



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۱/ شماره ۳ (پیاپی ۴۳) // پاییز ۱۴۰۱  
صفحه ۳۰۹ تا ۳۲۱

## آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها

مریم فریدی مایوان

گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران،  
Faridi1388@yahoo.com.

علیرضا مومنی

گروه حسابداری، واحد مرکزی تهران غرب، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، (ویسندہ مسئول)  
momeni50688@gmail.com

عبدالکریم مقدم

گروه حسابداری، واحد گرمسار، دانشگاه پیام نور، گرمسار، ایران،  
a\_moghad@pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۲۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۰۸

### چکیده

حسابرسی مبتنی بر ریسک به دنبال افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است که می توان آن را به عنوان فرآیند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورت های مالی دانست. سطح مطلوب از ریسک حسابرسی تابعی از انگیزه های مسئولیت اجتماعی، اخلاقی یا فرصت طلبانه است. هدف این پژوهش آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها است. بدین منظور از معیارهای انحراف از استانداردها و قوانین، ابعاد مختلف مسئولیت اجتماعی مبتنی بر روش کارول (۲۰۰۴، ۱۱۴)؛ (۱۹۹۱، ۲۱)، شاخص هایی برای ابعاد اقتصادی، قانونی، اخلاقی، محیطی و اجتماعی در نظر گرفته شد. این پژوهش با ۸۷ شرکت نمونه و در بازه زمانی ۷ ساله ۱۳۹۷-۱۳۹۱ شامل ۶۰۹ سال- شرکت به شیوه توصیفی- همبستگی با اجرای الگوی رگرسیون چند متغیره انجام شد. سپس با طرح سوالات بصورت زوجی و تحلیل سلسله مراتبی (AHP) اهمیت معیارهای خطر حسابرسی تعیین گردید. یافته های پژوهش حاکی است که بین افشای مسئولیت اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

واژه های کلیدی: ریسک حسابرسی، افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها.

## ۱- مقدمه

ارزیابی ریسک حسابرسی ماهیت، میزان و زمان بندی رویه های حسابرسی را تعیین می کند. بنابراین تعیین عوامل موثر بر هر یک از اجزای مدل ریسک حسابرسی می تواند در ارزیابی دقیق ریسک موثر باشد. بدلیل کیفی بودن مولفه های ناظر بر ریسک حسابرسی، عملاً ارزیابی ریسک توسط حسابرسان به صورت یک فرآیند قضاوت حرفه ای درآمده است. با وجود الزام استانداردهای حرفه ای حسابرسی به ارزیابی ریسک های محیط حسابرسی طبق مدل ریسک حسابرسی در هر پروژه حسابرسی موارد زیادی از عدم اطمینان و ابهام وجود دارد (حاجیه، ۱۷، ۱۳۹۰).

استانداردهای بین المللی حسابرسی توضیح می دهند که شیوه مناسب حسابرسی برای طراحی و اجرای رویه های حسابرسی به ارزیابی ریسک حسابرسی بستگی دارد. همچنین ذکر این نکته حائز اهمیت است که بر اساس استانداردهای بین المللی حسابرسی، تمرین قضاوت حرفه ای برای اجرای صحیح حسابرسی حیاتی است (رحیمیان و همکاران، ۶۶، ۱۳۹۲).

ماک و همکاران (۱۹۹۸، ۱۱۵) شناسایی و ارزیابی ریسک حسابرسی از بخش های کلیدی فرآیند حسابرسی است. عوامل کیفی پیچیده ای بر ریسک موثر است و غالباً هنگام ارزیابی آنها حسابرسان نمی توانند روابط و در هم کنش های متقابل این عوامل را همزمان در ذهن داشته باشند (اکرمی مقدم، ۸۶، ۱۳۹۵). بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی، باید از محیط کنترلی شامل نگرش و شیوه اجرایی مدیریت شناخت داشته باشد. به منظور شناسایی و برآورد ریسک حسابرسی، ارزیابی مناسب وضعیت کلی شرکت از اهمیت ویژه ای برخوردار است (کوزو، ۲۰۱۳).

مدیران شرکت ها نیز برای آنکه در برابر مخاطبان خود کیفیت اطلاعات مالی را از منظر پیش بینی کنندگی، تأییدکنندگی و قابلیت اتکاء برتر نشان داده و ارتباط با ذی نفعان را مدیریت کنند، لازم دارند تا به طور واقعی در مواجهه با مخاطبان با رعایت کمترین عدم تقارن اطلاعاتی و خطر اخلاقی عمل نموده تا قرارداد اجتماعی را تأیید نمایند. مفهوم قرارداد اجتماعی تأکید می کند که سازمان ها متکی به حمایت همه جانبه جامعه هستند. سطوح فزاینده افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها می تواند پیامدهای سودمندی داشته باشد. افشای داوطلبانه از طریق بهبود نقدشوندگی سهام، کاهش هزینه سرمایه و افزایش واسطه های اطلاعاتی و مالی شرایط ارتقای کارایی بازار سرمایه را فراهم می آورد.

بر اساس استدلال ریسک حسابرسی، حسابرسان برای تعیین آستانه قابل قبول ریسک حسابرسی، باید کلیه اطلاعات لازم را جهت ارزیابی خطرات نظارتی، دادخواهی و سابقه ای

مشتریان خود جمع آوری کنند. هر چه این ریسک بیشتر باشد، آستانه قابل قبول پایین تر خواهد بود، و حسابرسان بیشتر تلاش می کنند تا وارد روند حسابرسی شوند. عملکرد مسئولیت اجتماعی صاحبکار یکی از انواع اطلاعاتی است که باید به آن توجه کنند. اگر عملکرد مسئولیت اجتماعی، ضعیف ارزیابی شود، قاعدتاً ریسک های مقرراتی، قضایی و سابقه ای مشتریان را افزایش خواهد داد (کیم و همکاران، ۱۴، ۲۰۱۴). عملکرد ضعیف مسئولیت اجتماعی صاحبکار می تواند به حسابرسان علامت دهد که ممکن است مدیران فاقد رفتارهای اخلاقی و صادقانه باشند که این امر می تواند، منجر به افزایش ریسک حسابرسی شود.

شواهد تجربی نشان می دهد که گروه های مختلف در جامعه متقاضی افشای مسئولیت پذیری اجتماعی توسط شرکت ها هستند. گزارشگری مسئولیت اجتماعی ابزاری جهت حسابدهی و پاسخگویی شرکت در قبال عملکرد خویش است. از این رو افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها توجه ذی نفعان را به خود جلب کرده و می تواند تضاد منافع بین ذی نفعان مختلف در رابطه با مسائل اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و اخلاقی را مدیریت نماید. واژه مسئولیت اجتماعی شرکت ها به ظهور یک مفهوم اشاره دارد که به دنبال در نظر گرفتن عوامل محیطی و اجتماعی در تصمیمات تجاری شرکت ها، استراتژی تجاری و حسابداری با هدف افزایش عملکرد اجتماعی و محیطی در کنار عوامل اقتصادی به گونه ای که برای واحد تجاری، جامعه و محیط سودمند باشد (حساس یگانه و همکاران، ۲۰۹، ۱۳۹۲).

تئوری مشروعیت به ارتباط اجتماعی بین جامعه و سازمان تأکید دارد و سازمان باید تأثیراتی که بر جامعه می گذارد را گزارش کند (بهار مقدم و همکاران، ۹۰، ۱۳۹۲). مطابق این تئوری، بقاء یک سازمان به وسیله فشارهای بازار و توقعات جامعه پایدار است و از این رو درک نگرانی های جامعه، توقعات جامعه را بیان می کند (فریمپنگ و اوسو، ۴۷، ۲۰۱۲). طبق مفهوم مشروعیت می توان بیان نمود، حسابرسی ابزاری است که با ارزیابی و مقایسه سیستم ارزشی سازمان با سیستم ارزشی جامعه باعث مشروعیت بخشیدن به سازمان می شود. طبق تئوری ذی نفعان، ذی نفعان از این حق برخوردار هستند که بدانند سازمان با مصارف منابع اجتماعی چه کاری را انجام می دهد. طبق این تئوری سازمان از طریق حسابرسی می تواند با نیازهای متنوع ذی نفعان مختلف تطبیق یابد و به طیف گسترده ای از ذی نفعان پاسخگو باشد (سپاسی و رضایت، ۱۲۷، ۱۳۹۴). با توجه به اینکه افشای مسئولیت اجتماعی و اطلاعات مالی احتمالاً توسط همان سیستم اطلاعاتی تولید می شود (چن و همکاران، ۵۳، ۲۰۱۶)، عملکرد ضعیف مسئولیت اجتماعی قابلیت اطمینان سیستم کنترل داخلی را زیر سوال می برد. این امر می تواند باعث شود

منجر به بالا رفتن عملکرد اجتماعی می شوند. بنابراین، این احتمال وجود دارد که ریسک حسابرسی افزایش یابد.

مطالعات گوناگونی، مزایای فعالیت های مسئولیت اجتماعی، مانند هزینه سرمایه پایین، کیفیت بالای گزارشگری را نشان داده است. با این حال، ارتباط بین مسئولیت اجتماعی و ریسک حسابرسی به طور جدی مورد بررسی قرار نگرفته است. با توجه به حسابرسی، بیشتر مطالعات بر نقش حسابرسان مستقل به عنوان اطمینان بخشی به مسئولیت اجتماعی و یا حاکمیت شرکتی، تاکید داشتند. به طور کلی انتظار می رود که مسئولیت اجتماعی مرتبط با دیدگاه ذی نفعان باشد، اما می تواند برای پوشش دادن رخدادهای نامطلوب مانند آلودگی به کار رود؛ در نتیجه، شرکت ها انگیزه هایی برای نشان دادن اطمینان از عملکرد اجتماعی خود از طریق حسابرسان با کیفیت بالا دارند. می توان استدلال کرد که ریسک حسابرسی بالاتر نتیجه افزایش ریسک مبتنی بر رفتار فرصت طلبانه مدیران است.

افشای مسئولیت اجتماعی ابزاری مهم برای مدیریت ریسک است و شرکت ها می توانند مدیریت ریسک مسئولیت اجتماعی را در چهار مرحله پیاده سازی کنند: (۱) شناسایی ریسک، (۲) ارزیابی، (۳) تهیه استراتژی و (۴) نظارت به طور مشابه، در مورد ریسک حسابرسی، حسابرسان ابتدا مشخص می کنند که ریسک موجود در کجا وجود دارد، سپس ریسک را ارزیابی کرده و راهکارهایی را برای کاهش ریسک حسابرسی به سطح قابل قبولی تهیه می کنند. اما، حسابرسی نمی تواند همه خطرات را از بین ببرد. بنابراین، حسابرسان از گزارش های حسابرسی یا یادداشت های توضیحی برای ارائه خطرات احتمالی مربوط به حساب های حسابرسی شده استفاده می کنند. این باور که گزارش های حسابرسی به عنوان شاخص عملکرد فعالیت های مسئولیت اجتماعی مورد استفاده قرار می گیرند، سودمندی آنها را در سنجش اثربخشی مسئولیت اجتماعی نشان می دهد.

کیم و جانگ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر عملکرد اجتماعی شرکت ها در ساعات های حسابرسی: نقش محوری تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که عملکرد اجتماعی شرکت ها با ساعات های حسابرسی ارتباط منفی و معنی داری دارد و نشان می دهد که عملکرد اجتماعی شرکت ها با مسئولیت اجتماعی آنها در کره همراه است و این موضوع با ادبیات پیشین هم خوانی دارد. با این حال عملکرد اجتماعی شرکت ها در ارتباط با ساعات حسابرسی با تاکید بر مطلب خاص نیست. احتمالاً نشان می دهد که حسابرسان به طور مستقیم عملکرد اجتماعی شرکت را بر اساس دانش خود در فرآیند حسابرسی تفسیر می کنند. همچنین تاکید

که یک حسابرس از توانایی یک شرکت برای تولید اطلاعات مالی که هزینه حسابرسی را افزایش می دهد، ارزیابی نامطلوب نماید. با توجه به مطالب بیان شده، این سؤال مطرح می شود؛ (( آیا افشای مسئولیت اجتماعی بر خطر حسابرسی تأثیر دارد؟))

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

نظریه نمایندگی نشان می دهد که مدیران انگیزه هایی برای دنبال کردن منافع شخصی خود دارند. کری و همکاران (۲۰۱۷) با نشان دادن اینکه مدیران فرصت طلب از مسئولیت اجتماعی برای پراکنده کردن افکار عمومی منفی استفاده می کنند، از این امر حمایت کرده اند. این بدان معنی است که عملکرد اجتماعی بالا الزاماً با مسئولیت اجتماعی شرکت های ذی نفع مرتبط نیست. بنابراین، سرمایه گذاران باید این دو انگیزه متضاد را با دقت متمایز کنند، چرا که این موضوع بسیار مهم است زیرا دسترسی کمی به اطلاعات خصوصی وجود دارد.

نظریه نمایندگی معتقد است که ساز و کارهای بیرونی نظیر حسابرسان مستقل منجر به کاهش فرصت طلبی مدیران می شوند (جنسن و مک لینگ، ۱۹۷۶). مطالعات قبلی در مورد مسئولیت اجتماعی شرکت ها و حسابرسی شرکت ها عمدتاً بر این نقش متمرکز بوده اند و می دانند که اطمینان حسابرسان اعتبار مسئولیت اجتماعی شرکت ها را افزایش می دهد.

بند ۸ استاندارد بین المللی حسابرسی (۷۰۶) می گوید: " اگر حسابرس لازم باشد توجه کاربران را به موضوعی که در صورت های مالی ارائه شده یا منتشر شده است جلب کند در قضاوت حسابرس از چنان اهمیتی برخوردار است که برای فهم استفاده کنندگان از اظهارات مالی ضروری است و حسابرس باید گزارش تأکید بر بند خاص را در گزارش حسابرس ارائه کند". بنابراین، ممکن است نشانگر درک حسابرس از ریسک شرکت و مدیریت باشد.

حسابرسان، ساعات حسابرسی را صرف کاهش ریسک حسابرسی در حد قابل قبول و اطمینان از این امر می کنند که صورت های مالی، اساسی تحریف نمی شوند. بنابراین، ساعت حسابرسی افزایش (کاهش) می یابد زیرا ریسک حسابرسی بالا (پایین) است. به طور خاص، مدیریت سود و دادخواهی، ساعات حسابرسی را افزایش می دهد. صداقت مدیریت یک عامل مهم برای تعیین ریسک حسابرسی در فرآیندهای حسابرسی و عملکرد اجتماعی شرکت است. از طرفی گزارش های مسئولیت اجتماعی شرکت های با عملکرد اجتماعی بالا در شرکت هایی که مدیران ذی نفعی دارند، غیرمنتظره است. این استدلال وجود دارد که انگیزه های مسئولیت اجتماعی، اخلاقی یا فرصت طلبانه

بر مطلب خاص می تواند در تمایز انگیزه های مسئولیت اجتماعی شرکت ها بکار رود.

ساریکوزی و تازیکا (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که بین مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، لکن این رابطه در شرکت هایی که دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی هستند، معنادار و منفی است، به عبارت دیگر در این شرکت ها تلاش حسابرسان کمتر می شود که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می شود.

شفایی سردشت و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل موثر بر مدل خطر حسابرسی: رویکرد فرایند تحلیل شبکه ای و دیمتل فازی ترکیبی" پرداختند. آنها با استفاده از غربالگری فازی برای نمایش ۴۰ عامل عملی استفاده کردند که ممکن است بر مدل خطر حسابرسی از ۵۸ مورد بالقوه اثر بگذارند. سپس با رویکرد فرایند تحلیل شبکه ای و آزمون تصمیم گیری و ارزیابی برای کاهش عوامل و اولویت بندی آن ها با در نظر گرفتن وابستگی های داخلی و خارجی آنها به کاربردن و رویکرد ترکیبی مورد استفاده در این مطالعه، ارائه وزن دقیق برای هر عامل می تواند یک چارچوب پیچیده تر برای تصمیم گیری در ارزیابی خطر با ادغام روابط وابسته در داخل و بین عوامل خطر حسابرسی را بررسی کند.

کری و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی گزارش دهی مسئولیت اجتماعی و حسابرسی در چین پرداختند. آنها دریافتند بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های دولتی نسبت به شرکت های غیر دولتی ضعیف تر است، زیرا شرکت های غیر دولتی از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب آرایبی استفاده می کنند و حسابرسان حق الزحمه بیشتری را جهت تلاش و ریسک حسابرسی بیشتر در این شرکت ها تقاضا خواهد کرد.

چای سان<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی انتخاب حسابرسان و مسئولیت اجتماعی پرداختند. آنها دریافتند شرکت هایی که رتبه بالاتری در عملکرد مسئولیت اجتماعی دارند حسابرسان متخصص در صنعت را استخدام می کنند. علاوه بر این شرکت های با عملکرد بهتر در مسئولیت اجتماعی مربوط به کیفیت محصول و محیط زیست در صنایع، حسابرسان غیر متخصص را استخدام می کنند. حتی ممکن است در فعالیت های مسئولیت اجتماعی خود برای پنهان نمودن ماهیت خطا، همزمان با حسابرسان با کیفیت پایین تری کار را انجام دهند.

جامعی و نجفی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که مالکیت دولتی تأثیر منفی و معناداری بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

خواجهی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرسان با تأکید بر شهرت حسابرسان شرکت پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد که مسئولیت پذیری اجتماعی با شهرت حسابرسان در سطح صنعت دارای رابطه مثبت و معنی دار است. از طرف دیگر مسئولیت پذیری اجتماعی با شهرت حسابرسان در سطح بازار نیز دارای رابطه مثبت است اما این رابطه معنی دار نیست. نتایج حاصل از یافته های پژوهش بیانگر این است که شرکت هایی که بیشتر نسبت به افشای مسئولیت های اجتماعی خود اقدام می کنند، تمایل دارند تا حسابرسانی را به عنوان حسابرسان مستقل شرکت انتخاب کنند که در بین شرکت های صنعت از اعتبار بالاتری برخوردار هستند؛ اما این شرکت ها به شهرت حسابرسان در سطح کل بازار بورس اوراق بهادار توجه شایانی نمی کنند.

زکی زاده و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی شناسایی خطر حسابرسی، مبتنی بر مدیریت خطر و راهبری شرکت پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد بین استقلال هیأت مدیره و خطر حسابرسی رابطه منفی و معناداری، و بین خطر قوانین مقررات و خطر حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جهت دستیابی به اهداف پژوهش حاضر، فرضیه هایی به شرح زیر مطرح گردیده و مورد آزمون قرار گرفت:

**فرضیه ۱-** بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و ریسک حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

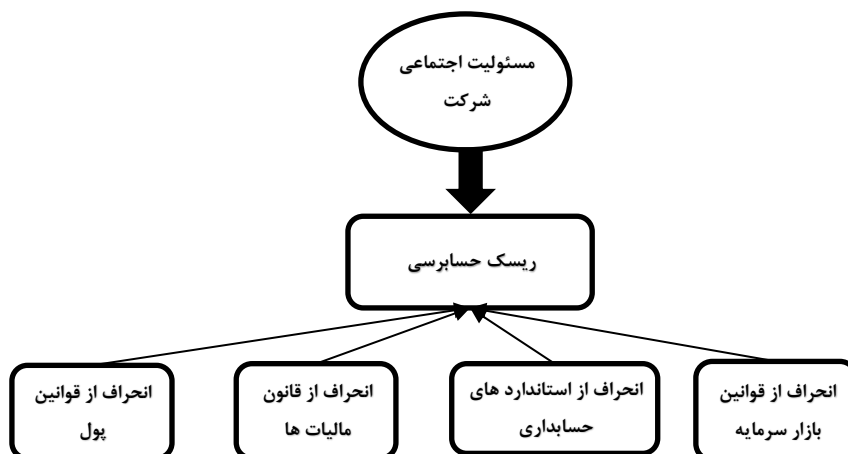
داده های این پژوهش از صورت های مالی حسابرسی شده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه های اینترنتی مانند تارنمای کدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت هایی بدین شرح اعمال شد: ۱- دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند هر سال می باشد. ۲- سال مالی در طی دوره های مورد نظر تغییر

<sup>1</sup> Wen Chi Sun

نداشته باشد. ۳- سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد. ۴- جزء شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری و مالی نباشد. ۵- اطلاعات مورد نیاز برای انجام این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد. در نهایت اطلاعات مالی مربوط به ۸۷ شرکت به طور نمونه در دوره زمانی ۷ ساله از سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ با اعمال محدودیت های فوق بعنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

#### ۴- مدل های پژوهش و متغیرهای آن

مدل مفهومی در این پژوهش بر این اصل منطقی استوار است که میان افشای مسئولیت اجتماعی به عنوان متغیر مستقل و خطر حسابرسی به عنوان متغیر وابسته رابطه وجود دارد. با توجه به مطالب فوق مدل مفهومی در این پژوهش به صورت شکل ۱ می باشد.



شکل (۱): الگوی مفهومی پژوهش

بر اساس مدل فوق داده های مورد نظر جمع آوری گردید و سپس باقیمانده خطاهای مدل به نرم افزار اکسل انتقال داده شد و سپس خطاهای مدل به صورت زیر محاسبه شد:

$$AR_{it} = 1 - |\varepsilon_{it}|$$

#### • انحراف از بازار پول

از ساختار سررسید بدهی ها (نسبت بدهی های بهره دار به جمع کل دارایی ها) استفاده شده است. سپس مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و هر مقدار از میانگین مقادیر کل هر صنعت کسر گردید.

$$AR_2 = FCS - ICS \quad FCS = \frac{IBD}{TA}$$

#### • انحراف از بازار سرمایه

در این پژوهش از رتبه بندی شرکت ها از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی که در سایت کدال اعلام می شود به عنوان انحراف از قوانین بازار سرمایه استفاده می شود. محاسبه رتبه بندی کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تفکیک امتیاز به موقع بودن و قابلیت اتکا اعلام می شود. بر این اساس مقادیر استخراج و سپس درصد امتیاز هر شرکت از میانگین کل درصد امتیاز شرکت ها کسر گردید.

$$AR_3 = DISS - \overline{DISS}$$

مدل رگرسیونی فرضیه ۱:

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR - Score_{i,t} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 CF_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### ۴-۱- متغیر وابسته - خطر حسابرسی

در تحقیق حاضر خطر حسابرسی بر اساس رویکرد زیر ارزیابی شد (زکی زاده و همکاران، ۱۳۹۸):

#### • انحراف از استانداردهای حسابداری - کیفیت گزارشگری

از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. اقلام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می توان جهت مدیریت سود، آن ها را دستکاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. اقلام تعهدی باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجه نقد عملیاتی می شود و در نتیجه با فرض اینکه جریان های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش و کاهش در اقلام تعهدی اختیاری است. به منظور تخمین اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز، استفاده شد:

$$TACC_{i,t} = \beta_0 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

## • انحراف از قانون مالیات

از متغیر اجتناب مالیاتی (نسبت وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات به سود و زیان قبل از کسر مالیات) استفاده شد. بدین ترتیب مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و سپس هر مقدار از میانگین کل هر صنعت کسر گردید.

$$AR_4 = FCETR - ICETR$$

$$(CETR) = \frac{\text{وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات}}{\text{سود و زیان قبل از کسر مالیات}}$$

برای سنجش خطر حسابداری، تعداد ۴ معیار موثر بر خطر حسابداری شناسایی شد و میانگین موزون مقادیر بر اساس اوزان بدست آمده (نگاره ۲) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه خطر حسابداری بکار گرفته شد.

## ۴-۲- متغیر مستقل

در این پژوهش، به تبعیت از مدل سلسله مراتبی کارول (۲۰۰۴؛ ۱۹۹۱) ضریب کارایی مسئولیت اجتماعی بر اساس شاخص هایی در پنج بعد اقتصادی، قانونی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی با تحلیل پوششی داده ها محاسبه می شود (موسوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۸۶).

رابطه (۱)

$$CSR - Score = \frac{\sum_{r=1}^n U_r Y_{r0}}{\sum_{r=1}^m V_i X_{i0}}$$

$$St: \frac{\sum_{r=1}^n U_r Y_{rj}}{\sum_{r=1}^m V_i X_{ij}} \leq 1$$

برای هر شرکت  $z$   $U_r, V_i \geq 0$

که در این روابط:

CSR-Score: ضریب افشای مسئولیت اجتماعی شرکت.

N: تعداد شاخص های بعد اقتصادی

m: تعداد شاخص های ابعاد قانونی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی

$U_r$ : وزن داده شده به هر یک از شاخص های بعد اقتصادی

$V_i$ : وزن داده شده به هر یک از شاخص های ابعاد قانونی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی

$Y_{rj}$ : مقدار هر یک از شاخص های بعد اقتصادی برای شرکت  $z$

$X_{ij}$ : مقدار هر یک از شاخص های ابعاد قانونی، اخلاقی، اجتماعی، و محیطی برای شرکت  $z$

برای محاسبه کارایی شرکت ها به لحاظ افشای مسئولیت اجتماعی از نسبت خروجی ها به ورودی ها استفاده شده است.

حل مدل فوق توسط الگوی BCC خروجی محور براساس روش

تحلیل پوششی داده ها می باشد. در ادامه شاخص های هر یک از ابعاد مذکور و نحوه اندازه گیری آنها توضیح داده شده است:

## • شاخص های بعد اقتصادی

- کیوتوبین: مجموع ارزش بازار سهام شرکت و ارزش کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها.

- جریان نقد عملیاتی: در صورت مثبت بودن جریان نقد عملیاتی برابر یک و در صورت منفی بودن برابر صفر.

- ارزش بازار سهام به ارزش دفتری ح.ص.س (MTB): نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام.

- نرخ بازده دارایی ها (ROA): از حاصل تقسیم سودخالص به کل دارایی

- شاخص چرخه نقدینگی: برای محاسبه شاخص چرخه نقدینگی از مدل اوگاندپ (۲۰۱۲، ۱۴۳) استفاده شد:

$$CCC = Inv + AR - AP$$

مدت زمان نگهداری موجودی کالا (Inv): (میانگین موجودی

کالا تقسیم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته)  $\times ۳۶۵$

مدت زمان وصول مطالبات (AR): (میانگین حساب های دریافتنی بر فروش خالص)  $\times ۳۶۵$

مدت زمان پرداخت حساب های پرداختنی (AP): (میانگین حساب های پرداختنی تقسیم بر خریده ها)  $\times ۳۶۵$

CCC: شاخص چرخه نقدینگی

کارایی منابع مالی: برای محاسبه کارایی منابع مالی از یک

منهای اهرم مرکب استفاده خواهد شد. اهرم مرکب بیانگر میزان

تغییر سود هر سهم در مقابل یک درصد تغییر در فروش است (موسوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۸۶).

(درصد تغییرات فروش / درصد تغییرات سود هر سهم)  $- 1 = FRE$

## • شاخص های بعد قانونی

- اهرم مالی: نسبت کل بدهی ها به کل دارایی

- اجتناب مالیاتی: قدرمطلق حاصل تفریق مالیات تشخیصی از مالیات ابرازی تقسیم بر سود یا زیان قبل از کسر مالیات .

- نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره: از حاصل تقسیم تعداد مدیران غیر موظف به کل تعداد اعضا هیئت مدیره شرکت.

- ثبات مدیرعامل: در صورتی که مدیر عامل شرکت در طی دو سال گذشته تغییر پیدا کرده باشد، از متغیر مجازی عدد صفر در غیر این صورت عدد یک منظور شد .

خود نشان نمی دهد. چرا که مطابق با شاخه اخلاقی تئوری ذی نفعان، وی منافع جمعی را بر منافع فردی ترجیح می دهد و به عبارت دیگر رفتار اخلاقی دارد. به منظور تخمین ارقام تعهدی اختیاری از مدل کوتاری، استفاده شد ( رضایی و محمد پور، ۱۳۹۶، ۱۱۷):

$$\frac{TACC_{i,t}}{A_{t-1}} = \beta_0 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

$TACC_{i,t}$  = مجموع ارقام تعهدی واحد تجاری  $i$  برای سال  $t$  و  $\left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right)$  = مجموع دارایی های شرکت  $t$  در سال  $t-1$   
 $\Delta REC_{i,t}$  = تغییرات حساب های دریافتی واحد تجاری  $i$  برای سال  $t$  نسبت به دوره  $t-1$  منهای حساب های دریافتی واحد تجاری  $i$  برای سال  $t-1$ .  
 $\Delta REN_{i,t}$  = تغییرات درآمد واحد تجاری  $i$  برای سال  $t$  منهای درآمد آن در سال  $t-1$   
 $PPE_{i,t}$  = ناخالص دارایی های ثابت مشهود  $i$  در سال  $t$ ،  $\varepsilon_{i,t}$  = جزء باقیمانده (ارقام تعهدی غیر اختیاری)  
 پس از اجرا نمودن الگوی رگرسیونی فوق با استفاده از ضرایب بدست آمده از رابطه زیر ارقام تعهدی اختیاری محاسبه شد:  
 $DAC_{i,t} = TACC_{i,t} - NDAC_{i,t}$

• شاخص های بعد اجتماعی و محیطی:

- **نرخ تبادل کارکنان:** برای محاسبه نرخ تبادل کارکنان از نسبت تغییرات نفرات سال جاری به سال قبل استفاده شد. افشای اطلاعات زیست محیطی: در صورتی که با استفاده از تحلیل محتوایی گزارش سالانه هیئت مدیره شرکت ها، افشای اطلاعات و اقدامات زیست محیطی شامل اقدامات انجام شده در خصوص رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تأثیرات زیست محیطی فعالیت شرکت به خصوص در حوزه منابع آب و آلودگی هوا و انتشار آلاینده ها، گزارش وضعیت مصرف انرژی، ایجاد فضای سبز، ایجاد واحد تصفیه خانه و خروج پسماندها و سایر اقدامات زیست محیطی در شرکت صورت پذیرفته شده باشد، متغیر مجازی افشای اطلاعات زیست محیطی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور شد ( موسوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۸۶).  
 گواهینامه ایزو ۱۴۰۰۱: در صورتی که شرکت موفق به دریافت گواهینامه ایزو ۱۴۰۰۱ شده باشد، متغیر مجازی مربوط به ایزو عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور شد ( موسوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۸۶).

- اندازه حسابرس: اگر حسابرسی توسط سازمان حسابرسی صورت گرفته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور شد (بهار مقدم و همکاران، ۱۳۹۲، ۹۰).  
 - نسبت سهام شناور آزاد: از نسبت سهام شناور آزاد در اطلاعیه های سالانه بورس اوراق بهادار استفاده شد (عباسی و مارزلو، ۱۳۹۰، ۱۴۷).  
 - کیفیت افشاء: از امتیاز کیفیت افشای داده شده به هر شرکت توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد. این امتیاز بر اساس دو معیار به موقع بودن و قابلیت اتکا محاسبه شد.  
 - مالکیت نهادی: درصد سهامداران نهادی به کل سهام صادره (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۰، ۱۵۷؛ موسوی و همکاران، ۱۳۹۶، ۸۶).  
 - بیمه سهم کارفرما: برای محاسبه این متغیر از رابطه زیر استفاده شده است: مبلغ هزینه بیمه سهم کارفرمای افشا شده در یادداشت های همراه صورت های مالی تقسیم بر جمع هزینه های عملیاتی و بهای تمام شده کالای فروش.

• شاخص های بعد اخلاقی

- **انصاف:** صداقت، انصاف و احترام به جامعه و ذی نفعان شرکت یک ارزش اجتماعی محسوب می شود. برای رسیدن به این هدف شرکت ها خود را ملزم به رعایت اخلاق کسب و کار می نمایند. بنابراین مطابق با شاخه اخلاقی نظریه ذی نفعان و خطر اخلاقی عدم تقارن اطلاعاتی، استدلال می شود که کسب بازده غیر متعارف در بازار سهام بیانگر عدم تقارن اطلاعاتی می باشد که خطر اخلاقی به همراه دارد. این خطر اخلاقی ناشی از بی انصافی در شناسایی، اندازه گیری و یا افشای اطلاعات است. بنابراین یک منهای انحراف معیار بازده غیرعادی ماهانه بیانگر انصاف می باشد.

$$Fairness_{i,t} = 1 - \sigma(AR_i)$$

بازده غیر عادی: بازده غیر عادی حاصل تفاوت نرخ بازده واقعی و نرخ بازده مورد انتظار می باشد.

$$AR_i = R_i - R_m$$

AR: بازده غیرعادی سهام،  $R_i$ : نرخ بازده واقعی سهام،  $R_m$ : نرخ بازده مورد انتظار سهام

- **ارقام تعهدی اختیاری:** ارقام تعهدی اختیاری، قابل اعمال نظر توسط مدیریت است. مدیر اخلاق مدار با استفاده از ارقام تعهدی اختیاری، رفتاری جانبدارانه که منافع فردی را به همراه دارد از

## ۴-۳- متغیرهای کنترلی

- (۱) اندازه شرکت: از طریق لگاریتم کل دارایی های شرکت در پایان سال محاسبه می شود.
- (۲) جریان نقد عملیاتی: جریان خالص وجه نقد فعالیت عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی (بولو و همکاران، ۱۳۹۱، ۷).
- (۳) اهرم مالی: کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها (بولو و همکاران، ۱۳۹۱، ۷).

## ۵- نتایج پژوهش

در گام نخست عوامل چهارگانه انحراف از استانداردهای حسابداری و انحراف از قوانین بازار پول، بازار سرمایه و مالیات جهت ارزیابی خطر حسابرسی بر اساس مصاحبه با ۵ تن از خبرگان دانشگاهی و حرفه حسابرسی شناسایی گردید. سپس

برای تعیین اولویت و وزن عوامل چهارگانه منتخب نسبت به طراحی و سوالات بصورت زوجی و اخذ پاسخ های ۲۰ تن از خبرگان از بین اساتید دانشگاه و اعضای جامعه حسابداری رسمی ایران اقدام گردید. در این روش عوامل بصورت دو به دو با یکدیگر مقایسه می گردند. مقایسه دو به دو مطابق طیف ذیل با استفاده از مقیاسی که از ترجیح یکسان تا بی اندازه مرجح طراحی شده است، انجام می گیرد. در این طیف میزان ترجیح اعداد ۸، ۶، ۴، ۲، ۱، ۰، ۱، ۲، ۳، ۴ مابین اعداد ۳ و ۵ می باشد که نشان دهنده ی میزان ترجیح نسبتاً مرجح تا قویاً مرجح است.

پس از جمع آوری پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان، با استفاده از میانگین هندسی نتایج، ماتریس مقایسات زوجی بدست آمد. ماتریس مزبور به کمک نرم افزار MATLAB تحلیل و اوزان معیارها با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) به صورت زیر بدست آمده است.

جدول (۱) ترجیحات و مقادیر عددی آنها

عدد	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
میزان ترجیحات	ترجیح یکسان								بی اندازه مرجح
ترجیحات			نسبتاً مرجح		قویاً مرجح		ترجیح بسیار قوی		

جدول (۲) اوزان معیارهای خطر حسابرسی

معیار	وزن
انحراف از استانداردهای حسابداری	۰/۶۸
انحراف از قوانین مالیات ها	۰/۱۸
انحراف از قوانین بازار سرمایه	۰/۰۹
انحراف از قوانین بازارپول	۰/۰۵

## ۵-۱- تحلیل توصیفی

با توجه به جدول (۳) میانگین خطر حسابرسی ۰/۶۴۰ است. میزان حداکثر متغیر خطر حسابرسی با مقدار ۰/۸۸۰ متعلق به شرکت مهرکام پارس در سال ۹۷ و میزان حداقل آن ۰/۰۷۱ متعلق به شرکت شهید قندی در سال ۹۱ است. در میان عناصر تشکیل دهنده خطر حسابرسی بیشترین مقدار میانگین ۰/۹۱۷ است که به انحراف از استانداردهای حسابداری مربوط می شود.

میزان حداکثر متغیر انحراف از استاندارد حسابداری بامقدار ۱/۰۰۰ متعلق به شرکت داراب در سال ۹۴ و میزان حداقل آن ۰/۰۵۱ متعلق به شرکت شهید قندی در سال ۹۱ است. انحراف از بازار سرمایه نیز پس از انحراف از استاندارد حسابداری با میانگین ۰/۱۶۷ دارای بیشترین مقدار است. میزان حداکثر متغیر انحراف از بازار سرمایه با مقدار ۰/۶۴۱ متعلق به شرکت های

خدمات کشاورزی در سال های ۹۵ و ۹۶ و شرکت کاغذ سازی کاوه در سال ۹۷؛ میزان حداقل آن ۰/۰۰۱ متعلق به شرکت های داده پردازی ایران در سال ۹۱ و الکترونیک خودرو در سال ۹۳، سایپا شیشه در سال ۹۴ است.

مقدار محاسبه شده برای ضریب افشای مسئولیت اجتماعی شرکت عددی بین صفر و یک است که هرچه ضریب بدست آمده نزدیک به یک باشد بدان معناست که کارایی شرکت از منظر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، بالاتر می باشد. در بررسی به عمل آمده از خروجی تحلیل پوششی داده ها، شرکت هایی چون آبسال، فیبر ایران، لاستیک سهند، تراکتورسازی ایران، دارو سازی اکسیر و.. دارای بیشترین ضریب افشای مسئولیت اجتماعی با مقدار یک و شرکت باما و معدنی املح ایران، دارای کمترین ضریب افشای مسئولیت اجتماعی با مقدار ۰/۰۴۶ بوده اند.



جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشدگی	چولگی	کمینه	بیشینه
خطر حسابرسی	AR	۰/۶۴۰	۰/۰۷۶	۸/۸۴۶	-۱/۶۸۸	۰/۰۷۱	۰/۸۸۰
انحراف از استاندارد حسابداری	AR1	۰/۹۱۷	۰/۰۹۳	۷/۸۱۵	-۱/۱۳۲	۰/۰۵۱	۱/۰۰۰
انحراف از بازار پول	AR2	-۰/۰۰۲	۰/۱۶۴	۴/۴۵۰	۰/۸۹۹	-۰/۳۶۶	۰/۷۰۱
انحراف از بازار سرمایه	AR3	۰/۱۶۷	۰/۱۰۸	۵/۸۸۱	۱/۳۱۶	۰/۰۰۱	۰/۶۴۱
انحراف از قانون مالیات	AR4	-۰/۰۳۱	۰/۳۳۴	۴/۳۶۴	۱/۸۹۹	-۰/۸۴۵	۲/۰۰۹
افشای مسئولیت اجتماعی	CSR SCORE	۰/۲۳۱	۰/۲۲۳	۶/۸۰۷	۱/۹۹۶	۰/۰۴۶	۱/۰۰۰
جریان نقد عملیاتی	CF	۰/۷۳۰	۱/۴۲۹	۶/۸۲۱	-۰/۴۱۱	-۵/۹۷۰	۵/۸۰۰
اهرم مالی	SIZE	۲۷/۹۹۵	۱/۵۷۲	۳/۸۷۹	۰/۶۵۸	۲۴/۳۰۸	۳۳/۴۲۷
تعداد مشاهدات ۶۰۹							

### ۵-۲- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

ریسک حسابرسی، ریسکی است که حسابرس نظر حسابرسی نامناسبی را در مورد صورت های مالی که حاوی اشتباهات با اهمیت است بیان کند. ریسک حسابرسی ناشی از مفهومی به نام "سطح قابل قبول ریسک حسابرسی" است. هدف از حسابرسی کاهش ریسک حسابرسی به سطح قابل قبول از طریق نمونه گیری و کشف شواهد کافی است. صداقت مدیران درباره عملکرد مسئولیت اجتماعی یک عامل مهم برای تعیین ریسک حسابرسی است. از آنجایی که تصمیمات مالی، عملیاتی و راهبردی شرکت توسط مدیریت اتخاذ می شود در تحقیق حاضر ریسک حسابرسی بر اساس ترکیبی از رویکردهای عوامل چهارگانه انحراف از استانداردهای حسابداری و انحراف از قوانین بازار پول، بازار سرمایه و مالیات محاسبه شد و میانگین موزون مقادیر براساس اوزان بدست آمده از پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه ریسک حسابرسی بکار گرفته شد. از متغیرهای ابعاد اقتصادی، قانونی،

اجتماعی و محیطی برای استخراج الگوی افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها بر اساس الگوی BCC در نرم افزار تحلیل پوششی داده ها استفاده شد. بدین ترتیب که متغیرهای بعد اقتصادی به عنوان خروجی ها و متغیرهای ابعاد قانونی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی به عنوان ورودی ها و شرکت های نمونه به عنوان واحد تصمیم گیرنده در نظر گرفته شدند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش به منظور بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و ریسک حسابرسی به شرح جدول ۴ قابل مشاهده است. برای اندازه گیری قدرت توضیح دهندگی مدل از ضریب تعیین (R2) استفاده گردید. با توجه به نتایج آزمون مقدار آماره اف بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون، کمتر از سطح خطای پنج درصد است؛ بنابراین اطمینان از نکویی برازش و معنادار بودن آن حاصل شد. با توجه به نتایج جدول شماره ۴ از آنجا که سطح معناداری متغیر افشای مسئولیت اجتماعی کمتر از ۵٪ است، ارتباط معناداری بین افشای مسئولیت اجتماعی و ریسک حسابرسی برقرار است.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه اول

نماد	ضریب	آماره تی	احتمال	VIF
C	۰/۶۵۲	۱۸/۸۱۴	۰/۰۰۰	-
CSR SCORE	-۰/۰۲۴	-۲/۶۸۴	۰/۰۰۸	۱/۰۳۷
SIZE	-۰/۰۰۲	-۱/۶۰۸	۰/۱۰۸	۱/۰۴۰
LEV	۰/۰۷۹	۸/۶۶۳	۰/۰۰۰	۱/۰۳۸
CF	۰/۰۰۲	۱/۳۵۷	۰/۱۷۵	۱/۰۰۵
ضریب تعیین		۰/۱۱۹		
آماره دوربین-واتسون		۱/۶۸۲		
احتمال آماره فیشر		۰/۰۰۰		
اف لیمر		۰/۱۴۸		

## ۶- نتیجه گیری و بحث

شاخص پایداری داو جونز، پایداری را به عنوان ارزیابی عملکرد اقتصادی، محیطی و اجتماعی تعریف می‌کند. با توجه به اینکه افشای مسئولیت اجتماعی، ارزیابی فعالیت های محیطی و اجتماعی شرکت ها است، افشای مسئولیت اجتماعی عامل مهمی برای پایداری شرکت ها محسوب می شود. علاوه بر آن مزایای داخلی افشای مسئولیت اجتماعی مانند تصویر بهتر شرکت ها یا مدیریت پایدار است که با افشای اطلاعات معتبر، خطر عدم تقارن اطلاعات بین سرمایه گذاران را کاهش می دهد. افشای مسئولیت اجتماعی همچنین ممکن است با ارائه اطلاعات صحیح به سرمایه گذاران، مسئولیت اخلاقی شرکت را در قبال خطرات ورشکستگی خود کاهش دهد. از طرفی مدیران، خدمات حسابرسی با کیفیت بالا را دنبال می کنند تا صداقت و اطمینان دیگر افشاهای داوطلبانه خود را به استفاده کنندگان خارجی انتقال دهند. در این بین رعایت مسئولیت پذیری اجتماعی، عاملی برای کسب امتیاز رقابتی در میان شرکت ها قلمداد می شود، که علیرغم نبود تعریف مشخصی از مسئولیت پذیری اجتماعی عمومی و قابل قبولی از آن، مسئولیت پذیری اجتماعی را ملاحظه شرکت و پاسخ گویی به مسائلی فراتر از تجهیزات اقتصادی و تکنیکی که مزیت اجتماعی را در کنار عملکرد اقتصادی مورد انتظار برای شرکت به همراه داشته باشد تعریف می کنند (وهبا و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین اگر مدیران شرکت ها از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت برای مشروعیت دادن به رفتار خود استفاده کنند، اصول اخلاقی مدیریت مورد سوال قرار می گیرد، که منجر به افزایش ریسک حسابرسی می شود. نظر به اهمیت این موضوع در این پژوهش به آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها بین ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ پرداخته شد.

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات جمع آوری شده و رگرسیون خطی چند متغیره نشان دهنده آن است که بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و ریسک حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. از دیدگاه نظریه نمایندگی مدیران بدنبال منافع شخصی خود هستند، بنابراین مدیران فرصت طلب از افشای مسئولیت اجتماعی به عنوان یک استراتژی برای سرپوش گذاشتن یا منحرف کردن توجه عموم از سوء رفتار خود استفاده می کنند. در چنین شرایطی، افشای مسئولیت اجتماعی می تواند دستکاری در عملکرد مسئولیت های اجتماعی شرکت جهت اهداف حساب آرایبی باشد و اطلاعات اصلی در اختیار قرار نگیرد. بر این اساس شرکت هایی که در افشای مسئولیت اجتماعی ضعیف عمل می کنند به احتمال زیاد

با افزایش خطرات نظارتی، دادخواهی همراه هستند، بنابراین ریسک حسابرسی در این شرکت ها بیشتر است. نتایج این تحقیق به نوعی با نتایج پژوهش های کیم و جانگ (۲۰۲۰)، ساریکوزی و تازیکا (۲۰۱۸) و جامعی و نجفی (۱۳۹۸) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود به منظور بهبود عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت ها چارچوب مشخص و تنظیم شده ای جهت اندازه گیری دقیق مسئولیت اجتماعی شرکت ها اتخاذ نماید که بتوان میزان مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت را به طور دقیق بررسی نمود. به سازمان حسابرسی که مرجع تدوین کننده استاندارد در کشور است پیشنهاد می شود که استاندارد هایی را در جهت افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها تدوین نماید. پیشنهاد می شود که سازمان بورس اوراق بهادار تهران، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که شرکت ها در ساختار سازمانی خود با ایجاد واحد و یا کمیته مستقل مسئولیت اجتماعی، موجبات هرچه بیشتر ارتقای سطح پاسخگویی مسئولیت اجتماعی و چگونگی افشای آن را فراهم آورد.

برای پژوهش های آتی پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می شود:

۱) در این پژوهش جهت سنجش افشای مسئولیت اجتماعی از ضریب کارایی ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت که بر اساس ابعاد مختلف مسئولیت اجتماعی مبتنی بر نظریه کارول (۲۰۰۴، ۱۱۴؛ ۱۹۹۱، ۲۱) با شاخص هایی در پنج بعد اقتصادی، قانونی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی بر اساس روش تحلیل پوششی داده ها صورت گرفت، پیشنهاد می شود از سایر روش های سنجش افشای مسئولیت اجتماعی چون روش ارنست و همکاران (۱۹۷۸)؛ ابوت و همکاران، (۱۹۷۹) و... استفاده کنند.

۲) در این پژوهش جهت سنجش عوامل مؤثر بر شناسایی خطر حسابرسی، نسبت به انجام مصاحبه با خبرگان اقدام گردید و سپس با طرح سوالات بصورت زوجی بین خبرگان نسبت به تعیین اوزان عوامل اقدام شده است. پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی با استفاده از مجموعه های فازی (فازی مثلثی، فازی زنگوله و...) و شبکه های عصبی، اقدام به بررسی خطر حسابرسی نمایند.

در نهایت در این پژوهش، با محدودیت بعضی از شرکت هایی که گزارش عملکرد اجتماعی خود را در قالب یادداشت های توضیحی در دوره تحقیق ارائه نکرده بودند، لذا اطلاعات همه شرکت ها برای آزمون در دسترس قرار نگرفت. همچنین قوانین و مقررات

\* رحیمیان، نظام الدین؛ اسکندی، کیوان و رجبی، رشیدالدین. (۱۳۹۲). حسابرسی مبتنی بر خطر در واحدهای کوچک و متوسط. مجله حسابرس. شماره ۶۵، صص ۶۶-۷۸.

\* رضایی، فرزین؛ محمدپور، مهدیه (۱۳۹۶). تبیین رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت ها و هزینه سرمایه ضمنی آنها. فصلنامه پژوهش های نوین در حسابداری و حسابرسی. دانشگاه خاتم، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۱۷-۱۳۸.

\* زکی زاده، محمد امین. رضایی، فرزین. نوروش، ایرج (۱۳۹۸). شناسایی خطر حسابرسی، مبتنی بر مدیریت خطر جامع و راهبری شرکتی. مجله مدیریت توسعه و تحول. شماره ۳۶، صص ۲۳-۱۱.

\* سپاسی، سحر و رضایت، محیا (۱۳۹۴)، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر حسابرسی اجتماعی با استفاده از تکنیک تاپسیس، حسابداری مالی، شماره ۲۸، صص ۱۴۷-۱۲۷.

\* عباسی، ابراهیم، مارزلو، وحید (۱۳۹۰). بررسی تاثیر سهام شناور آزاد بر شاخص های نقد شوندگی در بورس تهران، پژوهش های حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۶۱-۱۴۷.

\* موسوی، سید احمد؛ رضایی، فرزین؛ شاه ویسی، فرهاد (۱۳۹۶). تبیین ایفای مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و تاثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال ۱۰، شماره ۳۳، صص ۸۹-۱۴۱.

\* یعقوب نژاد، احمد، رهنمای رودپشتی، فریدون، ذبیحی، علی (۱۳۹۰). بررسی تاثیر نظام راهبری شرکتی بر نقد شوندگی سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۱۷۳-۱۵۷.

\* Abbott, W F and Monsen, R J. (1979), On the Measurement of Corporate Social Responsibility: Self-Reported Disclosures as a Method of Measuring Corporate Social Involvement, Academy of Management Journal, Vol. 22, No 3, pp. 501 – 515.

\* Carey, P., Liu, L., & Qu, W. (2017), Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China, Journal of Contemporary Accounting & Economics, 13(3): 244-262.

\* Carroll, Archie B. (2004). Managing Ethically with Global Stakeholders: A Present and Future Challenge," Academy of Management Executive, Vol. 18, No. 2, pp. 114-120 .

\* Chi Sun W, Wei Huang H, Dao M, Shiuh Young C, (2017). Auditor selection and corporate social responsibility. Journal of Business Finance & Accounting. Volume 44, issue 9-10 Pages 1241-1275.

\* COSO. (2013). Internal Control – Integrated Framework: Executive summary. www.coso.org.

بعضا در صنایع مختلف متفاوت و متنوع است، لذا برای رفع این محدودیت، انحراف از قوانین و مقررات به تفکیک هر صنعت انجام شده است. در این پژوهش برای گروه بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابرسی از تکنیک تحلیل عاملی مولفه اصلی استفاده شده است که در صورت استفاده از روش های دیگر نظیر دلفی امکان تغییر طبقه بندی محتمل است. لذا طبقه بندی بکاررفته و نتایج حاصله، ناشی از محدودیت مدل مزبور می باشد.

## فهرست منابع

\* اکرمی مقدم، عفت. (۱۳۹۵). راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر خطر. ماهنامه پژوهش های مدیریت و حسابداری. شماره ۲۹، صص ۸۶-۹۵.

\* بهار مقدم، مهدی، صادقی، زین العابدین، صفرزاده، ساره (۱۳۹۲). بررسی رابطه مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۱۰۷-۹۰.

\* بولو، قاسم. باباجانی، جعفر. محسنی ملکی، بهرام (۱۳۹۱)، "رابطه بین وجه نقد بیشتر و کمتر از حد بهینه، با عملکرد آینده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداری. سال سوم، شماره ۱۱، صص ۲۹-۷.

\* حاجیها، زهره. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین شاخص های بلوغ حرفه ای حسابرسان و درک آنها از ریسک های واحد مورد رسیدگی. مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره دهم، صص ۱۷-۲۳.

\* حساس یگانه، یحیی، برزگر، قدرت الله (۱۳۹۲). ارائه مولفه ها و شاخص های بعد اجتماعی مسئولیت اجتماعی شرکت ها و وضعیت موجود آن در ایران، فصلنامه مطالعات توسعه اجتماعی- فرهنگی، سال دوم، شماره ۱، صص ۲۳۴-۲۰۹.

\* جامعی، رضا و نجفی، قاسم (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی. مجله علمی دانش حسابداری مالی. دوره، شماره ۱، پیاپی ۲۰، صص ۱۲۷-۱۶۱.

\* خواجوی، شکرالله؛ پورگودرزی، علیرضا؛ سرمدی نیا، عبدالمجید (۱۳۹۸). رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرس با تاکید بر شهرت حسابرس شرکت. مجله پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی. دوره ۸، شماره ۱، شماره پیاپی ۱۴، صص ۴۳-۶۶.

- \* Chen, Long and Srinidhi, Bin and Tsang, Albert and Yu, Wei,(2016). Audited Financial Reporting and Voluntary Disclosure of Corporate Social Responsibility (CSR) Reports . *Journal of Management Accounting Research* . Volume 28, Issue 2,PP 53-76.
- \* Frimpong, Siaw & Owusu, Chareles. (2012). Corporate social and environmental auditing: Perceived responsibility or regulatory requirement. *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol 3. No 4,pp.47-56.
- \* Jensen,M.C.;Meckling,W.H.Theory of the firm: Managerial behavior,agency costs and ownership structure. *J. Financ. Econ.* 1976, 3, 305-360.
- \* Kim, Y., Li, H. D., Li, S. Q., 2014. Corporate social responsibility and stock price crash risk, *Journal of Banking and Finance* 43, 1-13.
- \* Kim, H.A.; Jung, N.C.(2020). The Effect of Corporate Social Performance on Audit Hours: Moderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report. *Sustainability*, 12(3), 931.
- \* Mock T.J., Wright A. and Srivastava R.P, " Audit Program Planning Using a Belief Function Framework". University of Kansas Audit Research Symposium.Risk Preferences?", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 115-142.
- \* Ogundipe, S.E.; Idowu, A. and Ogundipe, L. O. (2012). "Working Capital Management, Firm's Performance and Market Valuation in Nigeria". *International Journal of Social and Human Sciences*. Vol. 6, pp: 143-147.
- \* Sevrikozi, A., & Tzika, V. (2018), the link between CSR and Audit Fees: Are Audit Fees associated with CSR: 1-67.
- \* Shafiee Sardasht, Morteza, Rashedi, Elham.(2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18, ISSN: 2340-5058, pp. 69-117.
- \* Wahba, H., Elsayed.K, (2015), the mediating effect of financial performance on the relationship between social responsibility and ownership structure, *Future Business Journal*, 2(5): 1-12.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

## **The audit risk assessment test is influenced by the concepts of corporate social responsibility**

**Maryam Faridi Maivan**

Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran,  
Faridi1388@yahoo.com.

**Alireza Momeni**

Department of Accounting, West Tehran Central Branch, Payame Noor University, Tehran, Iran  
(Corresponding Author)  
momeni50688@gmail.com

**Abdolkarim Moghadam**

Department of Accounting, Garmsar Branch, Payame Noor University, Garmsar, Iran  
a\_moghad@pnu.ac.ir.

### **Abstract**

Risk-based auditing seeks to increase the efficiency and effectiveness of auditing, which can be seen as a process of identifying and reporting the risk of significant distortions in financial statements. The purpose of this study is to evaluate the audit risk under the influence of corporate social responsibility disclosure. For this purpose, The audit risk assessment test is influenced by the concepts of corporate social responsibility. This study was conducted with 87 sample companies in a period of 7 years, 2012-2018, including 609 years, in a descriptive-correlational manner, with the implementation of a multivariate regression model. Then, by asking questions in pairs and hierarchical analysis (AHP), the importance of audit risk criteria was determined. The findings show that there is a significant negative relationship between disclosure of social responsibility and audit risk.

**Keywords:** Audit Risk, corporate social responsibility

