



The Effect of Corporate Social Performance on Audit budget: Moderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report

Mohammad Mahmoodi¹, Somayeh Ghamari²

Received: 2021/05/16

Approved: 2021/08/20

Research Paper

Abstract

audit budget is based on the judgement of audit risk related to firm and managerial characteristics. The more risky the business unit, the higher the budget of the auditors. Therefore, the audit budget reflects the auditors' inference of the entity. In this study, the source of information related to the disclosure of corporate social responsibility performance information (checklist) is the report of the activities of the board of directors of companies on the Cadal site. Also in this research for data analysis, SPSS and EViews software have been used. To test our hypotheses, Multivariate regression analysis based on composite-panel data was used to test the research models. We found that corporate Social responsibility performance has a negative effect on audit budget, and also, the emphasis of matter paragraphs (EOM) affects this relationship. This study helps users to be careful in identifying the motivations for disclosing information about corporate social responsibility performance and emphasis of matter paragraphs provides a clue to the judgment of immoral managers.

Key Words: corporate social responsibility, audit budget, emphasis of matter paragraphs

 10.22034/ARJ.2021.247700

1. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Firoozkooh Branch, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran (Corresponding Author) Mahmoodi_1978@yahoo.com

2. Ph.D Student in Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran Somayeh-ghamari20@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی با در نظر گرفتن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی مستقل

محمد محمودی^۱، سمیه قمری^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

قضاوت حسابرسان در مورد بودجه‌ی کار حسابرسی بر اساس ریسک حسابرسی مرتبط با شرکت و ویژگی‌های مدیریتی واحد تجاری است. هر چه واحد تجاری صاحبکار پرریسک‌تر است بودجه‌ی کار حسابرسان بالاتر می‌باشد. بنابراین بودجه‌ی کار حسابرسی منعکس‌کننده‌ی استنباط حسابرسان از واحد تجاری است.

در این پژوهش منبع دریافت اطلاعات مربوط به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، (چک لیست) از گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها در سایت کدال می‌باشد. هم‌چنین در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نرم‌افزار SPSS و EVIEWS استفاده شده است. برای آزمون مدل‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی-پانل استفاده شده است.

نتایج حاکی از آن است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر بودجه کارحسابرسی، تأثیر منفی دارد و همچنین بند تأکید بر مطالب خاص بر این ارتباط اثر می‌گذارد. این پژوهش به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا در تشخیص انگیزه‌های افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دقت کافی را به عمل آورند و بند تأکید بر مطلب خاص سرنخی برای قضاوت مدیران غیراخلاقی فراهم می‌کند.

واژه‌های کلیدی: افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی، بودجه کار حسابرسی، بند تأکید بر مطالب خاص

doi: 10.22034/ARJ.2021.247700

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران (نویسنده مسئول)
mahmoodi_1978@yahoo.com
somayehghamari20@gmail.com
۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

با وقوع رسوایی‌های مالی در هزاره جدید، اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی از بین رفت و سهامداران و اعتباردهندگان را بر آن داشت که علاوه بر ابعاد مالی، به تعهدات واحدهای تجاری در زمینه‌ی مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات آن در بازار سرمایه بیشتر از پیش توجه نمایند (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی، نشان‌دهنده‌ی وظایف سازمانها نسبت به کلیه‌ی ذی‌نفعان می‌باشد (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۲). از طرفی اهمیت عملکرد حسابرسان مستقل بر کسی پوشیده نیست. حسابرسان مستقل در ایجاد اعتماد عمومی برای سرمایه‌گذاران نقش مهمی ایفا می‌کنند و در سطح عمومی، با پالایش اطلاعات مالی مبنای تصمیم‌گیری مفید و آگاهانه استفاده‌کنندگان را فراهم می‌کنند. با این حال فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است (درخشان‌مهر و همکاران، ۱۳۹۹). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها موضوعی جدید در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار رفته و از جنبه‌های مختلف توسط سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، مدیران و محققین مورد توجه قرار گرفته است. امروزه سهامداران خواهان سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی هستند که به گونه‌ای مناسب مسئولیت‌های اجتماعی را انجام می‌دهند. طرفداران افشای اطلاعات مسئولیت‌های اجتماعی ادعا می‌کنند که شرکت‌ها برای افزایش ثروت سهامداران این اطلاعات را افشا می‌کنند (جلیلی، قیصری، ۱۳۹۳). اگر مدیران شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت برای مشروعیت دادن به رفتار خود استفاده کنند، اصول اخلاقی مدیریت مورد سؤال قرار می‌گیرد و 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). به عقیده کیم و همکاران (۲۰۱۳) رابطه‌ی قابل توجهی بین هزینه‌های حسابرسی و اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی وجود دارد. حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگر چه حق‌الزحمه‌ی بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، مؤسسات حسابرسی هزینه‌ی استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به طور طبیعی حق‌الزحمه‌ی دریافتی آن‌ها بیشتر از این هزینه‌هاست (رضایی و همکاران، ۱۳۹۸).

از نتایج مطالعات پیشین در رابطه با عوامل تعیین‌کننده‌ی حق‌الزحمه حسابرسی پی بردند که ارزش حسابرسی از طریق برآورد ساعات لازم برای انجام حسابرسی، بودجه‌بندی می‌شود. همچنین این مطالعات به عوامل بیشتری از جمله تلاش حسابرسان، ریسک‌ها و پیچیدگی کار اشاره کردند که به طور مستقیم به تعیین بودجه کار حسابرسی مربوط است (جامعی، نجفی، ۱۳۹۸).

کری و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که مدیران فرصت طلب برای دور کردن اذهان سرمایه‌گذاران و دیگران از واقعیت‌ها از مسئولیت اجتماعی استفاده می‌کنند. در واقع از مسئولیت اجتماعی به طور کاربردی (مثبت) استفاده نمی‌شود و این بدان معنی است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت

اجتماعی شرکت‌ها بالا لزوماً مرتبط با مسئولیت اجتماعی ذی‌نفعان نیست. بنابراین سرمایه‌گذاران نیاز دارند که این دو انگیزه متضاد را از هم تشخیص بدهند اما این امر بسیار مشکل است. زیرا آنان دسترسی محدودی به اطلاعات خصوصی واحدهای تجاری و مدیران دارند.

وقتی ریسک حسابرسی بالا است زمانی که صرف انجام امور حسابرسی می‌شود نیز بالا است و بالعکس (دی فوند، ژانگ، ۲۰۱۴). اغلب مدیریت سود و موارد مربوط به دادخواهی بودجه‌ی کار حسابرس را بالا می‌برد اما یک محیط اطلاعاتی شفاف به‌وسیله‌ی سیستم مدیریتی اخلاق مدارانه، طول زمان حسابرسی را کاهش می‌دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۶). در همین راستا، برخی پژوهشگران عرصه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه با اقتصادهای نوظهور، علاوه بر شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های مسئولیت اجتماعی، به ارزیابی پیامدهای مالی افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخته‌اند. اگرچه نتایج این پژوهش‌ها در اکثر موارد، باهم ناسازگار بوده‌اند اما پژوهشگران دلایل ناسازگاری نتایج را در نبود معیار پذیرفته شده‌ی جهانی برای هر دو معیار افشای مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌ها بیان نموده‌اند؛ به طوری که برای سنجش افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های آن هنوز هیچ اجماعی میان محققان و سازمانها وجود ندارد و معیارها و استانداردهای بین‌المللی زیادی را پژوهشگران، سازمانهای تدوین استانداردها و بورس‌های مختلف تهیه کرده‌اند. از سوی دیگر اگرچه معیارهای عملکرد حسابداری از دیرباز مورد عنایت سرمایه‌گذاران بوده است لیکن انتقادهای وارد بر معیارهای سنتی سنجش عملکرد، ظهور معیارهای عملکرد اقتصادی را موجب شده است. باین حال معیارهای اقتصادی نیز خالی از اشکال نبوده و با کاستی‌هایی همراه‌اند بنابراین استنباط می‌شود که تنها انتخاب معیار و اتکای صرف بر آن برای ارزیابی عملکرد مالی مناسب نیست و به‌کارگیری ترکیبی از معیارها به منظور گرفتن تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه‌تر ضروری می‌نماید (آذربایجانی و همکاران، ۱۳۹۰)

حسابرسان در هنگام قبول کار حسابرسی به عوامل‌هایی توجه می‌کنند تا بتوانند میزان کاری که قرار است انجام دهند را برآورد کنند مثل میزان فروش و دارایی شرکت. پژوهش‌های زیادی در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده و در اغلب این مطالعات، عوامل توصیفی شامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گرفته است (رشیدی باغی، ۱۳۹۳). به طور خلاصه، هدف این پژوهش، اولاً بررسی رابطه‌ی بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه‌ی کار حسابرسی می‌باشد که نشان‌دهنده‌ی سطح ریسک شرکت است و ثانیاً بررسی این موضوع است که آیا بند تأکید بر مطالب خاص تأثیر تعدیل‌کننده‌ای در این ارتباط دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری پژوهش

شاخص پایداری داوونز جونر^۱ پایداری را به عنوان معیاری برای ارزیابی اقتصاد شرکتی و عملکرد اجتماعی و محیطی شرکت می‌داند باتوجه به این که افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها

برای ارزیابی فعالیت‌های اجتماعی و محیطی شرکتی، عامل مهمی برای پایداری واحدهای تجاری است و همواره سرمایه‌گذاران به واحدهای تجاری نگاه ویژه‌ای دارند که عملکرد اجتماعی بالاتری دارند (چانگ چونگ، ۲۰۱۸). 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 بودجه‌ی ساعات کار حسابرسی می‌شود (کری و همکاران، ۲۰۱۷).

اظهارنظر حسابرس، اغلب مهم‌ترین اطلاعات در گزارش‌های مالی و حسابرسی است. حسابرسان همواره از زبانهای مختلفی برای برقراری ارتباط و تبادل اطلاعات مهم و توضیح موارد فوق استفاده می‌کنند که از جمله می‌توان به بند تأکید بر مطالب خاص اشاره کرد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۶ بیان می‌کند که اگر حسابرس به این نتیجه برسد موضوع ارائه شده یا افشا شده در صورت‌های مالی از نظر حسابرس، از اهمیت خاصی برخوردار است باید برای درک بهتر کاربران از این موضوع اساسی در صورت‌های مالی از بند تأکید بر مطالب خاص استفاده کند و بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بالاهمیتی در صورت‌های مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد.

درواقع بند تأکید بر مطالب خاص، اظهارنظر در رابطه با ریسک‌های احتمالی شرکت از قبیل ارائه‌ی اظهارنظر درباره تداوم فعالیت شرکت یا معامله‌ی قابل ملاحظه می‌باشد و شامل قضاوت حسابرس در ارتباط با صداقت و استقلال مدیریتی و وضعیت مالی واحد و نشانگر استنباط حسابرس از ریسک مدیریتی و شرکتی می‌باشد. بند تأکید بر مطالب خاص شامل مواردی چون ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی و به‌کارگیری استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورت‌های مالی دارد و همچنین وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد و ابهام با اهمیت درباره‌ی تداوم فعالیت می‌باشد (اف اس اس، ۲۰۱۶).

به عقیده‌ی کیم و همکاران (۲۰۱۳) رابطه‌ی قابل توجهی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی وجود دارد. این ریسک‌ها سطح حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعیین می‌کند و نشان می‌دهد که بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه وجود دارد اما از آنجایی که امکان قصور حسابرسی (ریسک حسابرسی) وجود دارد، بنابراین ریسک دعاوی قضایی آتی باید به عنوان عامل تعیین‌کننده‌ی حق‌الزحمه حسابرس مورد توجه قرار گیرد (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۸). برخی از مطالعات نشان دادند که هرچه سطح ریسک‌ها بالاتر باشد، بودجه‌ی کاری حسابرسان افزایش می‌یابد (بل و همکاران، ۲۰۰۱). بودجه‌ی ساعات کار حسابرسی تعداد ساعات مورد نیاز برای هر یک از سرفصل‌های حسابداری می‌باشد و در فرم بودجه‌ی حسابرسی لحاظ می‌گردد و در شرکت‌های تولیدی و سایر شرکت‌ها با توجه به ظرفیت‌ها و توانمندی و عملکرد سال‌های گذشته و میزان

درآمد عملیاتی و غیر عملیاتی و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی و مقایسه عملکردهای گذشته با پیش‌بینی آتی می‌باشد.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

کیم و جانگ (۲۰۲۰) به بررسی موضوع تأثیر افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌گر بند تأکید بر مطالب خاص پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که ارتباط منفی و معناداری بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه‌ی کار حسابرسی وجود دارد و همچنین دریافتند که بند تأکید بر مطالب خاص می‌تواند شاخصی برای تشخیص انگیزه‌های فرصت طلبانه و یا رفتار اخلاق مدارانه مدیریت باشد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بند تأکید بر مطالب خاص سرخشی برای قضاوت مدیران غیراخلاقی فراهم می‌کند. بندهای تأکید بر مطالب خاص در گزارش‌های حسابرسی نشان‌دهنده‌ی میزان بالای تخصص حسابرسان می‌باشد و همچنین می‌توان آن را به عنوان یک مورد مستقیم مربوط به ارزیابی پایداری شرکت مانند وجود فرض تداوم فعالیت شرکت در نظر گرفت. کری و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که رابطه‌ی مثبت بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های غیر دولتی ضعیف‌تر است. زیرا شرکت‌های غیردولتی از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب آرایبی استفاده می‌کنند و حسابرس حق‌الزحمه‌ی بیشتری را جهت تلاش و ریسک حسابرسی بیشتر در این شرکت‌ها تقاضا خواهد کرد.

چین و رضایی (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی «ارتباط ارزش مسئولیت اجتماعی در بین سرمایه‌گذاران» ۵۱ شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که عرضه‌کنندگان استقراری آگاه هنگام تصمیمات سرمایه‌گذاری خود به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای اطلاعات در زمینه‌های زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی توجه می‌کنند. آن‌ها رابطه‌ی منفی بین رتبه افشای زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی با فروش استقراری کشف نمودند. بدین معنا که فروشندگان استقراری از سرمایه‌گذاری در شرکت‌های دارای رتبه بالای مسئولیت اجتماعی اجتناب می‌کنند.

سالوسکی و زولچ (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان «رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت سود» نتیجه‌گیری کردند که شرکت‌هایی که رتبه‌ی مسئولیت اجتماعی بالاتری دارند، میزان مدیریت سود بالاتر و شرکت‌هایی که رتبه‌ی مسئولیت اجتماعی پایین‌تری دارند، محافظه کاری بیشتری دارند. یافته‌های این تحقیق حاکی از این است که شرکت‌ها به دلایل فرصت طلبانه در مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند. بنابراین بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط منفی وجود دارد.

مارتینز- فررو و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی «ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها» پرداختند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است

که شرکت‌هایی که گزارشگری مالی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند، تمایل بیشتری به محافظه کاری و تمایل کمتری به اعمال غیراخلاقی مانند مدیریت سود دارند. همچنین شرکت‌های دارای کیفیت بالای اطلاعات مالی، تمایل به انتشار گزارش توسعه پایدار با کیفیت بالا دارند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی «ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت‌ها» پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که سهامداران حاضرند برای شرکت‌هایی که اطلاعات بیشتری (از جمله در زمینه‌ی مسئولیت اجتماعی) افشا می‌کنند بهای بیشتری بپردازند. بنابراین از نتایج این تحقیق می‌توان نتیجه‌گیری نمود که اطلاعات گزارشگری مسئولیت اجتماعی، در تصمیمات سرمایه‌گذاری مربوط تلقی می‌گردد. همچنین نتایج آزمون‌های این تحقیق نشان می‌دهد که گزارشگری مسئولیت اجتماعی مرتبط با مجموعه‌ای از اطلاعات به جز صورت‌های مالی می‌باشد که در ارزیابی سرمایه‌گذاران نسبت به ارزش شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شوند. به عبارتی اطلاعات گزارشگری مسئولیت اجتماعی، دارای ارتباط با ارزش افزایشی نسبت به اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های سالانه می‌باشد.

آرش درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که مسئولیت‌های اجتماعی توان پیش‌بینی عملکرد حساب‌برسان را دارند. هم‌چنین در این پژوهش ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌برسان مورد بررسی قرار گرفته شد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که اخلاق حرفه‌ای و رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی تأثیر مستقیم بر عملکرد حساب‌برسان مستقل دارد.

جامعی و نجفی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی موضوع «رابطه‌ی بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی» پرداختند. آنان در این پژوهش نشان دادند بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد لکن این رابطه در شرکت‌های دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی، منفی و معنادار است به عبارت دیگر در این شرکت‌ها چالش حساب‌برس کمتر می‌شود و منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها» یافتند که ارتباط مثبت و معناداری بین سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، عملکرد مالی شرکت وجود دارد و همچنین دریافتند که ارتباط منفی و معناداری بین سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، هزینه‌ی سرمایه شرکت وجود دارد.

جلیلی و قیصری (۱۳۹۳) به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی و کیفیت سود با استفاده از چهار معیار کیفیت سود پرداختند. نتایج نشان داد که بین مسئولیت اجتماعی و اقلام تعهدی اختیاری رابطه‌ی مثبت وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که در مدل اقلام تعهدی اختیاری و مدل هزینه‌های تولیدی غیرعادی، بین مسئولیت‌های اجتماعی شرکتی و مدیریت سود رابطه‌ی مثبت غیرمعنادار وجود داشته و در مدل وجوه نقد عملیاتی غیرعادی و مدل هزینه‌های اختیاری

غیرعادی، بین مسئولیت های اجتماعی شرکتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر منفی دارد.

فرضیه دوم: به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت تأثیر داشته باشد.

فرضیه سوم: در صورت وجود بند تأکید بر مطالب خاص به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر داشته باشد.

۵- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی به شمار 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-پانل استفاده شده است. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کلیه‌ی شرایط ذیل را داشته باشند. با توجه به این که تا قبل از سال ۱۳۹۳ داده‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود ندارد و یا پراکنده و غیرقابل مقایسه است، بنابراین قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش، برای انتخاب نمونه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. شرایط نمونه عبارتند از:

۱- با توجه به دوره‌ی زمانی ۱۳۹۳ - ۱۳۹۷ شرکت باید در سال ۱۳۹۷ در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده اوراق بهادار باشد و تا پایان سال ۱۳۹۷ از فهرست حذف نشده باشد.

۲- به منظور یکنواختی، سال مالی تمام شرکت‌ها باید منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.

۳- جهت یکسان‌سازی و تعمیم‌پذیری نباید دوره‌ی مالی شرکت‌ها طی سال‌های مورد مطالعه ۱۳۹۳ - ۱۳۹۷ تغییر کرده باشد.

۴- شرکت‌های هلدینگ و یا واسطه‌گری مالی از نمونه حذف خواهند شد. زیرا مرزبندی مشخصی بین فعالیت عملیاتی و تأمین مالی آن‌ها وجود ندارد و دارای ساختار سرمایه‌ی متفاوتی هستند.

۵- اطلاعات مورد نظر برای استخراج داده‌های مربوط به شرکت‌ها و اطلاعات مدیریتی مورد نیاز آن‌ها (ویژه یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی) در دسترس باشد.

۶- فعالیت شرکت‌ها باید به طور مستمر ادامه داشته باشد و نباید وقفه‌ی معاملاتی بیش از ۳ ماه داشته باشد.

مبتنی بر ملاک‌های گفته شده، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۸۲ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب و در نهایت با توجه به دوره‌ی زمانی ۵ ساله، داده‌های مربوط به ۴۱۰ سال - شرکت از طریق نمونه‌گیری فوق استخراج شده است.

جدول (۱) نحوه تفکیک نمونه‌ها براساس بند تأکید بر مطالب خاص

سال ها	تعداد شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند.	تعداد شرکت‌هایی که بند تأکید بر مطالب خاص ندارند.	جمع
۹۳	۶۷	۱۵	۸۲
۹۴	۶۷	۱۵	۸۲
۹۵	۶۴	۱۸	۸۲
۹۶	۶۹	۱۳	۸۲
۹۷	۷۲	۱۰	۸۲
جمع	۳۳۹	۷۱	۴۱۰

در جدول فوق، نمونه‌ها براساس سال و شرکت‌هایی که دارای بند تأکید هستند یا فاقد بند تأکید بر مطالب خاص هستند تفکیک شدند. تعداد ۳۳۹ شرکت دارای بند تأکید بر مطالب خاص بودند و تعداد ۷۱ شرکت فاقد بند تأکید بر مطالب خاص هستند.

مبانی نظری پژوهش از کتب و مقالات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری شده است. داده‌های خام مربوط به صورت‌های مالی با استفاده از نرم‌افزار ره آورد نوین و هم چنین با مراجعه به شبکه اطلاعات رسانی (کدال) بورس اوراق بهادار جمع‌آوری گردید. منبع دریافت اطلاعات مربوط به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، (چک لیست) از گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها در سایت کدال می‌باشد. هم چنین در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نرم‌افزارهای SPSS و EViews استفاده شده است.

۶- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ی اول از مدل شماره‌ی ۱ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۱)

$$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \epsilon_{it}$$

جهت آزمون فرضیه‌ی دوم از مدل شماره‌ی ۲ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۲)

$$TQ = \alpha_0 + \alpha_1(CSP) + \alpha_2SIZE + \alpha_3LEV + \alpha_4BIG + \alpha_5ROA + \alpha_6LAR + \epsilon$$

جهت آزمون فرضیه‌ی سوم از مدل شماره‌ی ۳ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۳)

$$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \epsilon_{it}$$

لازم به توضیح است که برای آزمون فرضیه‌ی شماره‌ی ۳ مجدداً از مدل شماره ۱ استفاده می‌شود. لذا در این مدل، آزمون برای شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند و شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند به طور جداگانه انجام می‌شود تا تأثیر تعدیل‌گر آن بر روی ارتباط بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی مورد آزمون قرار گیرد.

۱-۶- متغیرهای وابسته

LNAHit: لگاریتم طبیعی جمع ساعات بودجه شده‌ی کار حسابرسان می‌باشد. جمع ساعات کار بودجه شده حسابرسان از طریق تقسیم مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر میانگین نرخ حسابرسان در سطوح مختلف شامل مدیر، مدیریت حسابرسی ارشد، حسابرس، کمک حسابرس به دست می‌آید. لازم به توضیح است جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به موجب مفاد مفاد ۴ و ۵ آیین‌نامه‌ی تعیین حق‌الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابرسی، هر ساله نرخ مبنای حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی را تعیین می‌کند. لذا از این میانگین برای برآورد ساعات کار بودجه شده‌ی خدمات حسابرسی استفاده شده است. دلیل استفاده از ساعات بودجه شده‌ی کار حسابرسی در این پژوهش، تعیین بودجه‌ی کار حسابرسی بدون در نظر گرفتن نرخ تورم سالانه بر مبنای نرخ خدمات پایه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

TQ: کیو-توبین: این شاخص بیانگر معیار ثروت با گرایش ارزش از منظر سرمایه‌گذاران می‌باشد و از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید: مجموع ارزش بازار سهام شرکت و ارزش بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها.

۲-۶- متغیرهای مستقل و کنترلی

(CSP): شاخص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) متغیر مستقل پژوهش است. سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از طریق گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره سنجیده می‌شود. برای سنجش افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و شناسایی ابعاد و شاخص‌های آن اگرچه هنوز هیچ اجماعی میان محققان و سازمانها جود ندارد. باین حال پژوهشگرانی از قبیل هاکستون و میلن (۱۹۹۶)، برانکو و رودریگز (۲۰۰۸)، حنیفه و کوک (۲۰۰۵)، جنیفرهو و تیلور (۲۰۰۶)، خان (۲۰۱۰) و صالح و همکاران (۲۰۱۰)، سازمانهای تدوین استاندارد و بورس‌های مختلف از قبیل ایزو ۲۶۰۰۰، شاخص پایداری داو جونز سازمان پیشگام گزارشگری جهانی (GRI)^۱ و شاخص کی آل دی (kld)^۲ معیارها و استانداردهای بین‌المللی زیادی را تهیه کرده‌اند. بر این اساس، به منظور تدوین چک لیست افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ابتدا تعداد زیادی از منابع نظری، پژوهشی، استانداردها و معیارهای بین‌المللی مرتبط در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بررسی شد و با توجه به فراوانی ابعاد و مؤلفه‌های استفاده شده در پژوهش‌های قبلی و با ترکیب استانداردها و رهنمودهای بین‌المللی و در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، چک لیست نهایی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به شرح جدول ۲ استخراج گردید.

جدول (۲) ابعاد و شاخص‌های افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

ابعاد	شاخص‌ها
زیست محیطی	آلودگی هوا؛ بازیافت یا جلوگیری از ضایعات؛ حفظ منابع طبیعی؛ رعایت قوانین و مقررات زیست محیطی؛ سایر موارد
محصولات و خدمات	کیفیت، ایمنی و سلامت محصول؛ توسعه‌ی محصول/سهم بازار؛ خدمات پس از فروش؛ توفیق تولید، سایر موارد
منابع انسانی	اطلاعاتی کلی در مورد نیروی کار (نظیر توزیع سنی کارکنان، توزیع جنسی کارکنان، سطح تحصیلات)؛ برنامه‌ی آموزش و توسعه‌ی کارکنان؛ حقوق، مزایا و پاداش کارکنان؛ امکانات ورزشی و رفاهی کارکنان؛ بازنشستگی و مزایای پایان خدمت کارکنان؛ سایر موارد
مشتریان	پاسخگویی به نیاز مشتریان؛ شکایت/رضایتمندی مشتریان؛ سلامت مشتریان؛ سایر موارد
اجتماعی	رعایت و تبعیت از قوانین و مقررات مربوط به بعد اجتماعی؛ سرمایه‌گذاری اجتماعی (سلامتی و بهداشت و ...؛ هدایا و خدمات خیریه و نیکوکاری (نهادهای مدنی)؛ سایر موارد
فرهنگی و اعتقادی	سرمایه‌گذاری فرهنگی- اعتقادی (آموزش و ...؛ حامیان مالی فعالیت‌های فرهنگی- اعتقادی؛ فساد، رشوه‌خواری، حقوق بشر و پولشویی؛ سایر موارد
انرژی	حفظ و صرفه‌جویی در انرژی؛ توسعه و اکتشاف منابع جدید؛ استفاده از منابع جدید؛ سایر موارد

سپس برای سنجش رتبه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از روش تحلیل محتوای رویکرد شاخص مطابق رابطه‌ی زیر استفاده شده است:

تعداد اقلام افشا شده

(CSR) Score: _____

تعداد کل اقلام قابل افشا

تعداد کل اقلام قابل افشا طبق جدول، ۳۳ مؤلفه می‌باشد. براساس جدول، تعداد مؤلفه‌هایی که در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌ها افشا شده‌اند، تعداد اقلام افشا شده می‌باشد. تحلیل محتوا به استنباط نتایج بر اساس بودن یا نبودن ویژگی‌هایی تعریف شده است. در این رویکرد اگر یک قلم از افشای اقلام مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها انجام شده باشد، امتیاز ۱ و اگر افشا نشده باشد امتیاز ۰ داده می‌شود. در صورتی که هر کدام از شاخص‌های مطرح شده در جدول ۲ در گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره‌ی شرکت‌ها، افشا شده باشند به آن شاخص عدد یک (۱) و در صورتی که افشا نشده باشد به آن شاخص صفر (۰) تعلق می‌گیرد. سپس برای هر شرکت تعداد اقلام (شاخص‌ها) افشاشده به تعداد کل اقلام (شاخص‌ها) قابل افشا، بیان‌کننده‌ی درصد افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است.

با توجه به مبانی نظری و تجربی پژوهش متغیرهای زیر متغیرهای کنترلی به شرح زیر در نظر گرفته شدند:

SIZE: اندازه‌ی شرکت: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت؛

LEV: اهرم مالی: نسبت جمع بدهی‌ها بر دارایی‌ها؛

BIG۴: اندازه‌ی حسابرس: سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه‌ی حسابرسی حسابرس بزرگ

(عدد ۱) و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به عنوان مؤسسه‌ی حسابرسی، حسابرس کوچک (عدد صفر) در نظر گرفته شده‌اند.

ROA: نرخ بازده دارایی‌ها: نسبت سود عملیاتی بر کل دارایی‌های شرکت t در زمان
LAR: بیشترین درصد سهام: این متغیر از طریق تقسیم بیشترین سرمایه نسبت به کل سرمایه به دست می‌آید.

LOSS: زیان شرکت: در صورتی که شرکتی متحمل زیان باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ در نظر گرفته می‌شود.

CON: پیچیدگی حسابرسی: اگر شرکت صاحبکار دارای واحدهای تابعه و فرعی باشد یعنی اگر شرکت صاحبکار دارای صورت‌های مالی تلفیقی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

ARINY: نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌ها
CFO: جریان نقدی شرکت: این متغیر از تقسیم جریان خالص حاصل از فعالیت‌های عملیاتی بر جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

BTM: نسبت ارزش دفتری به ارزش روز شرکت
QR: نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
GRW: نرخ رشد فروش: از تقسیم مابه‌التفاوت فروش سال جاری و سال قبل بر فروش سال قبل به دست می‌آید.

CHN: تغییر حسابرس: اگر صاحبکار تغییر حسابرس داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.

(EOM): بند تأکید بر مطالب خاص: اگر شرکت دارای بند تأکید بر مطالب خاص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

۷- یافته‌های پژوهش

سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از طریق چک لیست‌هایی شامل ۷ مؤلفه سنجیده می‌شود. به منظور بررسی روایی چک لیست طراحی شده از روش دلفی استفاده و نظر چند تن از استادان در آن اعمال شده است. از آزمون آلفای کرونباخ به منظور سنجش پایایی چک لیست استفاده شده است. در صورتی که مقدار ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد پایایی چک لیست در حد مطلوب است. ضریب آلفای کرونباخ برای ۸۲ شرکت عضو نمونه‌ی آماری این پژوهش، برای هریک از مؤلفه‌ها بالای ۰/۷ می‌باشد که نشان‌دهنده‌ی پایایی خوب چک لیست می‌باشد.

۷-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل

در جدول ۳ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در طی دوره‌ی مورد بررسی نشان می‌شود. آمار

توصیفی متغیرهای پژوهش با استفاده از داده‌های شرکت‌ها طی دوره آزمون طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ اندازه‌گیری شده‌اند. با عنایت به این که برخی از متغیرها، یک متغیر دو وجهی هستند، فراوانی توزیع آن‌ها در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول (۳) آمار توصیفی

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	ضریب چولگی	کشدگی
لگاریتم بودجه کار حسابداری	۲/۹۲۲۳۷	۲/۵۳۶۳۲	۷/۳۷۶۱۲	۱/۳۶۷۴۹	۱/۸۴۰۸۵	-۰/۶۸۳۱۶	۲/۹۰۶۲۶
افشای عملکرد مسئولیت اجتماعی	۰/۴۶۶۲۲	۰/۴۵۴۵۰	۰/۹۰۹۱۰	۰/۰۹۰۹۰	۰/۱۱۵۷۰	-۰/۰۳۳۲۲	۳/۴۳۰۸۲
اندازه‌ی شرکت	۱۵/۱۹۶۰۸	۱۴/۷۳۶۵۳۶	۱۹/۷۷۳۹۱	۱۱/۰۴۹۸۷	۱/۸۰۴۶۴	۰/۵۰۶۲۸	۲/۷۰۴۹۰
اهرم مالی	۰/۵۴۳۶۸	۰/۵۴۶۷۴	۰/۹۹۶۷۲	۰/۰۹۴۸۴	۰/۱۹۲۶۰	-۰/۲۴۸۶۵	۲/۵۹۷۰۳
بازده دارایی	۰/۱۰۱۶۳	۰/۰۸۱۴۶	۱/۰۵۶۲	-۰/۷۴۵۷۶	۰/۱۷۰۴۷	۱۳۰۷۸/۱	۱۱/۲۱۵۶۰
بزرگترین درصد سهام	۰/۵۳۱۴۴	۰/۵۳۹۴۰	۰/۹۶۸۶۰	۰/۰۰۶۷۷	۰/۲۶۲۰۷	-۰/۰۶۲۴۴	۱/۷۸۴۰۶
نسبت حساب‌های دریافتی و موحودی کالا به فروش	۰/۶۱۵۴۲	۰/۶۹۷۸۷	۰/۹۹۹۷۹	۰/۰۰۰۰	۰/۲۸۹۳۵	-۰/۶۱۰۹۷	۲/۰۲۵۹۴
جریان نقدی شرکت	۱۰۹۵۸/۰	۰/۰۸۶۶۶	۰/۹۹۵۹۹	-۰/۳۱۱۴۸	۰/۱۳۹۳۲	۲۷۸۱۶/۲	۱۲/۵۴۲۰۹
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	۰/۴۹۳۵۰	۰/۴۲۸۵۰	۲/۰۲۳۶۰	-۰/۶۸۸۴۷	۰/۳۵۲۷۷	۰/۹۹۴۴۹	۵/۹۵۹۲۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	۱/۲۲۰۳۸	۱/۱۹۷۰۸	۳/۶۴۶۸۴	۰/۰۰۵۰۱۳	۰/۴۸۴۱۶	۰/۵۶۶۷۴	۴/۱۴۸۲۵
نرخ رشد فروش	۰/۲۲۳۹۵	۰/۱۰۶۹۲	۷/۸۱۵۵۴	-۰/۷۳۱۰۵	۰/۶۲۸۲۲	۵/۳۶۷۹۰	۵۶/۵۲۴۶۸
نسبت ارزش بازار سهام شرکت و ارزش بدهی‌ها بر ارزش دفتری دارایی‌ها.	۰/۹۷۹۵۲	۰/۹۹۸۸۳	۳/۸۷۵۵۹	۰/۰۹۹۳۳	۰/۲۹۶۶۱	۲/۵۳۸۴۵	۲۷/۳۳۴۳۴

جدول (۴) توزیع فراوانی

متغیر	صفر		یک	
	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابداری	۲۹۷	۰/۷۲۴	۱۱۳	۰/۲۷۵
زیان شرکت	۳۶۳	۰/۸۸۵	۴۷	۰/۱۱۴
پیچیدگی حسابداری	۱۸۱	۰/۴۴۱	۲۲۹	۰/۵۵۸
تغییر حسابداری	۳۴۳	۰/۸۳۶	۶۷	۰/۱۶۳
بند تأکید بر مطالب خاص	۷۱	۰/۱۷۳	۳۳۹	۰/۸۲۶

همانطور که در جدول ۴ مشخص است، تعداد ۸۲ شرکت طی ۵ سال مورد بررسی قرار گرفته و (۴۱۰ سال - مشاهده) را رقم زده است. تعداد مشاهدات برای کلیه‌ی متغیرها همان ۴۱۰ مشاهده می‌باشد. متغیر بودجه کار دارای بالاترین میزان پراکندگی در بین متغیرهای پژوهش است. میانگین نمره افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها حدود ۰/۴۶ درصد است و این نشان می‌دهد که شرکت‌های بررسی شده به طور متوسط اجزای چک لیست مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را افشا می‌کنند. کمینه و بیشینه‌ی آن به ترتیب ۰/۰۹ و ۰/۹۰ و ۰/۱۱ می‌باشد که نشان می‌دهد در میان شرکت‌های مورد آزمون، شرکت‌هایی هستند که ۹۰ درصد مؤلفه‌های مربوط به چک لیست را افشا می‌نمایند.

۷-۲- ضریب همبستگی

گسترده‌ترین کاربرد شاخص آماری همبستگی دو متغیری، ضریب همبستگی پیرسون است که نشان‌دهنده میزان رابطه خطی بین متغیرهای کمی می‌باشد.

جدول (۵) نتایج ضرایب همبستگی پیرسون

Function by	LNAM	CSP	SIZA	LEV	BIG4	KUA	LAK	LOSS	CHON	ARINY	CFD	BIM	QR	GRVY	CHN	IQ	EUM
LNAM	1.000000																
CSP	0.100793	1.000000															
SIZA	0.981015	0.084336	1.000000														
LEV	0.048208/	0.084915/	-0.018431/	1.000000													
BIG4	0.353808	0.065078	0.341521	0.056487	1.000000												
KUA	0.212297/	-0.032622/	0.110247/	-0.308857/	0.081141/	1.000000											
LAK	0.081099	0.029985	0.061924	-0.009158	-0.059077	0.013308	1.000000										
LOSS	-0.141183	-0.024306	-0.138428	0.274523	-0.067743	-0.495273	-0.093579	1.000000									
CHON	0.174237/	-0.080816/	0.282138/	-0.182842/	0.036224/	0.034013/	0.018911/	-0.096381/	1.000000								
ARINY	-0.096916	0.040592	-0.116011	0.100508	-0.029946	-0.202373	-0.034560	0.001729	-0.014699	1.000000							
CFD	0.222981	0.018827/	0.126683/	-0.054112/	0.060072/	0.633071/	0.002848/	-0.204518/	-0.090156/	-0.171213/	1.000000						
BIM	0.091092	-0.035348	0.134615	-0.247168	-0.027202	-0.025238	0.019900	-0.173992	0.241851	-0.045371	-0.117342	1.000000					
QR	-0.100726	-0.026500	-0.106811	-0.370907	-0.024439	0.260371	-0.150928	-0.195800	0.091356	-0.057695	0.020437	0.142655	1.000000				
GRVY	0.028133	0.041848	0.026263	-0.059805	-0.030102	0.185818	0.047258	-0.118103	0.058101	-0.162688	0.137950	0.038934	0.060031	1.000000			
CHN	-0.035432	-0.022166	0.007760	-0.018411	-0.124984	-0.019774	0.069553	-0.014090	-0.045459	-0.016958	-0.065703	-0.057362	-0.027379	0.036346	1.000000		
IQ	-0.003419	0.025488	-0.030635	0.288246	-0.038752	0.080848	0.019899	-0.127153	-0.177314	0.104250	0.024898	-0.116293	0.134580	-0.067839	0.00684	1.000000	
EUM	0.030837	-0.002780	0.092988	-0.017288	0.138929	0.048389	-0.032944	0.023045	-0.030425	-0.121986	0.063319	0.035461	-0.051032	-0.068116	-0.008931	-0.011642	1.000000

میزان ضریب همبستگی بین متغیر بودجه‌ی کاری و مسئولیت اجتماعی شرکت به میزان ۰/۱ مثبت (هم جهت) می‌باشد که در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار می‌باشد. میزان همبستگی بین متغیر بودجه کار حسابرس و اندازه شرکت ۰/۹۶ مثبت می‌باشد و در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار می‌باشد. هم چنین متغیر مسئولیت اجتماعی با اندازه شرکت رابطه‌ی مثبت و مستقیمی دارد که

در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نمی‌باشد.

۳-۷- آزمون F

در انجام آزمون فرضیه، ابتدا از آزمون چاو استفاده می‌شود تا از بین رگرسیون تلفیقی و یا داده‌های تابلویی با اثرات ثابت، روش کارا تر انتخاب شود.

جدول (۶) نتایج آزمون F

نتیجه	احتمال	آماره آزمون	نوع آزمون	
روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲۲/۹۴۹۴۵۲	آزمون چاو	مدل اول
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۱۹۸/۶۲۰	آزمون هاسمن	مدل اول
ساختار مقید	۰/۳۰۹۸	۱/۰۸۳	آزمون چاو	مدل دوم
-	-	-	آزمون هاسمن	مدل دوم
روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۶/۶۹۷	آزمون چاو	مدل سوم همراه با بند تأکید بر مطالب خاص
اثرات ثابت	۰/۰۰۵۰	۳۰/۹۳۲	آزمون هاسمن	مدل سوم با بند تأکید بر مطالب خاص
روش تابلویی	۰/۰۰۹۳	۱/۴۸۳	آزمون چاو	مدل سوم بدون بند تأکید بر مطالب خاص
اثرات ثابت	۰/۰۱۰۴	۲۹/۰۲۲	آزمون هاسمن	مدل سوم بدون بند تأکید بر مطالب خاص

از طرفی برای انتخاب از بین روش‌های آثار تصادفی و آثار ثابت برای برآورد مدل رگرسیون در روش داده‌های پانل، از آزمون هاسمن استفاده گردید. نتایج حکایت از آن داشت که باید روش داده‌های پانل با اثرات ثابت برای مدل اول و اثرات مقید برای مدل دوم مورد استفاده قرار گیرد.

۸- آزمون فرضیه‌ها

۸-۱- آزمون فرضیه‌ی اول

برای فرضیه اول، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر منفی دارد.

نتایج آزمون (جدول ۷) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی ۰/۰۱۱- و کوچکتر از صفر است. همچنین مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۰۰) است. این یافته نشان می‌دهد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی، تأثیری منفی داشته است. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه‌ی اول مطابقت دارد و در نتیجه، این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأیید شد.

جدول (۷) برآورد نهایی مدل فرضیه‌ی اول

$$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)it + \alpha_2SIZEit + \alpha_3LEVit + \alpha_4BIG4it + \alpha_5ROAit + \alpha_6LARit + \alpha_7LOSSit + \alpha_8CONit + \alpha_9ARINVit + \alpha_{10}CFOit + \alpha_{11}BTMit + \alpha_{12}QRit + \alpha_{13}GRWit + \alpha_{14}CHNit + \epsilon it$$

متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۰/۱۱۰۲۳۵	۰/۰۹۷۸۰۱	-۱/۱۲۷۱۳۶	۰/۰۰۰۰
اندازه‌ی شرکت	۰/۵۱۴۰۵۷	۰/۰۳۱۰۸۵	۱۶/۵۳۷۱۹	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۰/۱۲۴۹۱۷	۰/۰۹۱۷۴۱	۱/۳۶۱۶۲۷	۰/۱۷۴۳
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۰۱۸۱۴۳	۰/۰۵۰۶۸۳	-۰/۳۵۷۹۶۳	۰/۷۲۰۶
بازده دارایی	۰/۳۷۷۵۰۸	۰/۱۰۸۳۹۳	۳/۴۸۲۷۷۳	۰/۰۰۰۶
بزرگترین درصد سهام	-۰/۰۳۷۸۱۸	۰/۲۸۱۸۲۹	-۰/۱۳۴۱۸۹	۰/۸۹۳۳
زبان شرکت	-۰/۰۷۲۵۸۵	۰/۰۴۴۷۸۱	-۱/۶۲۰۸۷۶	۰/۱۰۶۰
پیچیدگی حسابرسی	-۰/۲۹۷۸۷۹	۰/۲۱۲۴۰	-۱/۴۰۴۱۶۲	۰/۱۶۱۳
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا به فروش	۰/۱۶۹۸۶۷	۰/۰۳۸۳۱۱	۴/۴۳۳۸۷۴	۰/۰۰۰۰
جریان نقدی شرکت	۰/۱۷۵۱۵۴	۰/۱۱۴۸۹۵	۱/۵۲۴۴۷۶	۰/۱۲۸۴
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	۰/۰۷۰۸۳۹	۰/۰۳۸۸۳۴	۱/۸۲۴۱۲۳	۰/۰۶۹۱
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۰۴۰۵۱۷	۰/۰۳۱۴۸۹	۱/۸۲۴۱۲۳	۰/۱۹۹۱
نرخ رشد فروش	۰/۰۷۳۱۳۳	۰/۰۱۷۱۱۲	۴/۲۷۳۷۷۵	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	-۰/۰۷۶۵۲۸	۰/۰۲۸۶۵۸	-۲/۶۷۰۳۴۴	۰/۰۰۸۰
ضریب	-۴/۸۵۷۵۰۰	۰/۵۳۶۴۰۹	-۹/۰۵۵۵۸۶	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۵۲۸۰۴		آماره F	۴۱۲.۳۲۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۵۰۱۷۰		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۲/۱۵۹۶۸			

۲-۸- آزمون فرضیه‌ی دوم

برای فرضیه‌ی دوم، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:

به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت، تأثیر داشته باشد.

نتایج آزمون (جدول ۸) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی ۰/۰۴۳۹۴۱ است. همچنین مقدار احتمال آن بیشتر از ۰/۰۵، (۰/۷۱۸۳) است. این یافته نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت، تأثیری نداشته است و این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه‌ی دوم مغایر می‌باشد. بنابراین فرضیه‌ی دوم پژوهش حاضر، مورد تأیید واقع نمی‌شود.

جدول (۸) برآورد نهایی مدل فرضیه‌ی دوم

TQ = $\alpha_0 + \alpha_1(\text{CSP}) + \alpha_2\text{SIZE} + \alpha_3\text{LEV} + \alpha_4\text{BIG4} + \alpha_5\text{ROA} + \alpha_6\text{LAR} + \varepsilon$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	۰/۰۴۳۹۴۱	۰/۱۲۱۷۴۱	۰/۳۶۰۹۳۹	۰/۷۱۸۳
اندازه شرکت	-۰/۰۰۷۰۵۷	۰/۰۰۸۴۱۳	-۰/۸۳۸۸۲	۰/۴۰۲۱
اهرم مالی	۰/۵۴۸۷۳۰	۰/۰۷۶۷۱۲	۷/۱۵۳۱۱۰	۰/۰۰۰۰
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۰۳۸۰۵۴	۰/۳۳۶۶۸	-۱/۱۳۰۲۸۶	۰/۲۵۹۰
بازده دارایی	۰/۳۵۴۸۱۳	۰/۰۸۷۷۰۲	۴/۰۴۵۶۸۳	۰/۰۰۰۱
بزرگترین درصد سهام	۰/۰۲۱۰۵۹	۰/۰۵۳۹۶۳	۰/۳۹۰۲۵۲	۰/۰۰۰۰
ضریب	۰/۷۳۱۱۷۴	۰/۱۳۹۵۲۶	۵/۲۴۰۴۰۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۷۳۶۷۵۸		آماره F	۹/۳۶۲۹۱۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۳۰۶۳۹		احتمال	۰/۰۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۹۰۰۱۷۵			

۳-۸- آزمون فرضیه‌ی سوم

برای فرضیه‌ی سوم، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:

در صورت وجود بند تأکید بر مطالب خاص، افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیری ندارد.

نتایج آزمون (جدول ۹) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی در شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند ۱/۰۹۵- است و مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۲) است و هم چنین نتایج آزمون (جدول ۱۰) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی در شرکت‌هایی که بند تأکید بر مطالب خاص ندارند ۱/۲۲۸- است و مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۳) است. این یافته نشان می‌دهد که بند تأکید بر مطالب خاص بر رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر داشته است. همچنین این نتایج مطابق با ادعای مطرح شده در فرضیه سوم می‌باشد. بنابراین، فرضیه‌ی سوم پژوهش حاضر، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول (۹) برآورد نهایی مدل فرضیه سوم با EOM

$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP) it + \alpha_2SIZEit + \alpha_3LEVit + \alpha_4BIG4it + \alpha_5ROAit + \alpha_6LARit + \alpha_7LOSSit + \alpha_8CONit + \alpha_9ARINVit + \alpha_{10}CFOit + \alpha_{11}BTMit + \alpha_{12}QRit + \alpha_{13}GRWit + \alpha_{14}CHNit + \epsilon it$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۱/۰۹۵۵۴۱	۰/۴۱۷۵۵۷	-۳/۲۸۰۸۲۰	۰/۰۰۰۲
اندازه شرکت	۰/۳۹۴۳۷۰	۰/۰۲۴۷۵۱	۱۵/۹۳۳۵۶	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۱/۱۷۶۴۹۰	۰/۳۴۶۱۸	-۳/۷۳۹۴۱۸	۰/۰۰۰۲
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۱۴۹۰۸۹	۰/۱۶۰۶۷۷	۰/۹۲۷۸۸۰	۰/۳۵۴۲
بازده دارایی	-۰/۱۹۹۸۵۴	۰/۴۵۴۲۲۰	-۰/۴۳۹۹۹۳	۰/۶۶۰۲
بزرگترین درصد سهام	-۰/۸۰۰۲۷۸	۰/۲۳۸۶۹۶	-۳/۳۵۲۷۱۳	۰/۰۰۰۹
زیان شرکت	-۰/۵۱۱۰۷۳	۰/۱۸۰۴۵۷	-۲/۸۳۲۱۰۲	۰/۰۰۴۹
پیچیدگی حسابرسی	۰/۳۹۳۲۹۱	۰/۱۴۶۶۵۰	۲/۶۸۱۸۴۲	۰/۰۰۷۷
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا به فروش	-۰/۵۸۸۰۵۶	۰/۱۶۴۱۷۸	-۳/۵۸۱۸۱۴	۰/۰۰۰۴
جریان نقدی شرکت	۰/۵۸۱۹۵۳	۰/۴۹۷۶۰۳	۱/۱۶۹۵۱۳	۰/۲۴۳۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	-۰/۱۸۵۹۰۰	۰/۱۴۵۴۱۹	-۱/۲۷۸۳۸۰	۰/۲۰۲۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۷۵۲۹۰۲	۰/۱۰۹۳۱۹	-۶/۸۸۷۲۳۱	۰/۰۰۰۰
نرخ رشد فروش	۰/۰۱۳۹۴۹	۰/۰۷۷۷۱۱	۰/۱۷۹۴۹۴۲	۰/۸۵۷۷
تغییر حسابرس	-۰/۰۴۲۶۸۰	۰/۱۳۰۹۴۱	-۰/۳۲۵۹۵۰	۰/۷۴۴۷
ضریب	-۰/۰۹۶۳۷	۰/۱۰۴۹۹۲	-۰/۹۱۷۸۷۹۰	۰/۳۵۹۴
ضریب تعیین	۰/۸۸۶۴۸۵		آماره F	۳۱/۱۴۲۴۷
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۸۱۰۲۰		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۷۵۶۲۳			

در واقع در شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند ضریب رگرسیونی متغیر مستقل آن‌ها، ۱/۰۹۵- و آماره‌ی T ۳/۲۸- می‌باشد. در حالی که ضریب رگرسیونی متغیر مستقل شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند ۱/۲۲۸- و آماره T ۳/۶۷- می‌باشد. بنابراین شرکت‌های با بند تأکید بر مطلب خاص و هم شرکت‌های بدون بند تأکید بر مطلب خاص به طور جداگانه مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتباط معکوسی بین مسئولیت اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی آن‌ها در سطح معناداری وجود دارد ولی فقط از شدت این ارتباط معکوس بین افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی در شرکت‌های با بند تأکید بر مطالب خاص کاسته شد.

جدول (۱۰) بر آورد نهایی مدل فرضیه‌ی سوم بدون EOM

$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP) it + \alpha_2SIZEit + \alpha_3LEVit + \alpha_4BIG4it + \alpha_5ROAit + \alpha_6LARit + \alpha_7LOSSit + \alpha_8CONit + \alpha_9ARINVit + \alpha_{10}CFOit + \alpha_{11}BTMit + \alpha_{12}QRit + \alpha_{13}GRWit + \alpha_{14} CHNit + \epsilon it$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۱/۲۲۸۳۷۹	۰/۳۳۴۵۴۶	۳/۶۷۱۷۷۹	۰/۰۰۰۳
اندازه شرکت	۰/۴۰۱۵۸۴	۰/۰۱۹۸۸۵	۲۰/۱۹۵۱۵	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	-۱/۱۰۰۹۷۷	۰/۳۲۵۸۴۵	۳/۳۷۸۸۳۷	۰/۰۰۰۸
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	۰/۲۶۲۶۳۵	۰/۱۵۰۳۱۹	۱/۷۴۷۱۸۴	۰/۰۸۱۶
بازده دارایی	-۰/۶۳۳۷۰۶	۰/۴۶۴۸۶	-۱/۲۷۶۳۸۳	۰/۲۰۲۸
بزرگترین درصد سهام	-۰/۰۳۱۶۸۵	۰/۲۱۱۶۲۰	-۲/۹۹۱۷۳۱	۰/۰۰۳۰
زبان شرکت	-۰/۵۹۹۲۹۴	۰/۲۰۰۳۱۷	-۲/۹۹۱۷۳۱	۰/۰۰۳۰
پیچیدگی حسابرسی	۰/۵۲۶۲۳۶	۰/۱۱۵۲۲۰	۴/۵۶۷۲۲۲	۰/۰۰۰۰
نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا به فروش	-۱/۲۳۸۶۹۸	۰/۱۷۵۴۷۲	-۷/۰۵۹۲۲۹	۰/۰۰۰۰
جریان نقدی شرکت	۰/۶۷۵۷۳۱	۰/۴۶۷۰۴۰	۱/۴۴۶۸۳۸	۰/۱۴۸۹
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	-۱/۰۵۲۸۶۸	۰/۲۴۲۵۵۷	-۴/۳۴۰۶۹۶	۰/۰۰۰۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۶۸۱۸۹۹	۰/۱۰۸۸۶۸	-۶/۲۶۳۵۲۷	۰/۰۰۰۰
نرخ رشد فروش	-۰/۳۸۳۰۵۴	۰/۰۷۸۴۲۷	-۴/۸۸۴۲۲۸	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۲۶۱۸۴۳	۰/۱۳۴۶۵۷	-۱/۹۴۴۵۱۵	۰/۰۵۲۷
ضریب	۰/۰۱۲۸۲۱	۰/۰۱۸۴۵۴	-۰/۶۹۴۷۲۷	۰/۴۸۷۷
ضریب تعیین	۰/۴۲۶۵۹۵		آماره F	۵۱/۹۷۰۸۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۲۱۶۲۵		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۲/۳۲۶۱۲۶			

۹- نتیجه‌گیری

فرضیه‌ی اول

همانگونه که در جدول ۷ نشان داده شد، سطح معناداری افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی اثر می‌گذارد. با توجه به این که ضریب متغیر نیز منفی به دست آمده است نشان می‌دهد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی شرکت‌ها اثر منفی، غیرمستقیم و معناداری دارد. بنابراین بهبود افشای مسئولیت اجتماعی، تأثیر کاهشی بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی شرکت‌ها داشته و همینطور هم بالعکس، پایین بودن امتیاز مسئولیت اجتماعی باعث افزایش بودجه‌ی کار حسابرسی می‌شود. این نتایج بدین معناست که حسابرسان نسبت به معیار عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و میزان افشای آن، حساسیت دارند و در قضاوت آنان این معیار بی تأثیر نمی‌باشد. این دلیل بر این نیست که

حسابرسان کار حسابرسی خود را کنار بگذارند. در هر صورت حسابرسان فرآیندهای مربوط به حسابرسی را باید به عمل آورند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کیم و جانگ (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که ارتباط منفی و معناداری بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی وجود دارد. همچنین نتایج این فرضیه با نتایج به دست آمده از پژوهش درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۹) و جامعی و نجفی (۱۳۹۸) غیرهمسو می‌باشد. آنان در پژوهش خود تأثیر مستقیم مسئولیت‌های اجتماعی بر عملکرد حسابرسان را یافتند.

فرضیه‌ی دوم

همانگونه که در جدول ۸ نشان داده شد، سطح معناداری افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت بیشتر از ۵ درصد بوده و این موضوع بدان معنی است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت اثر نمی‌گذارد و تأثیر شاخص مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت معنادار به دست نیامد. بنابراین افزایش فعالیت‌های اجتماعی شرکت و توسعه‌ی عملکرد اجتماعی نمی‌تواند معیارهای اقتصادی و حسابداری شرکت را تحت تأثیر قرار دهد و بر ارزش شرکت تأثیر گذارد. می‌توان این چنین بیان نمود که صاحبان سهام شرکت نمی‌توانند با ایجاد فشار به منظور عملکرد اجتماعی شرکتی بالا، به ارزش‌های بیشتر اقتصادی و حسابداری دست یابند گرچه نمی‌توان روابط معنادار مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت را نادیده انگاشت ولی نمی‌توان ادعا نمود که شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بالاتری دارند سوددهی بالاتری نیز دارند. نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم با نتایج پژوهش یونس بادآور نهندی و همکاران (۱۳۹۳) همسو می‌باشد. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که هیچ ارتباط معناداری بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش شرکت آن‌ها وجود ندارد. هم چنین نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش سالوسکی و همکاران (۲۰۱۴) همسو می‌باشد. آنان در پژوهشی تحت عنوان رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت سود نتیجه‌گیری نمودند که بین کیفیت سود و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین یافته‌های حاصل از این فرضیه با نتایج به دست آمده از پژوهش صابری و قیصری (۱۳۹۳) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹) غیرهمسو می‌باشد.

فرضیه‌ی سوم

همانگونه که در جداول ۹ و ۱۰ نشان داده شد، سطح معناداری تأثیر بند تأکید بر مطالب خاص بر ارتباط بین افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی کمتر از ۵ درصد بوده و این موضوع بدان معنی است که بند تأکید بر مطالب خاص بر ارتباط بین افشای عملکرد اجتماعی شرکتی و بودجه‌ی کار حسابرسی اثر می‌گذارد. هم چنین نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول، بر این اساس بود که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد ولی به این موضوع نیز باید دقت داشت که افشای

اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بالا ناشی از انگیزه‌های فرصت‌طلبانه است یا ناشی از عملکرد اخلاق مدارانه‌ی مدیریت؟ با توجه به این که آزمون فرضیه‌ی سوم برای شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند و شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند به طور جداگانه انجام شد و نتایج نشان‌دهنده‌ی وجود ارتباط معنادار می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که استنباط حسابرسان از افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها متفاوت می‌باشد و می‌تواند بند تأکید بر مطالب خاص بر نتیجه‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارد. حسابرسان برای نشان دادن ریسک‌های اساسی یک شرکت از بند تأکید بر مطالب خاص استفاده می‌کنند بنابراین، حسابرسان ممکن است انگیزه‌های مسئولیت اجتماعی را بر اساس بندهای تأکید بر مطالب خاص شناسایی کنند و آنان براساس این بند متوجه انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ی یک شرکت به منظور پراکنده نمودن اذهان استفاده‌کنندگان به وسیله‌ی افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بالا می‌شوند. در مجموع، نتایج در جداول ۸ و ۹ نشان می‌دهد که حسابرسان ریسک حسابرسی مربوط به مسئولیت اجتماعی را با توجه به ریسک احتمالی (بالقوه) به طور متفاوت ارزیابی می‌کنند و بند تأکید بر مطالب خاص می‌تواند یک شاخص از انگیزه‌ی فرصت‌طلبانه از مسئولیت اجتماعی باشد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کیم و جانگ (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. آنان در پژوهش خود دریافتند که بندهای تأکید بر مطالب خاص می‌تواند برای شناسایی و تشخیص انگیزه‌های افشای عملکرد اجتماعی مفید واقع شود و استفاده‌کنندگان باید در تفسیر و نتیجه‌گیری خود از بندهای تأکید بر مطالب خاص دقت کافی را به عمل آورند.

به طور خلاصه، نتایج پژوهش حاضر، تأییدکننده‌ی ارتباط منفی بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه کار حسابرسی است و هم چنین یافته‌ها نشان می‌دهد که افشای عملکرد اجتماعی بالا نتیجه‌ی مسئولیت اجتماعی اخلاقی در پژوهش حاضر است. زیرا فقط از شدت ارتباط منفی بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی (در شرکت‌های دارای بند تأکید بر مطالب خاص) تقلیل یافته است. بنابراین نشان‌دهنده‌ی افشای عملکرد اجتماعی اخلاقی مدیریت می‌باشد. درمطالعات پیشین، از حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای شناسایی انگیزه‌های مربوط به افشای عملکرد اجتماعی (فرصت‌طلبانه یا اخلاق مدارانه) استفاده شده است اما از آن‌جا که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منعکس‌کننده‌ی صرف ریسک و همچنین رفتار حسابرسان و یا تلاش به پاسخگویی حسابرسان به ریسک حسابرسی است ولی این برای حسابرسان به منظور ارزیابی افشای عملکرد اجتماعی کافی نیست (کری و همکاران، ۲۰۱۷). اولین یافته‌ی این پژوهش موارد بیشتری را نشان می‌دهد. شواهد تجربی در مورد رابطه‌ی بین افشای عملکرد اجتماعی و فعالیت‌های اخلاقی مسئولیت اجتماعی نشان می‌دهد که حسابرسان به‌طور متوسط شرکت‌ها را با افشای عملکرد اجتماعی بالا (اخلاق مدارانه) ارزیابی می‌کنند. همچنین نتایج پژوهش حاضر بر روی نقش گزارشات حسابرسی به عنوان یک شاخصی جهت شناسایی انگیزه‌های مسئولیت اجتماعی تأکید دارد و دلالت بر این موضوع دارد که حسابرسان اطلاعات محرمانه و رفتار اخلاقی مدیران در شرکت‌های افشای عملکرد اجتماعی بالا را به طور جداگانه برای شرکت‌های دارای بند

تأکید بر مطالب خاص و شرکت‌های بدون بند، مورد تفسیر و بررسی قرار می‌دهند و در نتیجه در شرکت‌هایی که احتمال ریسک در آن‌ها وجود دارد اعمال فعالیت‌های اخلاقی افشای عملکرد اجتماعی بعید است. این مطالعه ممکن است دلالت کند که حسابرس، به‌طور صحیح و مستقل افشای عملکرد اجتماعی شرکت‌ها را ارزیابی می‌کند. این موضوع اهمیت استقلال و توانایی حسابرس می‌باشد. مدیران تمایل ندارند که گزارش حسابرسی آن‌ها شامل بندهای تأکید بر مطالب خاص باشد و در صورت امکان از این بندها جلوگیری می‌کنند. بنابراین، وجود بند تأکید بر مطالب خاص در گزارش‌های حسابرسی ممکن است نشان دهد که حسابرسان حسابرسی را انجام و گزارش‌های حسابرسی را به‌طور مستقل ارائه می‌دهند. بدین ترتیب که حسابرسان، که نقش نظارتی را به خوبی ایفا می‌کنند، افشای عملکرد اجتماعی بالایی را نیز بدون قضاوت خودشان نمی‌پذیرند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی ایران. (۱۳۹۰). شماره ۷۰۶، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل.
- آذربایجانی، کریم؛ سروشیار، افسانه و یاریان کویانی، سمانه. (۱۳۹۰). جستجوی بهترین معیار عملکرد مالی، *مجله‌ی حسابرس*، ۱۳(۵۲): ۱-۷.
- بادآور نهندی، یونس؛ برادران حسن زاده، رسول؛ جلالی‌فر، ژیللا. (۱۳۹۳)، بررسی ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مدیریت بهره‌وری*، ۱ (۸): ۱۳۹-۱۶۴.
- جامعی، رضا؛ نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، ۶ (۱): ۱۳۷-۱۶۱.
- جلیلی، صابر؛ قیصری، فرزاد. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط بین کیفیت سود و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۴ (۵۷): ۱۴۷-۱۷۰.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۴). مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۵۳: ۳۴-۴۴.
- حساس یگانه، یحیی؛ سهرابی، جسینعلی؛ غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۹). ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* ۱۲ (۵۴): ۱-۲۰.
- درخشان‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ قلاوندی، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، *دانش حسابرسی*، ۳ (۷۶): ۱۹۵-۲۳۰.
- رضایی، فرزین؛ ویسی حصار، ثریا؛ قندچی، فرشین. (۱۳۹۸). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی با فرصت‌های رشد و بازده غیرعادی، *دانش حسابرسی*، ۳ (۷۶): ۸۷-۱۲۶.

رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۴۳۱-۴۴۸.

عرب صالحی، مهدی؛ صادقی، غزل؛ معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۲). مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲): ۸-۹.

کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سیدکریم؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۷۴/۳): ۱۸۱-۲۱۰.

Accounting Standards Development Committee, Iran Auditing Organization. (2011). No. 706, paragraphs emphasizing specific content and other explanatory brands in the independent auditor's report. (In Persian)

Arab Salehi, M., Sadeghi, G. and Moinuddin, M. (2013). Social responsibility with the financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Experimental Accounting Research*, 8(2):8-9. (In Persian)

Archana, J., and K. Pankaj Jain, and Z. Rezaee. 2016. Value-Relevance of Corporate Social Responsibility: Evidence from Short Selling. *Journal of Management Accounting Research*: 28 (2), PP. 29-52.

Azarbaijani, K., Soroushiar, A. and Yarian Kopaiee, S. (2011). Searching for the Best Criteria for Financial Performance, *Auditor Journal*, 13 (52): 1-7. (In Persian)

Badavar Nahandi, Y., Baradaran Hassanzadeh, R. and Jalalifar, J. (2014). Investigating the relationship between social responsibility and performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Productivity Management Journal*, 1(8), 139-164. (In Persian)

Beaulieu, P.R. The effects of judgments of new clients' integrity upon risk judgments, audit evidence and fees. *Audit. J. Pract. Theory* 2001, 20, 85-100.

Bell, T. B., W. R. Landsman and D. A. Shackelford. 2001. Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence, *Journal of accounting research*, 39(1): 35-43.

Berman, S.L.; A. C Wicks., S. Kotha and, T. M. Jones. 1999. Does Stakeholder Orientation Matter? The Relationship Between Stakeholder Management Models and Firm Financial Performance. *Acad. Manag. J.* 1999, 42, 488-506

Branco, M.C., and L. L. Rodrigues. 2008. Factors influencing social responsibility disclosure by Portuguese companies. *Journal of Business Ethics*, 83 (4), 865-701.

Carey, P., L. Qu. W. Liu. 2017. Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China. *J. Contemp. Account. Econ.* 13, 244-262.

Chen, L., B. Srinidhi., A. Tsang, and W. Yu. 2016. Audited Financial Reporting and Voluntary Disclosure of Corporate Social Responsibility ((CSR)) Reports. *J. Manag. Account. Res.* 28, 53-76

Chung, C., S. Jung, and J. Young. 2018. Do (CSR) activities increase firm value? Evidence from the Korean market. *Sustainability*, 10, 3164-3185.

Czerney, K., j. j. Schmid, and A. M. Thompson. 2014. Does Auditor Explanatory Language in Unqualified Audit Reports Indicate Increased Financial Misstatement Risk? *Account. Rev.* 89, 2115-2149

De Fond, M., J. A. Zhang. 2014. review of archival auditing research. *J. Account. Econ.*

2014, 58, 275–326.

Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangarloo, S., Bahri Sales, J. and Qalavandi, H. (2019). Analysis of the relationship between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities and the performance of independent auditors. *Auditing Knowledge Journal*, Year 19, 3(76): 195-230. (In Persian)

Financial Supervisory Service (FSS). 2016. An analysis of audit reports for public companies in 2016. Available online: http://www.fss.or.kr/fss/kr/promo/bodobbbs_view.jsp?seqno=20665 (accessed on 1 November 2018)

Hackston, D., and M. J. Milne. 1996. Some determinants of social and environmental disclosures in *New Zealand companies*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 77-108.

Hasas Yeganeh, Y. and Barzegar, Q. (2015). A model for disclosing corporate social responsibility and sustainability and its current status in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Stock Exchange Quarterly*, 53: 34-44. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y., Sohrabi, H. and Ghavasi, M. (2020). The Relationship between Social Responsibility Reporting and Company Value. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 12(54): 1-20. (In Persian)

Jalili, S. and Basari, F. (2014). Investigating the relationship between profit quality and social responsibility of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge Journal*, Fourteenth Year, 4(57): 147-170. (In Persian)

Jamei, R. and Najafi, Q. (2019). Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility Disclosure and Audit Fees. *Scientific Journal of Financial Accounting Knowledge*, 1(6), 137-161. (In Persian)

Khan, M. H. U. Z. 2010. The effect of corporate governance elements on corporate social responsibility ((CSR)) reporting: *Empirical evidence from private commercial banks of Bangl.*

Kim, D. Y., and J. Y. Kim. 2013. Effects of corporate social responsibility and corporate governance on determining audit fees, *International Journal of Multimedia and Ubiquitous Engineering*, 8(2): 189-196.

Kim, H, A& Jung, N. CH,(2020). The Eect of Corporate Social Performance on Audit ours:oderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report. *Sustainability*, 12, 931; doi:10.3390/su12030931.

Kordestani, G., Qaderzadeh, K. and Haqiqat, H. (2018). The effect of social responsibility disclosure on accounting, economic and market metrics of corporate performance appraisal. *Journal of Accounting Advances of Shiraz University*, Spring and Summer 2016, 3/74, 10(1): 181-210. (In Persian)

Lee, H.Y., H. Yi, and Y. Yun. 2016. Empirical Archival Audit Research in Korea: A Primer-Commissioned Survey Paper for the Editorial Board of Korean Accounting Review. *Korean Account. Rev.* 2016, 41, 311–376

Loannou, L., Serafeim, G. (2012). What drives corporate social performance? The role of nation-level institutions. *Journal of International Business Studies*. 43(4), 834–864.

Martinez-Ferrero, J., J. M. Prado-Lorenzo, and J. M. Fernandez-Fernandez. 2013. Corporate Social Responsibility vs. *Accounting Ethics*", *Spanish Accounting Review*, 36 (1), PP. 32-45

Rashidi Baghi, M. (2014). Studying the stickiness of the audit fee. *Accounting and Auditing Reviews Journal*, 21(4): 431-448. (In Persian)

Rezaei, F., Weisi Hesar, S. and Ghandchi, F. (2019). The Relationship between Audit Fees

and Abnormal Growth Opportunities and Yields. *Auditing Knowledge Journal*, 3(76):87-126. (In Persian)

Saleh, M., N. Zulkifli, and R. Muhamad. 2010. Corporate social responsibility disclosure and its relation on institutional ownership: Evidence from public listed companies in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 25 (6), 591-613.

Salewski, M. Zulch, H. (2014). "The Association between Corporate Social Responsibility and Earnings Quality Evidence from European Blue Chips". *Working Paper Series*, No. 112. Available at SSRN.

Sevrikozi, A., and V. Tzika. 2018. The link between (CSR) and Audit Fees: Are Audit Fees associated with (CSR) : 1-67

Wang, X., Zhang, M. & Yu. (2016). Managerial overconfidence and over-investment: *Empirical evidence from China*, 3 (3), pp 453–469.

پی‌نویس:

1. (DJSI) Index Sustainability Jones Dow
2. (DJSI) Index Sustainability Jones Dow
3. KLD Index (Kinder, Lydenbrg & Domini)



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.