



## تأثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی واحدهای تجاری بر حق الزحمه حسابرسی

### اکرم افسای

استادیار گروه حسابداری، دانشکدگان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران

a.afsay@ut.ac.ir

#### چکیده

این مطالعه به بررسی مفهومی تأثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی واحدهای تجاری بر حق الزحمه حسابرسی می‌پردازد. حسابرسان بر اساس قضاوت خود از ریسک حسابرسی شرکت صاحبکار و ویژگی‌های مدیریتی آن برنامه حسابرسی را تنظیم می‌نمایند. زمانی که حسابرس، ریسک شرکت را بالا ارزیابی می‌نماید، تلاش و به دنبال آن حق الزحمه خود را افزایش می‌دهد. عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها از جمله عوامل موثر در ارزیابی ریسک حسابرسی است. نتایج نشان می‌دهد از منظر تقاضای حسابرسی، مدیران، حاضرند حق الزحمه بیشتری بپردازند تا گزارشات زیست محیطی و اجتماعیشان توسط حسابرس، رسیدگی و اعتباردهی شود. همچنین در صورتیکه حسابرس، عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را مناسب و ذینفع‌گرا تشخیص دهد، ریسک حسابرسی را کمتر ارزیابی می‌نماید. از این رو تلاش حسابرس و صرف ریسک مورد مطالبه و به دنبال آن حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. از طرفی، اگر حسابرس عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را ضعیف یا فرصت طلبانه ارزیابی نماید، ریسک حسابرسی را بیشتر برآورد می‌کند، از این رو حق الزحمه حسابرسی در این شرایط افزایش پیدا می‌کند. مطالعه حاضر با تحلیل مفهومی تأثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی واحدهای تجاری بر حق الزحمه حسابرسی، می‌تواند برای ادبیات موجود دانش‌افزایی داشته باشد.

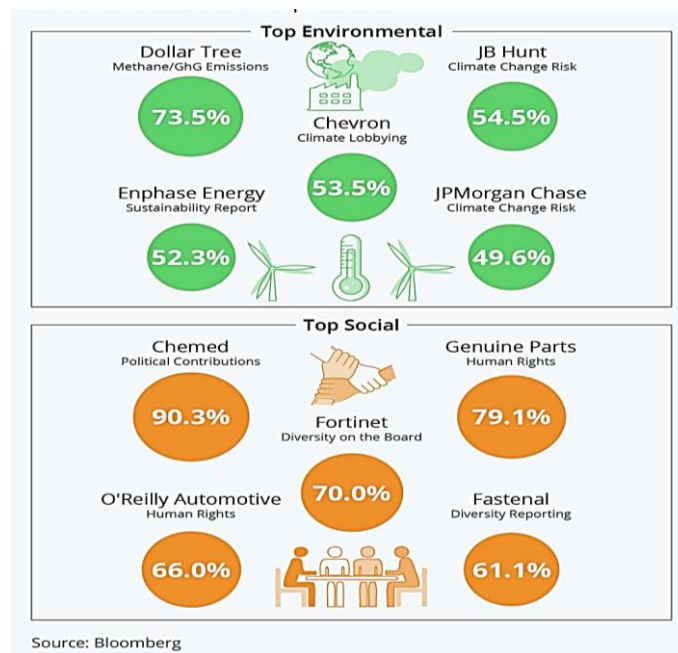
**واژه‌های کلیدی:** عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، حق الزحمه حسابرسی، ریسک حسابرسی.

#### ۱. مقدمه

هیئت تدوین استانداردهای پایداری جهانی، تأکید نموده است که پایداری شرکت‌ها تحت تأثیر عملکرد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی آن‌ها قرار دارد (بارک و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین عملکرد زیست محیطی و اجتماعی یک شرکت، به ویژه در بلندمدت، می‌تواند هم سطح با عملکرد اقتصادی، در تداوم فعالیت و بقای شرکت نقش آفرین باشد (وانگ و پان، ۲۰۱۸). عملکرد زیست محیطی شرکت اشاره به این موضوع دارد که فعالیت‌ها و عملیات شرکت، همگام و سازگار با محیط زیست باشد. به این معنی که اولاً فعالیت‌های شرکت نباید به محیط زیست آسیب برساند و ثانیاً شرکت می‌تواند برخی فعالیت‌های بشردوستانه را برای حفاظت از محیط زیست انجام دهد. موضوعات اصلی فعالیت‌های زیست محیطی شرکت، در رابطه با صرفه جویی در انرژی و پیشگیری از آلودگی محیط زیست است (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین منظور از عملکرد اجتماعی شرکت، مسئولیت و تعهد شرکت در قبال کارکنان، مشتریان و سایر افراد جامعه می‌باشد. موضوعات اصلی مرتبط با عملکرد اجتماعی شرکت فراهم نمودن ایمنی، بهداشت، امنیت شغلی، آموزش و رفاه برای کارکنان و توجه به ایمنی و سلامت مشتریان و هم‌منظور ارائه خدمات نوع دوستانه به جامعه و رعایت حقوق اجتماعی است. بر اساس تئوری ذینفعان، شرکت نباید تنها به دنبال تامین نیازهای سرمایه‌گذاران باشد، بلکه باید به تامین نیازهای تمامی ذینفعان توجه داشته و تأثیر فعالیت‌های خود بر گروه‌های مختلف را مد نظر قرار دهد (بارک و همکاران، ۲۰۱۹).

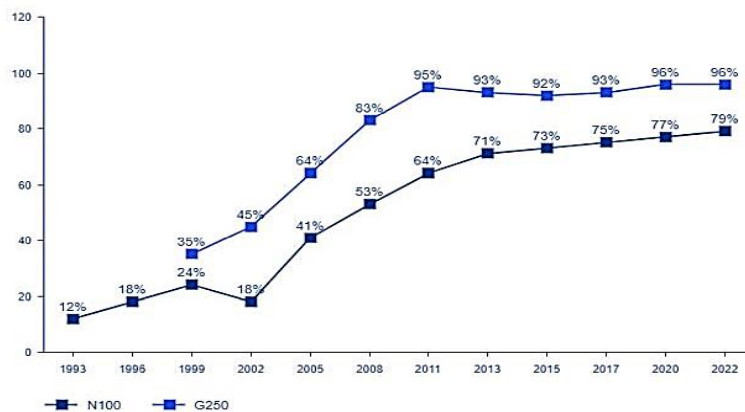


عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها، طی چند دهه اخیر، به خصوص پس از شکست ها و رسوایی های تجاری بزرگ و تصویب قانون ساربنز آکسلی، به صورت بی سابقه ای مورد توجه قرار گرفت (تحریری و افسای، ۱۴۰۰). امروزه با توجه به مطالبه سرمایه گذاران، نهادهای نظارتی و سایر ذینفعان برای شفافیت و مسئولیت پذیری شرکت در مقابل محیط زیست و اجتماع، موضوع مسئولیت زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها، به یک بخش جدایی ناپذیر از فرهنگ کسب و کار تبدیل شده است (وانگ و پان، ۲۰۱۸). در شکل ۱ شرکت هایی که بیشترین رشد را در سیاست های زیست محیطی و اجتماعی خود داشته اند، مشاهده می شود. این نتایج با بررسی ۳۰۰۰ شرکت در سال ۲۰۲۰ منتشر شده است (بلومبرگ، ۲۰۲۰). همانطور که ملاحظه می شود رشد چشمگیر سیاست های زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها کاملاً مشهود می باشد. اما دلیل این رشد چیست و چرا شرکت ها در تلاشند خود را به فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی متعهد نمایند؟



شکل ۱. رشد در سیاست های زیست محیطی و اجتماعی ۳۰۰۰ شرکت در سال ۲۰۲۰

یکی از دلایل اصلی گرایش شرکت ها به مسائل زیست محیطی و اجتماعی این است که انجام فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی باعث رضایت و حمایت ذینفعان مختلف و حداکثر شدن ارزش شرکت در بلند مدت می گردد. بنابراین شرکت هایی که در یک محیط رقابتی برای جذب منابع، در رقابت با یکدیگر هستند، سعی می کنند در فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی مشارکت نمایند (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). مطابق با تئوری علامت دهی، این شرکت ها، حتی قبل از الزام نهادهای نظارتی، حاضر به افشای داوطلبانه فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی هستند؛ زیرا آگاه هستند که این افشائیات در تصمیم گیری های استفاده کنندگان تأثیرگذار است. شکل ۲ رشد گزارشگری پایداری جهانی را از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۲ نشان می دهد. منحنی بالا مربوط به ۲۵۰ شرکت بزرگ جهان و منحنی پایینی مربوط به ۱۰۰ شرکت کوچک و متوسط جهان می باشد که رشد قابل توجه و دلگرم کننده ای را در سال های اخیر نشان می دهد.



شکل ۲. نرخ گزارشگری پایداری جهانی از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۲۲

زمانی که شرکت فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی انجام می دهد، ارتباط خود را با گروه های مختلفی از ذینفعان همچون مشتریان، کارکنان و سایر ذینفعان توسعه می بخشد. این ارتباط موجب می گردد که گروه های مختلف ذینفعان از مشکلات بالقوه شرکت اطلاع پیدا کرده و به واسطه روحیه همکاری شکل گرفته بین این گروه ها و شرکت، کمک نمایند تا شرکت دچار بحران نشود، یا در صورت مواجهه با بحران، آسیب کمتری دیده و با ریسک های عملیاتی، نظارتی و دعاوی قضایی کمتری از جانب ذینفعان مختلف مواجه شود (تحریری و افسای، ۱۴۰۰).

شرکت هایی که عملکرد زیست محیطی و اجتماعی بهتری را گزارش می دهند، در واقع یک مزیت رقابتی به دست می آورند. ارزش این شرکت ها، رتبه اعتباری و وفاداری مشتریان به این شرکت ها افزایش پیدا می کند و هزینه سرمایه و هزینه بدهی آنها کاهش می یابد. با توجه به تاثیرات عملکرد زیست محیطی و اجتماعی واحدهای تجاری بر تهدیدها و فرصت های پیش روی شرکت، این موضوع در ارزیابی ریسک حسابرسی، مورد توجه حسابرسان قرار می گیرد و بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر می گذارد (جامعی و نجفی، ۱۳۹۸). از آنجا که طی دهه های اخیر بحث پایداری شرکت ها و مسائل زیست محیطی و اجتماعی توجه بسیاری را به خود جلب نموده است، بررسی عمیق ابعاد مختلف این موضوع حائز اهمیت است. از این رو مطالعه حاضر با تحلیل مفهومی و ساختارمند نحوه تاثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها بر حق الزحمه حسابرسی، به دنبال افزایش بینش در این رابطه است. در ادامه پس از ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، تاثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی از منظر تقاضا و عرضه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و نهایتاً نتیجه گیری و پیشنهادها ارائه می گردد.

## ۲. تاثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی

حرفه حسابرسی، از طریق استانداردهای حسابرسی، به ریسک ها تاکید نموده است. استانداردهای حسابرسی، بیان می کنند که شکست حسابرسی تابعی از ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تحریفات است (پیکو، ۲۰۱۰). حسابرس سطح ریسک ذاتی و کنترل (معمولاً شامل ریسک های تجاری صاحبکار) را با ارزیابی صاحبکار، برآورد می کند. ترکیب ریسک ذاتی و کنترل، ریسک تحریف با اهمیت در صورت های مالی را شکل می دهد. زمانی که این ریسک بالا باشد، حسابرسان باید ریسک عدم کشف تحریفات را کاهش دهند تا ریسک حسابرسی کاهش یابد. حسابرسان با افزایش تلاش خود این کار را انجام می دهند. از اینرو، ریسک بالاتر تحریف با اهمیت، باید منجر به تلاش حسابرسی بیشتر شود و این تلاش بیشتر حق الزحمه حسابرسی را افزایش می دهد (بل و همکاران،



۲۰۰۱). در سالهای اخیر، مسائل مربوط به سابقه و شهرت شرکت از ریسک‌های سنتی سیاسی، تکنولوژیکی و اقتصادی به ریسک‌های زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تغییر کرده است (کوزو، ۲۰۱۸). اگر عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت ضعیف ارزیابی شود، قاعدتاً ریسک‌های مقرراتی، قضایی و شهرت شرکت را افزایش خواهد داد. ارزیابی بالاتر از ریسک منجر به افزایش تلاش و در پی آن افزایش حق الزحمه حسابرس می‌شود (تحریری و افسای، ۲۰۱۹). عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی در بازار رقابتی حسابرسی ابتدا توسط سیمونیک (۱۹۸۰) و پس از آن توسط سایر محققین مورد بررسی قرار گرفت. به عنوان مثال ازیزان و شایر (۲۰۲۱) دریافتند که زمانی که یک شرکت از نظر اجتماعی مسئولیت پذیرتر عمل می‌نماید، حسابرسان اظهارات و گزارشات مدیریت را قابل اتکاتر در نظر گرفته و خطر تحریف بااهمیت را کمتر ارزیابی می‌نمایند. بارک و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که حسابرسان در واکنش به ریسک زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی صاحبکار یا از حسابرسی کناره گیری می‌کنند یا حق الزحمه بیشتری طلب می‌کنند. وانگ و پان (۲۰۱۸) دریافتند که کمک‌های خیرخواهانه شرکت، حق الزحمه حسابرسی را کاهش می‌دهد. با این حال شرکتهایی با سطوح بالای مدیریت سود از کمک‌های خیرخواهانه برای پوشاندن تخلفات شرکت استفاده می‌کنند. سوریکوزی و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که رابطه بین مسئولیت اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهایی که دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی هستند، معنادار و منفی است. به عبارت دیگر در این شرکت‌ها تلاش حسابرس کمتر می‌شود که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد. کیم و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که شرکتهایی که عملکرد بهتری در افشای اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی دارند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند. شرکتهایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند که سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شود و این خود باعث کاهش ریسک ورشکستگی می‌گردد. از میان مطالعات داخلی، تحریری و افسای (۱۴۰۰) دریافتند که سطح افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با تلاش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی دارد. دهمرده و همکاران (۱۳۹۹) به این نتیجه رسیدند که با افزایش افشای مسئولیت پذیری اجتماعی، ریسک حسابرسی و به تبع آن حق الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود. جامعی و نجفی (۱۳۹۸) دریافتند بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

## ۲-۱. تاثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی از منظر تقاضای حسابرسی

فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی شرکت نشان می‌دهد که شرکت به دنبال تامین نیازهای ذینفعان است. با این حال به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی که وجود دارد، ممکن است مدیران دچار خطر اخلاقی شوند و دست به رفتارهای فرصت طلبانه بزنند. ممکن است فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی، در جهت منافع شخصی مدیران باشد (تحریری و افسای، ۱۴۰۰). به عنوان مثال ممکن است مدیران فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی را جهت به دست آوردن شهرت انجام دهند که هزینه‌های زیادی به سرمایه‌گذاران تحمیل نماید. یا ممکن است مدیران فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی را برای به دست آوردن ارتباطات سیاسی انجام دهند. همچنین ممکن است مدیران برخی فعالیت‌های نمادین اجتماعی و زیست محیطی انجام دهند و با خرید اخبار، توجه عمومی و توجه نهادهای نظارتی را از رفتارهای نادرست خود منحرف سازند؛ در واقع به نوعی بر روی رفتارهای غیر اخلاقی خود سر پوش گذاشته و ویتیرینی ایجاد نمایند و بواسطه آن شهرت خود را بیمه کنند. این موضوع با اصطلاح سبزشویی<sup>۱</sup> شناخته می‌شود (وانگ و پان، ۲۰۱۸).

سبزشویی باعث می‌گردد که حسن نیت واحدهای تجاری در رابطه با فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها زیر سوال برود (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). هر چند شرکت‌ها سیگنال دهی کرده‌اند و یک سری از گزارشات را در رابطه با عملکرد اجتماعی و زیست محیطی خود ارائه داده‌اند، اما عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌ها و ذینفعان، هر چند بواسطه گزارشات ارائه شده، کاهش یافته و شفافیت افزایش یافته، اما یکی از نگرانی‌های اصلی در رابطه با گزارشات زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها، عدم اعتبار و با در واقع پتانسیل فرصت طلبانه بودن این گزارشات است. از آنجا که سرمایه‌گذاران و ذینفعان به اطلاعات خصوصی شرکت‌ها و مدیران دسترسی ندارند، نمی‌توانند عملکرد زیست محیطی و اجتماعی ذینفع‌گرا را از فرصت طلبانه تشخیص دهند (بارک و همکاران، ۲۰۱۹).

<sup>1</sup> Green Washing



مطابق با تئوری نمایندگی در این شرایط مکانیزم‌های نظارتی می‌توانند تا حدود زیادی مانع فرصت طلبی مدیران شوند. در اینجا نقش حسابرس مستقل به عنوان یک مکانیزم نظارتی خارجی که می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش داده و به گزارشات اعتبار دهد، پر رنگ می‌شود. بنابراین تقاضا برای حسابرسی گزارشات زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها ایجاد می‌شود (وانگ و پان، ۲۰۱۸). مدیران با اختصاص منابع بیشتری به حسابرسی اولاً می‌توانند صحت افزایش زیست محیطی و اجتماعی خود را نشان دهند و اعتبار و شهرت خود را افزایش دهند. ثانیاً، با نشان دادن صداقت و تعهدشان به ارائه اطلاعات صحیح و با کیفیت می‌توانند نظر مثبت سرمایه‌گذاران، حسابرسان و نهادهای نظارتی را نسبت به اطلاعات و گزارشات مالی خود هم جلب نموده تا این صداقت و قابلیت اتکا، به گزارشات مالی آن‌ها نیز تعمیم داده شود. بنابراین از منظر تقاضای حسابرسی، مدیران، (مخصوصاً مدیرانی که نگران‌های نظارتی بیشتری در رابطه با عملکرد زیست محیطی و اجتماعی خود دارند یا فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی داوطلبانه آن‌ها زیاد است)، حاضرند حق الزحمه بیشتری بپردازند تا گزارشات زیست محیطی و اجتماعیشان توسط حسابرس، رسیدگی و اعتبار دهی شود.

## ۲-۲. تاثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی از منظر عرضه حسابرسی

بر اساس استانداردهای حسابرسی، ریسک حسابرسی تابعی از ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف است (بارک و همکاران، ۲۰۱۹). ریسک ذاتی و کنترل که ریسک تحریف با اهمیت را شکل می‌دهد، از طریق ارزیابی و شناخت صاحبکار، فعالیت‌ها و سیستم کنترل داخلی صاحبکار برآورد می‌شود. عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت یکی از مواردی است که حسابرس برای ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت به آن توجه می‌نماید (تحریری و افسای، ۱۴۰۰).

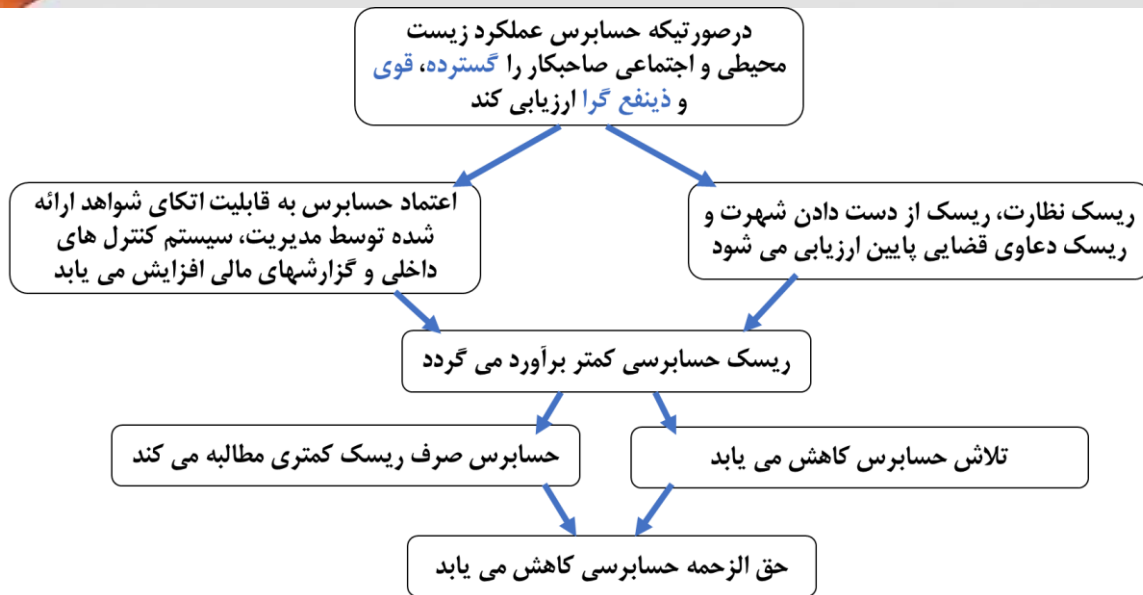
در صورتیکه حسابرس، عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را مناسب و ذینفع‌گرا تشخیص دهد، دو استدلال می‌کند: اول اینکه شرکت‌ها به واسطه عملکرد زیست محیطی و اجتماعی مناسبی که داشتند، از طرف سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان، دولت و جامعه بیشتر مورد حمایت قرار می‌گیرند. بنابراین حسابرس ریسک نظارتی، ریسک از دست دادن شهرت و ریسک دعاوی قضایی را کمتر ارزیابی می‌کند. دوم اینکه عملکرد زیست محیطی و اجتماعی مناسب شرکت، می‌تواند نشان‌دهنده مدیریت اخلاقی و مسئولانه شرکت در مقابل تمامی ذینفعان از جمله سرمایه‌گذاران باشد. به همین دلیل، حسابرس شواهد ارائه شده توسط مدیریت، سیستم کنترل‌های داخلی و گزارشات مالی شرکت را معتبرتر و با کیفیت‌تر ارزیابی می‌نماید (جامعی و نجفی، ۱۳۹۸). این دو استدلال روی برآورد حسابرس از ریسک تحریف با اهمیت تاثیر می‌گذارد و باعث می‌شود حسابرس ریسک حسابرسی را کمتر ارزیابی نماید. از این رو تلاش حسابرس و صرف ریسک مورد مطالبه و به دنبال آن حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می‌یابد.

ISC  
۰۱۲۲-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

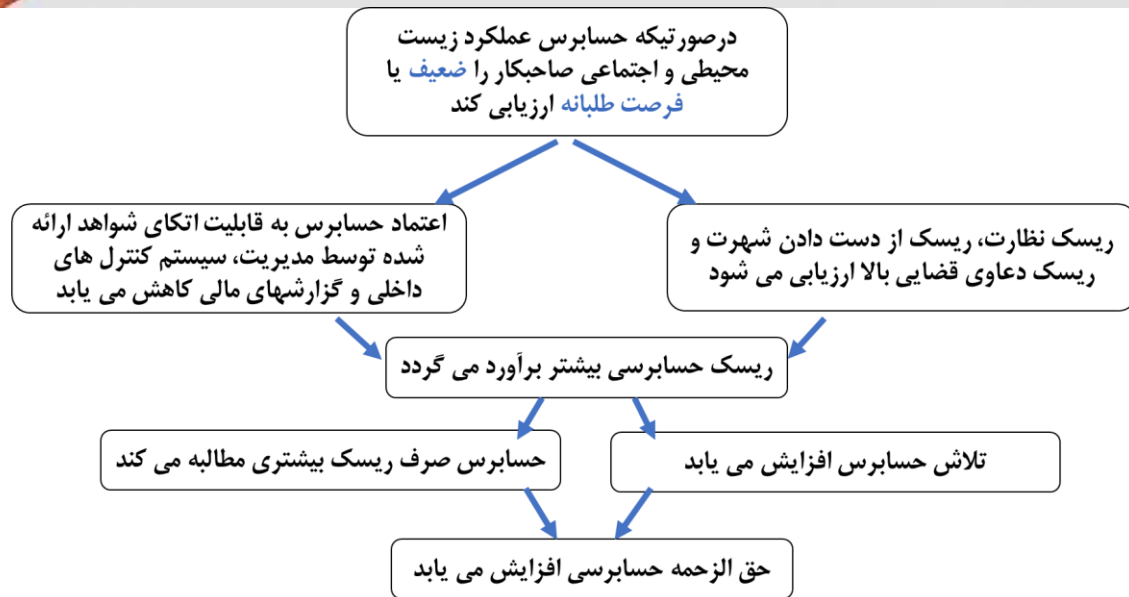
چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCH-conf.ir



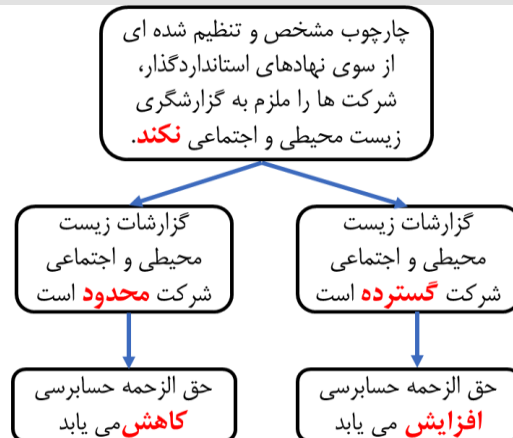
از طرفی، اگر حسابرس عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را ضعیف یا فرصت طلبانه ارزیابی نماید، به همان ترتیب قبل استدلال می‌کند. یعنی اولاً بواسطه عملکرد ضعیف یا فرصت طلبانه ای که شرکت داشته، حسابرس ریسک نظارتی، ریسک از دست دادن شهرت و ریسک دعاوی قضایی را بالا ارزیابی می‌کند. ثانیاً، ممکن است حسابرس به این نتیجه برسد که این بی توجهی به ذینفعان و رفتار فرصت طلبانه و غیر اخلاقی مدیر، تنها محدود به گزارشات زیست محیطی و اجتماعی نیست، بلکه اطلاعات و گزارشات مالی را نیز تحت تاثیر قرار داده است (وانگ و پان، ۲۰۱۸). از این رو، حسابرس اعتبار و قابلیت اتکای شواهد ارائه شده توسط مدیریت، سیستم کنترل‌های داخلی و گزارشات مالی را کمتر ارزیابی می‌نماید. این دو استدلال روی برآورد حسابرس از ریسک تحریف با اهمیت تاثیر می‌گذارد و باعث می‌شود حسابرس ریسک حسابرسی را بیشتر برآورد کند (تحریری و افسای، ۱۴۰۰).

در برخورد با این ریسک حسابرسی بالا، حسابرس می‌تواند به شکل‌های متفاوتی عمل نماید. به عنوان مثال، می‌تواند از پذیرش کار امتناع ورزد، یا با لابی کردن با نهادهای نظارتی، تعهد و مسئولیتش را کاهش دهد. اما در صورتیکه کار را پذیرفت و به دنبال لابی کردن که پروسه ای طولانی است نرفت، دو راه برای برخورد ریسک مذکور وجود دارد. اول اینکه حسابرس آزمون‌های مختلفی طراحی نماید، شواهد بیشتری جمع آوری کند، رسیدگی‌های خود را گسترش دهد و در واقع تلاش بیشتری به خرج دهد. به این ترتیب با افزایش کیفیت حسابرسی، منجر به کاهش ریسک گردد. دوم اینکه به دلیل اینکه نمی‌تواند با افزایش تلاش، زبان‌های احتمالی آتی را به صفر برساند، برای افزایش تحمل ریسک خود، صرف ریسک بیشتری مطالبه نماید (جامعی و نجفی، ۱۳۹۸). بنابراین از آنجایی که حق الزحمه حسابرسی متشکل از بهای تمام شده حسابرسی و صرف ریسک است، پس حق الزحمه حسابرسی در این شرایط افزایش پیدا می‌کند.

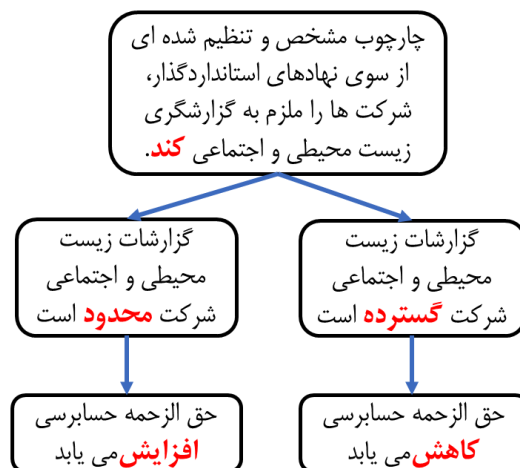


در برخی کشورها، گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی برای همه شرکت‌ها اجباری است و در برخی کشورها اختیاری. داوطلبانه یا اجباری بودن گزارشگری زیست محیطی و اجتماعی بر روی رابطه بین این گزارشات و حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). در کشورهایی که مطابق با قوانین و استانداردهای حسابداری آن‌ها، تمامی شرکت‌ها ملزم به ارائه گزارشات زیست محیطی و اجتماعی، بر اساس یک چارچوب مشخص نیستند، میزان افشای زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها و همینطور رویه‌هایی که برای گزارشگری استفاده می‌کنند، متفاوت است.

از سوی دیگر، چون افشای زیست محیطی و اجتماعی در آن کشور اجباری نبوده، رهنمودها و دستورالعمل‌های مناسبی نیز برای رسیدگی و ارزیابی آن وجود ندارد (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). تمامی این موارد باعث می‌شود که در صورت گستردگی گزارشات زیست محیطی و اجتماعی، حسابرس به منظور رسیدگی به این گزارشات، تلاش بیشتری نیاز داشته باشد و این تلاش بیشتر، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. بنابراین در کشورهایی که طبق چارچوب و رویه‌های مشخص، تمامی شرکت‌ها ملزم به ارائه گزارشات زیست محیطی و اجتماعی نشده‌اند، میزان گزارشات زیست محیطی و اجتماعی با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت دارد. در واقع هر چه گزارشات گسترده‌تر باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتر است و بالعکس، هر چه گزارشات محدودتر باشد، حق الزحمه حسابرسی کمتر است (بارک و همکاران، ۲۰۱۹).



در دسته دیگری از کشورها قوانین و استانداردها حسابداری، تمامی شرکت‌ها را ملزم کرده‌اند تا در یک چارچوب مشخص، فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی خود را گزارش دهند. در چنین شرایطی، در صورتیکه شرکت فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی گسترده و ذینفع‌گرا داشته باشد، ریسک حسابرسی کاهش یافته و به دنبال آن حق الزحمه حسابرس نیز کاهش می‌یابد (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۵). اما اگر شرکت عملکرد زیست محیطی و اجتماعی ضعیف یا فرصت طلبانه‌ای داشته باشد، حسابرس ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی می‌کند و به واسطه تلاش حسابرس و صرف ریسک، حق الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (وانگ و پان، ۲۰۱۸).



کشور ما جزء دسته اول است، یعنی استانداردهای حسابداری به طور مستقیم و بر اساس یک چارچوب مشخص تمامی شرکت‌ها را ملزم به ارائه گزارشات زیست محیطی و اجتماعی نکرده‌اند. تنها شرکت‌های آلاینده، طبق قوانین حفاظت از محیط زیست، باید عملکرد زیست محیطی خود را افشا نمایند. سایر شرکت‌ها به صورت داوطلبانه دست به افشای فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی خود می‌زنند که این افشائات در قالب گزارش فعالیت‌های هیئت مدیره منتشر می‌شود.





یکی از نکاتی که در مورد رابطه عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابداری مناسب است مورد توجه قرار گیرد، تفاوت شرکت های دولتی و غیر دولتی در این زمینه است. مطالعات نشان داده اند که در شرکت هایی با مالکیت دولتی، بواسطه اینکه به مسائل زیست محیطی و اجتماعی توجه بیشتری دارند و فعالیت های ذینفع گرای بیشتری در این زمینه انجام می دهند، ریسک حسابداری پایین تر ارزیابی می گردد و بنابراین تلاش حسابرسان و به دنبال آن حق الزحمه حسابداری کاهش پیدا می کند (کیوم و همکاران، ۲۰۱۲). در مقابل شرکت های غیر دولتی، به طور میانگین، توجه کمتری به مسائل زیست محیطی و اجتماعی دارند و اشتیاقشان برای انجام فعالیت های زیست محیطی و بشردوستانه کمتر ذینفع گراست، مثلاً ممکن است به خاطر نیازشان به توسعه ارتباطات سیاسی باشد. از این رو ریسک حسابداری شرکت های غیردولتی بالاتر بوده و تلاش و صرف ریسک مورد مطالبه حسابرسان بیشتر است و به دنبال آن حق الزحمه حسابداری افزایش پیدا می کند (جامعی و نجفی، ۱۳۹۸).

### ۳. نتیجه گیری و پیشنهادها

این مطالعه تأثیر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی واحدهای تجاری بر حق الزحمه حسابداری را مورد بررسی و تحلیل مفهومی قرار داد. نتایج نشان می دهد از منظر تقاضای حسابداری، مدیران، (مخصوصاً مدیرانی که نگران های نظارتی بیشتری در رابطه با عملکرد زیست محیطی و اجتماعی خود دارند یا فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی داوطلبانه آن ها زیاد است)، حاضرند حق الزحمه بیشتری بپردازند تا گزارشات زیست محیطی و اجتماعیشان توسط حسابرسان، رسیدگی و اعتبار دهی شود. همچنین در صورتیکه حسابرسان، عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را مناسب و ذینفع گرا تشخیص دهد، ریسک حسابداری را کمتر ارزیابی می نماید. از این رو تلاش حسابرسان و صرف ریسک مورد مطالبه و به دنبال آن حق الزحمه حسابداری نیز کاهش می یابد. از طرفی، اگر حسابرسان عملکرد زیست محیطی و اجتماعی صاحبکار را ضعیف یا فرصت طلبانه ارزیابی نماید، ریسک حسابداری را بیشتر برآورد می کند، از این رو حق الزحمه حسابداری در این شرایط افزایش پیدا می کند.

در انتها پیشنهاد می شود که اولاً، نهادهای استانداردگذار با تدوین یک استاندارد مناسب، تمامی شرکت ها را ملزم نمایند که طبق یک چارچوب مشخص فعالیت های زیست محیطی و اجتماعی خود را گزارش دهند. دوماً، پیشنهاد می شود زمانی که حسابرسان، برای تعیین حق الزحمه خود، تلاش و ریسک حسابداری را ارزیابی می نمایند، به گزارشات زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها نیز توجه داشته و پتانسیل فرصت طلبانه بودن این گزارشات را در نظر بگیرند. سوماً، پیشنهاد می شود نهادهای ذیربط از جمله سازمان بورس یا سازمان حسابداری، یک چارچوب مشخص را برای اندازه گیری دقیق عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها طراحی نمایند که حسابرسان با کمک این چارچوب بتوانند به صورت دقیق و قابل استناد، عملکرد زیست محیطی و اجتماعی شرکت ها را اندازه گیری نمایند.

### منابع

- جامعی، رضا؛ نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۱۶(۱)، ۱۳۷-۱۶۱.
- تحریری، آرش؛ افسای، اکرم. (۱۴۰۰). تأثیر افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی بر تلاش حسابرسان و کیفیت حسابداری، *دانش حسابداری*، ۱۲(۲).



فخاری، ح سین؛ ملکیان، ا سفندیار؛ جفایی رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزار شگری زی ست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۱۵۳-۱۸۷.

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

- Azizan, S., & Shailer, G. (2021). *Does Corporate Citizenship Influence Auditors' Perceptions of the Credibility of Management in Relation to Financial Reports? European Accounting Review*, 1–22.
- Burke, J., Hoitash, R., Hoitash, U. (2019). Auditor response to negative media coverage of client environmental, social, and governance practices. *Accounting Horizons*, 33(3), 1–23.
- Bell, T.B., Landsman, W.R., Shackelford, D.A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: analysis and evidence. *Accounting Research Journal*, 39(1), 35–43.
- COSO. (2018). Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. *New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.
- Chen, Long and Srinidhi, Bin and Srinidhi, Bin and Tsang, Albert and Yu, Wei, Audited Financial Reporting and Voluntary Disclosure of Corporate Social Responsibility (CSR) Reports (September 29, 2015). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2666872>
- Tarighi, Hossein, Mahdi Salehi, Mahdi Moradi, and Grzegorz Zimon. 2022. "Social Capital, Intellectual Capital, and Audit Fee: Conflicting Evidence from Iran" *Economies* 10, no. 2: 39.
- Kim, Y., Park, M.S., Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Accounting Review*, 87(3), 761–796.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Audit risk. PCAOB Auditing Standard No. 1101. Washinton, D.C.: PCAOB.
- Sevrikozi, A., Tzika, V. (2018). The link between CSR and Audit Fees: Are Audit Fees associated with CSR. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 1-67.
- Zavyalova, A., Pfarrer, M.D., Reger, R.K., Shapiro, D.L. (2012). Managing the message: The effects of firm actions and industry spillovers on media coverage following wrongdoing. *The Academy of Management Journal*, 55(5), 1079–1101.