



# Deviation from Optimal Corporate Social Responsibility and Audit Fees: Examining the Mediating Role of CEO Turnover

Mushtaq Talib Sabr<sup>1</sup>, Pari Chalaki<sup>2</sup>

Received: 2025/07/17

Approved: 2025/08/25

Research Paper

## Abstract:

Deviation from the optimal level of corporate social responsibility (CSR) can lead to informational and operational risks and, by increasing financial and managerial complexities, raise agency costs as well. In this context, CEO turnover—as a consequence of suboptimal CSR behavior—may affect auditors perceived risk and, consequently, increase audit fees. The present study aims to examine the impact of CSR deviation on audit fees, emphasizing the mediating role of CEO turnover. This quantitative, descriptive-correlational research analyzes data from 148 firms listed on the Tehran Stock Exchange over the period 2013 to 2023. Multiple regression and logistic regression analyses were used to test the hypotheses. The results show that deviation from the optimal CSR level increases audit fees and the likelihood of CEO turnover. However, the mediating role of CEO turnover was not supported. This outcome likely stems from structural weaknesses in CSR disclosure and insufficient reporting standards among Iranian firms, resulting in a lack of transparent information on the effect of managerial changes on the audit process for auditors. Therefore, auditors primarily focus on operational risks and the quality of financial reporting. The study highlights the need for balance in CSR activities as a key factor in reducing risk and agency costs, and recommends that managers, auditors, and investors consider this issue in their decision-making processes.

**Key Words:** Audit Fees, Deviation from Optimal Corporate Social Responsibility, CEO Turnover

 [10.22034/JPAR.2025.2066190.1441](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066190.1441)

1. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. [m.talibsabr@urmia.ac.ir](mailto:m.talibsabr@urmia.ac.ir)

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (Corresponding Author) [p.chalaki@urmia.ac.ir](mailto:p.chalaki@urmia.ac.ir)  
<http://article.iacpa.ir>

## انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حسابرسی: بررسی نقش میانجی تغییر مدیرعامل

مشتاق طالب صبر<sup>۱</sup>، پری چالاکي<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌تواند موجب بروز ریسک‌های اطلاعاتی و عملیاتی شود و با افزایش پیچیدگی‌های مالی و مدیریتی، هزینه‌های نمایندگی را نیز افزایش دهد. در این میان، تغییر مدیرعامل به عنوان یکی از پیامدهای رفتار غیربهینه در زمینه مسئولیت اجتماعی، می‌تواند ریسک درک‌شده از سوی حسابرسان را تحت تأثیر قرار داده و در نتیجه هزینه حسابرسی را افزایش دهد. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بر حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل انجام شده است. پژوهش حاضر از نوع کمی و با طرح پژوهش توصیفی-همبستگی صورت گرفته است. به منظور آزمون فرضیه‌ها، از اطلاعات ۱۴۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ استفاده شد و داده‌ها با بهره‌گیری از رگرسیون چندگانه و لجستیک تحلیل گردید. نتایج پژوهش نشان داد که انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال تغییر مدیرعامل می‌شود. با این حال، نقش میانجی تغییر مدیرعامل در این رابطه تأیید نشد. این نتیجه احتمالاً ناشی از ضعف ساختاری افشای مسئولیت اجتماعی و نبود استانداردهای کافی گزارشگری در شرکت‌های ایرانی است، به طوری که اطلاعات لازم درباره تأثیر تغییرات مدیریتی بر فرآیند حسابرسی به شکل شفاف در اختیار حسابرسان قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین حسابرسان بیشتر بر ریسک‌های عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی تمرکز می‌کنند. این پژوهش بر ضرورت تعادل در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به‌عنوان عامل کلیدی کاهش ریسک و هزینه‌های نمایندگی تأکید داشته و توصیه می‌کند مدیران، حسابرسان و سرمایه‌گذاران این موضوع را در تصمیم‌گیری‌ها لحاظ کنند.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، مسئولیت اجتماعی غیربهینه، تغییر مدیر اجرایی

 10.22034/JPAR.2025.2066190.1441

m.talibsabr@urmia.ac.ir

p.chalaki@urmia.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول)

## ۱- مقدمه

مدیران به‌عنوان نمایندگان سهامداران، طبق نظریه نمایندگی<sup>۱</sup> (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶)، گاهی به دلیل ترجیح منافع شخصی از وظایف امانتداری خود فاصله می‌گیرند و در مسئولیت اجتماعی شرکت به شکل افراطی سرمایه‌گذاری می‌کنند؛ سرمایه‌گذاری‌هایی که گرچه به ظاهر ارزش آفرین هستند، اما با هدف اصلی سهامداران همسو نبوده و هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهند (لی و همکاران، ۲۰۱۶؛ منگانی و ایزو، ۲۰۱۷). لذا در سایه نظریه نمایندگی این وضعیت باعث می‌شود سهامداران نظارت بیشتری اعمال کرده و حتی به تغییر مدیرعامل متوسل شوند، به‌ویژه هنگامی که عملکرد شرکت ضعیف می‌شود و نیاز به شفافیت و حسابرسی دقیق‌تر بالا رفته که نتیجه آن می‌تواند حق‌الزحمه بیشتر برای حسابرسی باشد (کریمان و همکاران، ۲۰۲۰؛ خان و همکاران، ۲۰۲۳).

از دیدگاه دیگر، سرمایه‌گذاری ناکافی در مسئولیت اجتماعی نیز می‌تواند سازمان‌ها را با پیامدهای نامطلوبی روبه‌رو کند. طبق نظریه ذی‌نفعان<sup>۲</sup> (فریمن، ۱۹۸۴؛ دونالدسون و پرستون، ۱۹۹۵)، بی‌توجهی به مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی، کاهش مشروعیت سازمانی، تضعیف وفاداری مشتریان و کاهش اعتماد عمومی به سازمان را در پی دارد (سمت و جربویی، ۲۰۱۷). در چنین وضعیتی نیز فشار برای تغییر مدیرعامل افزایش می‌یابد، چرا که سهامداران برای حفظ ارزش بلندمدت شرکت به دنبال مدیرانی هستند که دغدغه‌های ذی‌نفعان را جدی گرفته و ثبات مدیریتی را تضمین کنند (گاس و رابرتز، ۲۰۱۱؛ خان و همکاران، ۲۰۲۳). مطالعه اخیر خان و همکاران (۲۰۲۳) نیز این رابطه را به‌خوبی تکمیل کرده است. یافته‌های آنان نشان می‌دهد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با برکناری مدیرعامل رابطه دارد؛ به طوری که سطح متوسطی از سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی، احتمال اخراج مدیرعامل را کاهش می‌دهد، اما هرگونه انحراف از سطح بهینه (بیش از حد یا کمتر از حد لازم) این احتمال را به شدت افزایش می‌دهد (خان و همکاران، ۲۰۲۳). در ادامه افزایش ریسک‌های ناشی از بی‌توجهی به انتظارات ذی‌نفعان و آسیب به مشروعیت اجتماعی می‌تواند موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود، زیرا حسابرسان برای جبران ریسک‌های ادراکی خود، هزینه‌های بیشتری را مطالبه می‌کنند (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ کالکار و خان، ۲۰۱۶).

با این حال، تغییر مدیرعامل به‌خودی‌خود موضوعی ساده نیست و نقش دوگانه‌ای در رابطه بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که مدیرعامل جدید می‌تواند با تقویت حاکمیت شرکتی و افزایش شفافیت سازمانی، ریسک حسابرسی را کاهش داده و در بلندمدت موجب کاهش حق‌الزحمه شود (بروگمن و همکاران، ۲۰۱۹). اما از سوی دیگر، آشفتگی‌ها و ابهامات دوره انتقال رهبری، ریسک ادراک‌شده توسط حسابرسان را افزایش می‌دهد و موجب افزایش موقتی حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ کالکار و خان، ۲۰۱۶). علاوه بر این، ویژگی‌های فردی مدیرعامل جدید از جمله پایبندی به ارزش‌های حاکمیتی، روابط بین‌فردی و نیز نگاه مدیریتی او می‌تواند رابطه تغییر

مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (کریم‌ا و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین، ماهیت تغییر مدیرعامل، اعم از داوطلبانه<sup>۱۶</sup> یا اجباری<sup>۱۷</sup> نیز مهم است؛ زیرا تغییرات اجباری معمولاً با ریسک‌ها و هزینه‌های بیشتری همراه هستند (بروکمن و همکاران، ۲۰۱۹). به‌طور کلی، هرگونه انحراف از سطح بهینه<sup>۱۸</sup> سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، چه به صورت سرمایه‌گذاری بیش از حد و چه به صورت سرمایه‌گذاری ناکافی، می‌تواند پیامدهای گسترده‌ای برای ثبات مدیریتی، مشروعیت اجتماعی<sup>۱۹</sup> و ریسک‌های مالی<sup>۲۰</sup> آن‌ها به همراه داشته باشد (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ کریم‌ا و همکاران، ۲۰۲۰). چنین انحرافات از یک سو فشار برای تغییر مدیرعامل را افزایش می‌دهد و از سوی دیگر، به دلیل عدم اطمینان در دوران انتقال رهبری<sup>۲۱</sup>، ریسک ادراک‌شده<sup>۲۲</sup> توسط حسابرسان را بالا برده و منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ بروکمن و همکاران، ۲۰۱۹؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). با این حال، فرضیه جایگزینی<sup>۲۳</sup> نیز وجود دارد که تأکید دارد حق‌الزحمه حسابرسی عمده‌تاً تحت تأثیر ریسک ذاتی<sup>۲۴</sup> شرکت است، ریسکی که بیشتر از طریق عملکرد مالی و عملیاتی شکل می‌گیرد تا تغییرات در تیم مدیریتی (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). شرکت‌هایی نیز که با چالش‌های حاکمیتی روبه‌رو هستند، افزایش هزینه‌های حسابرسی ممکن است ناشی از پیچیدگی‌های عملیاتی باشد نه صرفاً حضور مدیرعامل جدید (جنتر و کانان<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۵). در چنین شرایطی، این احتمال وجود دارد که نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل تأیید نشود.

مرور ادبیات موضوع پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تاکنون رابطه میان انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و حق‌الزحمه حسابرسی، چه به صورت مستقیم و چه با تأکید بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل، مورد بررسی قرار نگرفته است. این موضوع، خلأ مهمی را در ادبیات حسابداری و راهبری شرکتی ایجاد کرده است. بر همین اساس، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اساسی است که آیا انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی می‌تواند با افزایش احتمال تغییر مدیرعامل، باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود؟ برای پاسخ به این پرسش، سه فرضیه تدوین شده است. به منظور آزمون این فرضیه‌ها، داده‌های ۱۴۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چندگانه و لاجستیک تحلیل شده است. از منظر تئوریک، این پژوهش برای نخستین بار نقش میانجی تغییر مدیرعامل را در ارتباط بین انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و هزینه حسابرسی، با تکیه بر نظریه نمایندگی، نظریه ذی‌نفعان و نظریه مشروعیت، تبیین می‌کند و چشم‌انداز جدیدی برای درک سازوکارهای رفتاری و حاکمیتی شرکت‌ها ارائه می‌دهد.

از نظر کاربردی نیز این پژوهش ارزش‌افزوده‌های قابل توجهی برای ذی‌نفعان مختلف دارد. برای حسابرسان، یافته‌های پژوهش دیدگاهی نو نسبت به ریسک‌های ناشی از تغییرات مدیریتی ارائه می‌دهد؛ چرا که آگاهی از این موضوع که تغییر مدیرعامل می‌تواند نشانه‌ای از بی‌ثباتی یا نبود شفافیت باشد، به حسابرسان کمک می‌کند تا در تعیین حق‌الزحمه و طراحی رویه‌های حسابرسی، دقیق‌تر عمل کنند. برای مدیران شرکت‌ها، نتایج پژوهش بیانگر آن است که انحراف از سطح بهینه

سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی نه تنها می‌تواند عملکرد مالی را تحت تأثیر قرار دهد، بلکه جایگاه شغلی آن‌ها را نیز در معرض تهدید قرار می‌دهد. این یافته‌ها مدیران را تشویق می‌کند تا تصمیمات مسئولانه‌تری در حوزه مسئولیت اجتماعی اتخاذ کنند. برای سرمایه‌گذاران، پژوهش حاضر ابزاری برای شناسایی شرکت‌هایی فراهم می‌آورد که با انحراف از تعادل در مسئولیت اجتماعی، با ریسک‌های مدیریتی و نظارتی بیشتری مواجه هستند و این اطلاعات می‌تواند در ارزیابی ریسک‌های غیرمالی و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری مؤثر واقع شود. در نهایت، در سطح حاکمیت شرکتی، این پژوهش به روشن شدن نقش ساختاری تغییر مدیرعامل به عنوان حلقه واسط میان مسئولیت اجتماعی و کنترل‌های نظارتی کمک می‌کند و اهمیت تدوین چارچوب‌های راهبردی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی و انتصاب مدیران ارشد را برجسته می‌سازد. در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها ارائه می‌شود؛ سپس روش‌شناسی پژوهش و شیوه گردآوری و تحلیل داده‌ها تشریح می‌شود؛ پس از آن، نتایج تجربی گزارش و تفسیر خواهد شد و در پایان، بخش بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی ارائه می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱- انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی و هزینه حسابرسی

در تبیین اثرات انحراف از مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی، دو دیدگاه اصلی قابل شناسایی است:

در دیدگاه اول بر اساس نظریه نمایندگی، مدیران ممکن است به دنبال منافع شخصی خود تحت پوشش فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی باشند و این امر هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۶). در چنین مواردی، حسابرسان احتمال بیشتری برای بروز تحریفات بااهمیت در گزارشگری مالی و مدیریت سود قائل می‌شوند (مشایخ و همکاران، ۱۴۰۳) و این شرایط منجر به افزایش حق‌الزحمه می‌گردد (گاریسا و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۲۰). به عبارت بهتر، هزینه‌کرد افراطی در مسئولیت اجتماعی می‌تواند روایت مالی شرکت را پیچیده‌تر یا گمراه‌تر کند (فراست و همکاران، ۲۰۲۲). در همین راستا وانگ و وانگ<sup>۲۷</sup> (۲۰۲۳) تأکید کرده‌اند که در شرایط نبود عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی<sup>۲۸</sup>، شرکت‌های با عملکرد مسئولیت اجتماعی قوی‌تر، ممکن است انگیزه‌های فرصت‌طلبانه<sup>۲۹</sup> بیشتری در مدیریت سود داشته باشند و حسابرسان بر این اساس رویکرد متفاوتی برای تعیین حق‌الزحمه اتخاذ کنند (وانگ و وانگ، ۲۰۲۳). همچنین، سرمایه‌گذاری اندک در مسئولیت اجتماعی می‌تواند نشانه‌ای از ضعف حاکمیت و بی‌توجهی به خواسته‌های ذی‌نفعان باشد. بر اساس نظریه ذی‌نفعان<sup>۳۰</sup>، سازمان‌ها باید روابط خود با گروه‌های مختلف ذی‌نفع از جمله کارکنان، مشتریان و نهادهای نظارتی را به‌درستی مدیریت کنند تا مشروعیت و موفقیت بلندمدت خود را حفظ نمایند (فریمن، ۱۹۸۴). شرکت‌هایی که تعهدات مسئولیت اجتماعی خود را نادیده می‌گیرند، ممکن است با آسیب به شهرت، از دست دادن مشتریان، ضعف در عملکرد مالی و افزایش خطر تحریف مالی مواجه شوند (کاهنینگاتی و

همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۲). در چنین مواردی، حسابرسان بی‌توجهی شرکت به انتظارات اجتماعی را به‌عنوان نشانه‌ای از ضعف احتمالی در سیستم کنترل و مدیریت ریسک تلقی می‌کنند و این موضوع منجر به افزایش حق‌الزحمه می‌شود (لوپزپورتاس‌لامی و همکاران<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۷). از منظر نظریه مشروعیت نیز، شرکت‌ها از طریق انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی سعی در مشروع‌سازی عملیات خود دارند و تلاش می‌کنند با هنجارهای اجتماعی همسو شوند (دیگان<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۲). هنگامی که این اقدامات بیش از حد یا کمتر از حد استاندارد باشند، شرکت در معرض آسیب به شهرت خود قرار می‌گیرد و این خطر، ریسک حسابرسی را افزایش داده و حسابرسان را مجبور به اعمال حق‌الزحمه بالاتر می‌کند (ناندیالاس و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۲۵؛ المصریای<sup>۳۵</sup>، ۲۰۲۲). در مقابل بر اساس دیدگاه دوم، برخی پژوهشگران مشارکت افراطی شرکت‌ها در مسئولیت اجتماعی را نه صرفاً ناشی از رفتار فرصت‌طلبانه یا هزینه‌های نمایندگی، بلکه در چارچوب نظریه علامت‌دهی<sup>۳۶</sup> تفسیر می‌کنند. بر اساس یافته‌های نظری و پورسلیمان (۲۰۲۵) و پورسلیمان و همکاران (۲۰۲۵)، افشا و عملکرد بالاتر در حوزه مسئولیت اجتماعی می‌تواند به‌عنوان علامتی مثبت برای بازار و سرمایه‌گذاران تلقی شود و بیانگر تلاش شرکت برای پاسخ به انتظارات جامعه و ذی‌نفعان باشد، که در نهایت ممکن است به عملکرد مالی بهتر منجر شود. در چنین حالتی، ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی در چارچوب نظریه علامت‌دهی نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری بیشتر شرکت‌ها در حوزه مسئولیت اجتماعی شرکتی از نظر حسابرسان، نشانه‌ای از شفافیت سازمانی و راهبری قوی تلقی می‌شود و می‌تواند به کاهش ریسک ادراک‌شده و کاهش هزینه حسابرسی منجر شود (کاهیانینگاتی و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، افزایش پیچیدگی گزارشگری و انتظارات متنوع ذی‌نفعان در شرکت‌های فعال در این حوزه، احتمالاً موجب افزایش هزینه حسابرسی نیز می‌شود (گارسیا و همکاران، ۲۰۲۰؛ فراست و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، هر گونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، احتمالاً با هزینه حسابرسی بالاتری همراه است. لذا فرضیه اول پژوهش را می‌توان به شکل زیر تبیین نمود:

فرضیه اول: شرکت‌هایی که سطح فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی آن‌ها از سطح بهینه انحراف دارد، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری می‌پردازند.

## ۲-۲- اثر میانجی تغییر مدیر عامل در رابطه بین انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی و هزینه حسابرسی

در سال‌های اخیر، انحراف از سطح بهینه سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی شرکتی به‌عنوان یکی از چالش‌های اصلی حاکمیت شرکتی و رفتار مدیریتی مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. تحقیقات متعدد از جمله پژوهش لی و همکاران (۲۰۱۶) و همچنین منگنلی و ایزو<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که سرمایه‌گذاری افراطی در مسئولیت اجتماعی معمولاً ناشی از انگیزه‌های شخصی مدیران است؛ به‌گونه‌ای که مدیران برای بهبود اعتبار حرفه‌ای یا کسب حمایت ذی‌نفعان، منابع شرکت را به پروژه‌هایی اختصاص می‌دهند که الزاماً در راستای افزایش ارزش سهامداران نیست. این رویکرد، هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد و باعث تضعیف کارایی

و سودآوری شرکت می‌شود. از سوی دیگر، وقتی شرکت‌ها کمتر از حد مورد انتظار در حوزه مسئولیت اجتماعی سرمایه‌گذاری می‌کنند، اعتماد ذی‌نفعان و مشتریان به شرکت کاهش یافته و مشروعیت اجتماعی شرکت دچار آسیب می‌شود، همان‌طور که سمت و جربویی (۲۰۱۷) نیز بیان کرده‌اند. کاهش سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی، اغلب پیامدهایی همچون افت وفاداری مشتریان و تضعیف جایگاه رقابتی شرکت را به دنبال دارد.

ادبیات پژوهش، علاوه بر اشاره به تبعات مستقیم انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، به آثار ساختاری این انحرافات بر پایداری مدیریت و ساختار راهبری شرکت نیز توجه دارد. مطالعاتی مانند خان و همکاران (۲۰۲۳) و گوپالان و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که هم سرمایه‌گذاری بیش از حد و هم کم‌کاری در حوزه مسئولیت اجتماعی می‌تواند احتمال اخراج یا استعفای مدیرعامل را به‌طور چشمگیری افزایش دهد. این رویدادها، به‌ویژه در شرکت‌هایی با چالش‌های حکمرانی یا افت عملکرد مالی، شایع‌تر است. افزون بر این، پژوهش‌هایی مانند بروکمن و همکاران (۲۰۱۹)، هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) و کالکار و خان (۲۰۱۶) تصریح کرده‌اند که تغییرات سطح مدیریت عالی (مانند تغییر مدیرعامل) نه تنها بی‌ثباتی عملیاتی را افزایش می‌دهد، بلکه ریسک‌های ادراک‌شده توسط حساب‌رسان را نیز بالا می‌برد. حساب‌رسان در مواجهه با چنین ناپایداری‌هایی معمولاً ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی کرده و حق الزحمه بیشتری برای خدمات خود مطالبه می‌کنند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶؛ نلسون و محمدرودی، ۲۰۱۵). بنابراین، زنجیره‌ای از روابط علی میان انحراف در مسئولیت اجتماعی، تغییرات مدیریتی و افزایش هزینه‌های حسابرسی قابل ترسیم است که در پژوهش‌های اخیر بارها مورد تأیید قرار گرفته است. از منظر نظری، این یافته‌ها با اتکا بر نظریه نمایندگی (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶)، نظریه ذی‌نفعان (فریمن، ۱۹۸۴؛ دونالدسون و پرستون، ۱۹۹۵) و نظریه مشروعیت (دیگان، ۲۰۰۲) قابل تبیین هستند. این چارچوب‌های نظری بیان می‌کنند که هر گونه سرمایه‌گذاری غیربهینه در مسئولیت اجتماعی، چه به‌صورت افراطی و چه تفریطی، می‌تواند چالش‌های حکمرانی، افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی، کاهش شفافیت و افت اعتماد ذی‌نفعان را به دنبال داشته باشد؛ امری که در مطالعات فراست و همکاران (۲۰۲۲)، گارسیا و همکاران (۲۰۲۰) و لوپزپورتاس‌لامی و همکاران (۲۰۱۷) نیز مورد اشاره قرار گرفته است. در چنین شرایطی، تغییرات مدیریتی و بی‌ثباتی در رأس شرکت می‌تواند نه تنها ریسک حسابرسی را افزایش دهد، بلکه موجب افزایش پیچیدگی کار حساب‌رسان و در نتیجه افزایش حق الزحمه حسابرسی شود (فارگر و همکاران، ۲۰۱۳؛ المصریا، ۲۰۲۲؛ چن و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه دوم: در شرکت‌هایی که سطح فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی آن‌ها غیربهینه است، احتمال تغییر مدیرعامل بیشتر است.

فرضیه سوم: انحراف از سطح بهینه فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی با افزایش احتمال تغییر مدیرعامل، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

لای و همکاران (۲۰۲۵) به بررسی تأثیر رویدادهای منفی مسئولیت اجتماعی شرکتی بر تغییر

مدیرعامل و جبران خدمات مدیرعامل پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که این رویدادهای منفی احتمال برکناری مدیرعامل را افزایش داده و به کاهش میزان جبران خدمات مدیرعامل منجر می‌شود. این اثر در شرکت‌هایی با عملکرد مسئولیت اجتماعی بالاتر و فرصت‌های رشد صنعتی بیشتر، شدت بیشتری دارد. هوآنگ و همکاران (۲۰۲۵) رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت با عملکرد مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند و نتیجه گرفتند که شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی بالا نه تنها عملکرد عملیاتی بهتری دارند، بلکه حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری نیز می‌پردازند. ناندیالاس و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۲۵) با بررسی اجرای اجباری مسئولیت اجتماعی شرکتی در هند دریافتند که مسئولیت اجتماعی اجباری با افزایش پیچیدگی و ریسک حسابرسی همراه است، در حالی که مسئولیت اجتماعی داوطلبانه نشانه‌ای از راهبری قوی و کاهش ریسک حسابرسی است. الشعیر و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر سرمایه‌گذاری بهینه و بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی شرکتی بر ارزش شرکت‌ها پرداخته و دریافتند که هرچند هر دو نوع سرمایه‌گذاری می‌تواند موجب افزایش ارزش شرکت شود، اما سرمایه‌گذاری بهینه در مسئولیت اجتماعی، تأثیر بیشتری بر ارزش شرکت دارد. وانگ و وانگ (۲۰۲۳) دریافتند که در نبود عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی، شرکت‌هایی با عملکرد بالای مسئولیت اجتماعی، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری می‌پردازند و تمایل بیشتری به مدیریت سود دارند، که نشان‌دهنده انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در مسئولیت اجتماعی است؛ در نتیجه حساب‌رسان بسته به انگیزه‌های مختلف شرکت‌ها، سیاست‌های متفاوتی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی اتخاذ می‌کنند. چائو و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی نقش لحن رسانه‌ها در ارتباط بین تغییر مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که مدیرعامل جدید آن‌ها با لحن منفی بیشتری در رسانه‌ها پوشش داده می‌شود، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری پرداخت می‌کنند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که لحن منفی رسانه‌ای درباره مدیرعامل جدید، به طور مستقل از سایر عوامل، منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. کیم و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از داده‌های واقعی و منحصر به فرد از کره، رابطه بین تغییر مدیرعامل (به‌عنوان شاخص ریسک حسابرسی) و ساعات صرف‌شده توسط بازرس کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که با افزایش ریسک ناشی از تغییر مدیرعامل، میزان ساعات صرف‌شده برای بازبینی کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. این رابطه در شرایط مدیریت سود صعودی و همچنین در موارد برکناری اجباری مدیرعامل، قوی‌تر است. وانگ و همکاران (۲۰۲۱) بررسی کردند که سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی شرکتی هنگام ادغام و تملک موجب واکنش منفی بازار و کاهش عملکرد مالی شرکت خریدار می‌شود، در حالی که امتیاز مسئولیت اجتماعی و حقوق مدیرعامل افزایش می‌یابد. یافته‌های آنان نشان داد چنین معاملاتی اغلب به نفع بهبود مسئولیت اجتماعی و منافع مدیرعامل انجام می‌شود نه به سود سهامداران، و این امر با دیدگاه هزینه نمایندگی درباره سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در مسئولیت اجتماعی هم‌راستا است. کوپر (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکتی و جنسیت بر احتمال تغییر

مدیرعامل پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی با عملکرد اجتماعی بهتر، نرخ تغییر مدیرعامل بالاتری دارند و این اثر در شرایط کاهش عملکرد مالی، شدیدتر است. همچنین، در صورت افت عملکرد مالی، احتمال برکناری مدیرعامل مرد بیشتر از مدیرعامل زن است.

عباسپور و همکاران (۱۴۰۶) به بررسی ارتباط بین نوع تغییر (اجباری و اختیاری) و شکل جانشینی (داخلی و خارجی) مدیرعامل با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که به طور کلی بین تغییر مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، اما تغییر اجباری مدیرعامل موجب افزایش و تغییر اختیاری موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، داخلی یا خارجی بودن مدیرعامل جدید تأثیری بر حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. حسینی و روستاپیشه (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر انتخاب حسابرس و هزینه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیری بر انتخاب حسابرس ندارد، اما موجب افزایش معنادار هزینه حسابرسی می‌شود. نصر (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر اندازه حسابرس بر رابطه بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت. وی به این نتیجه رسید که بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی، اندازه حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی هیچ رابطه معناداری وجود ندارد و اندازه حسابرس نیز بر این رابطه تأثیری نمی‌گذارد. دهمرده قلعه‌نو و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی نیز بیشتر می‌شود. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین تغییرات مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیرعامل تأثیری بر حق‌الزحمه حسابرسی ندارد، اما تغییر رئیس هیئت مدیره موجب کاهش و تغییرات در وظیفه مدیران موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. جامعی و نجفی (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر مالکیت دولتی پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همچنین، مالکیت دولتی این رابطه را تضعیف می‌کند.

با توجه به آنچه از ادبیات تجربی بیان گردید، پرواضح است که هنوز جامعه پژوهشی درباره اثرات مستقیم و غیرمستقیم انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی و نقش سازوکارهای مدیریتی از جمله تغییر مدیرعامل به اجماع نرسیده است و این موضوع همچنان یکی از مباحث مبهم و چالش‌برانگیز ادبیات حسابداری و راهبری شرکتی محسوب می‌شود. به‌ویژه در بستر محیط اقتصادی ایران، تاکنون هیچ مطالعه‌ای، چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم، به بررسی این رابطه و نقش میانجی تغییر مدیرعامل نپرداخته است. در این میان، پژوهش حاضر با تمرکز بر نقش میانجی تغییر مدیرعامل در رابطه بین انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و حق‌الزحمه حسابرسی، تلاشی نوآورانه برای پوشش این خلأ در ادبیات داخلی ارائه می‌دهد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با رویکردی کاربردی طراحی شده و برای بررسی ارتباط میان متغیرهای مختلف، از تحلیل رگرسیونی چندگانه و همچنین رویکرد رگرسیونی لاجستیک بهره گرفته است. روش پژوهش در دسته مطالعات پس‌رویدادی قرار می‌گیرد و از آنجا که هدف آن شناسایی پیوند و ارتباط آماری میان متغیرهاست، ماهیتی توصیفی-همبستگی دارد. داده‌های مورد نیاز، با رجوع به منابعی همچون مقالات مرتبط، سامانه کدال، نرم‌افزار ره‌آورد نوین، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع عمومی، یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و گزارش تفسیری مدیریت جمع‌آوری شده است. پس از گردآوری، اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار اکسل دسته‌بندی و ساماندهی گردیده و سپس توسط نرم‌افزارهای استاتا و ایویوز، مورد تحلیل و پردازش آماری قرار گرفته‌اند.

جامعه آماری شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که داده‌های لازم برای آن‌ها طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ در دسترس بوده است. به منظور تعیین نمونه نهایی، شرکت‌ها باید چند شرط اصلی را برآورده کنند: ۱. حضور در بورس از ابتدای سال ۱۳۹۲، ۲. پایان سال مالی آن‌ها منطبق با ۲۹م اسفندماه، ۳. در دسترس بودن داده‌های مورد نیاز برای سنجش تمامی متغیرها، ۴. فعالیت مداوم بدون توقف معاملاتی بیش از ۱۰۰ روز، و ۵. عدم فعالیت در حوزه‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، لیزینگ، بانکداری یا سایر مؤسسات مالی که ماهیت و فعالیت آن‌ها با سایر شرکت‌ها تفاوت دارد. با لحاظ این معیارها، تعداد ۱۴۸ شرکت برای نمونه انتخاب شده و در مجموع ۱۶۲۸ مشاهده طی بازه ۱۱ ساله مورد بررسی قرار گرفته‌اند تا فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گیرند.

به پیروی از پژوهش هوانگ و همکاران (۲۰۲۵) و خان و همکاران (۲۰۲۳) برای بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی ۱ تا ۳ استفاده شده است:

مدل ۱

$$AFees_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 IO_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SALE_{i,t} + \beta_8 BIND_{i,t} + \beta_9 AQ_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

مدل ۲

$$LOG\left(\frac{PROB(CEOCh_{i,t+1})}{PROB(1-CEOCh_{i,t+1})}\right) = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 IO_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SALE_{i,t} + \beta_8 BIND_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

مدل ۳

$$AFees_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 DEVIATIONCSR_{i,t} + \beta_2 CEOCh_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 MTB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 IO_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 SALE_{i,t} + \beta_9 BIND_{i,t} + \beta_{10} AQ_{i,t} + fixed\ effects + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل ۱ تا ۳: AFees حق الزحمه حسابرسی، DEVIATIONCSR انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه، CEOch تغییر مدیرعامل، SIZE اندازه شرکت، MTB نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، ROA بازده دارایی‌ها، SALE رشد فروش شرکت، LEV اهرم مالی، IO درصد سهامدار نهادی، BIND استقلال هیئت مدیره و fixed effects به منظور کنترل اثرات صنعت و سال است. همچنین رگرسیون مدل (۲) از نوع لاجستیک می‌باشد.

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی (AFees): به پیروی از مشایخ و همکاران (۱۴۰۳) و تیموریان و همکاران (۱۴۰۴) برابر است با لگاریتم طبیعی کل حق الزحمه حسابرسی. متغیر مستقل: انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه (DEVIATIONCSR): در این پژوهش به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) جهت اندازه‌گیری انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه از رابطه (۱) استفاده شده است:

رابطه (۱)

$$CSR_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it-1} + \beta_2 ROA_{it-1} + \beta_3 BTM_{it-1} + \beta_4 LEV_{it-1} + \beta_5 DIV_{it-1} + \beta_6 R\&D_{it-1} + \beta_7 CAPEX_{it-1} + \beta_8 ADV_{it-1} + \beta_9 CGOV_{it-1} + \beta_{10} GROWTH_{it-1} + \beta_{11} CASH_{it-1} + Industry\ Effects + \varepsilon_{it}$$

در رابطه (۱)، CSR به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) رتبه عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است که در ادامه نحوه محاسبه آن توضیح داده شده است،  $SIZE_{it-1}$  لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت در سال قبل به پیروی از لیز و همکاران (۲۰۱۵)،  $ROA_{it-1}$  بازده دارایی‌ها در سال قبل (نسبت سود عملیاتی به مبلغ کل دارایی‌ها) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $BTM_{it-1}$  نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار در سال قبل به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و لیز و همکاران (۲۰۱۵)،  $LEV_{it-1}$  اهرم مالی (برابر است با نسبت کل بدهی به کل دارایی‌های شرکت) در سال قبل به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $DIV_{it-1}$  سود تقسیمی شرکت (اگر شرکت در سال قبل سود تقسیمی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت صفر داده شده است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $R\&D_{it-1}$  هزینه‌های تحقیق و توسعه (اگر این هزینه‌ها در هر یک از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش تفسیری مدیریت، افشا شده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به خود گرفته است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $CAPEX_{it-1}$  مخارج سرمایه‌ای در سال قبل (نسبت تغییر در دارایی‌های ثابت مشهود به اضافه هزینه استهلاک و کل دارایی‌ها) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $ADV_{it-1}$  هزینه‌های تبلیغات (ابتدا مبلغ این هزینه‌ها از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش تفسیری مدیریت، استخراج شده و سپس بر کل دارایی‌ها تقسیم شده است) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $GROWTH_{it-1}$  نرخ رشد فروش

(نسبت تفاوت فروش دو سال قبل بر فروش دو سال قبل) به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳)،  $CASH_{it-1}$  نسبت میزان وجه نقد نگهداری شده بر کل دارایی‌ها در سال قبل، به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)،  $CGOV_{it-1}$  امتیاز حاکمیت شرکتی به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲)، لیز و همکاران (۲۰۱۵) و الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) که در ادامه نحوه محاسبه آن توضیح داده شده است و Industry Effects اثرات ثابت صنعت به پیروی از لوپاتا و همکاران (۲۰۲۲) برای کنترل تفاوت‌های صنایع مختلف است. در نهایت،  $\varepsilon_{it}$  نیز باقیمانده مدل است که بیانگر انحراف عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت از سطح پیش‌بینی شده یا بهینه است.

متغیر وابسته در رابطه (۱) یعنی رتبه عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR)، با استفاده از روش میسرا و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۱) سنجیده شده است. طبق این رویکرد، مسئولیت اجتماعی شرکت دارای چهار بعد اصلی است: مشارکت اجتماعی، روابط کارکنان، محیط زیست و ویژگی‌های محصولات. هر بعد شامل مجموعه‌ای از نقاط قوت و ضعف است. اگر یک شرکت در هر بُعد، یک نقطه قوت یا ضعف داشته باشد، برای آن عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ ثبت می‌شود. سپس، با کم کردن مجموع نقاط ضعف از مجموع نقاط قوت در هر بعد، نمره مسئولیت اجتماعی همان بُعد به دست می‌آید. نهایتاً مجموع این چهار نمره، نمره کلی مسئولیت اجتماعی شرکت را طبق رابطه (۲) نشان می‌دهد.

رابطه (۲)

$$CSR_{it} = COM_{it} + PRO_{it} + EMP_{it} + ENV_{it}$$

نمونه‌هایی از نقاط قوت و ضعف ابعاد مسئولیت اجتماعی در جدول (۱) آورده شده است (میسرا و همکاران، ۲۰۱۱).

جدول ۱. نمونه‌های از نقاط ضعف و قوت ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکتی

متغیر	نقاط قوت	نقاط ضعف
مشارکت اجتماعی (COM)	۱- کمک‌های خیریه ۲- کمک‌های نوآورانه (کمک به سازمان‌های غیرانتفاعی و مشارکت در طرح‌های عمومی)	۱- اثر نامطلوب اقتصادی (اثر منفی بر کیفیت زندگی و تعطیلی کارخانه) ۲- عدم پرداخت مالیات
روابط کارکنان (EMP)	۱- به اشتراک گذاشتن سود نقدی ۲- مزایای بازنشستگی	۱- ضعف بهداشت و ایمنی ۲- کاهش نیروی کار
محیط زیست (ENV)	۱- انرژی پاک (استفاده از سوخت‌هایی با آلاینده‌گی کمتر) ۲- کنترل آلودگی هوا و کاهش گازهای گلخانه‌ای	۱- تولید زباله‌های خطرناک ۲- پرداخت جریمه به دلیل نقض مقررات مدیریت زباله
ویژگی محصولات (PRO)	۱- کیفیت محصول ۲- ایمنی محصول	۱- پرداخت جریمه در مورد ایمنی محصول ۲- پرداخت جریمه برای تبلیغات منفی

همچنین در رابطه (۱) برای محاسبه رتبه حاکمیت شرکتی از چک لیست دیلمی و صفری گرایلی (۱۳۹۵) استفاده شده است. این چک لیست متشکل از ۱۸ مولفه مرتبط با حاکمیت شرکتی بوده و در سه سرفصل کلی شامل شاخص هیئت مدیره (۷ مولفه)، شاخص حقوق سهامداران (۵ مولفه) و شاخص شفافیت اطلاعاتی (۶ مولفه) طبقه‌بندی شده است. بر اساس این روش به هر یک از مولفه‌های حاکمیت شرکتی امتیاز صفر و یا یک داده می‌شود. در نهایت جمع کل ۱۸ مولفه نشان دهنده کیفیت حاکمیت شرکتی است. مولفه‌های حاکمیت شرکتی بر اساس این چک لیست در ادامه آورده شده است. ۱. مولفه‌های شاخص هیئت مدیره شامل استفاده از اعضای غیر موظف در هیئت مدیره، تفکیک نقش مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، ثبات مدیرعامل، استفاده از متخصص حسابداری و مالی در هیئت مدیره، غیر موظف بودن رئیس هیئت مدیره، وجود کمیته حسابرسی و اشاره یا عدم اشاره به تعداد جلسات هیئت مدیره است. ۲. شاخص حقوق سهامداران شامل وجود سهامداران دارای حق کنترل، تمرکز مالکیت، ساختار مالکیت، معاملات با اشخاص وابسته و سهامداری دولت است. ۳. شاخص شفافیت اطلاعاتی شامل وجود وب سایت اینترنتی، زمان بندی تهیه اطلاعات، قابلیت اتکای اطلاعات، نوع اظهار نظر حسابرس، افشای برنامه‌های آتی و افشای گزارش استخدام و اشتغال.

### متغیر میانجی

**تغییر مدیرعامل (CEO\_TO):** به پیروی از بشیری منش و مشایخی (۱۳۹۹) اگر مدیرعامل شرکت در هر سال به هر دلیلی تغییر کرده باشد به این متغیر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر داده می‌شود.

### متغیرهای کنترلی

در پژوهش حاضر به پیروی از هوآنگ و همکاران (۲۰۲۵) و خان و همکاران (۲۰۲۳)، از متغیرهای کنترلی به شرح زیر استفاده شده است:

**مالکیت نهادی (IO):** به سهامدارانی که بیش از ۵ درصد از سهام شرکت‌ها را دارا باشند اطلاق شده و از طریق جمع درصد سهام در دست این سهامداران محاسبه شده است.

**اندازه شرکت (SIZE):** برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش کل دارایی‌های شرکت.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB): برابر است با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق مالکانه.

**بازده دارایی‌ها (ROA):** برابر است با نسب سود خالص به دارایی‌های شرکت.

**کیفیت حسابداری (AQ):** برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری از امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت موسسات حسابداری جامعه حسابداران رسمی و حسابداری توسط سازمان حسابداری، استفاده شده است. اگر حسابداری شرکت توسط موسسات حسابداری دارای رتبه الف بر اساس رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی و یا توسط سازمان حسابداری انجام شده باشد، به این متغیر عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

رشد فروش شرکت (SALE): از طریق تقسیم تفاوت مبلغ ریالی درآمد فروش سال جاری با سال قبل، به کل فروش سال قبل محاسبه شده است.

**اهرم مالی (LEV):** برابر است با نسبت مبلغ کل بدهی به کل دارایی‌های شرکت. **استقلال هیئت مدیره (B\_IND):** از نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت مدیره اندازه‌گیری شده است. در این راستا اگر نسبت اعضای غیرموظف از نسبت اعضای موظف بیشتر باشد، به این متغیر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد. تعداد کل مشاهدات به‌غیر از متغیر حق‌الزحمه حسابرسی که دارای ۱۲۶۸ مشاهده می‌باشد، برای تمامی متغیرها ۱۶۲۸ مشاهده است. متغیر حق‌الزحمه حسابرسی با میانگین ۷/۳۶۱ و میانه ۷/۳۵۸ نشان می‌دهد که این متغیر از نظر آماری توزیعی متقارن دارد؛ زیرا مقادیر میانه و میانگین آن بسیار به هم نزدیک است. این امر بیانگر آن است که شرکت‌ها از نظر هزینه حسابرسی تفاوت معناداری ندارند و اغلب شرکت‌ها مبالغی نزدیک به یکدیگر را در این خصوص پرداخت کرده‌اند. متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه با میانگین ۰/۱۱- و میانه ۰/۰۶۳، تمرکز داده‌ها را در نزدیکی صفر نشان می‌دهد و چولگی بسیار نزدیک به صفر بیانگر توزیع متقارن داده‌هاست. با این حال، کشیدگی بالا و دامنه وسیع این متغیر، نشان‌دهنده آن است که داده‌ها پراکندگی زیادی دارند و رفتار شرکت‌ها نسبت به سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بسیار متنوع است؛ به طوری که برخی شرکت‌ها فاصله قابل توجهی، چه در جهت مثبت و چه منفی، از سطح بهینه دارند. در مورد متغیرهای کنترلی نیز به‌طور مثال مالکیت نهادی، میانگین ۰/۶۹۲ و میانه ۰/۷۳۷ بیانگر تمرکز نسبتاً بالای سرمایه‌گذاران نهادی در نمونه است؛ چولگی منفی (۱/۱۵۱-) این متغیر نشان‌دهنده آن است که بخش قابل توجهی از شرکت‌ها دارای سطوح بالایی از مالکیت نهادی هستند. همچنین متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارای میانگین ۵/۸۵۵ و میانه ۴/۳۱۳ است که بیانگر توزیعی با تمایل به سمت مقادیر بالاتر است. متغیر اهرم مالی نیز با میانگین ۰/۵۰۱ و میانه ۰/۵۲۱ از توزیع نسبتاً متقارنی برخوردار بوده و بیانگر ساختار سرمایه متعادل در بیشتر شرکت‌ها است.

در مورد متغیرهای اسمی دووجهی نیز، طبق جدول (۳)، متغیر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که از مجموع ۱۶۲۸ مشاهده، حسابرسی ۴۸۲ مشاهده (معادل ۲۹/۶ درصد) توسط سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف انجام شده است. تغییر مدیرعامل نیز در ۴۳۴ مشاهده (۲۶/۶ درصد) رخ داده است. همچنین، متغیر استقلال هیئت‌مدیره با فراوانی ۱۳۳۹ مشاهده (۸۲/۲ درصد) نشان‌دهنده آن است که در اغلب شرکت‌ها، ساختار هیئت‌مدیره به‌گونه‌ای است که از استقلال مدیریتی بالایی برخوردار بوده و درصد اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره بیشتر از اعضای موظف است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حق‌الزحمه حسابرسی <sup>۰</sup>	۷/۳۶۱	۷/۳۵۸	۹/۲۸۲	۵/۵۷۵	۰/۸۷۲	۰/۱۳۱	۲/۴۵۶
انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه	-۰/۰۱۱	۰/۰۵۳	۲/۷۱۳	-۲/۶۸۵	۱/۰۳۹	-۰/۰۲۱	۲/۴۸۹
مالکیت نهادی	۰/۶۹۲	۰/۷۳۷	۰/۹۸۷	۰/۰۵۱	۲۰/۵۰۹	-۱/۱۵۱	۴/۱۵۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	۵/۸۵۵	۴/۳۱۳	۱۴/۲۵	۱/۵۱۳	۴/۳۱۱	۰/۹۱۱	۲/۴۶۳
اهرم مالی	۰/۵۰۱	۰/۵۲۱	۰/۸۶۴	۰/۱۰۹	۰/۲۱۹	-۰/۲۳۵	۲/۰۲۱
اندازه شرکت	۱۴/۱۶۱	۱۴/۰۴۱	۱۸/۱۷۱	۱۱/۰۶۴	۱/۴۲۳	۰/۴۸۵	۳/۰۲۶
بازده دارایی‌ها	۰/۱۷۶	۰/۱۴۵	۰/۶۵۸	-۰/۰۹۵	۰/۱۴۳	۰/۵۸۵	۲/۸۶۴
رشد فروش شرکت	۰/۳۹۳	۰/۳۱۵	۱/۵۸۷	-۰/۱۳۶	۰/۴۳۹	۰/۹۸۴	۳/۵۱۰

<sup>۰</sup>تنها ۱۲۶۸ مشاهده از ۱۶۲۸ مشاهده مقدار حق‌الزحمه حسابرسی را افشا نموده‌اند.

جدول ۳. فراوانی متغیرهای دوجویی

نام متغیر	تعداد مشاهدات	فراوانی ۱ متغیر دوجویی	فراوانی صفر متغیر دوجویی	درصد فراوانی ۱ متغیر دوجویی
کیفیت حسابرسی	۱۶۲۸	۴۸۲	۱۱۴۶	۰/۲۹۶
تغییر مدیرعامل	۱۶۲۸	۴۳۴	۱۱۹۴	۰/۲۶۶
استقلال هیئت مدیره	۱۶۲۸	۱۳۳۹	۲۸۹	۰/۸۲۲

در فرآیند برآورد مدل رگرسیونی، نخست باید از مانایی متغیرها اطمینان حاصل کرد تا از بروز رگرسیون کاذب جلوگیری شود؛ به همین منظور، وضعیت مانایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج این آزمون نشان داد که تمامی متغیرها مانا بوده و فاقد ریشه واحد هستند. از سوی دیگر، با توجه به کنترل اثرات سال و صنعت در مدل، آزمون‌های انتخاب الگو ضرورتی نداشت (افلاطونی، ۱۴۰۰: ۳۶۶). همچنین، به منظور مقابله با مشکلاتی نظیر ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی، مطابق با رویکرد اسدی و همکاران (۱۴۰۳)، برآورد مدل و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از تصحیح خوشه‌ای انجام شد.

در جدول ۴ نتایج برآورد مدل رگرسیونی با متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه برابر با ۰/۰۳۶ و مقدار  $t$ -آماره متناظر با آن ۲/۳۷ است که در سطح معناداری ۰/۰۱۸ معنی‌دار می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که با افزایش انحراف شرکت‌ها از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، حق‌الزحمه حسابرسی به شکل

معناداری افزایش می‌یابد. از لحاظ آماری، این یافته بیانگر رابطه مثبت و معنادار بین دو متغیر است و بر این نکته تأکید دارد که شرکت‌هایی که رفتار آن‌ها با سطح بهینه مسئولیت اجتماعی فاصله بیشتری دارد، هزینه بیشتری بابت حسابرسی پرداخت می‌کنند.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
VIF	سطح معناداری آماره t	آماره t	انحراف استاندارد	ضریب	متغیر
۱/۱۵	۰/۰۱۸	۲/۳۷	۰/۰۱۵	۰/۰۳۶	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه
۱/۲۴	۰/۰۱۷	۲/۴۰	۰/۰۳۸	۰/۰۹۱	کیفیت حسابرسی
۱/۰۷	۰/۰۰۱	-۳/۱۹	۰/۰۲۶	-۰/۰۸۳	استقلال هیئت مدیره
۱/۷۶	۰/۰۶۶	-۱/۸۴	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	مالکیت نهادی
۳/۱۰	۰/۰۵۳	-۱/۹۴	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۸	ارزش بازار به ارزش دفتری
۱/۵۳	۰/۰۰۰۱	۵/۴۵	۰/۰۹۳	۰/۵۱۰	اهرم مالی
۲/۷۱	۰/۰۰۶	۲/۷۶	۰/۰۴۳	۰/۱۲۰	اندازه شرکت
۱/۹۵	۰/۰۲۳	۲/۲۷	۰/۱۹۶	۰/۴۴۶	بازده دارایی‌ها
۱/۵۴	۰/۳۵۵	۰/۹۳	۰/۰۲۷	۰/۰۲۵	رشد فروش شرکت
---	۰/۰۰۰۱	۸/۵۶	۰/۵۹۹	۵/۱۲۹	عرض از مبدا
۰/۰۰۰۱					احتمال آماره f
۱۰۶/۷۴					مقدار آماره f
کنترل شد					اثرات سال و صنعت
برطرف گردید					خودهمبستگی سریالی و ناهمسانی واریانس
۰/۴۹۱					ضریب تعیین تعدیل شده

در جدول ۵ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیون لاجستیک برای پیش‌بینی تغییر مدیرعامل بر اساس انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و سایر متغیرهای کنترلی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه معادل ۰/۱۲۴ و آماره Z متناظر با آن ۲/۱۴ است که در سطح معناداری ۰/۰۳۲ معنی‌دار گزارش شده است. این نتایج به‌وضوح بیانگر آن است که هرچه فاصله شرکت از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بیشتر باشد، احتمال تغییر مدیرعامل نیز به شکل معناداری افزایش می‌یابد. از لحاظ آماری، این رابطه مثبت و معنادار نشان‌دهنده آن است که شرکت‌هایی که در انجام مسئولیت‌های اجتماعی خود دچار انحراف بیشتری هستند، بیشتر در معرض تغییرات مدیریتی قرار می‌گیرند.

## جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر وابسته: تغییر مدیرعامل					
VIF	سطح معناداری آماره Z	Z-آماره	انحراف استاندارد	ضریب	متغیر
۱/۱۲	۰/۰۳۲	۲/۱۴	۰/۰۵۸	۰/۱۲۴	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه
۱/۰۶	۰/۰۰۱	-۳/۳۱	۰/۱۴۳	-۰/۴۷۳	استقلال هیئت‌مدیره
۱/۷۰	۰/۲۷۱	-۱/۱۰	۰/۰۰۳۸	-۰/۰۰۴	مالکیت نهادی
۳/۰۷	۰/۰۱۱	-۲/۵۶	۰/۰۲۳	-۰/۰۶۱	ارزش بازار به ارزش دفتری
۱/۴۷	۰/۰۰۰۱	۴/۸۲	۰/۳۰۸	۱/۴۸۳	اهرم مالی
۲/۳۲	۰/۰۰۰۱	۳/۶۲	۰/۰۵۷	۰/۲۰۷	اندازه شرکت
۲/۰۶	۰/۳۶۵	-۰/۰۹۱	۰/۵۶۱	-۰/۵۰۷	بازده دارایی‌ها
۱/۵۲	۰/۵۰۷	۰/۰۶۶	۰/۱۶۱	۰/۱۰۷	رشد فروش شرکت
---	۰/۰۰۰۱	-۴/۲۲	۰/۸۶۲	-۳/۶۳۹	عرض از مبدا
۰/۰۰۰۱					احتمال آماره ال آر
۲۰۸/۵۱					مقدار آماره ال آر
۱۶۲۸					تعداد کل مشاهدات
۴۳۳					تعداد مشاهدات دارای مقادیر ۱
۱۱۹۵					تعداد مشاهدات دارای مقادیر ۰
۱۱۶۷					تعداد پیش بینی‌های صحیح
۷۱/۶۹					درصد پیش بینی‌های صحیح
۲۳/۸۹					مقدار آماره آزمون هاسمر لمشو
۰/۱۵۸					احتمال آماره آزمون هاسمر لمشو
۰/۱۰۵					ضریب تعیین مک فادن

در جدول ۶ نتایج مربوط به آزمون فرضیه سوم پژوهش با متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ضریب متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه برابر با ۰/۰۳۶ و آماره  $t$  متناظر با آن ۲/۳۳ است که در سطح معناداری ۰/۰۲ معنی‌دار است. این نتیجه نشان می‌دهد انحراف بیشتر شرکت‌ها از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، متغیر تغییر مدیرعامل نیز با ضریب مثبت ۰/۰۴۱ و آماره  $t$  معادل ۲/۱۶ در سطح معناداری ۰/۰۳ معنادار شده است که نشان می‌دهد تغییر در مدیریت ارشد شرکت‌ها نیز به‌طور مستقیم موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. بنابراین، هر دو عامل اصلی مدل یعنی انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و تغییر مدیرعامل به‌طور مستقل و معنادار هزینه حسابرسی شرکت‌ها را افزایش می‌دهند. در نهایت در جدول ۷ نتایج آزمون سو بل برای بررسی اثر

میانجی متغیر تغییر مدیرعامل در مسیر تأثیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی گزارش شده است. مقدار احتمال آماره آزمون سوبل برابر با ۰/۱۲۸ است. این نتیجه نشان می‌دهد که اگرچه تغییر مدیرعامل در مسیر اثرگذاری انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی لحاظ شده است، اما نقش میانجی این متغیر از لحاظ آماری معنادار نیست و سهم قابل توجهی در انتقال اثر انحراف مسئولیت اجتماعی به هزینه حسابرسی ایفا نمی‌کند. بنابراین، تأثیر اصلی انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه بر حق الزحمه حسابرسی عمدتاً به صورت مستقیم است و نه از طریق متغیر تغییر مدیرعامل.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری آماره t	VIF
انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه	۰/۰۳۶	۰/۰۱۵	۲/۳۳	۰/۰۲	۱/۱۵
تغییر مدیرعامل	۰/۰۴۱	۰/۰۱۸	۲/۱۶	۰/۰۳	۱/۱۵
کیفیت حسابرسی	۰/۰۹۲	۰/۰۳۷	۲/۴۶	۰/۰۱۴	۱/۲۴
استقلال هیئت مدیره	-۰/۰۷۸	۰/۰۲۷	-۲/۸۹	۰/۰۰۴	۱/۰۸
مالکیت نهادی	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱۴	-۱/۸۱	۰/۰۷	۱/۷۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	-۱/۹۱	۰/۰۵۶	۳/۱۱
اهرم مالی	۰/۵۰۲	۰/۰۹۱	۵/۴۷	۰/۰۰۰۱	۱/۵۵
اندازه شرکت	۰/۱۱۷	۰/۰۴۳	۲/۷۲	۰/۰۰۷	۲/۷۳
بازده دارایی‌ها	۰/۴۵۸	۰/۱۹۴	۲/۳۶	۰/۰۱۸	۱/۹۵
رشد فروش شرکت	۰/۰۲۴	۰/۰۲۷	۰/۸۹	۰/۳۷۲	۱/۵۵
عرض از مبدا	۵/۱۵۶	۰/۵۸۴	۸/۸۲	۰/۰۰۰۱	---
احتمال آماره t	۰/۰۰۰۱				
مقدار آماره t	۲۹۳/۶۱				
اثرات سال و صنعت	کنترل شد				
خودهمبستگی سریالی و ناهمسانی واریانس	برطرف گردید				
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۹۴				

جدول ۷. نتایج آزمون سوبل

ضرایب از مدل	مسیر میانجی	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۲) و (۳)	انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه < تغییر مدیرعامل < حق الزحمه حسابرسی	۰/۱۲۸

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل در رابطه میان انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ انجام شده است. مسئله اصلی پژوهش حاضر، بررسی پیامدهای انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی و مسائل مدیریتی است؛ در واقع، هم ادبیات نظری و هم شواهد تجربی حاکی از آن است که هرگونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، با افزایش ریسک‌های اطلاعاتی و پیچیدگی عملیات همراه می‌شود؛ این امر موجب نگرانی حسابرسان درباره تحریف صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی می‌گردد و در نهایت به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود (لی و همکاران، ۲۰۱۶؛ فراست و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین، چنین انحرافی می‌تواند باعث بروز هزینه‌های نمایندگی و کاهش عملکرد مالی و عملیاتی شرکت گردد، که این پیامدها به افزایش فشار برای تغییر مدیریت ارشد سازمان و بی‌ثباتی در جایگاه مدیرعامل می‌انجامد (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، پژوهش حاضر تلاش کرده است تا ضمن بررسی این روابط، نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل را نیز در پیوند میان مسئولیت اجتماعی غیر بهینه و حق الزحمه حسابرسی مورد ارزیابی قرار دهد.

یافته‌های فرضیه اول نشان داد که هرگونه انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌شود. این نتیجه از چند بعد قابل تبیین است:

اول، انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی، اغلب ناشی از پیگیری منافع شخصی مدیران و تضاد منافع با سهامداران است؛ این وضعیت، هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد و موجب می‌شود حسابرسان ریسک سوءاستفاده از منابع شرکت یا انجام معاملات فرصت‌طلبانه را بیشتر در نظر بگیرند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ لی و همکاران، ۲۰۱۶). دوم، این وضعیت می‌تواند نشانه‌ای از ضعف راهبری شرکتی و ناکارآمدی کنترل‌های نظارتی باشد که در ادبیات پژوهش نیز به عنوان عامل افزایش هزینه‌های حسابرسی شناخته شده است (لوپز پورتاس لامی و همکاران، ۲۰۱۷؛ بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). سوم، این شرایط موجب می‌شود سهامداران و سایر ذی‌نفعان نیز برای کاهش ریسک‌های نمایندگی و حمایت از منافع خود، تقاضای افشای بیشتر، حسابرسی دقیق‌تر و نظارت شدیدتر داشته باشند که این‌ها نیز مستقیماً بر افزایش حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است (سمت و جریوی، ۲۰۱۷). چهارم، شرکت‌هایی که در این حوزه رفتار نامتعارف دارند، معمولاً ساختار افشای ضعیف‌تر، شفافیت کمتر و کنترل‌های داخلی آسیب‌پذیرتری دارند؛ این مسأله باعث می‌شود فرآیند ارزیابی حسابرسان دشوارتر و پرهزینه‌تر گردد (فراست و همکاران، ۲۰۲۲؛ گارسیا و همکاران، ۲۰۲۰).

مقایسه نتایج فرضیه اول با مطالعات پیشین نشان می‌دهد که یافته‌های این پژوهش با نتایج مطالعاتی همچون خان و همکاران (۲۰۲۳)، هوانگ و همکاران (۲۰۲۵) و لی و همکاران (۲۰۱۶) همسویی دارد که همگی بر پیامدهای منفی انحراف از سطح بهینه مسئولیت اجتماعی بر ثبات

مدیریتی و افزایش هزینه‌های حسابرسی تأکید کرده‌اند. همچنین، پژوهش‌هایی مانند الشعیر و همکاران (۲۰۲۳) و نانیدیلاس و همکاران (۲۰۲۵) نیز تأکید دارند که هرگونه انحراف از سرمایه‌گذاری بهینه در مسئولیت اجتماعی، چه کمتر و چه بیشتر از حد مطلوب، موجب بروز ریسک‌های اطلاعاتی و پیچیدگی فرآیند حسابرسی می‌شود و هزینه‌های نظارتی را افزایش می‌دهد. این یافته‌ها به خوبی با نتایج پژوهش حاضر مطابقت دارد.

شواهد به‌دست آمده از آزمون فرضیه دوم نیز حاکی از آن است که شرکت‌هایی که در اجرای مسئولیت اجتماعی از تعادل خارج می‌شوند، با احتمال بیشتری با تغییر مدیرعامل مواجه خواهند شد؛ رخدادی که نشانه بی‌ثباتی مدیریتی و فشار سهامداران برای اصلاح راهبردهای شرکت محسوب می‌شود. این نتیجه بیانگر آن است که افزایش هزینه‌های نمایندگی و بروز ضعف‌های عملکردی ناشی از رفتار غیربهینه در مسئولیت اجتماعی، زمینه‌ساز بی‌ثباتی مدیریتی می‌شود و ذی‌نفعان برای کاهش ریسک و بهبود حاکمیت شرکتی، به سمت تغییر رهبری سازمان حرکت می‌کنند (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱). نتایج فرضیه دوم درباره افزایش احتمال تغییر مدیرعامل در شرکت‌هایی که از تعادل مسئولیت اجتماعی خارج می‌شوند، تقریباً همراستا با مطالعاتی است که صرفاً به بررسی استعفا یا اخراج مدیرعامل پرداخته‌اند (خان و همکاران، ۲۰۲۳؛ گوپالان و همکاران، ۲۰۲۱) و رفتار غیربهینه در مسئولیت اجتماعی را زمینه‌ساز بی‌ثباتی مدیریتی و فشار برای تغییرات در سطوح ارشد سازمان می‌دانند. همچنین، لای و همکاران (۲۰۲۵) نشان داده‌اند که رویدادهای منفی مسئولیت اجتماعی احتمال برکناری مدیرعامل را افزایش داده و اثر این رویدادها در شرکت‌هایی با عملکرد مسئولیت اجتماعی بالاتر، شدیدتر است.

در بررسی فرضیه سوم، اگرچه مشخص شد که هر دو متغیر انحراف از مسئولیت اجتماعی بهینه و تغییر مدیرعامل به صورت مستقیم منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شوند، اما نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل در این رابطه از نظر آماری تأیید نشد. این نتیجه را می‌توان به شرایط محیطی و گزارشگری بازار سرمایه ایران نسبت داد؛ زیرا از یک سو ساختار افشای مسئولیت اجتماعی و استانداردهای گزارشگری مرتبط آن در ایران همچنان ضعیف است (اسدی و همکاران، ۱۴۰۳) و این امکان وجود دارد که اطلاعات کافی و شفاف برای رصد پیامدهای مدیریتی رفتار مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در اختیار حسابرسان قرار نگیرد. از سوی دیگر، حسابرسان در این فضا بیش از آنکه تغییرات مدیریتی را ملاک ارزیابی ریسک قرار دهند، احتمالاً تمرکز خود را بر ریسک‌های عملیاتی و کیفیت اطلاعات مالی معطوف می‌کنند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین، در بررسی ادبیات پژوهشی، مطالعه مشابهی درباره نقش میانجی تغییر مدیرعامل یافت نشد. با این حال، یافته پژوهش حاضر مبنی بر اینکه نقش میانجی‌گری تغییر مدیرعامل میان مسئولیت اجتماعی غیر بهینه و هزینه حسابرسی از نظر آماری تأیید نمی‌شود، با برخی پژوهش‌های داخلی و خارجی تفاوت دارد. به‌طور خاص، عباسپور و همکاران (۱۴۰۶) در محیط ایران به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیرعامل به طور کلی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری ندارد و تنها

در صورت تغییر اجباری، این رابطه مثبت است. در مقابل، کیم و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از داده‌های واقعی کره نشان دادند که تغییر مدیرعامل (به ویژه در شرایط ریسک بالا یا برکناری اجباری) مستقیماً موجب افزایش ساعات و تلاش حسابرسی و در نتیجه افزایش هزینه حسابرسی می‌شود. بنابراین، به نظر می‌رسد که نقش میانجی تغییر مدیرعامل می‌تواند تا حد زیادی تابع ویژگی‌های نهادی، انگیزه‌های مدیریتی و شفافیت محیط اطلاعاتی باشد.

با توجه به اینکه انحراف از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با افزایش ریسک حسابرسی در قالب حق‌الزحمه حسابرسی همراه است، توصیه می‌شود حسابرسان در فرآیند ارزیابی ریسک حسابرسی، به ویژه در شرکت‌هایی که رفتار مسئولیت اجتماعی آن‌ها غیرمتعادل است، حساسیت بیشتری نشان دهند و رویه‌های حسابرسی خود را بر اساس شناسایی دقیق‌تر منابع ریسک‌های اطلاعاتی و عملیاتی تنظیم کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود حسابرسان به ارتقای شفافیت افشای مخارج مسئولیت اجتماعی در گزارش‌های مالی تأکید بیشتری داشته باشند تا امکان قضاوت حرفه‌ای و کاهش ریسک اطلاعاتی فراهم شود.

یافته‌ها بیانگر آن است که رفتار غیربهبینه در مسئولیت اجتماعی، نه تنها موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی، بلکه باعث ناپایداری مدیریتی و افزایش احتمال تغییر مدیرعامل می‌شود. بنابراین به مدیران توصیه می‌شود با اتخاذ رویکرد متعادل، راهبردی و شفاف در حوزه مسئولیت اجتماعی، ضمن ارتقای اعتماد ذی‌نفعان، هزینه‌های نمایندگی و نظارتی شرکت را کاهش دهند و ثبات جایگاه مدیریتی خود را حفظ کنند. همچنین توصیه می‌شود مدیران نسبت به بهبود سیستم‌های کنترل داخلی و مستندسازی تصمیمات مرتبط با مسئولیت اجتماعی حساسیت بیشتری داشته باشند.

## منابع

اسدی، مریم؛ منصورفر، غلامرضا؛ همایون، سعید؛ دیدار، حمزه. (۱۴۰۳). کیفیت گزارشگری یکپارچه: ارزش‌آفرینی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۱۱(۲)، ۱۶۷-۱۹۳.

افلاطونی، عباس. (۱۴۰۰). تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار استتا. انتشارات ترمه، چاپ سوم.

بشیری منش، نازنین؛ مشایخی، حسین. (۱۳۹۹). ارتباط بین در دسترس بودن اطلاعات مالی با عملکرد و تغییر مدیرعامل بعد از اصلاحیه افشای اجباری اطلاعات شرکت‌های بورسی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۱)، ۱۳۵-۱۵۷.

تیموریان، سید علی اکبر؛ مران جوری، مهدی؛ علی‌خانی، رضیه و رستمی، نعمت. (۱۴۰۳). خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵(۱۸): ۸-۳۳.

جامعی، رضا و نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و

حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱)، ۱۳۷-۱۶۱.

حسینی، سیدرسول و روستاپیشه، رحمان. (۱۴۰۳). تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر نوع حسابرس و هزینه حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۶۱)، ۱۰۳-۱۲۴.

دهمرده قلعه نو، محسن، یزدیفر، حسن و زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱)، ۱۰-۳۳.

دیلمی، صفیه؛ صفری گرابلی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه کیفیت حاکمیت شرکتی و نوسان بازده سهام. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۳)، ۱۱۵-۱۳۶.

صالحی، مهدی، لاری دشت بیاض، محمود، و وظیفه دان، نجمه. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴)، ۵۳-۷۵.

عباسپور، امیر علی، علی خانی، رضیه، مران جوری، مهدی و فلاح، رضا. (۱۴۰۴). نوع تغییر و شکل جانشینی مدیر عامل و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۶(۶۱)، ۳۳۱-۳۵۲.

مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه و جمشیدی، پروانه. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارش‌های مالی بر تاخیر گزارش حسابرسی، بندهای توضیحی و حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵(۱۷): ۳۶-۵۷.

نصر، سجاد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر اندازه حسابرس بر رابطه بین افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴)، ۴۰-۵۳.

Abbaspour, A., Alikhani, R., maranjory, M. and fallah, R. (2025). Type of CEO Turnover and Form of Succession and Audit Pricing: Evidence from Tehran Stock Exchange. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 16(61), 331-352. (in Persian)

Aflatouni, A. (2021). Statistical analysis in financial and accounting research with Stata software (3rd ed.). Termeh Publishing. (in Persian)

Almasria, N. A. (2022). Corporate governance and the quality of audit process: An exploratory analysis considering internal audit, audit committee and board of directors. European Journal of Business and Management Research, 7(1), 78-99.

Al-Shaer, H., Uyar, A., Kuzey, C., & Karaman, A. S. (2023). Do shareholders punish or reward excessive CSR engagement? Moderating effect of cash flow and firm growth. International Review of Financial Analysis, 88, 102672.

Asadi, M., Mansourfar, G., Homayoun, S. and Didar, H. (2024). Integrated Reporting Quality: Value creation and Accounting Information Relevance. Financial Accounting Knowledge, 11(2), 167-193. (in Persian)

Bashirimaneh, N. and Mashayekhi, H. (2020). The Relationship Between the Financial Information Availability to Performance and CEO Change After Mandatory Amendment of Information Disclosure of listed Companies. Journal of Accounting and Social Interests, 10(1), 135-157. (in Persian)

Bills, K. L., Liscic, L. L., & Seidel, T. (2016). The impact of CEO turnover on audit fees: Evidence from firms undergoing strategic change. The Accounting Review, 89(1), 235-269.

Brockman, P., Krishnan, G., Lee, H., & Salas, J. (2019). Implications of ceo succession origin

and in-house experience for audit pricing. *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 37(1), 173-204.

Cahyaningati, R., Miqdad, M., & Kusono, A. (2022). Analysis of the relationship between corporate social responsibility and good corporate governance on fee audit and firm value. *Ijebd (International Journal of Entrepreneurship and Business Development)*, 5(2), 273-284. <https://doi.org/10.29138/ijebd.v5i2.1745>

Chao, C. L. (2022). CEO turnover and audit pricing: the role of media tone. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 721-741.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., & Yu, W. (2012). Corporate social responsibility, audit fees, and audit opinions. In AAA Auditing Section Midyear Conference.

Cooper, E. (2017). Corporate social responsibility, gender, and CEO turnover. *Managerial Finance*, 43(5), 528-544.

Dahmarde Ghaleno, M., Yazdifar, H. and Zarei, H. (2021). The effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk. *Professional Auditing Research*, 1(1), 10-33. (in Persian)

Daylami, S. and safari, M. (2016). The Relation between Corporate Governance Quality and Stock Return Volatility. *Empirical Research in Accounting*, 6(3), 115-136. (in Persian)

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.

Fargher, N., Jiang, A., & Yu, Y. (2013). How do auditors perceive ceo's risk-taking incentives? *Accounting and Finance*, 54(4), 1157-1181.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

Frošt, T., Shan, L., Tsang, A., & Yu, M. (2022). Media coverage of corporate social irresponsibility and audit fees: international evidence. *International Journal of Auditing*, 26(4), 467-493. <https://doi.org/10.1111/ijau.12291>

Garcia, J., Villiers, C., & Li, L. (2020). Is a client's corporate social responsibility performance a source of audit complexity? *International Journal of Auditing*, 25(1), 75-102.

Gass, D., & Roberts, P. (2011). The impact of CEO turnover on corporate governance and performance: Empirical evidence. *The Financial Review*, 46(2), 215-241.

Gopalan, R., Huang, S., & Maharaja, J. (2021). The role of deferred equity pay in retaining managerial talent\*. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2521-2554.

Hosseini, S. R., & Roostapishah, R. (2024). The effect of corporate social responsibility performance on auditor type and audit fees. *Accounting and Auditing Research*, 16(61), 103-124. (in Persian)

Huang, K., Li, Y., Oyewale, K., & Tworoger, E. (2025). Corporate Social Responsibility and Firm Financial Performance: Evidence from America's Best Corporate Citizens. *International Journal of Financial Studies*, 13(3), 119.

Huang, L., Parker, L. D., Yan, Y., & Lin, K. J. (2014). The influence of CEO turnover on audit fees: Evidence from firms undergoing strategic change. *The Accounting Review*, 89(1), 235-269.

Jamei, R. and Najafi, G. (2019). Investigating the relationship between of Corporate Social Responsibility Disclosure and Audi Fees. *Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 137-161. (in Persian)

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jenter, D. and Kanaan, F. (2015). Ceo turnover and relative performance evaluation. *The Journal of Finance*, 70(5), 2155-2184.

Kallekar, M., & Khan, A. (2016). Accounting risk and audit fees: Evidence from CEO turnover. *International Journal of Accounting Research*, 4(1), 1-15.

Karima, K. E., Nmandi, P. K., & Tantalo, C. (2020). CEO performance and turnover: The role of agency conflicts and the moderating effect of corporate social responsibility. *Corporate Governance: An International Review*, 28(3), 232-247.

Khan, T. M., Naiping, Z., & Shiyu, L. (2023). Corporate social responsibility and CEO dismissals: the dynamic role of average and above-average CSR on CEO dismissals. *Journal of Environmental Planning and Management*, 66(14), 2962-2984.

Kim, Y., Kim, J., & Seol, I. (2021). Ceo turnover and the engagement quality reviewer's audit effort. *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 39(1), 205-224.

Lai, S. M., Liu, C. L., & Wu, C. Y. (2025). The Effect of Negative Corporate Social Responsibility Events on CEO Turnovers and CEO Compensations. *Journal of Accounting Review*, 80, 105-151.

Li, J., Liu, Y., & Wang, K. (2016). Agency costs and corporate social responsibility: Evidence from China. *Journal of Business Research*, 69(11), 5145-5152.

Lopatta, K., Cunitz, F., & Tideman, S. A. (2024). Abnormal CSR and financial performance. *European Accounting Review*, 33(1), 49-75.

López Puertas-Lamy, M., Desender, K., & Epure, M. (2017). Corporate social responsibility and the assessment by auditors of the risk of material misstatement. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(9-10), 1276-1314. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12268>

Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2015). Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of accounting and economics*, 60(1), 56-72.

Manganelli, A., & Izzo, M. F. (2017). CEO compensation and corporate social responsibility: Evidence from Italian companies. *Journal of Business Research*, 129, 86-94.

Mashayekh, S., Hekmat, H. and Jamshidi, P. (2024). Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees. *Professional Auditing Research*, 5(17), 36-57. (in Persian)

Mishra, D. R., Sadok El Ghoul., Omran, G., Chuk C. Y. Kwok., (2011). Does Corporate Social Responsibility Affect the Cost of Capital. *Journal of Banking & Finance*, 35(9), 2388-2406.

Nandialath, A., Mohapatra, P. S., & Raina, G. S. (2025). Audit Fee Implications of Mandatory CSR. Available at SSRN 5189499.

Nasr, S. (2022). Investigating the impact of auditor size on the relationship between voluntary disclosure of social responsibility and audit fees. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(64), 40-53. (in Persian)

Nazari, J. A., & Poursoleyman, E. (2025). Corporate social responsibility signalling under external transparency demands. *International Review of Financial Analysis*, 101, 104045.

Nelson, S. P., & Mohamed-Rusdi, N. F. (2015). Ownership structures influence on audit fee. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 457-478.

Poursoleyman, E., Pourrezaei Nav, A., Mansourfar, G., & Didar, H. (2025). How Does Corporate Information Environment Influence CSR? *International Journal of Financial Studies*, 13(3), 131.

Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M., & Vazifeh Dan, N. (2019). Investigating the relationship between management changes and audit fees. *Audit Knowledge*, 19(74), 53–75. (in Persian)

Samet, A., & Jarboui, A. (2017). Corporate social responsibility and customer loyalty: The mediating effect of trust. *The Journal of Business Ethics*, 146(1), 157-171.

Taymouriyan, S. A., Maranjory, M., Alikhani, R. and Roštami, N. (2025). Audit Partner Narcissism and Audit Fees: Considering the Role of Tenure and Busyness. *Professional Auditing Research*, 5(18), 8-33. (in Persian)

Wang, J., & Wang, Y. (2023). Effects of CSR On Audit Fees: The Role of Economic Policy Uncertainty. Available at SSRN 4649098.

Wang, Z., Lu, W., & Liu, M. (2021). Corporate social responsibility overinvestment in mergers and acquisitions. *International Review of Financial Analysis*, 78, 101944.

1. Agency Theory
2. Jensen & Meckling
3. Li et al
4. Manganelli & Izzo
5. Karima et al
6. Khan et al
7. Stakeholder Theory
8. Freeman
9. Donaldson & Preston
10. Samet & Jarboui
11. Gass & Roberts
12. Huang et al
13. Bills et al
14. Kallekar & Khan
15. Brockman et al
16. Voluntary
17. Mandatory
18. Optimal level
19. Social legitimacy
20. Financial risks
21. Leadership Transition
22. perceived risk
23. Alternative hypothesis
24. Inherent risk
25. Jenter & Kanaan
26. Garcia
27. Wang & Wang
28. Economic policies
29. Opportunistic motivations
30. Stakeholder theory
31. Cahyaningati et al
32. López Puertas-Lamy et al
33. Deegan
34. Nandialath et al
35. Almasria
36. Signaling theory
37. Manganelli & Izzo
38. Nelson & Mohamed-Rusdi
39. Nandialath et al
40. Al-Shaer et al
41. Lys & et al
42. Mishra et al



COPYRIGHTS

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