

بررسی اهمیت تاثیر مسئولیت اجتماعی بر اظهار نظر حسابرسی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکتها

هادی براتی^۱، شیمای میر عرب رضی^۲، سعید براتی^۳

چکیده

مسئولیت اجتماعی بیش از حد منجر می‌شود تا سرمایه‌گذاران مهارت‌های پیش‌بینی‌کننده خودشان را بیش از حد تخمین بزنند و این اعتقاد را پیدا کنند که می‌توانند بازار را زمان‌بندی کنند. هدف علمی تحقیق عبارتند از: بررسی اهمیت تاثیر مسئولیت اجتماعی بر اظهار نظر حسابرسی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی در شرکتها. جامعه آماری تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران می‌باشد و نمونه آماری تحقیق ۱۰۵ شرکت بین بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ می‌باشد روش تحقیق توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد تحقیق حاضر بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. روش شناسی پژوهش هم از نوع پس رویدادی (از راه استفاده از داده‌های گذشته) بوده است. با استفاده از نرم افزار 9.1 eviws تجزیه و تحلیل صورت گرفته و نتایج تحقیق بیانگر این است در فرضیه اول مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر نوع اظهار نظر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد. و در فرضیه دوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر تعداد بندهای حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

واژگان کلیدی: مسئولیت اجتماعی، اظهار نظر حسابرسی

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران Hbcom1372@gmail.com

^۲ کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران smcom1364@gmail.com

^۳ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران saaed_barati@yahoo.com

در پانزده سال گذشته که رقابت بین موسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی بر اثر شماری از رویدادها تاثیر پذیرفته است. در این دوره، انجمن حسابداران مستقل آمریکا ممنوعیت‌های خود برای تبلیغات را تعدیل کرد. در دهه ۸۰ میلادی نیاز به خدمات حسابرسی در شرکت‌هایی که در نتیجه ترکیب تجاری به وجود می‌آمدند موجب شد که اتحاد شرکت‌ها تقلیل یابد. بحران اقتصادی سال‌های ۱۹۸۲-۱۹۸۱، رقابت جهانی رو به تزاید و رکود اقتصادی، فشارهای اضافه‌ای بود که صاحبکاران را به رابطه خدمات حسابرسی و نوع گزارش حساس کرد. با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق الزحمه، موسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدماتشان هستند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱). مسئله مهمی که در این مورد وجود دارد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی بر میزان کیفیت و تاخیر یا عدم تاخیر در زمان ارائه گزارش حسابرسی محسوب می‌شود.

با تشکیل شرکت‌های سهامی بزرگ و لزوم تامین اعتبار از منابع خارجی مدیریت از مالکیت جدا شد و شرکت‌ها ملزم به تهیه صورت‌های مالی و ارائه آن به ذی‌نفعان اعم از سهامداران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان شدند. از آنجایی که هدف سرمایه‌گذار (سهامداران، اعتبار دهندگان و...) در استفاده از اطلاعات مالی در بورس افزایش بازده سرمایه‌گذاری (بدست آوردن مبالغی اضافی بر سرمایه‌گذاری اولیه) در واحدهای اقتصادی است که توسط مدیران متخصص اداره می‌شود، در حالی که امکان نظارت مستقیم بررسی وضعیت مستمر واحد توسط سرمایه‌گذار مقدور نیست و نیز بر اساس تئوری نمایندگی ممکن است تهیه‌کنندگان اطلاعات با استفاده‌کنندگان اطلاعات تضاد منافع داشته باشند به دلیل این تضاد منافع، اظهار نظر حسابرس اهمیت پیدا می‌کند. در واقع اظهار نظر حسابرس با ایجاد ارزش افزوده و اعتباردهی به صورت‌های مالی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در اتخاذ تصمیمات بهتر کمک می‌نماید (بخشی فتمی، ۱۳۸۵). تئوری مشروعیت بیان می‌کند میان شرکت‌ها و جامعه‌ای که شرکت‌ها در آن فعالیت می‌کنند قراردادی اجتماعی وجود دارد، شرکت‌ها در برابر کل جامعه، نسل‌های آینده و منابع طبیعی (محیط زیست) مسئولیت دارند و سیستم حاکمیت‌شرکتی اهرم تعادل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی برای شرکت‌هاست که تضمین می‌کند آن‌ها مسئولیت خود را نسبت به تمام ذینفعان انجام می‌دهند و در تمام زمینه‌های فعالیت تجاری، به صورت مسئولانه عمل می‌کنند. همچنین، استدلال منطقی در این دیدگاه آن است که منافع سهامداران را فقط می‌توان با در نظر گرفتن منافع ذینفعان برآورده کرد (کلارکسون^۴ و همکاران، ۲۰۱۳).

⁴ Clarkson

بنابراین مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) و افشاگری مرتبط با آن عامل ضروری است که به تداوم شرکت-ها منجر می شود؛ زیرا همه شرکت‌ها ارتباط‌هایی با جامعه دارند. لذا جامعه از فعالیت‌ها و رفتار شرکت‌ها بهره می‌گیرد و بقای شرکت‌ها را در درازمدت فراهم می‌آورد.

مسئولیت اجتماعی شرکت به مجموعه فعالیت‌هایی گفته می‌شود که صاحبان سرمایه بنگاه‌های اقتصادی به صورت داوطلبانه به عنوان یک عضو مؤثر و مفید در جامعه انجام می‌دهند. در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای است که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمانی منعکس گردد. به عبارت دیگر سازمان باید همواره خود را جزئی از اجتماع بداند و نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشد و در جهت بهبود رفاه عمومی به گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت، تلاش کند (فروغی و همکاران، ۱۳۸۸).

بنابراین، در پژوهش حاضر با متمرکز شدن بر اظهارنظر حسابرسی و بندهای گزارشی که ارائه می‌دهد، به اهمیت تاثیر مسئولیت اجتماعی بر اظهارنظر حسابرسی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی پرداخته می‌شود.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مفهوم اهمیت در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، سابقه طولانی دارد. این مفهوم، از اوایل دهه ۱۹۳۰ به حرفه حسابداری و حسابرسی راه یافت. در نهایت، در سال ۲۰۰۶ استاندارد حسابرسی شماره ۱۰۷ آمریکا، تدوین گردید. طبق این استاندارد: تعیین رقم اهمیت، مبنای مناسب برای قضاوت حرفه‌ای است و سطح اهمیت برای دو واحد تجاری، هم از نظر اندازه و هم از نظر ماهیت تفاوت دارد. همچنین سطح اهمیت برای یک، واحد تجاری در دو سال متوالی می‌تواند متفاوت باشد. برخلاف استاندارد شماره ۴۷، این استاندارد حسابرسان را ملزم نموده تا سطح اهمیتی که به عنوان مبنای قضاوت، جهت ارزیابی صورت‌های مالی به کار برده‌اند، مستند نمایند. طبق این استاندارد، حسابرسی باید به شکلی اجرا شود که خطر حسابرسی به حداقل سطح ممکن، برای یک اظهارنظر مناسب نسبت به صورت‌های مالی، کاهش یابد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۶).

اهمیت، یکی از مفاهیم فراگیر در حسابداری و حسابرسی است. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری، مفهوم اهمیت، به عنوان یکی از اصول محدوده‌کننده یا به

^۵ American Institute of Certified Public Accountants

عبارتی میثاق‌های تعدیل کننده طبقه‌بندی شده است. در متن استانداردهای حسابرسی ایران، به صراحت بیان شده استانداردهای حسابرسی منحصرأ در مورد موضوعات بااهمیت کاربرد دارد و اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورت‌های مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵). همچنین درج عبارت "از تمام جنبه‌های بااهمیت" در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی حاکی از آن است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت باشد، در این صورت حسابرسی به عنوان یک عامل کنترلی، تنها به دنبال کشف تحریف‌های بااهمیت است. تعریفی از مفهوم اهمیت که به عنوان مرجع در نوشتارهای حرف‌های از آن استفاده می‌شود، تعریفی است که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی طی بیانیه شماره ۱ دو، به شرح زیر ارائه داده است:

اطلاعاتی بااهمیت است که ارائه، تغییر و یا عدم ارائه آن بتواند قضاوت شخص معقولی که به این گزارش اعتماد می‌نماید را تغییر داده و یا بر فرآیند تصمیم‌گیری وی اثرگذار باشد (هندریکسون و ون بردا^۶، ۱۳۸۴).

همچنین در بخش ۳۲ استانداردهای حسابرسی ایران، اهمیت به شرح زیر تعریف شده است: "اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورت‌های مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه اهمیت ارقام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آن‌ها و همچنین نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. تعیین این‌که چه چیز بااهمیت است، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است" (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵).

تحقیقات داخلی و خارجی

چانگ و چوی^۷ (۲۰۱۸)، در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و اظهارنظر حسابرسی دریافته‌اند که تجربه کاری حسابرس و آشنایی حسابرس با صنعت شرکت مورد رسیدگی از عوامل موثر بر کاهش خطا در صدور اظهارنظر حسابرس می‌باشد. بطور کلی نتیجه گرفتند که استقلال حسابرس، تجربه کاری، دوره تصدی حسابرس بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهارنظر حسابرس اثرگذار است.

^۶ Hendriksen and Van Breda

^۷ Change and choy

هنگ و اندرسون^۸ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکتی و مدیریت سود به بررسی ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و مدیریت سود پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بیشتری دارند از کیفیت اقلام تعهدی بالاتری برخوردارند و مدیریت سود کمتری انجام می‌دهند.

کیم^۹ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان آیا کیفیت سود با مسئولیت اجتماعی شرکت در ارتباط است؟ به بررسی این موضوع پرداختند که آیا شرکت‌های دارای مسئولیت اجتماعی در گزارشگری مالی خود متفاوت از سایر شرکت‌ها رفتار می‌کنند یا خیر؟ یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که شرکت‌های دارای مسئولیت اجتماعی کمتر احتمال دارد که: (۱) به مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری بپردازند، (۲) فعالیت‌های عملیاتی واقعی شرکت را دستکاری کنند، (۳) موضوع رسیدگی کمیسیون بازار و اوراق بهادار (SEC) در آینده قرار گیرند.

اسماعیل و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند بین ارائه به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده و اظهارنظر مقبول حسابرس، استقلال کمیته حسابرسی، عضو متخصص مالی کمیته حسابرسی و تعداد جلسه هیئت مدیره رابطه معنی دار وجود دارد. اما نوع حسابرس تاثیری بر ارائه به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تفاوت در ویژگی‌های کمیته حسابرسی تاثیری بر ارائه به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارد.

کاپلان و ویلیامز^{۱۰} (۲۰۱۴)، در تحقیق خود نشان دادند موسسات حسابرسی محلی در مقایسه با موسسات بزرگ حسابرسی در صدور اظهارنظر عدم تداوم فعالیت درباره موسسات مالی سریع‌تر عمل می‌کنند؛ زیرا این موسسات دریافته‌اند که در صورت وقوع هزینه دعوی حقوقی علیه آن‌ها، این رقم زیاد خواهد بود.

کیم^{۱۱} و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و ریسک سقوط قیمت سهام نتیجه‌گیری نمودند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به طور معکوس با ریسک سقوط سهام همراه است.

تسیپوریدو و اسپاتیس^{۱۲} (۲۰۱۴)، به مطالعه رابطه اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود در یونان پرداختند. آن‌ها اظهارنظر حسابرس را به دویبخش براساس تداوم فعالیت و ویژگی‌های مالی تقسیم کردند. در بخش اول مشاهده شد که اظهارنظر حسابرس وابسته به مدیریت سود نیست ولی در بخش دوم به این نتیجه رسیدند که

⁸ Hong & Andersen

⁹ Kim

¹⁰ Kaplan and Williams

¹¹ Kim

¹² Tsipouridou and Spathis

اظهارنظر در سال جاری براساس اظهارنظر حسابرسان در سال قبل انجام می‌شود و مدیر با توجه با این رابطه می‌تواند به مدیریت سود بپردازد و براین اساس بر اظهارنظر حسابرسان در سال جاری تاثیر معنادار دارد.

پارک^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و ریسک سیستماتیک پرداختند. نتایج تحقیق نشان دهنده این است که هر چه شرکت‌ها هر چه مسئولیت خود را نسبت به جامعه بیشتر انجام داده باشند میزان ریسک سیستماتیک کاهش خواهد یافت.

پیشینه داخلی

حساس یگانه و داداشی (۱۳۹۵)، به بررسی اثر حاکمیت شرکتی بر اظهارنظر حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها نشان داد که بین کیفیت حاکمیت شرکتی، در شرکت‌های با رتبه حاکمیتی متوسط و ضعیف و ارائه اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان مستقل، رابطه معناداری وجود دارد. اما چنین رابطه‌ای در مورد صاحبکارانی با سطح حاکمیتی قوی و ارائه اظهارنظر مقبول برای آن‌ها، مشاهده نشد.

مجتهدزاده و طبقیان (۱۳۹۶) به بررسی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کاهش فقر: شاخص‌های عملکرد اجتماعی و نقش انگیزه در بکارگیری آن‌ها پرداختند. نتایج آزمون‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌ها مایل به بکارگیری این مسئولیت‌ها می‌باشند. همچنین تفاوت قابل توجهی در درک افراد به لحاظ جنسیت، سن، تحصیلات، طبقه و سابقه شغلی و درآمد وجود نداشت. به علاوه، ایجاد انگیزه‌هایی مانند تخفیفات مالیاتی، تامین اعتبار آسان و ارزان و ایجاد تعادل در قوانین می‌تواند نقش موثری در بکارگیری مسئولیت‌های اجتماعی کاهش دهنده فقر داشته باشد.

بنی‌مهد (۱۳۹۶)، در مقاله خود تحت عنوان «بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابداری» بیان کرد که هرچه رقابت و خصوصی‌سازی در بازار حسابرسانی افزایش می‌یابد، صدور گزارش حسابرسانی مقبول افزایش می‌یابد.

صنوبر و حیدریان (۱۳۹۶) به بررسی شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در ایران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که در فضای اجتماعی و اقتصادی ایران، عوامل مربوط به سه رویکرد مذکور دارای توضیح‌دهندگی معنی‌داری در موضوع تعیین‌کننده‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها است و اولویت آن‌ها عبارتست از: نظریه مبتنی بر منابع شرکت، نظریه مدیریت ذی‌نفعان و نظریه سازمان صنعتی. همچنین نتایج حاصل از بررسی متغیرهای مطرح در هر کدام از نظریه‌های اصلی نشان می‌دهد که از بین تمامی عوامل، وجود فرایندهای سازمانی برای ارائه گزارش‌های سالانه درباره مشارکت‌های اجتماعی، عملکرد مالی و اقتصادی موسسه، توجه به حقوق سایر ذی‌نفعان در کنار حقوق سهامداران و

وضعیت معیشتی محل فعالیت شرکت، دارای بیشترین ارتباط با افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت های ایرانی هستند

۳. فرضیه های پژوهش

با توجه به سؤال پژوهش و در راستای دستیابی به هدف پژوهش، فرضیه های اصلی پژوهش به شرح زیر طراحی می گردد:

- **فرضیه اول:** مسئولیت پذیری اجتماعی بر نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- **فرضیه دوم:** مسئولیت پذیری اجتماعی بر تعداد بندهای حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۴. روش پژوهش

این تحقیق از آن جهت که از منابع و صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس استفاده می کند از جمله تحقیقات کتابخانه ای می باشد. این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است. این تحقیق رویکردی قیاسی- استقرایی دارد و در میان انواع تحقیقات همبستگی جز تحلیل های رگرسیونی می باشد و از حیث چگونگی مسائل مورد مطالعه و گردآوری اطلاعات از جمله تحقیقات توصیفی - مشاهده ای از نوع همبستگی می باشد که ارتباط بین متغیرها، مورد بررسی قرار می گیرد و از نظر ماهیت داده ها، تحقیق کمی می باشد.

۵. جامعه و نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

قلمرو مکانی پژوهش حاضر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. دلیل انتخاب شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دسترسی آسان به اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت ها، قابلیت اتکای بالای اطلاعات و قابل مقایسه بودن این گونه اطلاعات است.

روش نمونه گیری

برای تعیین نمونه آماری از روش حذفی سیستماتیک استفاده شده است. بدین ترتیب کلیه شرکت های عضو جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده جزء نمونه آماری لحاظ شده و آن دسته از شرکت هایی که حداقل یکی از این شرایط را نداشته اند از نمونه آماری حذف شده اند. برای این منظور ۵ معیار در نظر گرفته شده است و در صورتی که یک شرکت کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان یکی از شرکت های نمونه انتخاب شده است. معیارهای مذکور به شرح زیر می باشند:

۱. از سال ۱۳۹۱ به بعد صورت های مالی خود را به بورس اوراق بهادار ارائه داده باشند.

۲. در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
۳. به جهت همسانی تاریخ گزارشگری و حذف اثرات فصلی دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
۴. به دلیل نوع خاص فعالیت شرکت‌های سرمایه گذاری و مالی، شرکت‌های مورد نظر جز نمونه آماری نمی‌باشد.
۵. شرکت مورد نظر طی دوره تحقیق فعالیت مستمر داشته باشد.
- باتوجه به موارد گفته شده و محدودیتهای در نظر گرفته شده تعداد شرکتهای مورد پذیرش ۱۰۵ شرکت میباشد.

۶- مدل و متغیرهای پژوهش

برای بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چندگانه زیر استفاده خواهیم کرد:

$$AOC_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \cdot CRS_{i,t} + \alpha_2 \cdot Size_{i,t} + \alpha_3 \cdot Lev_{i,t} + \alpha_4 \cdot Loss_{i,t} + \alpha_5 \cdot Audit_{i,t} + \alpha_6 \cdot Remark_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (۱)}$$

$$Audit\ Section_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \cdot CRS_{i,t} + \alpha_2 \cdot Size_{i,t} + \alpha_3 \cdot Lev_{i,t} + \alpha_4 \cdot Loss_{i,t} + \alpha_5 \cdot Audit_{i,t} + \alpha_6 \cdot Remark_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (۲)}$$

متغیرهای پژوهش

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

یکی از متغیرهای پژوهش حاضر، مسئولیت پذیری اجتماعی می‌باشد که با توجه به معیارهایی که موسسه آمریکایی معروف به KLD^{۱۴} که هر ساله سازمان‌ها را بر اساس معیارهای اجتماعی و زیست محیطی رتبه بندی می‌کند اندازه گیری شده است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی در این پژوهش دارای چهار بعد می‌باشد، هر بعد آن دارای نقاط قوت و ضعف مخصوص به خود می‌باشد. با تفاضل نقاط قوت از نقاط ضعف مربوطه نمره آن بعد بدست می‌آید. در نهایت با جمع تمام ابعاد فوق یک نمره کلی برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بدست خواهد آمد. لازم به ذکر است که در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت مربوطه، عدد یک و در صورت نبود آن‌ها عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد. اطلاعات لازم برای این متغیرها در گزارش هیات مدیره شرکت‌ها افشاء می‌شود و در تحقیق حاضر برای معرفی هر یک از ابعاد، با توجه به ماهیت افشاگری در ایران، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران و همچنین از گواهی‌نامه‌های ISO 9001 سیستم مدیریت کیفیت، ISO 14001 مدیریت زیست محیطی، OHSAS 18001 استاندارد ایمنی و بهداشت استفاده شده است. بنابراین در این تحقیق صرفاً از مدل KLD استفاده نشده بلکه معیارها مطابق با استاندارد ایران می‌باشد که

¹⁴ Kinder, Lydenberg and Domini Research & Analytics, Inc.

در گزارش هیات مدیره افشا می‌شود. مدل حاضر مدل عینی و کمی معروفیست که تاکنون از طریق نهادهای رسمی در بسیاری از کشورها برای اندازه گیری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی استفاده شده است. مدل به صورت زیر می‌باشد (حاجیها و سرافراز، ۱۳۹۳):

$$\text{CRS-s} = \text{CRS-COM-S} + \text{CRS-EMP-S} + \text{CRS-ENV-S} + \text{CRS-PRO-S}$$

CRS-s: نمره مسئولیت پذیری اجتماعی

CRS-COM-S: نمره افشای مشارکت اجتماعی که از تفاضل نقاط قوت و ضعف خاص خود که بصورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{CRS-COM-S} = \Sigma \text{Strengths} - \Sigma \text{Concerns}$$

CRS-EMP-S: نمره افشای روابط کارکنان

CRS-ENV-S: نمره افشای محیط زیست

CRS-PRO-S: نمره افشای ویژگی محصولات

نمره افشای هر کدام از این سه مورد را نیز می‌توان از طریق ذکر شده در بالا محاسبه کرد (میشرا^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۱).

نمونه‌هایی از نقاط قوت و ضعف ابعاد مسئولیت‌پذیری به شرح زیر هستند:

۱. مشارکت اجتماعی:

نقاط قوت: ۱. کمک‌های خیریه ۲. کمک‌های نوآورانه (کمک به سازمان‌های غیرانتفاعی، مشارکت در طرح‌های عمومی)

نقاط ضعف: ۱. اثر منفی اقتصادی (تاثیر منفی بر کیفیت زندگی، تعطیلی کارخانه) ۲. عدم پرداخت مالیات

۲. روابط کارکنان:

نقاط قوت: ۱. به اشتراک گذاشتن سود نقدی ۲. مزایای بازنشستگی

نقاط ضعف: ۱. ضعف بهداشت و ایمنی ۲. کاهش نیروی کار

۳. محیط زیست:

نقاط قوت: ۱. استفاده از انرژی پاک ۲. کنترل آلودگی هوا و کاهش گازهای گلخانه‌ای

نقاط ضعف: ۱. تولید زباله‌های خطرناک ۲. پرداخت جریمه به دلیل نقض مدیریت زباله

۴. ویژگی محصولات:

نقاط قوت: ۱. کیفیت محصول ۲. ایمنی محصول

نقاط ضعف: ۱. پرداخت جریمه در مورد ایمنی محصول ۲. پرداخت جریمه برای تبلیغات منفی

نوع اظهار نظر حسابرس

متغیر بعدی این پژوهش، نوع اظهار نظر حسابرس است. در این پژوهش، تغییر در نوع اظهار نظر گزارش حسابرسی صورت‌های مالی پایان دوره سال جاری نسبت به اظهار نظر گزارش حسابرسی صورت‌های مالی سال قبل است (AOC). این متغیر با مقادیر صفر و یک نشان داده می‌شود. اگر نوع اظهار نظر گزارش حسابرس در سال قبل غیرمقبول باشد، اما در سال جاری به مقبول تغییر یافته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۲).

تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر

یک متغیر نسبی است که عبارت است از تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس. در پژوهش حاضر، پژوهشگران به جای نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی را مد نظر قرار داده‌اند. زیرا نوع اظهار نظر مشروط حسابرسی درجه متفاوتی از هم دارند (Audit Section). به عنوان نمونه شرکتی ممکن است تنها با یک بند، اظهار نظر مشروط حسابرسی و شرکت دیگر با چند بند، اظهار نظر مشروط حسابرسی داشته باشد. بنابراین طبقه‌بندی اظهار نظر حسابرس به مشروط و غیرمشروط صحیح نبوده و نمی‌تواند تفاوت در نوع اظهار نظر حسابرس در دو شرکت را به خوبی نشان دهد. از این رو تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر به عنوان متغیر پژوهش در نظر گرفته شده است (بنی‌مهد و بهاری، ۱۳۹۳).

متغیرهای کنترلی

در پژوهش حاضر از متغیرهای زیر استفاده می‌کنیم:

۱. **اندازه شرکت (Size):** از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت در پایان دوره حاصل می‌شود.
۲. **اهرم مالی (Lev):** از طریق محاسبه نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت در پایان دوره به دست می‌آید.
۳. **زیان دهی (Loss):** اگر شرکت زیان‌ده باشد عدد یک و در صورتی که شرکت سودده باشد عدد صفر به خود خواهد گرفت.
۴. **نوع حسابرسی (Audit):** نوع حسابرس یک متغیر مجازی است بدین صورت که اگر حسابرس واحد تجاری، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در صورت استفاده از سایر حساب‌رسان جامعه حسابداران رسمی، عدد صفر تعلق خواهد گرفت.

۵. گزارش حسابرس (Remark): تعداد بندهای گزارش حسابرسی (به غیر از بند مقدمه و دامنه) قبل از بند اظهار نظر در گزارش های مشروط حسابرسی.

۷- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

فرضیه اول پژوهش: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد. برای برآورد مدل، ابتدا به منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر استفاده شده است. جدول شماره ۴-۵ نتایج حاصل از آزمون F لیمر برای مدل برآورد شده برای فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۲: نتایج حاصل از آزمون F لیمر

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
۰,۰۱۱	(۴۱۴، ۱۰۴)	۱,۴۰۱

چنانچه جدول شماره ۲ نشان می‌دهد، مقدار معناداری آماره F کوچکتر از ۰,۰۵ است که برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در برابر روش داده‌های ادغام شده را نشان می‌دهد که برای تعیین روش اثرات ثابت یا تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌گردد که نتایج حاصل از آزمون هاسمن در ۳ به شرح زیر آمده است:

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون F لیمر

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
۰,۲۷۷	۶	۷,۴۹۵

با توجه به این که سطح معناداری آزمون هاسمن بالاتر از ۰,۰۵ شد بنابراین باید از روش اثرات تصادفی استفاده کرد. نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیون، در جدول‌های شماره ۴ و ۵ ارائه شده است.

جدول ۴ نتایج حاصل از بررسی کلی مدل

ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره F	معناداری آماره F	آماره دوربین- واتسون
۰,۷۸۱	۰,۷۷۳	۱۰۴,۴۳۷	۰,۰۰۰	۱,۸۹۰

همان‌طور که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود، مقدار آماره F و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که فرضیه صفر آماری که همان بی‌معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرایب) است، رد می‌شود و مدل رگرسیون برآورد شده، در کل معنادار است. در این مدل، ضریب تعیین برابر با ۰,۷۸۱ است. یعنی ۷۸,۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. همچنین، مقدار آماره دوربین- واتسون مدل که برابر با ۱,۸۹۰ است، در فاصله بین ۱,۵ و ۲,۵ قرار دارد و نشان‌دهنده این است که بین خطاهای مدل خودهمبستگی وجود ندارد. در ادامه نتایج حاصل از بررسی ضرایب متغیرهای مدل که در جدول شماره ۵ ارائه شده است، توضیح داده می‌شود.

جدول ۵ نتایج حاصل از بررسی ضرایب جزئی مدل

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
مسئولیت اجتماعی	۰,۲۹۱	۰,۰۶۴	۴,۵۰۷	۰,۰۰۰
نوع حسابرس	-۰,۰۳۶	۰,۰۴۸	-۰,۷۵۹	۰,۴۴۸
اهرم مالی	۰,۰۲۸	۰,۰۵۷	۰,۵۰۷	۰,۶۱۲
زیان‌دهی	-۰,۱۶۱	۰,۰۴۹	-۳,۲۵۶	۰,۰۰۱
اندازه شرکت	-۰,۳۰۶	۰,۰۸۴	-۳,۶۲۱	۰,۰۰۰
گزارش حسابرس	۰,۰۳۸	۰,۰۰۶	۵,۶۵۶	۰,۰۰۰
مقدار ثابت	-۰,۴۸۳	۰,۲۳۵	-۲,۰۵۶	۰,۰۴۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضریب مثبت متغیر مستقل مورد بررسی، بیانگر رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و نوع اظهار نظر حسابرس است. بدین معنی که با افزایش مسئولیت اجتماعی، میزان تغییر اظهار نظر حسابرس از غیرمقبول به مقبول افزایش می‌یابد. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این

است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این در حالی است که سطح معناداری متغیرهای کنترلی نشان دهنده این است که گزارش حسابرس رابطه مثبت و معناداری با نوع اظهارنظر حسابرس دارند. زیان‌دهی و اندازه شرکت رابطه منفی و معناداری با نوع اظهارنظر حسابرس دارند. این در حالی است که رابطه بین نوع حسابرس و اهرم مالی با نوع اظهارنظر حسابرس معنادار نشد.

در جدول ۶ نتایج حاصل از آزمون وایت (White) برای آزمون معناداری ضرایب مربوط به هر متغیر مستقل در الگوی لجیت و ناهمسانی واریانس در جملات اخلال ارائه شده است:

جدول ۶ نتایج حاصل از آزمون وایت (White)

معناداری آماره F	آماره F
۰/۹۱۴	۰/۶۰۰

سطح معناداری آزمون وایت (White) بیانگر آن است که ضرایب مربوط به هر متغیر معنادار است و همچنین ناهمسانی واریانس در جملات اخلال وجود ندارد.

در جدول ۷ نتایج حاصل از آزمون خودهمبستگی LM به روش گادفری به منظور بررسی وجود خودهمبستگی در بین جملات اخلال ارائه شده است:

جدول ۷ نتایج حاصل از آزمون خودهمبستگی LM

معناداری آماره F	آماره F
۰/۹۰۹	۰/۰۹۴

با توجه به نتایج فوق، احتمال آماره F از ۵ درصد بیشتر بوده بنابراین، فرض وجود خودهمبستگی رد می‌شود. در نتیجه در این رگرسیون مشکل خود همبستگی در بین جملات اخلال وجود ندارد.

فرضیه دوم پژوهش: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر تعداد بندهای حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معناداری دارد.

برای برآورد مدل، ابتدا به منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر استفاده شده است. جدول شماره ۸ نتایج حاصل از آزمون F لیمر برای مدل برآورد شده برای فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۸ نتایج حاصل از آزمون F لیمر

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
۰,۰۰۰	(۴۱۴, ۱۰۴)	۶,۲۱۹

چنانچه جدول شماره ۹ نشان می‌دهد، مقدار معناداری آماره F کوچکتر از ۰,۰۵ است که برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در برابر روش داده‌های ادغام شده را نشان می‌دهد که برای تعیین روش اثرات ثابت یا تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌گردد که نتایج حاصل از آزمون هاسمن در جدول ۴-۱۲ به شرح زیر آمده است:

جدول ۱۰ نتایج حاصل از آزمون F لیمر

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
۰,۸۵۳	۶	۲,۶۳۴

با توجه به این که سطح معناداری آزمون هاسمن بالاتر از ۰,۰۵ شد بنابراین باید از روش اثرات تصادفی استفاده کرد. نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیون، در جدول‌های شماره ۱۱ و ۱۲ ارائه شده است.

جدول ۱۳: نتایج حاصل از بررسی کلی مدل

آماره دورین-واتسون	معناداری آماره F	آماره F	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین
۱,۷۸۳	۰,۰۰۰	۸۰,۸۶۱	۰,۷۲۵	۰,۷۳۴

همان‌طور که در جدول شماره ۱۳ ملاحظه می‌شود، مقدار آماره F و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که فرضیه صفر آماری که همان بی‌معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرایب) است، رد می‌شود و مدل رگرسیون برآورد شده، در کل معنادار است. در این مدل، ضریب تعیین برابر با ۰,۷۳۴ است. یعنی ۷۳,۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. همچنین، مقدار آماره دوربین - واتسون مدل که برابر با ۱,۷۸۳ است، در فاصله بین ۱,۵ و ۲,۵ قرار دارد و نشان‌دهنده این است که بین خطاهای مدل خودهمبستگی وجود ندارد. در ادامه نتایج حاصل از بررسی ضرایب متغیرهای مدل که در جدول شماره ۱۴ ارائه شده است، توضیح داده می‌شود.

جدول ۱۴: نتایج حاصل از بررسی ضرایب جزئی مدل

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
مسئولیت اجتماعی	۰,۱۲۸	۰,۰۵۶	۰,۲۹۲	۰,۰۲۲
نوع حسابرس	۰,۰۱۷	۰,۰۴۷	۰,۳۷۸	۰,۷۰۵
اهرم مالی	۰,۰۸۵	۰,۰۷۵	۱,۱۲۶	۰,۲۶۰
زیان‌دهی	-۰,۱۷۴	۰,۰۶۷	-۲,۵۸۳	۰,۰۱۰
اندازه شرکت	-۰,۳۰۷	۰,۱۱۵	-۲,۶۶۱	۰,۰۰۸
گزارش حسابرس	۰,۰۴۳	۰,۰۰۵	۷,۹۶۰	۰,۰۰۰
مقدار ثابت	-۰,۴۰۹	۰,۲۹۰	-۱,۱۴۰	۰,۱۵۹

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضریب مثبت متغیر مستقل مورد بررسی، بیانگر رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و تعداد بندهای حسابرسی است. بدین معنی که با افزایش مسئولیت اجتماعی، تعداد بندهای حسابرسی افزایش می‌یابد. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این در حالی است که سطح معناداری متغیرهای کنترلی نشان‌دهنده این است که گزارش حسابرس رابطه مثبت و معناداری با تعداد بندهای حسابرسی دارند. زیان‌دهی و اندازه شرکت رابطه منفی و معناداری با تعداد بندهای حسابرسی دارند. این در حالی است که رابطه بین نوع حسابرس و اهرم مالی با تعداد بندهای حسابرسی معنادار نشد. در جدول ۱۵ نتایج حاصل از آزمون وایت (White) برای آزمون معناداری ضرایب مربوط به هر متغیر مستقل در الگوی لجیت و ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی ارائه شده است:

جدول ۱۵ نتایج حاصل از آزمون وایت (White)

معناداری آماره F	آماره F
۰/۳۳۶	۱/۱۰۹

سطح معناداری آزمون وایت (White) بیانگر آن است که ضرایب مربوط به هر متغیر معنادار است و همچنین ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص وجود ندارد. در جدول ۱۶ نتایج حاصل از آزمون خودهمبستگی LM به روش گادفری به منظور بررسی وجود خودهمبستگی در بین جملات اخلاص ارائه شده است:

جدول ۱۶: نتایج حاصل از آزمون خودهمبستگی LM

معناداری آماره F	آماره F
۰/۷۰۱	۰/۳۵۵

۸- نتیجه گیری

با توجه به نتایج ارائه شده در فرضیه اول، ضریب مثبت متغیر مستقل موردبررسی، بیانگر رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و نوع اظهارنظر حسابرسان است. بدین معنی که با افزایش مسئولیت اجتماعی، میزان تغییر اظهارنظر حسابرسان از غیرمقبول به مقبول افزایش می‌یابد. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این در حالی است که سطح معناداری متغیرهای کنترلی نشان دهنده این است که گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معناداری با نوع اظهارنظر حسابرسان دارند. زیان‌دهی و اندازه شرکت رابطه منفی و معناداری با نوع اظهارنظر حسابرسان دارند. این در حالی است که رابطه بین نوع حسابرسان و اهرم مالی با نوع اظهارنظر حسابرسان معنادار نشد.

با توجه به نتایج ارائه شده در فرضیه دوم، ضریب مثبت متغیر مستقل موردبررسی، بیانگر رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و تعداد بندهای حسابرسان است. بدین معنی که با افزایش مسئولیت اجتماعی، تعداد بندهای حسابرسان افزایش می‌یابد. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این است که این رابطه از

لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این در حالی است که سطح معناداری متغیرهای کنترلی نشان دهنده این است که گزارش حسابرس رابطه مثبت و معناداری با تعداد بندهای حسابرسی دارند. زیان‌دهی و اندازه شرکت رابطه منفی و معناداری با تعداد بندهای حسابرسی دارند. این در حالی است که رابطه بین نوع حسابرس و اهرم مالی با تعداد بندهای حسابرسی معنادار نشد.

۹. پیشنهادهای حاصل از یافته‌های پژوهش

در راستای تحقیق انجام شده و نتایج بدست آمده از آن برخی از پیشنهادهاى تحقیق به شرح زیر بیان می‌شود:

- به سرمایه‌گذاران توصیه می‌شود در مبادله سهام شرکت‌ها، به میزان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها توجه کنند.
- به مدیران به منظور اتخاذ نگرش بلند مدت در خصوص فعالیت‌ها و استراتژی‌های سازمان و دقت و تمرکز بیشتر در تدوین استراتژی‌ها با توجه به اهداف سازمانی.

منابع و مأخذ

۱. تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
۲. حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. ص ص ۷۲ تا ۹۶.
۳. خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. ص ص ۹۲-۷۶.
۴. دلاور، علی. (۱۳۸۰). روش تحقیق در روان شناسی و علوم تربیتی. تهران: انتشارات رشد.
۵. رجبی، روح الله. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
۶. رجبی، روح الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. ص ص ۳۵ تا ۵۲.
۷. سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). اصول حسابرسی، جلد اول. ترجمه ارباب سلیمانی و نفری. چاپ بیست و ششم.
۸. موسوی، سید علیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال سوم. شماره ۱۰. ص ص ۱۷۳-۱۴۱
۹. منابع لاتین:

10. Ahmed, A.S. & Duellman, S. (2007). Evidence on the role of accounting conservatism in corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, (43): 411-437.
11. Ahmed, A.S. & Duellman, S. (2013). Managerial overconfidence and accounting conservatism. *Journal of Accounting Research*, 51(1): 1-30.
12. Arabsalehi, M. & Hashemi, M. (2015). The Effect of Managerial Overconfidence on Tax Avoidance. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(1): 85-104. (in Persian)
13. Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness earnings.

- Journal of Accounting and Economics*, 24(1): 3-37.
14. Ben-David, L., Graham, J.R. & Harvey, C.R. (2007). Managerial overconfidence and corporate policies. *European Accounting Review*, (17): 641-666.
 15. Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.
 16. Chung, D. and W, Lindsay. (1988). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". *Cotemporary Accounting Research*. Vol. 5 No.3, pp. 19-46.
 17. Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan. (2008). "Auditing pricing decision: the role of institutional investor". *The Business Review*, Cambridge. Vol 10. no 1. pp 75 – 81.
 18. DeFond, M., J, Francis and T, Wong. (2000). "Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms". *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No.1, pp. 49-66.
 19. Dunmore, P & Y, Shao. (2006). "Audit and Non-audit fees: Newzealand evidence". *Pacific Accounting Review*. Vol 18, no 2. pp 32 -46
 20. Eslamy Bidgoli, GH. & Tehrani, A. (2011). An Insight into the nature of relationship between overconfidence of individual investors and trading volum in tehran stock exchange. *Economic Research Review*, 4 (39): 231-253. (in Persian)
 21. Fallah Shams Layalestani, M., Ghalibaf asl, H. & Nobakht Sarayi, S. (2011). A Study of the effects of experience on risk taking, overconfidence and mass behavior. *Quarterly Journal of Securities Exchange*, (12): 25-42. (in Persian)
 22. Garcialara, J., Garciaosama, B. & Penalva, F. (2009). Accounting conservatism and corporate governance. *Review of Accounting Studies*, 14(1): 161-201.
 23. Gervais, S., Heaton, J.B. & Odean, T. (2010). Overconfidence, investment policy, and manager welfare. *Unpublished Working paper*.
 24. Ghaemi, M.H., Kiani, A. & Taghizadeh, M. (2015). Conditional conservatism in financial reporting. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(4): 471-484. (in Persian)
 25. Givoly, D. & Hayn, C. (2000). The changing time series properties of earnings, cash flows, and accruals: has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29 (3): 287-320.
 26. Heidari, M. (2014). Examining managerial overconfidence behavioral explanation effect on cost stickiness: comparison with economic and agency theory based factors. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(2): 151-172. (in Persian)
 27. Iatridis, G.E. (2011). Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism. *International Review of Financial Analysis*, 20 (2): 88-102.
 28. Lafond, R. & Roychowdhury, S. (2008). Managerial ownership and accounting conservatism. *Journal of Accounting Research*, 46 (1): 101-135.
 29. Li, F. (2010). Manager's self-serving attribution bias and corporate financial policies. *Working Paper*, University of Michigan.
 30. Mahmudabadi, H. & Mehtari, Z. (2011). The relationship between conservatism and the effectiveness of investment of the companies accepted in Tehran stock exchange. *Accounting Advances*, 3 (2): 113-140. (in Persian)
 31. Malmendier, U. & Tate, G. (2005). CEO overconfidence and corporate investment. *Journal of Finance*, (60): 266-700.
 32. Mashayekh, SH. & Behzadpur, S. (2015). The Effect of managers, overconfidence on dividend policy in the firms listed in Tehran Stock Market. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(4): 485-504. (in Persian)

33. Mehrani, S., Moradi, M. & Eskandar, H. (2010). The relationship between the kind of institutional ownership and conservative accounting. *Financial Accounting Researches*, 2 (2): 47-62. (in Persian)
34. Mark, A& J, Micheal . (2007). “The effect of corporate status on external audit fees: evidence from the UK”. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol 34(1)8(2). Pp 169 – 201.