیر می‌پذیرد و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بیشتر یا کمتر از حق الزحمه عادی حسابرسی است. حق الزحمه غیرعادی حسابرسی نشان‌دهنده رابطه به خصوص بین حسابرس و صاحب‌کار است (هیگز و اکانتز، ۲۰۰۶؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰). دو دیدگاه در خصوص حق الزحمه غیرعادی حسابرسی وجود دارد. اولی بر اساس نظریه وابستگی اقتصادی است که بیان می‌کند استقلال حسابرسان ممکن است با توجه به وابستگی حسابرسان به صاحب‌کار مورد تهدید قرار گیرد که در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. وابستگی اقتصادی زمانی اتفاق می‌افتد که صاحب‌کار به حسابرسان حق الزحمه بیشتری در عوض اجازه دادن به آنها برای استفاده از اختیارات رویه‌های حسابداری در گزارش‌گری

<sup>۱</sup> Corporate social responsibility

مالی پرداخت می‌کند. دیدگاه دیگر بر اساس نظریه تلاش حسابداری است که بیان می‌کند حق الزحمه حسابرسی بالای غیرعادی جبرانی برای تلاش‌های اضافی حسابرس برای افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشد (جانگ و همکاران، ۲۰۱۶). در این خصوص، چوی و همکاران (۲۰۱۰) حق الزحمه بالا را به عنوان معیار خرید اظهارنظر حسابرس تلقی کرده و یافته‌های خود را به عنوان کاهش استقلال حسابرسی تلقی می‌کند. هیربار و همکاران (۲۰۱۴) در مقابل حق الزحمه بالا را به عنوان معیار کار حسابرس مشاهده نشده تلقی نموده و یافته مشابهی به عنوان شواهدی که حسابرسان کار بیشتری برای تایید صحت صورت‌های مالی که کیفیت کمتری دارند، ارائه می‌دهند. لین و همکاران (۲۰۱۶) نیز عقیده دارند، حق الزحمه عادی حسابرس تلاش حسابرس را نشان می‌دهد اما حق الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

#### ■ وابستگی اقتصادی حسابرس

پرتفوی هر موسسه‌ی حسابرسی از صاحبکارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت برخوردارند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیش‌تر مشخص است و هر حسابرسی یا موسسه‌ی حسابرسی سعی می‌کند صاحبکار خود را حفظ کند. وابستگی زیاد به یک صاحبکار خطر منافع شخصی را ایجاد می‌کند و می‌تواند به‌طور جدی استقلال حسابرس را مخدوش کند چرا بین مبلغ حق الزحمه‌ی حسابرسی دریافتی از یک صاحبکار خاص و استقلال حسابرسی رابطه مستقیمی وجود دارد (کاشف بهرامی، ۱۳۹۲). دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب جلسه ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌های مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱ شورای عالی بورس و اوراق بهادار در ماده ۱۵ بیان می‌کند که تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمدهای مؤسسه حسابرسی معتمد از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاص در یک سال مالی مجاز نیست زیرا ممکن است مؤسسه‌ای با یک صاحبکار خاص وابستگی اقتصادی زیادی پیدا کند و همین امر استقلال حسابرس را زیر سوال ببرد. اگر حسابرس استقلال خود را از دست بدهد کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی کاهش می‌یابد که این امر منجر به فروپاشی شرکت، از دست دادن منافع ذینفعان در شرکت می‌شود (کورکد و جهانگیر علی، ۲۰۱۵).

از سوی دیگر، نظریه نمایندگی اظهار می‌دارد که مکانیزم‌های نظارتی در کاهش رفتارهای نامطلوب مدیران موثر هستند. حسابرسی یکی از این مکانیزم‌های نظارتی است که به اطلاعات مالی اعتبار می‌بخشد (کیم و جانگ، ۲۰۲۰). براون لیبرود و زامورا (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند

کار حسابرسی وقتی که ریسک حسابرسی بالا باشد، افزایش می‌یابد و حسابرسی، اعتبار مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت را افزایش می‌دهد.

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های گذشته را می‌توان در دو دسته کلی؛ ۱- ارتباط بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی و ۲- حق‌الزحمه حسابرسی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تقسیم نمود که در ادامه به بیان می‌شود.

#### الف- حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی

عمادالدینی و سعیدی (۱۳۹۸) رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. دوره زمانی تحقیق پنج ساله براساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ و ۸۸ شرکت را در بر می‌گیرد. نتایج آزمون فرضیه‌ها حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی می‌باشد.

فخاری و همکاران (۱۳۹۷) تاثیر پایداری و جهش در حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی را مورد بررسی قرار دادند. با استفاده از داده‌های ۸۶ شرکت بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ آنها نشان دادند که بین جهش و پایداری در حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه مثبت وجود دارد.

واعظ و همکاران (۱۳۹۷) رابطه بین کیفیت اطلاعات و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی رو مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از رگرسیون لجستیک در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۹۴ نشان می‌دهد که علیرغم دیدگاه‌ها و تئوری‌های موجود در این زمینه، ارتباط معنی‌داری بین حق‌الزحمه غیرعادی و تجدیدارائه صورت‌های مالی وجود ندارد و از این رو قابلیت ارزیابی کیفیت اطلاعات را دارا نمی‌باشد.

حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱) نشان می‌دهند که شرکت‌های با مدیریت سود بالا، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. همچنین شرکت‌هایی که نسبت مدیران غیرموظف در آن‌ها بالا می‌باشد، حق‌الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند.

بهرند و همکاران (۲۰۲۰) اثر حق‌الزحمه بالا یا پایین را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داد. آنها به این نتیجه رسیدند که حق‌الزحمه پایین حسابرسی باعث افزایش اقلام تعهدی می‌شود. جانگ و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که رابطه معنی‌داری بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت اقلام تعهدی قبل از پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی وجود ندارد.



با این وجود، رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری در دوره بعد از پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی افزایش می‌یابد. موزاتکو و تکلزیون (۲۰۱۶) نشان دادند که بانک‌هایی که حق الزحمه حسابرسی بالاتری دارند کیفیت سود پایین‌تری دارند.

آلالی (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که بین ارقام تعهدی اختیاری و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که این رابطه با افزایش پاداش هیات مدیره بیشتر می‌شود و افزایش حقوق مدیران اجرایی ارشد بر این رابطه تاثیر می‌گذارد. در نهایت، نتایج آنها نشان می‌دهد که ارقام تعهدی که سود را افزایش می‌دهد با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت دارد.

ژی و همکاران (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی خرید اظهارنظر حسابرسان کرده و حق الزحمه غیر عادی حسابرسی می‌پردازند، کیفیت گزارش‌گری مالی کمی دارند. دانلیسن و همکاران (۲۰۰۶) نشان دادند که حق الزحمه بالای حسابرسی با ابهام در گزارش‌گری مالی شرکت‌ها ارتباط منفی دارد. این بدان معناست که حسابرسان ریسک ابهام در گزارش‌گری مالی را در حق الزحمه حسابرسی خود منظور می‌کند.

گول و همکاران (۲۰۰۳) رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری یافتند. آنها اظهار نمودند که چنانچه ارقام تعهدی اختیاری افزایش یابد ارزیابی ریسک ذاتی افزایش می‌یابد که در نتیجه کار حسابرسی بیشتری را می‌طلبد. بنابراین، افزایش در کار حسابرسی با افزایش در حق الزحمه حسابرسی در ارتباط است.

#### ب- حق الزحمه حسابرسی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

برزگر و همکاران (۱۳۹۸) تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنها نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی اثربخش به‌عنوان سازوکار مؤثر، موجب می‌شود اعتبار گزارش‌گری‌های مالی و غیرمالی مانند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت ارتقا یابد؛ یعنی کمیته حسابرسی اثربخش از طریق نظارت بر فرایند گزارش‌گری می‌تواند سطح افشای داوطلبانه اطلاعات مانند افشای مسئولیت اجتماعی را بهبود بخشد.

جامعی و نجفی (۱۳۹۸) رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش ایشان نشان می‌دهد که بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین مالکیت

دولتی تأثیر منفی و معناداری بر رابطه بین افشای مسئولیت پذیری اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

حسن (۲۰۲۱) اثر کیفیت و کمیت مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر صحت پیش‌بینی تحلیل‌گران و حق‌الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنها نشان می‌دهد افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان تهیه می‌کند که باعث می‌شود که حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یابد.

دو و همکاران (۲۰۲۰) با بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری بر حق‌الزحمه حسابرسی شواهدی را ارائه نمودند که شرکت‌هایی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا، حق‌الزحمه حسابرسی پایینی پرداخت می‌کنند که نشان دهنده این موضوع است که عملکرد بهتر در مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به کاهش ریسک حسابرسی می‌شود. آنا و واسیلیکی (۲۰۱۷) تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را مورد بررسی قرار دادند آنها با استفاده از داده‌های شرکت-های اروپایی بین ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۶ رابطه قوی مثبت بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی پیدا کردند به این معنی که شرکت‌هایی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا حق‌الزحمه حسابرسی بالایی پرداخت می‌کنند. با این حال آنها دریافتند که این ارتباط کشورهای که چارچوب مناسبی برای گزارشگری پایداری دارند منفی است.

کاری و همکاران (۲۰۱۷) با بررسی ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و حسابرسی صورت‌های مالی در چین، رابطه مثبتی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی اختیاری شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی یافتند. آنها به این نتیجه رسیدند که برخلاف آمریکا در چین مسئولیت‌پذیری اجتماعی با مدیریت سود در ارتباط است. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های چینی از گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان ابزاری برای دستکاری حساب‌ها استفاده می‌کنند و حساب‌رسان حق‌الزحمه در واکنش به ریسک بالای حسابرسی و تلاش بیشتر حساب‌رس طلب می‌کند. آپوهامی و تاشاکر (۲۰۱۷) به بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌های استرالیایی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی، مانند اندازه، استقلال و تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

چن و همکاران (۲۰۱۲) با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۸ اینکه آیا مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حساب‌رس تأثیر دارد یا نه را بررسی نمودند. آنها به این نتیجه رسیدند که حساب‌رسان برای شرکت‌هایی با عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا حق‌الزحمه پایینی طلب کرده و بند تداوم فعالیت کمتری در گزارش حسابرسی درج کنند.

در مطالعه جامعی و نجفی (۱۳۹۸)، دو و همکاران (۲۰۲۰)، آنا و واسیلیکی (۲۰۱۷) و چن و همکاران (۲۰۱۲) اثر افشای مسئولیت پذیری اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی بررسی شده است در حالی مطالعه حاضر به بررسی اثر ویژگی‌های حق الزحمه حسابرسی به عنوان نمادی برای استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی و همچنین نظارت بیرونی در نظام راهبری شرکتی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر اساس نظریه ذینفعان می‌پردازد که از این منظر نوآوری دارد.

### ۳- فرضیه های پژوهش

دیگان (۲۰۰۹) عنوان می‌کند که ذینفعان، گروهی هستند که از فعالیت‌های یک واحد اقتصادی تاثیر می‌پذیرند، این افراد شامل سرمایه‌گذاران، بستانکاران، کارمندان، مشاوران، مشتریان، تامین کنندگان و دولت و ... است که ریسک فعالیت شرکت را به دوش می‌کشند. بنابراین، شرکت باید اقداماتی انجام دهد تا این مسئولیت را به درستی ایفا نماید. یکی از این اقدامات می‌تواند انتخاب حسابرسان معتبر با حق الزحمه بالا باشد تا شرکت بتواند از منافع ذینفعان در شرکت محافظت به عمل آورد. بنابراین در این خصوص فرضیه زیر مطرح می‌شود:

**فرضیه اول:** حق الزحمه واقعی حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تاثیر مثبت دارد. حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بالا ممکن است موسسات حسابرسی را ترغیب کند برای اینکه صاحبکار خود را حفظ کنند، و لذا از رفتار متهورانه مدیران چشم‌پوشی کنند که این موضوع منجر به کاهش رعایت حقوق ذینفعان می‌شود (مانده و سان، ۲۰۱۵). از سوی دیگر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بالا ممکن است نشانگر کیفیت بالای حسابرسی به خاطر انجام خدمات بهتر و بیشتر حسابرسی باشد. وقتی صاحبکار موارد حل نشده دارد، حسابرسان باید کار بیشتری انجام دهند تا شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای اظهار نظر خود کسب کنند. بنابراین، آنها برای حفظ کیفیت حسابرسی و ریسک‌های حقوقی و اعتبار خود، حق الزحمه بیشتری را طلب می‌کنند (پرنوپاتم، ۲۰۰۹). بنابراین زمانی که حسابرسان حق الزحمه حسابرسی خود را از صاحبکار دریافت می‌کنند این سوال مطرح می‌شود که آیا این حق الزحمه استقلال آنها را از بین برده و به جای کار به نفع ذینفعان به نفع صاحبکار عمل می‌کنند یا نه. با توجه به موارد یاد شده فرضیه زیر در این خصوص مطرح می‌شود:

**فرضیه دوم:** حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تاثیر منفی دارد.

موتز و شرف (۱۹۶۱) وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار را به عنوان عامل ضد استقلال برای حسابرسی تلقی می‌کند. منافع اقتصادی آتی در خصوص یک صاحبکار، استقلال حسابرسان از آن صاحبکار را کاهش می‌دهد. پیش‌بینی می‌شود که در صورت وابستگی وی به صاحبکار،

استقلال حسابرس کاهش یابد. بنابراین، اگر وابستگی حسابرس به صاحبکار بیشتر باشد، انتظار بر این است که رویه‌های متهورانه‌ای در گزارش‌گری مالی اتخاذ شود که حقوق ذینفعان در آن رعایت نشود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). با این وجود، اندازه‌ای که استقلال حسابرس ممکن است کاهش یابد به توانایی حسابرس در مقابله با فشار مدیریت وابسته است که به نوبه خود به قدرت نسبی طرف‌های درگیر وابسته است. یکی از شاخص‌های توان موسسه حسابرسی جهت مقابله با فشارهای مدیریت، نسبت حق‌الزحمه کسب شده از صاحبکار به خصوص نسبت به درآمد کل موسسه حسابرسی و ثروت آن است. بنابراین، استقلال حسابرسی زمانی خوب است که به یک صاحبکار متکی نباشد (فارمیر و همکاران، ۱۹۸۷). پژوهش مگی و تسینگ (۱۹۹۰) نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار تهدیدی برای استقلال حسابرسی است. از سوی دیگر حسابرسان به عنوان افراد حرفه‌ای درصدد هستند تا اعتبار حرفه‌ای خود را بدون توجه به حق‌الزحمه بالای دریافتی حفظ نمایند و تنها حق‌الزحمه دریافتی بالا نشانگر کار بیشتر و تمرکز بهتر حسابرسی باشد که منجر به بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی شود (کورونا و رامن، ۲۰۰۶). با توجه به این اینکه عدم استقلال حسابرس ممکن است تهدیدی برای عدم حفظ منافع ذینفعان در شرکت باشد، در این راستای برای آزمون این انتظار فرضیه زیر در این خصوص مطرح می‌شود:

**فرضیه سوم:** وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تاثیر منفی دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

در این تحقیق فرضیه‌سازی با مطالعه متون گذشته انجام می‌شود یعنی با استنتاج منطقی روابط حاکم بین متغیرها پیش‌بینی می‌شود. مطالعه حاضر چون مبتنی بر مشاهدات آرشیوی بورس اوراق بهادار تهران است، تحقیق توصیفی قیاسی پس رویدادی می‌باشد. در نهایت از روش قیاس برای بررسی نتایج تحقیق و تفسیر آن استفاده می‌شود. جامعه آماری تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. شرطها برای احراز نمونه به این شرح است: جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری، خدماتی، بانکی، مالی و بیمه‌ای نباشند زیرا شرایط حاکم بر این شرکت‌ها متفاوت از شرکت‌های تولیدی است؛ در طول دوره مورد بررسی در بورس پذیرفته شده باشند و از تابلوی بورس حذف نشوند تا یک نمونه با ثبات با اطلاعات کامل حاصل شود؛ دوره مالی آنها به آخر اسفند منتهی شود تا از تاثیرات فصلی بر اطلاعات استخراج شده جلوگیری شود؛ داده‌های متغیرهای پژوهش در دسترس باشد. بعد از در نظر گرفتن شرایط فوق ۱۱۸ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که نحوه غربال‌گری جامعه آماری به در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱- تعداد شرکت‌های عضو نمونه آماری

| تعداد شرکت | شرح                                                                                                                                |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۴۸۰        | کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران                                                                                 |
| (۵۶)       | در طول دوره مورد بررسی در بورس پذیرفته شده باشند و از تابلوی بورس حذف نشوند.                                                       |
| (۸۹)       | سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال نباشد یا طی دوره پژوهش سال مالی خود را تغییر داده باشند.                               |
| (۴۱)       | جزو شرکت‌های واسطه گری مالی (بانک‌ها، سرمایه گذاری‌ها و لیزینگ) نباشد                                                              |
| (۱۷۶)      | کلیه داده‌های مورد نیاز پژوهش برای شرکت‌های مورد بررسی موجود و در دسترس نباشد. (اغلب حق الزحمه حسابرسی توسط شرکت‌ها افشا نشده است) |
| ۱۱۸        | مجموع شرکت‌های عضو نمونه آماری                                                                                                     |

#### متغیرها و مدل های آزمون فرضیه پژوهش

متغیر وابسته مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و متغیرهای مستقل حق الزحمه واقعی حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسل است به‌علاوه، پنج متغیر کنترلی در مدل‌های پژوهشی گنجانده شده‌اند که عبارتند از: اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها، اهرم مالی، عمر شرکت و رشد فروش. شرکت‌های بزرگ و قدیمی فرآیندهای تجاری بالغ و رویه‌های کنترل داخلی و حسابداری اثربخشی دارند که منجر رعایت حقوق ذینفعان می‌شوند. همچنین، اهرم شرکت به عنوان کنترلی برای ریسک مالی و بازده دارایی‌های کنترلی برای سودآوری شرکت و رشد فروش کنترلی برای فرصت‌های رشد در نظر گرفته شده است (حسن و حبیب، ۲۰۱۷). برای آزمون فرضیه اول با اقتباس از پژوهش (حسن و حبیب، ۲۰۱۷) از مدل زیر استفاده شده است.

$$CSR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Fee_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 AGE_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 Growth_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه دوم با اقتباس از پژوهش (حسن و حبیب، ۲۰۱۷) از مدل زیر استفاده شده است.

$$CSR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 ABAF_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 AGE_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 Growth_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه سوم با اقتباس از پژوهش (حسن و حبیب، ۲۰۱۷) از مدل زیر استفاده شده است.

$$CSR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 DEP_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 AGE_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 Growth_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این مدل ها، نمادها به شرح جدول ۲ زیر تشریح شده است.

### جدول ۲- تعریف متغیرهای پژوهش

|        |                                                                                                                                                                                               |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CSR    | مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت بر اساس نظریه ذینفعان (کائو و کائو، ۲۰۱۸)                                                                                                                          |
| Fee    | لگاریتم طبیعی حق الزحمه واقعی حسابرس که از یادداشت های پیوست صورت های مالی استخراج می شود                                                                                                     |
| LEV    | نسبت کل بدهی ها به کل دارایی ها                                                                                                                                                               |
| Size   | لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت                                                                                                                                                              |
| AGE    | جمع سال های سپری شده از تاسیس شرکت                                                                                                                                                            |
| ROA    | سود عملیاتی تقسیم بر کل دارایی ها در اول دوره                                                                                                                                                 |
| Growth | درصد رشد سالانه در کل فروش شرکت                                                                                                                                                               |
| ABAF   | حق الزحمه غیرعادی با استفاده از مدل لایو و همکاران (۲۰۱۳)                                                                                                                                     |
| DEP    | وابستگی اقتصادی حسابرس: با اقتباس از مطالعه بوکر (۲۰۱۸) تقسیم درآمد هر موسسه از هر شرکت تقسیم بر کل درآمد موسسه<br>کل درآمدهای موسسات حسابرسی در سایت انجمن حسابداران رسمی قرار داده شده است. |
| ε      | خطای مدل                                                                                                                                                                                      |

حق الزحمه غیرعادی حسابرسی: حق الزحمه عادی حسابرس که از اندازه صاحب کار، ریسک و پیچیدگی کار صاحب کار تاثیر می پذیرد و حق الزحمه غیرعادی بیشتر یا کمتر از حق الزحمه عادی حسابرسی است (هیگز و اکانتز، ۲۰۰۶). بنابراین، با پیروی از لایو و همکاران (۲۰۱۳) برای سنجش حق الزحمه غیرعادی حسابرسی از مدل زیر استفاده می شود:

$$TF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Loss_{it} + \alpha_2 Opinion_{it} + \alpha_3 Size_{it} + \alpha_4 REC_{it} + \alpha_5 INV_{it} + \alpha_6 LEV_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول ۳ تعریف متغیرهای مدل را نشان می دهد.

### جدول ۳- تعریف متغیرهای مدل حق الزحمه غیرعادی

|         |                                                                                  |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------|
| TF      | لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی                                                  |
| Loss    | ۱ اگر شرکت زیان خالص در هر یک از سه سال اخیر گزارش دهد و در غیر این صورت عدد صفر |
| Opinion | ۱ اگر شرکت گزارش حسابرسی مشروط یا مردود داشته باشد و در غیر این صورت عدد صفر     |
| Size    | لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت                                                 |
| REC     | حساب های دریافتنی تقسیم بر کل دارایی ها در ابتدای دوره                           |

|               |                                                   |
|---------------|---------------------------------------------------|
| ROA           | سود عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها در ابتدای دوره  |
| INV           | موجودی کالا تقسیم بر کل دارایی‌های در ابتدای دوره |
| LEV           | نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها                   |
| $\varepsilon$ | جمله خطا                                          |

باقی‌مانده حاصل از مدل فوق نشان‌گر حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی است.

### مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

ذینفعان شرکت شامل سهامداران، بستانکاران، کارکنان، مشتریان، نهادهای دولتی و سرانجام عموم مردم می‌باشند. بر اساس تئوری ذینفعان، شرکت‌ها تنها در برابر سرمایه‌گذاران خود مسئول نبوده و می‌بایست منافع و نیازهای اطلاعاتی سایر گروه‌های ذینفع را نیز مورد توجه قرار دهند (مهرانی و کرمی، ۱۳۹۴). در این پژوهش با استناد به پژوهش کائو و کائو (۲۰۱۸) مسئولیت-پذیری اجتماعی شرکت در چهار بعد سهامداران، بستانکاران، کارکنان، کارمندان، دولت متمرکز شده است و هر یک از ذینفعان در جدول ۴ تک تک به عنوان نمادی برای سنجش متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدل‌های پژوهش قرار داده می‌شود.

جدول ۴ شاخص‌های اندازه‌گیری مسئولیت اجتماعی شرکت در ابعاد مختلف ذینفعان را نشان می‌دهد.

جدول ۴- شاخص‌های اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در ابعاد مختلف ذینفعان

|            |                       |                                                              |
|------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------|
| سهامداران  | نرخ مشارکت سهامداران  | سود ناخالص / سود پس از کسر مالیات                            |
| بستانکاران | نرخ مشارکت بستانکاران | سود ناخالص / هزینه‌های بهره                                  |
| کارکنان    | نرخ مشارکت کارمندان   | سود ناخالص / کل حقوق و دستمزد کارکنان در سال جاری            |
| دولت       | نرخ مشارکت مالیاتی    | کل درآمد عملیاتی سال جاری / کل مالیات پرداخت شده در سال جاری |

### ۵- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. با توجه به جدول ۵، میانگین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی ۰.۰۰۲- است این امر نشان دهنده این است به طور متوسط شرکت‌های انتخابی حق‌الزحمه پایینی دریافت می‌کنند. میانگین وابستگی اقتصادی ۴.۱ درصد است این امر نشان دهنده این است که ۴.۱ درصد درآمد موسسات حسابرسی به طور متوسط از شرکت‌های نمونه انتخابی حاصل می‌شود که نشان می‌دهد وابستگی اقتصادی حسابرسان بورس

اوراق بهادار تهران به صاحبکاران پایین است. همچنین، بیشترین منافع شرکت به طور متوسط متعلق به سهامداران شرکت ۰.۱۵۲ سپس کارکنان ۰.۰۹۵ و بستانکاران ۰.۰۷۵ و در نهایت مالیات ۰.۰۲۲ است.

جدول ۵- آمار توصیفی متغیرها

| متغیرها                   | علائم اختصاری | میان   | میانگین | حداکثر | حداقل  | انحراف معیار |
|---------------------------|---------------|--------|---------|--------|--------|--------------|
| مشارکت سهامداران          | CRS-STOCK     | ۰.۱۰۷  | ۰.۱۵۲   | ۰.۵۱۲  | -۰.۰۱۱ | ۰.۱۵۷        |
| نرخ مشارکت بستانکاران     | CRS-CREDIT    | ۰.۰۳۵  | ۰.۰۷۵   | ۰.۵۱۱  | ۰.۰۰۱  | ۰.۱۰۸        |
| نرخ مشارکت کارمندان       | CRS-EMPLOY    | ۰.۰۷۹  | ۰.۰۹۵   | ۰.۲۱۰  | ۰.۰۱۱  | ۰.۰۵۸        |
| نرخ مشارکت مالیاتی        | CRS-TAX       | ۰.۰۱۱  | ۰.۰۲۲   | ۰.۱۲۱  | ۰      | ۰.۰۲۷        |
| حق الزحمه واقعی حسابرسی   | FEE           | ۳.۰۶   | ۳.۰۸    | ۲.۰۳   | ۴      | ۰.۰۴۰        |
| وابستگی اقتصادی حسابرسی   | DEP           | ۰.۰۱۹  | ۰.۰۴۱   | ۰.۲۰   | ۰.۰۰۱  | ۰.۰۰۵        |
| حق الزحمه غیرعادی حسابرسی | ABAF          | -۰.۰۱۳ | -۰.۰۰۲  | ۰.۵۷   | -۰.۵۱  | ۰.۲۸         |
| اندازه شرکت               | SIZE          | ۱۴.۰۵۸ | ۱۴.۱۱   | ۱۶.۶۴  | ۱۲.۰۲  | ۱.۱۹         |
| اهرم مالی                 | LEV           | ۰.۶۰   | ۰.۶۱    | ۱.۱۳   | ۰.۲۰۳  | ۰.۲۳         |
| بازده دارایی              | ROA           | ۰.۱۲۴  | ۰.۱۶۲   | ۰.۵۳   | -۰.۰۹  | ۰.۱۷         |
| عمر شرکت                  | AGE           | ۰.۴۷۲  | ۰.۴۴    | ۰.۱۳   | ۱      | ۰.۶۶         |
| رشد فروش                  | GROWTH        | ۰.۰۳   | ۰.۲۱    | ۱      | -۰.۴۲  | ۰.۳۶         |

### آزمون های پیش فرض رگرسیون

جملات خطای مدل نباید همبستگی معنی داری باهم داشته باشند. اگر جملات خطا با یکدیگر همبستگی داشته باشند گفته می شود دچار خودهمبستگی هستند. وقتی بین جملات خطای مدل خودهمبستگی وجود دارد با این که ضرایب برآورد شده مدل ها بدون تورش هستند اما کارآ نخواهند بود (افلاطونی، ۱۳۹۵). برای آزمون خودهمبستگی آزمون ولدریج مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین، یکی از موضوعات مهمی که در اقتصادسنجی به آن برخورد می کنیم موضوع واریانس ناهمسانی است. واریانس ناهمسانی به این معناست که در تخمین مدل رگرسیون مقادیر جملات خطا دارای واریانس همسان برابر هستند. به منظور برآورد واریانس ناهمسانی در



این تحقیق از آزمون نسبت راستنمایی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون خود همبستگی ولدريج در جدول ۶ قابل مشاهده است.

جدول ۶ - آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس ها

| وابستگی اقتصادی حسابرس |        | حق الزحمه غیر عادی حسابرسي |        | حق الزحمه واقعی حسابرسي |        |           |                       |
|------------------------|--------|----------------------------|--------|-------------------------|--------|-----------|-----------------------|
| راست نمایی             | ولدريج | راست نمایی                 | ولدريج | راست نمایی              | ولدريج |           | مدل رگرسيونی          |
| ۷۷۳.۱۱                 | ۱۷.۷۷  | ۸۲۴.۰۷                     | ۲۲.۶۱  | ۶۰۱۹.۱۸                 | ۲۶.۳۲  | مقدار     | نرخ مشارکت سهامداران  |
| ۰.۰۰                   | ۰.۰۰۱  | ۰.۰۰                       | ۰.۰۰   | ۰.۰۰                    | ۰.۰۰   | معنی داری |                       |
| ۱۶۱۰.۲۵                | ۱۶.۳۱  | ۱۷۱۳.۲۶                    | ۱۸.۶۸۹ | ۷۳۷۲.۰۷                 | ۶۸.۲۴  | مقدار     | نرخ مشارکت بستانکاران |
| ۰.۰۰                   | ۰.۰۰   | ۰.۰۰                       | ۰.۰۰   | ۰.۰۰                    | ۰.۰۰   | معنی داری |                       |
| ۴۷۰.۸۰                 | ۳۵.۰۷  | ۴۷۱.۸۱                     | ۳۹.۱۴۷ | ۴۲۷۸.۸۴                 | ۲۶.۰۴  | مقدار     | نرخ مشارکت کارمندان   |
| ۰.۰۰                   | ۰.۰۰۰  | ۰.۰۰                       | ۰.۰۰   | ۰.۰۰                    | ۰.۰۰   | معنی داری |                       |
| ۸۷۴.۳۰                 | ۱۱.۷۲  | ۹۰۳.۶۴                     | ۵۲.۱۸  | ۲۶۹۱.۳۴                 | ۰.۵۱۹  | مقدار     | نرخ مشارکت دولت       |
| ۰.۰۰                   | ۰.۰۰۰  | ۰.۰۰                       | ۰.۰۰   | ۰.۰۰                    | ۰.۴۷۲  | معنی داری |                       |

با مشاهده جدول ۶ و با توجه به مقدار معنی داری محاسبه شده مدل های رگرسيونی تحقیق حاضر، نتایج نشان دهنده این است که آماره  $F$  مدل های رگرسيونی در سطح خطای ۰.۰۵ معنی دار هستند. در نتیجه با مشکل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی خطاهای مدل (غیر نرخ مشارکت دولت) روبرو بوده است. بنابراین، در این پژوهش با توجه به آزمون های پیش فرض رگرسيون مربعات تعمیم یافته (xtgls) جهت تصحیح در نرم افزار استاتا استفاده می شود.

### آزمون هم خطی

به منظور شناسایی هم خطی در مدل های رگرسيونی با داده های ترکیبی، از آزمون تورم واریانس (vif) استفاده می شود که نتایج آن به شرح جدول ۷ آورده شده است. نتایج جدول ۷ نشان می دهد که با توجه به اینکه عدد عامل تورم واریانس کمتر از ۵ است مشکل هم خطی بین متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

| نرخ مشارکت<br>دولت |      |      | نرخ مشارکت<br>کارمندان |      |      | نرخ مشارکت<br>بستانکاران |      |      | نرخ مشارکت<br>سهامداران |      |      |                              |
|--------------------|------|------|------------------------|------|------|--------------------------|------|------|-------------------------|------|------|------------------------------|
| vif                | vif  | vif  | vif                    | vif  | vif  | vif                      | vif  | vif  | vif                     | vif  | vif  | مدل                          |
|                    |      | ۱۶۸  |                        |      | ۱۶۸  |                          |      | ۱۶۸  |                         |      | ۱۶۸  | حق الزحمه<br>حسابرسی         |
| ۱.۰۱               |      |      |                        | ۱.۰۱ |      | ۱.۰۱                     |      |      | ۱.۰۱                    |      |      | حق الزحمه<br>غیرعادی حسابرسی |
|                    | ۱.۰۷ |      |                        | ۱.۰۷ |      |                          | ۱.۰۷ |      |                         | ۱.۰۷ |      | وابستگی اقتصادی<br>حسابرس    |
| ۱.۰۸               | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | ۱.۰۸                   | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | ۱.۰۸                     | ۱.۰۷ | ۱.۰۷ | ۱.۰۷                    | ۱.۰۸ | ۱.۰۸ | رشد فروش                     |
| ۱.۰۹               | ۱.۰۸ | ۱.۰۹ | ۱.۰۹                   | ۱.۰۸ | ۱.۰۹ | ۱.۰۹                     | ۱.۰۸ | ۱.۰۹ | ۱.۰۹                    | ۱.۰۸ | ۱.۰۹ | سودآوری                      |
| ۱.۰۲               | ۱.۰۲ | ۱.۰۳ | ۱.۰۲                   | ۱.۰۲ | ۱.۰۸ | ۱.۰۲                     | ۱.۰۲ | ۱.۰۳ | ۱.۰۲                    | ۱.۰۲ | ۱.۰۸ | عمر شرکت                     |
| ۱.۰۲               | ۱.۰۷ | ۱۶۷  | ۱.۰۲                   | ۱.۰۷ | ۱۶۷  | ۱.۰۲۱                    | ۱.۰۷ | ۱۶۷  | ۱.۰۲                    | ۱.۰۷ | ۱۶۷  | اندازه شرکت                  |
| ۱.۰۸               | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | ۱.۰۸                   | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | ۱.۰۸                     | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | ۱.۰۸                    | ۱.۰۷ | ۱.۰۸ | اهرم مالی                    |

در این پژوهش جهت انتخاب مدل مناسب برازش و نوع داده‌ها از آزمون لیمر و جهت تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده که نتایج آن در جدول ۸ گزارش شده است.

| حق الزحمه واقعی |       | وابستگی اقتصادی |        | حق الزحمه غیرعادی |        |
|-----------------|-------|-----------------|--------|-------------------|--------|
| حسابرسی         |       | حسابرس          |        | حسابرسی           |        |
| لیمر            | هاسمن | لیمر            | هاسمن  | لیمر              | هاسمن  |
| ۲.۹             | ۱۵.۵۷ | ۱۱.۹۸           | ۲۶۰.۷۲ | ۱۲.۱۲             | ۳۴۸.۹۴ |
| معنی داری       | ۰.۰۰  | ۰.۰۰            | ۰.۰۰   | ۰.۰۰              | ۰.۰۰   |
| ۴.۱۴            | ۱۹.۵۴ | ۱۵.۷۴           | ۱۹.۹۳  | ۱۵.۳۶             | ۱۶۴.۷۸ |
| معنی داری       | ۰.۰۰  | ۰.۰۰            | ۰.۰۱   | ۰.۰۰              | ۰.۰۰   |
| ۳.۸۴            | ۲.۷۱  | ۱۰.۷۲           | ۷۴.۹۹  | ۱۱.۴۳             | ۶۴.۳۳  |
| معنی داری       | ۰.۰۰  | ۰.۰۰            | ۰.۰۰   | ۰.۰۰              | ۰.۰۰   |
| ۲.۷۱            | ۳۸.۱۷ | ۱۱.۹۷           | ۲۹۷.۹۹ | ۱۲.۷۵             | ۴۱۵.۵۶ |
| معنی داری       | ۰.۰۰  | ۰.۰۰            | ۰.۰۰   | ۰.۰۰              | ۰.۰۰   |

## آزمون فرضیه ها

نتایج حاصل از رگرسیون فرضیه اول که بیان می‌دارد حق الزحمه واقعی حسابرسی بر مسئولیت-پذیری اجتماعی شرکت تاثیر مثبت دارد، به شرح جدول ۹ نشان داده شده است:

جدول ۹- نتایج آزمون فرضیه اول

| مدل                      | مشارکت سهامداران |           |           | مشارکت بستانکاران |         |           | مشارکت دولت |           |           | مشارکت کارکنان |         |           |
|--------------------------|------------------|-----------|-----------|-------------------|---------|-----------|-------------|-----------|-----------|----------------|---------|-----------|
|                          | ضریب             | آماره Z   | معنی-داری | ضریب              | آماره Z | معنی-داری | ضریب        | آماره Z   | معنی-داری | ضریب           | آماره Z | معنی-داری |
| حق- الزحمه واقعی حسابرسی | ۳.۵۲۴            | ۳.۱۶      | ۰.۰۰۲     | ۳.۶۵۷             | ۵.۴۰    | ۰.۰۰۰     | ۰.۶۷۵       | ۳.۰۸      | ۰.۰۰۲     | ۶.۱۷۷          | ۱۰.۸۹   | ۰.۰۰۰     |
| رشد فروش                 | ۰.۰۰۳            | ۲.۷۰      | ۰.۰۰۷     | -۰.۰۰۵            | -۴.۷۰   | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۱      | -۱.۳۸     | ۰.۱۶۹     | -۰.۰۰۱         | -۱.۸۵   | ۰.۰۶۴     |
| سودآوری                  | ۰.۲۸۴            | ۲۴.۶۲     | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۳۱            | -۶.۴۷   | ۰.۰۰۰     | ۰.۰۷۵       | ۲۸.۷۱     | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۳۹         | -۱۰.۰۱  | ۰.۰۰۰     |
| عمر شرکت                 | ۰.۰۲۷            | ۱.۴۲      | ۰.۱۵۵     | ۰.۰۳۶             | ۳.۴۱    | ۰.۰۰۱     | ۰.۰۰۳       | ۱.۳۲      | ۰.۱۸۷     | ۰.۰۴۱          | ۴.۲۹    | ۰.۰۰۰     |
| اندازه شرکت              | ۰.۰۰۹            | ۴.۰۷      | ۰.۰۰۰     | ۰.۰۱۴             | ۱۲.۲۴   | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۱      | -۲.۴۷     | ۰.۰۱۳     | -۰.۰۱۰         | -۱۲.۰۸  | ۰.۰۰۰     |
| اهرم مالی                | -۰.۰۶۷           | -۱۰.۳۴    | ۰.۰۰۰     | ۰.۰۵۱             | ۱۰.۳۳   | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۳      | -۲.۹۷     | ۰.۰۰۳     | -۰.۰۰۲         | -۱.۶۷   | ۰.۰۹۴     |
|                          | والد             | معنی داری | والد      | معنی داری         | والد    | معنی داری | والد        | معنی داری | والد      | معنی داری      | والد    | معنی داری |
|                          | ۴۲.۹۷            | ۰.۰۰      | ۴۱۶.۸     | ۰.۰۰              | ۹۹۳.۲   | ۰.۰۰      | ۶۵۰.۶       | ۰.۰۰      | ۰.۰۰      | ۰.۰۰           | ۰.۰۰    | ۰.۰۰      |

با مشاهده جدول ۹ و با توجه به سطح معناداری آماره Z که کمتر از ۵ درصد در اثر مورد حق الزحمه واقعی حسابرسی بر مشارکت سهامداران (۰.۰۰۲)، مشارکت بستانکاران (۰.۰۰۰)، مشارکت دولت (۰.۰۰۲) و مشارکت کارکنان (۰.۰۰۰) و علامت این متغیرها که مثبت می‌باشد، نتایج آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که حق الزحمه واقعی حسابرسی اثر مثبت و معنی‌داری بر تمام متغیرهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در چهار بعد سهامداران، بستانکاران، کارکنان، کارمندان، دولت دارد. یعنی با افزایش حق الزحمه حسابرسی میزان رعایت مسئولیت‌های اجتماعی شرکت و حفاظت از منافع ذینفعان نیز افزایش می‌یابد. نتایج حاصل از رگرسیون فرضیه دوم که بیان می‌دارد حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تاثیر منفی دارد، به شرح جدول ۱۰ نشان داده شده است.

## جدول ۱۰- نتایج آزمون فرضیه دوم

| مدل                       | مشارکت سهامداران |           |           | مشارکت بستانکاران |         |           | مشارکت دولت |           |           | مشارکت کارکنان |         |           |
|---------------------------|------------------|-----------|-----------|-------------------|---------|-----------|-------------|-----------|-----------|----------------|---------|-----------|
|                           | ضریب             | آماره Z   | معنی-داری | ضریب              | آماره Z | معنی-داری | ضریب        | آماره Z   | معنی-داری | ضریب           | آماره Z | معنی-داری |
| حق الزحمه غیرعادی حسابرسی | -۰.۰۰۲۸          | -۳.۷۱     | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۱۹           | -۶.۱۳   | ۰.۰۰      | -۰.۰۰۰۳     | -۲.۵۳     | ۰.۰۱۱     | -۰.۰۰۰۷        | -۲.۹۶   | ۰.۰۰۳     |
| رشد فروش                  | ۰.۰۰۰۴           | ۲.۹۷      | ۰.۰۰۳     | -۰.۰۰۰۷           | -۵.۷۰   | ۰.۰۰      | -۰.۰۰۰۱     | -۱.۸۴     | ۰.۰۶۵     | -۰.۰۰۰۱        | -۲.۸۹   | ۰.۰۰۴     |
| سودآوری                   | ۰.۳۷۲            | ۲۹.۱۹     | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۳۳           | -۶.۸۹   | ۰.۰۰      | ۰.۰۰۷۴      | ۳.۸۵      | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۴۷        | -۱۱.۹۹  | ۰.۰۰۰     |
| عمر شرکت                  | ۰.۰۰۳۲           | ۲.۱۸      | ۰.۰۲۹     | ۰.۰۰۵۳            | ۶.۲۵    | ۰.۰۰      | ۰.۰۰۰۵      | ۱.۷۰      | ۰.۰۸۹     | ۰.۰۰۴۹         | ۵.۳۳    | ۰.۰۰۰     |
| اندازه شرکت               | ۰.۰۰۱۱           | ۶.۲۵      | ۰.۰۰۰     | ۰.۰۰۱۱            | ۱۰.۴۰   | ۰.۰۰      | -۰.۰۰۰۱     | -۳.۳۴     | ۰.۰۰۱     | -۰.۰۰۱۲        | -۱۷.۴۳  | ۰.۰۰۰     |
| اهرم مالی                 | -۰.۰۰۸۶          | -۱۲.۳۹    | ۰.۰۰۰     | ۰.۰۰۵۹            | ۱۲.۲۱   | ۰.۰۰      | -۰.۰۰۰۳     | -۳.۵۴     | ۰.۰۰۰     | -۰.۰۰۰۳        | -۲.۱۶   | ۰.۰۳۱     |
|                           | والد             | معنی داری | والد      | معنی داری         | والد    | معنی داری | والد        | معنی داری | والد      | معنی داری      | والد    | معنی داری |
|                           | ۱۵۷۶۶۶           | ۰.۰۰      | ۴۴۳.۵۴    | ۰.۰۰              | ۹۸۲.۸۸  | ۰.۰۰      | ۵۷۵.۴۷      | ۰.۰۰      | ۵۷۵.۴۷    | ۰.۰۰           | ۵۷۵.۴۷  | ۰.۰۰      |

با مشاهده جدول ۱۰ و با توجه به سطح معناداری آماره Z که کمتر از ۵ درصد در مورد اثر حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر مشارکت سهامداران (۰.۰۰۰۰)، مشارکت بستانکاران (۰.۰۰۰۰)، مشارکت دولت (۰.۰۱۱) و مشارکت کارکنان (۰.۰۰۳) و علامت ضرایب این متغیرها که منفی می باشد، نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی اثر منفی و معنی داری بر تمام نمادهای مسئولیت پذیری اجتماعی در چهار بعد سهامداران، بستانکاران، کارکنان، کارمندان، دولت دارد یعنی با افزایش حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، میزان رعایت مسئولیت های اجتماعی شرکت و حفاظت از منابع ذینفعان نیز کاهش می یابد.

نتایج حاصل از رگرسیون فرضیه سوم که بیان می دارد وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها تاثیر منفی دارد، به شرح جدول ۱۱ نشان داده شده است. با مشاهده جدول ۱۱ و با توجه به سطح معناداری آماره Z که کمتر از ۵ درصد در مورد اثر وابستگی اقتصادی حسابرس بر مشارکت سهامداران (۰.۰۰۲۳)، مشارکت بستانکاران (۰.۰۰۰۰)، مشارکت دولت (۰.۰۰۰۰) و مشارکت کارکنان (۰.۰۰۳۴) و علامت ضرایب این متغیرها که منفی می باشد، وابستگی اقتصادی حسابرس بر مسئولیت پذیری اجتماعی در چهار بعد سهامداران، بستانکاران، کارکنان، کارمندان، دولت تاثیر منفی و معنی داری دارد. این نتایج نشان دهنده این است که هر چه وابستگی اقتصادی حسابرس بیشتر شود، میزان رعایت مسئولیت های اجتماعی

شرکت و حفاظت از منافع ذینفعان نیز کاهش می‌یابد.

جدول ۱۱- نتایج آزمون فرضیه سوم

| مدل                    | مشارکت سهامداران |           |            | مشارکت بستانکاران |         |            | مشارکت دولت |           |            | مشارکت کارکنان |         |            |
|------------------------|------------------|-----------|------------|-------------------|---------|------------|-------------|-----------|------------|----------------|---------|------------|
|                        | ضریب             | آماره Z   | معنی- داری | ضریب              | آماره Z | معنی- داری | ضریب        | آماره Z   | معنی- داری | ضریب           | آماره Z | معنی- داری |
| وابستگی اقتصادی حسابرس | -۰.۱۰۸           | -۲.۳۰     | ۰.۰۲۳      | -۰.۰۵۲            | -۳.۸۲   | ۰.۰۰۰      | -۰.۰۱۹      | -۲.۱۳     | ۰.۰۳۴      | -۰.۰۴۱         | -۴.۹۶   | ۰.۰۰۰      |
| رشد فروش               | ۰.۰۰۵            | ۲.۲۲      | ۰.۰۲۸      | -۰.۰۰۶            | -۴.۹۷   | ۰.۰۰۰      | -۰.۰۰۲      | -۰.۶۵     | ۰.۵۱۸      | -۰.۰۰۱         | -۲.۰۳   | ۰.۰۴۳      |
| سودآوری                | ۰.۲۲۶            | ۳.۶۱      | ۰.۰۰۰      | -۰.۰۳۷            | -۷.۳۰   | ۰.۰۰۰      | ۰.۰۳۶       | ۱۲.۹۱     | ۰.۰۰۰      | -۰.۰۵۵         | -۱۳.۴۵  | ۰.۰۰۰      |
| عمر شرکت               | -۰.۲۱۹           | -۰.۷۴     | ۰.۴۵۸      | ۰.۰۴۵             | ۴.۲۸    | ۰.۰۰۰      | -۰.۰۳۴      | -۱.۱۸     | ۰.۲۳۹      | ۰.۰۴۶          | ۴.۹۳    | ۰.۰۰۰      |
| اندازه شرکت            | ۰.۰۱۱            | ۰.۷۴      | ۰.۴۶۳      | ۰.۰۱۱             | ۹.۵۳    | ۰.۰۰۰      | ۰.۰۰۱       | ۰.۰۹      | ۰.۹۲۹      | -۰.۰۱۳         | -۱۶.۱۳  | ۰.۰۰۰      |
| اهرم مالی              | -۰.۰۲۷           | -۱.۷۹     | ۰.۰۷۶      | ۰.۰۵۲             | ۱۰.۱۰   | ۰.۰۰۰      | ۰.۰۰۱       | ۱.۰۸      | ۰.۲۸۰      | -۰.۰۰۴         | -۲.۳۴   | ۰.۰۱۹      |
|                        | والد             | معنی داری | والد       | معنی داری         | والد    | معنی داری  | والد        | معنی داری | والد       | معنی داری      | والد    | معنی داری  |
|                        | ۳۳۵۶۶            | ۰.۰۰      | ۳۳۶۶۸      | ۰.۰۰۰             | ۳۲۵۵۲   | ۰.۰۰       | ۵۸۱.۳۲      | ۰.۰۰      | ۰.۰۰       | ۰.۰۰           | ۰.۰۰    | ۰.۰۰       |

## ۶- بحث و نتیجه گیری

بررسی متون پژوهش نشان می‌دهد که دو دیدگاه در خصوص حق الزحمه غیرعادی حسابرس وجود دارد. اولی بر اساس نظریه وابستگی اقتصادی است که بیان می‌کند استقلال حسابرس ممکن است با توجه به وابستگی حسابرسان به حق الزحمه صاحب کار مورد تهدید قرار گیرد که در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد لین و همکاران (۲۰۱۶). وابستگی اقتصادی زمانی اتفاق می‌افتد که صاحب کار به حسابرسان حق الزحمه بیشتری در عوض اجازه دادن به آنها برای استفاده از اختیارات رویه‌های حسابداری در گزارش‌گری مالی پرداخت می‌کند. دیگر دیدگاه بر اساس نظریه تلاش حسابداری است که بیان می‌کند حق الزحمه حسابرس بالای غیر عادی جبرانی برای تلاش‌های اضافی<sup>۱</sup> حسابرس برای افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشد (جانگ و همکاران، ۲۰۱۶). اگرچه حق الزحمه مازاد حسابرسی در پژوهش‌های جدید مانند لین و همکاران (۲۰۱۶) مورد بررسی قرار می‌گیرند اما تفسیر آن بحث برانگیز است. برخی پژوهش‌گران مانند لین و

<sup>۱</sup> Extra audit work

همکاران (۲۰۱۶) حق الزحمه بالا را به عنوان شواهدی از اجاره حسابرس<sup>۱</sup> می‌داند که معمولاً به عنوان حق الزحمه بالا بر بهای حسابرسی که شامل کل صرف ریسک و سود نرمال است، تعریف می‌شود. سایر پژوهش‌گران، حق الزحمه بالا را به عنوان شواهدی از هزینه حسابرسی مشاهده نشده تلقی می‌کنند (دوگار و همکاران، ۲۰۱۵). انتقاد این است که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی پرداختی حسابرسان، وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار را افزایش می‌دهد. در نتیجه، حسابرس بواسطه خطر از دست دادن حق الزحمه حسابرسی بالا، تمایلی به کلنجار با صاحبکار در مورد رعایت استانداردهای حسابداری نخواهد داشت و استقلال وی زیر سوال می‌رود (لارکر و ریچاردسون، ۲۰۰۴).

هدف این پژوهش ارایه تحلیل جامع از روابط بین ویژگی‌های حق الزحمه حسابرسی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در چهار بعد سهامداران، بستانکاران، کارکنان، کارمندان، دولت است تا به روشن شدن این روابط کمک گردد. نتایج آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که حق الزحمه واقعی حسابرسی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت اثر مثبت و معنی‌داری دارد یعنی با افزایش حق الزحمه حسابرسی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت نیز بهبود پیدا می‌کند. این مورد نشان می‌دهد که می‌توان حق الزحمه عادی حسابرسی را به عنوان عاملی برای تلاش بیشتر حسابرس که باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود در نظر گرفت. با این حال، نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی تأثیر منفی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت دارد یعنی با افزایش حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت نیز کاهش پیدا می‌کند. این مورد نشان می‌دهد که می‌توان حق الزحمه غیر عادی حسابرسی را به عنوان عاملی برای از دست دادن استقلال حسابرس که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود در نظر گرفت. در نهایت نتایج فرضیه سوم نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس تأثیر منفی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت دارد یعنی با افزایش وابستگی اقتصادی حسابرس، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت نیز کاهش پیدا می‌کند. این مورد نشان می‌دهد که می‌توان وابستگی اقتصادی حسابرس را به عنوان عاملی برای از دست دادن استقلال حسابرس که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، در نظر گرفت.

نتایج پژوهش مخالف نتایج هیربار و همکاران (۲۰۱۴) و موافق نتیجه چی و همکاران (۲۰۱۰) است که حق الزحمه بالا و وابستگی اقتصادی حسابرس را به عنوان معیار اجاره حسابرسی تلقی می‌نمایند. نتایج با توجه به اثر منفی حق الزحمه غیر عادی و وابستگی اقتصادی حسابرس بر

<sup>۱</sup>. Audit rent

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت حسابرسان نشان از تایید فرضیه خرید اظهارنظر دارد. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادهای کاربردی عبارتند از:

۱- با توجه به نتایج فرضیه اول، از آنجا که حق الزحمه حسابرسی اثر مثبت بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد، سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، حق الزحمه حسابرسی را به عنوان عامل موثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و رعایت حقوق ذینفعان در نظر بگیرند. همچنین، با توجه به نتایج فرضیه اول می‌توان استدلال نمود که حق الزحمه پایین می‌تواند تضییع کننده حقوق ذینفعان باشد، بنابراین به قانون‌گذاران توصیه می‌شود الگویی با توجه به اندازه صاحب‌کار، ریسک و پیچیدگی صنعت صاحب‌کار برای تعیین حداقل حق الزحمه حسابرسی جهت جلوگیری از قیمت‌شکنی حسابرسان تعیین نمایند.

۲- با توجه به نتایج فرضیه دوم، از آنجا که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی اثر منفی و معنی‌دار بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد، سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، حق الزحمه غیر عادی حسابرسی را به عنوان عامل موثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در نظر بگیرند. همچنین، ذینفعان شرکت حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، کاهنده کار و کیفیت حسابرسی در نهایت کاهنده رعایت حقوق ذینفعان در نظر بگیرند.

۳- با توجه به نتایج فرضیه سوم، از آنجا که وابستگی اقتصادی حسابرسان اثر منفی و معنی‌دار بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد، سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، حق الزحمه غیر عادی و وابستگی اقتصادی حسابرسان را به عنوان عامل اثرگذار بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت تلقی نمایند. همچنین، ذینفعان شرکت حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، کاهنده کار و کیفیت حسابرسی در نهایت کاهنده رعایت حقوق ذینفعان در نظر بگیرند.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظات اخلاقی

بدینوسیله از تمامی صاحب‌نظرانی که در این پژوهش مشارکت داشتند کمال تشکر و قدردانی را داریم.

## فهرست منابع

افلاطونی، عباس. (۱۳۹۵)، تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Stata، انتشارات ترمه، چاپ اول، تهران.

توکلی معظم، نرگس؛ جعفری، سیده محبوبه؛ شفیعی، سارا. (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی بر محدودیت مالی طی چرخه عمر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت ۲ (۱۳)، صص ۱۱۹-۱۳۴. رؤیایی، رمضانعلی و ابراهیمی، محمد (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی مبارکه، ۲۵(۷)، ۷۱-۸.

حضرتی، فاطمه و پهلوان، زهرا. (۱۳۹۱)، تأثیر سطوح مدیریت سود بر هزینه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۵ (۱۵)، صص ۵۵-۶۷. جامعی، رضا و نجفی، قاسم. (۱۳۹۸)، رابطه بین افشای مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی، مجله علمی دانش حسابداری مالی، صص ۱۳۷-۱۶۱. عمادالدینی، امیر و سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۹، صص ۷۸-۹۷.

فخاری، حسین؛ قربانی، هادی؛ رجب بیگی، محمدعلی. (۱۳۹۷)، پایداری و جهش در حق الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، پیشرفت های حسابداری، ۳ (۷۵)، صص ۲۱-۲۵۰.

قاسمی حسین آبادی، فائزه. (۱۳۹۵)، مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و نحوه سنجش آن، دو ماهنامه مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۲ (۱)، صص ۴۳-۵۴. برزگر، قدرت‌الله؛ حسن نتاج کردی، محسن؛ ملکی، دنیا (۱۳۹۸)، بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۱)، صص ۱۹-۳۸.

کاشف بهرامی، فرهنگ. (۱۳۹۲)، عوامل کاهنده و فزاینده‌ی استقلال حسابرس مستقل، مجله حسابدار رسمی، شماره ۴۰، صص ۴۴-۵۷.

واعظ، سید علی؛ رمضان احمدی، محمد؛ رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، ۱ (۱)، صص ۸۷-۱۰۷. واعظ، سیدعلی؛ ارمن، سید عزیز؛ شبیه، سکینه. (۱۳۹۷)، کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، دانش حسابرسی، ۷۳ (۱۹)، صص ۲۹-۵۳.

Abdel-Meguid, A.M., S., Ahmed, and A.S., Duellman. 2013. Auditor independence, corporate governance and aggressive financial reporting: an empirical analysis, J Manag Gov, 17(2):283-307.



- Alali, F .2011. Audit fees and discretionary accruals: compensation structure effect, *Managerial Auditing Journal*, 26 (2): 90 – 113.
- Anna, S., and T., Vasiliki .2017. The link between CSR and Audit Fees. Are Audit Fees associated with CSR? Master of Science (MSc) in International Accounting, Auditing and Financial Management, School of Economics, Business Administration & Legal Studies, Thessaloniki – Greece.
- Antle, R., E., Gordon, G., Narayanamoorthy, and L. Zhou .2006. The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals, *Rev Quant Finan Acc*, 27: 235–266.
- Appuhami, R., and S. Tashakor .2017. The impact of audit committee characteristics on CSR disclosure: An analysis of Australian firms. *Australian Accounting Review*, 27(4): 400- 420.
- Behrend, M.J., S., Khan, Y., Ko, and S.J. Park .2020. Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market, *Journal of International Accounting Research*, 19 (3): 65-102.
- Booker, K. 2018. Can clients of economically dependent auditors benefit from voluntary audit firm rotation? An experiment with lenders, *Research in Accounting Regulation* 30(1): 63-67.
- Careya, P., L., Liua, and W., Qua .2017. Voluntary Corporate Social Responsibility Reporting and Financial Statement Auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 13 (3): 244-262.
- Chen, L., B., Srinidhi, A., Tsang, and W., Yu .2012. Corporate Social Responsibility, Audit Fees, and Audit Opinions, 2012 AAA Auditing Section Midyear Conference.
- Choi, J. H., J. B., Kim, and Y., Zang .2010. Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2): 115–140.
- Crockett, C., M., Jahangir Ali .2015. Auditor independence and accounting conservatism: evidence from Australia following the corporate law economic reform program, *International Journal of Accounting & Information Management*, 23 (1): 80-104.
- Danielsen, B.R., R.A.V., Ness, and R.S. Warr .2007. Auditor Fees, Market Microstructure, and Firm Transparency, *Journal of Business Finance & Accounting*, 34(1) & (2): 202–221.
- DeAngelo, L .1981. Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3: 113–127.
- Doogar, R., P., Sivadasan, and I., Solomon .2015. Audit fee residuals: Costs or rents?, *Review of Accounting Studies*, 20: 1247–1286.
- Du, S., X. Xu, and K., Yu .2020. Does corporate social responsibility affect auditor-client contracting? Evidence from auditor selection and audit fees, *Advances in Accounting*, 51: 1-15.

- Eilifsen, A., W.F., Messier, S.M., Glover, and D.F., Prawitt .2010. Auditing and assurance services, McGraw-Hill.
- Farmer, T. A., L.E., Rittenberg, G. M., Trumpeter .1987. An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(1):1-14.
- Gerakos, J., and C., Syversø .2015. Competition in the Audit Market: Policy Implications, *Journal of Accounting Research*, 53(4): 725-775.
- Gul, F.A., C.P.J., Chen, and J.S.L., Tsui .2003. Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees, *Contemporary Accounting Research* 20(3): 41-61.
- Hassan, N, T. 2021. Corporate social responsibility disclosure and financial information environment, *Accounting*, 7(1): 41-48.
- Hasan, M. M., and A., Habib .2017. Corporate life cycle, organizational financial resources and corporate social responsibility. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(1): 20-36.
- Hribar, P., T., Kraveta and R., Wilson .2014. A new measure of accounting quality. *Review of Accounting Studies*, 19(1): 506-538.
- Jung, S. J., B.J., Kim, and J. R., Chung .2016. The Association between Abnormal Audit Fees and Audit Quality after IFRS Adoption: Evidence from Korea, *International Journal of Accounting & Information Management*, 24(3): 252-271.
- Khurana, I.K., K.K., Raman .2006. Do Investors Care about the Auditor's Economic Dependence on the Client? *Contemporary Accounting Research*, 23 (4): 977-1016.
- Khurram, S., P., Thierry, R., Ghulame, and E. Osama .2017. Audit Quality During the Global Financial Crisis: The Investors' Perspective. *Research in International Business and Finance*, 45: 94-105.
- Kim, H.A., and N.C., Jung. 2020. The Effect of Corporate Social Performance on Audit Hours: Moderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report, *Sustainability*, 12: 1-17.
- Krishnan, J., and R.G., Stephens .1995. Evidence on Opinion Shopping from Audit Opinion Conservatism, *Journal of Accounting and Public Policy*, 14: 179-201.
- Larcker, D., and S., Richardson .2004. Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42: 625-658.
- Liao, Y., W., Chi., and Y., Chen. 2012. Auditor Economic Dependence and Accounting Conservatism: Evidence from a Low Litigation Risk Setting, *International Journal of Auditing*, 17(2): 1-22.
- Lin, F. C., Y.C., Lin, C.S., and Y., Chen .2016. Accrual reversals and audit fees: the role of abnormal audit fees, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 25(1-2):1-19.

- Mande, V., and M., Son .2015. How Do Auditor Fees Affect Accruals Quality? Additional Evidence, *Int. J. Audit*, 19: 238–251.
- Mautz, R., and H., Sharaf .1961. *The philosophy of auditing*. Sarasota Springs: The American Accounting Association, United States of America, Florida.
- Muzatko, S., M., Teclezion .2016. The Relationship between Audit Fees and Earnings Quality of Financial Institutions, *Journal of Accounting and Finance*, 16(5): 20-31.
- Pornupatham, S .2009. Does Economic Dependence Influence Auditor's Opinions?, 5(13): 95-108
- Xie, Z., and C., Cai .2010. Abnormal Audit Fees and Audit Opinion- Further Evidence firm Chinas Capital Market, *China Journal of Accounting Research*, 3 (1): 51-70.