

شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی

■ قدرت‌اله حیدری نژاد^۱

■ بابک جمشیدی نوید^۲

■ مهرداد قنبری^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۸/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۲۵

چکیده:

باتوجه به نوپا بودن تشکیل کمیته‌های حسابرسی در ایران و اینکه اکثر پژوهش‌های صورت گرفته به دنبال بررسی رابطه و تاثیر برخی ویژگی‌های درون کمیته حسابرسی بوده اند و همچنین فقدان چارچوبی جامع از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی، هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل کلیدی تاثیر گذار بر کیفیت کمیته حسابرسی در ایران می‌باشد. روش پژوهش به صورت کیفی و از نوع کاربردی با رویکردی توصیفی - پیمایشی می‌باشد که در طی دو مرحله انجام شده است. در گام اول با استفاده از مطالعه ادبیات موضوع نسبت به شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی اقدام گردید؛ سپس عناصر کلیدی تاثیر گذار در سه سطح درون کمیته، شرکت و درون سازمانی طبقه‌بندی شدند و در راستای اعتبار سنجی عوامل مذکور در گام دوم با استفاده از شیوه دلفی به بررسی‌های دیدگاه‌های ۳۳ نفر از صاحب نظران این حوزه پرداخته شد. براساس نتایج، علاوه بر تأیید کلیه عوامل مستخرج از ادبیات تحقیق توسط خبرگان، عامل آگاهی کمیته حسابرسی از قوانین و مقررات حاکم بر واحد تجاری نیز شناسایی گردید. در مجموع، بیست عامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سه سطح درون کمیته، درون شرکت و برون سازمانی طبقه‌بندی شدند که از میان این عوامل، استقلال، تخصص مالی و داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار) اعضای کمیته، نقش نظارتی کمیته در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی و وجود هیئت مدیره اثربخش حائز بیشترین اهمیت از دیدگاه خبرگان بودند. نتایج حاصل از پژوهش ضمن همسویی با دیدگاه‌های مجامع قانونی و حرفه‌ای در سطح بین‌المللی و تحقیقات تجربی صورت گرفته در این زمینه، از جامعیت و انسجام بیشتری برخوردار است.

کلمات کلیدی: اصول حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی، شیوه دلفی، کیفیت کمیته حسابرسی

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران (نویسنده مسئول).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

مقدمه

اصول حاکمیت شرکتی، در مفهوم کلی به ساختارها و فرایندهای تصمیم‌گیری، پاسخگویی و رفتاری در سازمان (اعم از دولتی، حکومتی، خصوصی، انتفاعی، غیر انتفاعی و ...) می‌پردازد. هدف از اعمال حاکمیت شرکتی، اطمینان از برقراری چارچوبی است که توازن مناسبی بین آزادی عمل مدیریت، پاسخگویی و منافع انواع ذینفعان فراهم آورد (گرد و همکاران، ۱۳۹۴). در این راستا، کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های دائمی هیئت مدیره با هدف تقویت حاکمیت شرکتی به ویژه با توجه به مسئولیت هیئت مدیره در ارتباط با قابلیت اطمینان و یکپارچگی فرایند گزارشگری مالی، نظارت بر اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی و حسابرسی به حساب می‌آید (گارسیا سانچز و همکاران، ۲۰۱۲).

در سال‌های اخیر، مسئولیت‌ها، دامنه و نقش کمیته‌های حسابرسی بیش از پیش اهمیت پیدا کرده است؛ این امر تا حد زیادی ناشی از مشکلات پیش آمده و رسوائی‌های شرکت‌ها در اوایل قرن حاضر می‌باشد که نتیجه نادیده گرفتن مسئولیت‌های این کمیته بوده است. وقوع تقلب و رسوائی‌های مالی پی در پی طی دهه‌های اخیر جایگاه بی بدیل نظام راهبری بنگاه و اجزای آن را بیش از پیش نمایان ساخته است. یکی از اجزای مهم نظام راهبری شرکتی کمیته حسابرسی می‌باشد. وقوع رویدادهایی مانند مک کیسون و رایبیز و تشکیل کمیته‌هایی مانند بلوریبون و همچنین وضع قوانینی مانند ساربینز آکسلی، اهداف، وظایف و مسئولیت‌های کمیته را به عنوان یکی از اجزای مهم نظام راهبری شرکتی به شکل قابل توجهی تغییر داد (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). قانون ساربینز آکسلی^۱ (۲۰۰۲)، اصلاحاتی را به منظور نظارت بر اصول حاکمیت شرکتی مناسب و کنترل‌های داخلی مؤثر درون شرکت در زمینه مسئولیت‌های کمیته، استقلال آن از مدیران، رسیدگی به شکایات در امور حسابداری و حسابرسی و تعامل با مشاوران خارج از شرکت (بخش ۳۰۱) و الزام کمیته حسابرسی به داشتن حداقل یک متخصص مالی (بخش ۴۰۷) به عمل آورده است (دان گراهام، ۲۰۱۰).

در ایران نیز اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مبنی بر تصویب منشور کمیته حسابرسی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ و نیز تأکید ماده ۱۵ دستورالعمل حاکمیت شرکتی مصوب ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ مبنی بر تشکیل و نظارت بر کمیته‌های حسابرسی مطابق ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار و اصلاح نهادی حاکمیت شرکتی در دستور کار قرار گرفته است. که در قالب الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی و ماده دوم آن، هدف مالی این الزامات عبارت از ارتقای کیفیت گزارشگری مالی از طریق بهبود سه شاخص قابل اتکا بودن، مربوط بودن و به موقع بودن می‌باشد. و در ماده ده دستورالعمل، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی بر عهده کمیته‌های حسابرسی گذاشته شده است. از این رو برای رسیدن به اهداف مالی کنترل‌های داخلی، نقش کمیته حسابرسی و کیفیت آن اساسی خواهد بود. بنابراین انتظار می‌رود که هر اندازه کیفیت کمیته‌های حسابرسی ارتقا یابد، شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی بهبود و در نتیجه نابرابری

1. Sarbanes-Oxley(SOX)

اطلاعات کاهش یابد (بذرافشان، ۱۳۹۵).

با اینحال در زمینه ارائه چارچوبی جامع از مسئولیت ها، وظایف و اختیارات در راستای کمک به اثربخشی و کارایی کمیته های حسابرسی شرکت ها در مقایسه با مدل منشور کمیته در سطح بین المللی از جمله منشورهای چهار موسسه بزرگ حسابرسی شامل دیلویت^۱، کی پی ام جی^۲، ارنست وینگ^۳ و پرایس واتر هوز کوپر^۴، راهنمای کمیته حسابرسی شورای گزارشگری مالی انگلستان^۵، منشور انجمن حسابرسان داخلی^۶ آمریکا و... کم توجهی به بنیان ها و دلایل اصلی ایجاد کمیته حسابرسی در منظر تهیه و تدوین این منشور مشاهده می شود. به عنوان نمونه در مورد عامل استقلال به عنوان یکی از عوامل کلیدی کیفیت کمیته حسابرسی، می توان به استقلال اکثریت اعضای کمیته حسابرسی در ایران (بند ۵ ماده ۵) در مقایسه با استقلال کلیه اعضا کمیته (منشور انجمن حسابرسان داخلی آمریکا) اشاره نمود. عامل قدرت و اختیار لازم (اقتدار) نیز یکی دیگر از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی می باشد که در منشور مورد توجه چندانی قرار نگرفته است. به نحوی که انتخاب حسابرسان داخلی و مستقل و تصویب برنامه سالانه واحد حسابرسی داخلی و تصویب دستمزد و پاداش آنها توسط هیئت مدیره (بند ۲ و ۹ از ماده ۸ و بند ۳ ماده ۹) صورت می گیرد در حالیکه بر مبنای قانون ساربینز آکسلی و مطابق منشور کمیته حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا اختیارات و مسئولیت های کمیته های حسابرسی نسبت به دوره های قبل از رسوایی هایی نظیر انرون و... بسیار گسترده تر شده و پهنه اختیارات از انتخاب و یا انتصاب حسابرسان تا انفسال و یا برکناری آنها را شامل می شود. که عدم توجه به این موضوعات می تواند بستر نامناسبی را برای بررسی عملکرد حسابرسان (مستقل و داخلی) و به دنبال آن تاثیر نامطلوب بر کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال داشته باشد. (وارثیان، ۱۳۹۳). ولذا به نظر می رسد با توجه به موارد ذکر شده و توجه ناکافی به استقلال، قدرت و اختیارات کمیته حسابرسی، نمی توان انتظار داشت که کمیته حسابرسی شرکت ها با اتکا به منشور کمیته اثربخشی و کیفیت مناسبی را برای ایفای مناسب نقش نظارتی خود داشته باشند.

همچنین مرور ادبیات موضوع نشان دهنده آن است که با وجود تحقیقات گسترده در ارتباط با کمیته حسابرسی بخصوص پس از قانون ساربینز آکسلی، هنوز چارچوب جامعی از عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی ارائه نشده است. به نحوی که در بسیاری از این پژوهش ها برای اندازه گیری کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی بر ویژگی های اعضا در سطح درون کمیته تاکید شده است. به عنوان نمونه به عوامل ترکیب اعضا (شامل استقلال، تخصص مالی)، اختیارات، منابع وسیعی و تلاش کمیته (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۲)، عوامل استقلال، تخصص مالی، اندازه

1. Deloitte
2. Kpmg
3. Ernst & Young
4. PriceWaterHouseCoopers
5. Financial Reporting Council (FRC)
6. Institute Of Internal Auditors (IIA)

کمیته (کریشنان، ۲۰۰۵) و عوامل استقلال، تخصص مالی و تعداد جلسات (جندرون و بدارد، ۲۰۰۶، بدارد و جندرون ۲۰۱۰ و فیولثو، ۲۰۱۳) می‌توان اشاره نمود. و عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح شرکت شامل قش‌های نظارتی کمیته در ارتباط با سایر ارکان حاکمیت شرکتی از قبیل حسابرسی داخلی، مستقل، کنترل‌های داخلی و... و نیز نقش عوامل برون سازمانی در تاثیر بر کیفیت کمیته حسابرسی مورد توجه قرار نگرفته است. ضمن اینکه اکثر پژوهش‌های صورت گرفته در محیط خارج از ایران و به تبع آن در داخل به دنبال بررسی رابطه و تاثیر برخی ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند استقلال، اندازه، تخصص، تناوب جلسات و تجربه اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه کاری و افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی بوده‌اند (علوی و قاضی، ۱۳۹۶).

بر اساس مطالب پیشگفته، به طور خلاصه می‌توان گفت که اکثر پژوهش‌های صورت گرفته در سطح بین‌المللی صورت در دو دسته می‌توان جای داد. دسته اول به بررسی بعضی از ویژگی‌های درون کمیته حسابرسی شامل استقلال، تخصص مالی، سعی و تلاش کمیته حسابرسی و... پرداخته‌اند و دسته دوم به بررسی بررسی رابطه و تاثیر این ویژگی‌های درون کمیته بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه کاری و افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی و... بوده‌اند. در ایران نیز با توجه به الزام به تشکیل کمیته حسابرسی شرکت‌ها از سال ۱۳۹۱ به بعد، و به طبع آن فقدان پژوهش گسترده در این حوزه و بررسی‌های پژوهش‌های صورت گرفته اکثر پژوهش‌ها در دسته دوم قرار می‌گیرند. و لذا با توجه به فقدان چارچوبی جامع از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی و همچنین نوپا بودن تشکیل کمیته‌های حسابرسی در ایران و موانع و چالش‌های موجود پیرامون اثربخشی آنها پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال است که عوامل تاثیرگذار بر کیفیت کمیته حسابرسی در ایران کدامند؟ به عبارتی دیگر در پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به این سؤالات هستیم؛ عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در داخل کمیته کدامند؟ چه عواملی در داخل شرکت بر کیفیت کمیته حسابرسی مؤثر هستند؟ و اینکه عوامل برون سازمانی مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در ایران کدامند؟

در پژوهش حاضر سعی شده است که با مطالعه گسترده ادبیات موضوع استفاده از دیدگاه صاحب‌نظران این حوزه به شیوه دلفی نسبت به شناسایی و ایجاد چارچوبی جامع از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی اقدام گردد. پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح درون کمیته، درون شرکت و برون سازمانی می‌پردازد. با توجه به الزامی بودن تشکیل کمیته حسابرسی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی و منشور کمیته حسابرسی، شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی به کمیته حسابرسی شرکت‌ها در ایفاء و بهبود مسئولیت نظارتی آنها درباره‌ی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، استقلال حسابررس، رعایت قوانین و مقررات و به هیئت مدیره شرکت‌ها در ارزیابی اثربخشی و کارایی کمیته حسابرسی کمک خواهد نمود و با به حداقل رساندن

مشکلات نمایندگی و حداقل نمودن عدم تقارن اطلاعاتی بین مالکان و مدیران، حفاظت از منافع سهامداران و به حداکثر رساندن ارزش شرکت کمک شایانی نماید.

در ادامه پژوهش، ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق پرداخته شده است. سپس ضمن تشریح روش‌شناسی پژوهش شامل فرآیند اجرا، روش و ابزار گردآوری داده‌ها، روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها و جامعه و نمونه آماری، یافته‌های حاصل از پژوهش مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرند. در پایان نیز پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری

بخش دو قانون ساینز اکسلی (۲۰۰۲) تعریف زیر را در مورد کمیته حسابرسی ارائه کرده است. «اصطلاح کمیته حسابرسی به معنی معادل کمیته (یا معادل بدنه) ایجاد شده توسط هیئت مدیره و از بین اعضای آن، به منظور نظارت بر فرآیندهای حسابداری و گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی ناشران بورسی است.» و «هر یک از اعضای کمیته حسابرسی ناشران بورسی ترجیحاً باید عضو هیئت مدیره یا مستقل باشد.» با توجه به این تعریف، هدف نهایی کمیته حسابرسی، حصول اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی مستقل است. در زمینه اثربخش بودن و یا نبودن کمیته حسابرسی، دیدگاه‌های مختلف و بحث‌برانگیزی در قالب دو نظریه نهادی و نمایندگی وجود دارد. بر اساس نظریه نهادی کمیته‌های حسابرسی اثربخشی لازم را نداشته و معمولاً تشریفاتی هستند و و استقرار آن‌ها صرفاً برای نشان دادن این موضوع است که قوانین و مقررات رعایت شده است و شکل آن‌ها بر محتوایشان ارجحیت دارد. بر اساس نظریه نمایندگی کمیته‌های حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و پیامد بهبود کیفیت گزارشگری مالی نیز کاهش عدم تقارن اطلاعاتی خواهد بود (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). ادبیات کمیته حسابرسی پس از تصویب قانون ساربینز اکسلی در آمریکا، به طور گسترده و به طرق گوناگون این جنبه‌های مهم کمیته حسابرسی و تأثیرات آن روی فرآیندهای نظارتی کمیته حسابرسی را مورد توجه قرار داده اند؛ حتی در دوران پیش از تصویب این قانون نیز، موضوع اثربخشی کمیته حسابرسی اهمیت زیادی در ادبیات حسابداری داشته است پیش از سال ۲۰۰۲، مجلس و نهادهای نظارتی تأکید بسیاری روی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی داشته اند. از جمله گزارش کمیته روبان آبی^۱ (۱۹۹۹)، قوانین افشاء کمیسیون بورس اوراق بهادار (۱۹۹۹)، گزارش انجمن ملی واسطه‌های اوراق بهادار^۲ در خصوص کمیته حسابرسی می‌توان اشاره نمود (مهفوجا، ۲۰۱۴).

بر اساس نظر دی زورت و همکاران (۲۰۰۲) کمیته حسابرسی اثربخش، اعضای واجد شرایطی دارد که اختیار و منابع برای حفاظت از منافع سهامداران با اطمینان از گزارشگری مالی قابل اتکا، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک از طریق تلاش‌های نظارتی، را فراهم می‌سازد. بر اساس این

1. blue ribbon commission

2. Nasdaq

تعریف، دی زورت و همکاران چارچوب کیفیت و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی را بدین صورت تعیین نمودند:

- ترکیب- تخصص، استقلال، یکپارچگی و عینیت
- اختیار- مسئولیت‌ها، نفوذ(مشتق شده از هیئت مدیره کامل، قوانین مرکزی و الزامات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار)
- منابع- تعداد کافی اعضاء؛ دسترسی به مدیریت، حساب‌رسان داخلی و مستقل
- تلاش و استمرار- تشویق، انگیزه و پشتکار

ترکیب کمیته حسابرسی، اختیار و منابع به عنوان ورودی‌های اصلی مورد نیاز برای دستیابی به کارایی و اثربخشی هستند. که این ورودی‌ها از طریق فرآیند اولیه موردنیاز برای دستیابی به اثربخشی و کیفیت مدنظر یعنی تلاش و کوشش منجر به اثربخشی کمیته حسابرسی می‌شود. ترلی و زیمن(۲۰۰۴) به بررسی ادبیات تجربی کمیته حسابرسی و تأثیرات حاکمیتی آن پرداختند. و چارچوبی را برای تحلیل تأثیر کمیته حسابرسی، شناسایی تأثیرات بالقوه آن بر کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد شرکت تعیین کردند، که براساس آن انگیزه‌های ساختاری(کاهش هزینه‌های نمایندگی و ارتباط با سایر ارکان حاکمیت شرکتی)، عملکرد حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد شرکت اثرات مورد انتظار اثربخشی کمیته حسابرسی می‌باشند. براساس دیدگاه بدارد و جندرون(۲۰۱۰) کمیته حسابرسی می‌تواند به طور مستقیم با نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و همچنین به طور غیرمستقیم از طریق نظارت بر کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل، باعث بهبود کیفیت اطلاعات شود. که این امر منجر به بالا رفتن کیفیت اطلاعات و همچنین تقویت کنترل‌ها می‌شود که به نوبه خود منجر به اعتماد بیشتر سرمایه گذاران نسبت به کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد بازارهای مالی می‌شود. بدارد و جندرون(۲۰۱۰) اثربخشی و کارایی کمیته حسابرسی را به عنوان تابعی از ترکیب، مسئولیت‌ها و منابع کمیته حسابرسی در نظر گرفتند. با این حال آنها اعتقاد دارند که داشتن مجموعه‌ای از افراد مناسب به عنوان اعضای کمیته حسابرسی و مهیا نمودن آنها برای مسئولیت‌های بزرگ در کنار منابع به عنوان ورودی‌های مهم برای اثربخشی کمیته‌های حسابرسی کافی نیست. بلکه فرآیندهایی را نیز باید در نظر بگیریم که بوسیله اعضای کمیته حسابرسی برای ارزیابی اطلاعات و نظارت بر فعالیت‌ها در داخل و خارج از جلسات اعضای کمیته حسابرسی وجود دارد و در توسعه و درک بهتر اثربخشی کمیته حسابرسی مؤثر است. هو و همکاران(۲۰۱۲) در تکمیل بررسی‌های صورت گرفته توسط دی زورت و همکاران(۲۰۰۲) ، ترلی و زیمن(۲۰۰۴) و بدارد و جندرون(۲۰۱۰) ، بایکپارچه سازی چارچوب‌های مدنظر این پژوهشگران به منظور درک چگونگی و چرایی اینکه یک کمیته حسابرسی می‌تواند کارا و اثربخش باشد، چارچوبی را ارائه کردند که در شکل شماره (۱) نمایش داده شده است. بررسی صورت گرفته توسط هو و همکاران(۲۰۱۲) براساس دو جریان ادبیات پژوهش‌های مرتبط با کمیته حسابرسی یعنی تحقیقات آرشیوی و کیفی ، با تأکید بیشتر بر نظریه سازی وجود و عملکرد کمیته حسابرسی می‌باشد.

در این بخش سعی شده است که با استفاده از چارچوب هو و همکاران (۲۰۱۲) و استفاده از دیدگاه‌ها و الزامات مجامع قانونی و حرفه‌ای به تشریح ابعاد ورودی کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی و همچنین فرآیند فعالیت آنها پرداخته شود و باتوجه به مطالب پیش گفته در مقدمه پژوهش مبنی بر اینکه اکثریت پژوهش‌های صورت گرفته در سطح بین‌المللی و به تبع آن در ایران پیرامون ابعاد خروجی اثربخشی کمیته حسابرسی بوده است، ابعاد خروجی اثربخشی کمیته حسابرسی در بخش پیشنهاد پژوهش مورد بررسی قرار گیرد.

۲-۱. ابعاد ورودی کیفیت کمیته حسابرسی

مطالعه در خصوص ترکیب کمیته‌های حسابرسی عموماً روی دو موضوع استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی متمرکز است. ویژگی‌های شخصی اعضای کمیته حسابرسی برای کارایی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی با اهمیت می‌باشد.

۲-۱-۱. استقلال کمیته حسابرسی

اعضای کمیته حسابرسی در راستای انجام مأموریت نظارتی و همچنین بسیاری از مسئولیت‌های خود به نحو مؤثر باید چه در ظاهر و چه به صورت عینی از مدیریت سازمان مستقل باشند. اصول حاکمیت شرکتی مؤسسه قانون گذاری آمریکا^۱ (۱۹۹۴) توصیه می‌کند که کمیته حسابرسی شرکت‌های دولتی باید حداقل شامل سه عضو باشد که از مدیریت مستقل باشند. قوانین کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا^۲ (۱۹۳۴) ماده (۱)(b)(۳) - ۱۰ بر عدم وابستگی سازمانی اعضای کمیته حسابرسی تأکید نموده است. بخش ۳۰۱ قانون سرینز آکسلی در ارتباط با استقلال اعضای کمیته حسابرسی بیان می‌دارد که هر عضو کمیته حسابرسی باید عضو هیئت مدیره شرکت باشد و در غیر این صورت باید مستقل باشد. براساس بخش ۳۰۳.۲ کتابچه راهنمای الزامات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیویورک^۳ عنوان می‌کند که هیچ عضوی حائز شرایط استقلال نیست مگر اینکه هیئت مدیره به صورت قطعی تعیین کند که عضو ارتباط معناداری با شرکت ندارد. شرکت باید این ارتباطات را تعیین کند. الزامات نزدیک در ارتباط با ترکیب کمیته‌های حسابرسی ذکر شده در کتاب راهنما ماده (۲) (d) ۴۳۵۰ بیان می‌دارد که هر عضو کمیته حسابرسی باید براساس قانون (۱۵) (a) ۴۲۰۰ مستقل باشد.

۲-۱-۲. تخصص مالی

تمام اعضای کمیته حسابرسی باید دارای سواد مالی و صلاحیت و تجربه کافی در ارتباط با موضوعات مالی باشند؛ چرا که تقریباً همه وظایف کمیته حسابرسی با اطلاعات مالی، ریسک‌ها و کنترل‌های مرتبط با آن مواجه هستند. براساس الزامات بورس نیویورک بخش ۳۰۳.۷A-۰۰ باید تمامی اعضای کمیته حسابرسی دارای سواد مالی باشند و حداقل یک نفر از اعضای کمیته حسابرسی به عنوان متخصص مالی باشد. تعریف تخصص مالی در بخش ۴۰۷ قانون سرینز

1. American Law Institute

2. Securities and Exchange Commission (SEC)

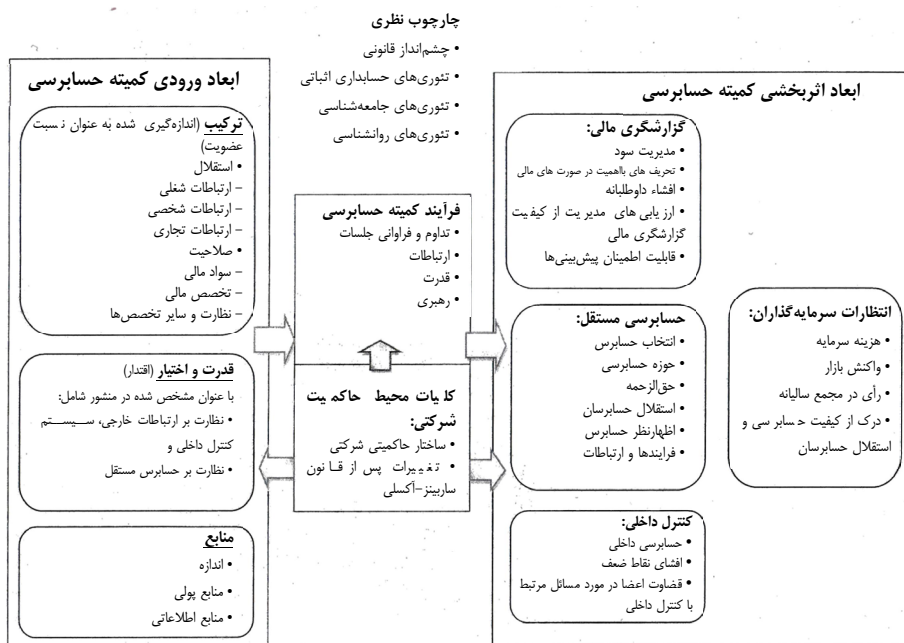
3. New York Stock Exchange (NYSE)

آکسلی شامل درک وبکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، حسابرسی، فهم و درک کنترل‌های داخلی و فرآیند گزارشگری مالی و درک وظایف کمیته حسابرسی می‌باشد. مدتی بعد از بیانیه سربینز آکسلی، تعریف تخصص مالی ارائه شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار به تصویب رسید که با توجه به محدودیت‌های اعمال شده در این تعریف و انتقادهای وارده، کمیسیون با گسترش تعریف از تخصص مالی در قانون نهایی خود اجازه می‌دهد که تحلیل‌گران مالی، مقررات‌گذاران و مدیران اجرایی را به عنوان متخصص مالی در کمیته حسابرسی در نظر گرفت (بدارد و جندرون، ۲۰۱۰).

۲-۳. قدرت و اختیار کمیته حسابرسی (اقتدار)

اختیار به عنوان تابعی از مسئولیت‌ها و نفوذ کمیته حسابرسی تعریف می‌شود. اختیار کمیته حسابرسی بستگی به روابط کمیته با مدیریت، حساب‌رسان داخلی و مستقل و هیئت مدیره به عنوان یک مجموعه از حاکمیت شرکتی دارد. استانداردهای حسابرسی مستقل (مثلاً ۱۹۹۹، AICPA) اختیارات زیادی برای کمیته‌های حسابرسی در نظر گرفته است تا در مورد مسائلی شامل کلاهبرداری و اعمال غیرقانونی شناسایی شده، اختلاف‌نظر با مدیران و با حساب‌رسان مستقل گفتگو کنند (دی‌زورت، ۲۰۰۲). براساس رهنمود «رویه خوب برای کمیته‌های حسابرسی» منتشر شده توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون ترودوی ایالات متحده (۱۹۸۷، Coso) و کمیته کدبری (۱۹۹۲) برداشتن اختیارات روشن از سوی کمیته حسابرسی از جمله در زمینه تامین بودجه برای بکارگیری مشاوران حرفه‌ای خارج از شرکت، دسترسی کامل به اسناد و مدارک و... تاکید شده است. کمیته حسابرسی اختیارات خود را از هیئت مدیره، قوانین مرکزی، مقررات و الزامات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌گیرد. براساس بخش ۱۷۷ قانون شرکت‌ها (۲۰۱۳) در ارتباط با قدرت کمیته حسابرسی که کمیته دارای صلاحیت‌هایی شامل: فراخواندن حساب‌رسان برای دریافت نظرات آنها در باره سیستم‌های کنترل داخلی، بحث درباره هرگونه مسائل مرتبط با حسابرسی مستقل و داخلی و مدیریت شرکت، بررسی هر موضوعی در ارتباط با موارد ارجاع داده شده به آنها توسط هیئت مدیره، دریافت مشاوره حرفه‌ای از افراد خارج از شرکت و دسترسی کامل به اطلاعات موجود در سوابق شرکت می‌باشد. (دیلویت، ۲۰۱۳).

شکل (۱) چارچوب تحقیقات کمیته حسابرسی اثربخشی (منبع: هو و همکاران، ۲۰۱۲)



۲-۴. منابع

فرض بر این است که منابع مورد نیاز کمیته حسابرسی برای دستیابی به اثربخشی شامل تعداد مناسب اعضای کمیته حسابرسی برای ایجاد بحث‌های اساسی، بررسی مسائل در حال ظهور و همچنین دسترسی به مدیریت، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، هیئت مدیره و مشاور حقوقی شرکت است. به عقیده بدارد و جندرون (۲۰۱۰) منابع شامل تعداد اعضاء موجود در کمیته حسابرسی، منابع مالی برای استخدام مشاوران و منابع اطلاعاتی می‌باشد. درارتباط با تعداد اعضا به عقیده مؤسسه پردیس واتر هوز کوپرز (۲۰۱۸) اکثر کمیته‌های حسابرسی از سه تا شش عضو تشکیل شده‌اند که این مؤسسه اعتقاد دارد داشتن چهار عضو در کمیته حسابرسی یک حالت مطلوب می‌باشد. قوانین کمیسیون بورس اوراق بهادار (۲۰۰۳) شرکت‌ها را ملزم به فراهم کردن منابع مالی مناسب تعیین شده توسط کمیته حسابرسی برای پرداخت به حسابرسان، هر یک از مشاوران خارج از شرکت و هزینه‌های معمول اداری لازم مورد نیاز اعضاء کمیته حسابرسی که برای انجام وظایف خود لازم و ضروری هستند نموده است. همچنین حسابرسی داخلی به احتمال زیاد یکی از مهمترین منابع مورد استفاده کمیته حسابرسی در انجام نقش حاکمیتی خود می‌باشد (کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۷). ظرفیت اعضای کمیته حسابرسی برای ایفای نقش نظارتی خود تا میزان زیادی به کیفیت اطلاعاتی که دریافت می‌کنند، بستگی دارد. این اطلاعات باید

با کیفیت بالا، کامل، دقیق و به موقع باشند. براساس دستورالعمل راهنمای کمیته حسابرسی شورای گزارشگری مالی انگلستان (۲۰۱۷) کمیته حسابرسی باید منابع کافی برای انجام وظایف خود را در اختیار داشته باشد.

۲-۲. فرآیند فعالیت

به عنوان بخش دوم چارچوب اثربخشی هو و همکاران (۲۰۱۲) فرآیندهای فعالیتهای کمیته حسابرسی مکانیزم‌هایی هستند که بوسیله آنها ابعاد ورودی کیفیت کمیته حسابرسی به صورت ابعاد اثربخشی کمیته حسابرسی (نتایج) نمایان شوند.

سعی و تلاش کمیته حسابرسی: براساس نظر کالبرس و فوگارتی (۱۹۹۳) اراده اعضای کمیته حسابرسی در عمل به احتمال زیاد مهم ترین جنبه اثربخشی کمیته حسابرسی خواهد بود. کمیته حسابرسی باید برای خدمت به منافع ذینفعان در تلاش باشند و این سعی و تلاش به اراده و تمایل اعضاء کمیته حسابرسی برای همکاری با یکدیگر در صورت نیاز، آماده نمودن و پرسیدن سؤالات و پیگیری جواب‌ها در زمان مواجه با مدیریت، حسابسان مستقل، حسابسان داخلی و سایر اعضای مرتبط می‌باشد.

تداوم و فراوانی جلسات: تعداد جلسات کمیته حسابرسی تنها نشانه کمی در دسترس درباره سعی و تلاش کمیته می‌باشد، زیرا سایر معیارهای کمی از سعی و تلاش کمیته قابل مشاهده نیستند و مقامات بخش خصوصی و کمیسیون بورس اوراق بهادار بر نیاز به کثرت جلسات کمیته تأکید نموده‌اند، چرا که برگزاری چنین جلساتی به طور بالقوه به برقراری ارتباط بهینه بین اعضای کمیته و حسابسان و مؤثرتر شدن کمیته حسابرسی می‌انجامد. (راگوندان و روما، ۲۰۰۷)

ارتباطات: براساس بررسی‌های سابی و گودفالو (۲۰۰۵)، اثربخشی تنها زمانی حاصل می‌شود که کمیته حسابرسی توسط کانال‌های ارتباطی محصور شده باشد و به اشتراک‌گذاری اطلاعات صورت پذیرد و موضوعاتی که درباره آنها نگرانی وجود دارد به بحث گذاشته شود (بدارد و جندرون؛ به نقل از سابی و گودفالو، ۲۰۱۰). یک رابطه مؤثر بین کمیته حسابرسی و حسابسان داخلی برای موفقیت عملکرد حسابرسی داخلی ضروری می‌باشد در زمینه ارتباط با مدیران، کمیته حسابرسی نیاز به ایجاد یک رابطه شفاف و سازنده با مدیریت دارد که به نوبه خود بر کیفیت گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد (دیلویت، ۲۰۱۷). همچنین تعاملات کمیته حسابرسی با حسابسان مستقل دارای اهمیت می‌باشد چرا که کمیته مسئولیت انتخاب اولیه، بررسی عملکرد سالانه شرکت حسابرسی کننده، ارزیابی دامنه حسابرسی و تعیین حق الزحمه و اینکه آیا این رابطه باید در آینده ادامه یابد یا خیر، را عهده دار می‌باشد (ورسچور، ۲۰۰۸).

قدرت کمیته حسابرسی: قدرت هسته اصلی هیئت مدیره و فرآیندهای کمیته حسابرسی می‌باشد. به عقیده پتی‌گرو و مک‌نالتی (۱۹۹۵) منابع مختلف قدرت تجهیز شده توسط مدیران مستقل در داخل و خارج از هیئت مدیره شامل: اعتبار و پرستیژ خارجی، کیفیت و میزان ارتباطات شخصی، میزان دانش در بخش مورد نظر، قدرت باقیمانده برای تنبیه و تشویق، تهدید

به استعفای جمعی یا فردی می‌باشد (بدارد و جندرون؛ به نقل از گرو و مک نالتی، ۲۰۱۰). کمیته حسابرسی بدون داشتن قدرت لازم قادر به دستیابی به عملکرد اثربخشی در ارتباط با وظایف و مسئولیت‌های محوله نخواهد بود در این راستا براساس الزامات قانون سرینز آکسلی (۲۰۰۲) یک سری منابع قدرت در زمینه‌هایی چون انتخاب حسابرسان، بکارگیری مشاوران مستقل، در اختیار داشتن منابع مالی مورد نیاز و... در اختیار کمیته حسابرسی قرار داده شده است.

رهبری: رئیس کمیته حسابرسی عنصر تعیین کننده در اثر بخش کمیته حسابرسی می‌باشد. رئیس کمیته حسابرسی باید دارای اعتبار، توانایی، اقتدار و شخصیت لازم باشد تا اطمینان حاصل شود که او به طور واضح دستورالعمل و جلسه مباحث را کنترل می‌کند، روابط مناسبی را با حسابرسان و مدیریت ایجاد می‌کند و اینکه تعاملات مناسب را بین اعضاء کمیته توسعه می‌دهد (بدارد و جندرون، ۲۰۱۰). مؤسسه کی‌پی‌ام‌جی (۲۰۱۷) یک سری ویژگی‌ها را برای رئیس کمیته حسابرسی در نظر گرفته است که از جمله آنها می‌توان به استقلال، سواد مالی و زمان مناسب برای نظارت بر دستور کار کمیته، دانش مناسب از وظایف کمیته حسابرسی و چارچوب مدیریت ریسک، شنونده خوب و داشتن مهارت‌های ارتباطی قوی، پشتیبانی از بحث‌های آزاد، سرسختی و امدادگی در پرسیدن سؤالات چالشی و... می‌توان اشاره نمود.

۳- پیشینه پژوهش

انجام موفقیت‌آمیز نقش‌های کمیته حسابرسی به عنوان ابعاد خروجی اثربخشی کمیته حسابرسی در حوزه مالی گزارشگری مالی، حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و... به عوامل ورودی (مانند ترکیب، قدرت و اختیار و...) و فرآیندهای عملکردی شامل سعی و تلاش، تعداد و فراوانی جلسات، ارتباطات و... وابسته است. در پژوهش حاضر چارچوب اثربخشی هو و همکاران (۲۰۱۲) برای طبقه‌بندی پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت گرفته پیرامون ابعاد خروجی اثربخشی کمیته حسابرسی با توجه به تأثیرات عوامل ورودی و فرآیندهای عملکردی کمیته حسابرسی بر آن مورد استفاده قرار گرفته است.

۳-۱. ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

بررسی مگیلک و همکاران (۲۰۰۹) نشان داد که پاداش مبتنی بر سهام اعضای کمیته حسابرسی منجر به گزارشگری جانبدارانه می‌شود. پژوهش لوی و تیلور (۲۰۱۲) در کشور استرالیا نشان می‌دهد که استقلال و صلاحیت قوی‌تر کمیته حسابرسی رابطه معنی‌داری با کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد. بادولاتو (۲۰۱۴) عنوان نمود که تخصص مالی کمیته حسابرسی با سطوح پائین تر مدیریت سود اندازه‌گیری شده توسط اقلام تعهدی غیرعادی و اقلام غیرمعمول حسابداری همراه است. نتایج پژوهش کوسنادی (۲۰۱۵) نشان داد که اگر کمیته‌های حسابرسی ترکیبی از تخصص حسابداری، مالی و یا نظارتی داشته باشند کیفیت گزارشگری مالی بالاتر خواهد بود. باجرا و کادز (۲۰۱۷) براساس نتایج حاصل از پژوهش خود عنوان نمودند

که اثربخشی و صلاحیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی ارتباط مثبتی با کیفیت گزارشگری مالی دارد. در پژوهش‌های داخلی، بررسی بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) نشان داد که رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد، درحالی که رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد. نتایج پژوهش تائبی نقندری و صائبی (۱۳۹۷) نشان دهنده کاهش آنتروپی صورت‌های مالی در صورت افزایش استقلال و تخصص کمیته حسابرسی می‌باشد. نتایج بدست آمده از پژوهش ودیعی نوقابی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد هنگامی که یک کمیته حسابرسی اثربخش با یک حسابرس متخصص در صنعت در تعامل هستند، احتمال کاهش مدیریت سود وجود دارد.

۲-۳. ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل

هویتاش و هویتاش (۲۰۰۹) دریافتند که افزایش نقش‌ها و استقلال کمیته حسابرسی پس از تصویب قانون ساینز آکسلی به کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس کمک می‌کند. ضمن اینکه قدرت کمیته حسابرسی (اندازه و تعداد جلسات) با افزایش احتمال حسابرسی با کیفیت‌تر همراه است و اندازه، تخصص و سعی و تلاش کمیته با هزینه‌های حسابرسی بالاتر همراه است. کونته سوتو و مورو (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند بین اثربخشی کمیته حسابرسی و ریسک حسابرسی، رابطه منفی وجود دارد. یوسوان و همکاران (۲۰۱۶) عنوان نمودند که در شرکت‌های ورشکسته با نسبت‌های بالاتر، از مدیران مستقل غیراجرایی و متخصص مالی در کمیته حسابرسی بیشتر احتمال دارد که قبل از ورشکستگی گزارش مشروط در مورد تداوم فعالیت از سوی حسابرس دریافت شود. در تحقیق صورت گرفته توسط غفران و سالیوان (۲۰۱۷) در انگلستان نتایج نشان داد که کمیته‌های حسابرسی با داشتن سطح بالاتر از تخصص مالی با حق الزحمه حسابرسی بالاتری (به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی) همراه است. نتایج پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۵) بیانگر آن بود که بین تخصص مالی و تجربه کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی، رابطه منفی وجود دارد. درحالی که رابطه دیگر ویژگی‌های کمیته حسابرسی (جنسیت، اندازه و استقلال) با تأخیر گزارش حسابرسی معنادار نیست. در پژوهش صورت گرفته توسط دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) نتایج حاکی از آن بود که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است ولی استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد.

۳-۳. ویژگی‌های کمیته حسابرسی، کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی

براساس پژوهش راگوندان و مک‌هوگ (۱۹۹۴) دخالت کمیته‌های حسابرسی در انتصاب و برکناری رئیس حسابرسی داخلی می‌تواند منجر به توانایی بیشتری کمیته در متقاعد نمودن مدیریت برای اقدام در راستای یافته‌های حسابرسی شود. جان استون و همکاران (۲۰۱۱) نشان

دادند که صلاحیت، شایستگی و انگیزه کمیته حسابرسی دارای رابطه مثبت با اصلاح نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. پژوهش زمان و سارنس (۲۰۱۳) در انگلستان نشان داد تعاملات غیررسمی بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با استقلال، دانش و تجربه رئیس کمیته و کیفیت حسابرسی داخلی مرتبط است. هاپینسن و زین (۲۰۰۹) دریافتند که افزایش استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تضعیف می‌شود در حالیکه براساس بررسی صورت گرفته توسط الزبان (۲۰۱۵) استقلال و تخصص مالی اعضا و ملاقات با رئیس حسابرسی داخلی بر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی برای رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی (ISPPIA) توسط حسابرسی داخلی تأثیر دارد. الزبان و ساوان (۲۰۱۵) نشان دادند که استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی و تداوم جلسات آنها با رئیس حسابرسی داخلی ارتباط قوی با درک آنها از توصیه‌های حسابرسی داخلی دارد.

براساس پژوهش خلیف و سماح (۲۰۱۶) در کشور مصر، فعالیت کمیته حسابرسی دارای تأثیر مثبتی بر کیفیت کنترل داخلی می‌باشد. لینگ لی و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که در صورت کم بودن قدرت مدیرعامل شرکت، رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و میزان وقوع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی منفی است و هنگام افزایش قدرت مدیریت، این ارتباط دیگر منفی نیست. در پژوهش‌های داخلی، نتایج پژوهش مصلح (۱۳۹۳) حاکی از آن بود که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با استقلال کمیته حسابرسی رابطه مثبت دارد. در بررسی صورت گرفته توسط صفاجو (۱۳۹۵)، یافته‌ها نشان داد که بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت، رابطه مثبت وجود دارد.

۴-۳. ویژگی‌های کمیته حسابرسی و انتظارات سرمایه‌گذاران

دی فوند و همکاران (۲۰۰۵) اعلام کردند انتخاب مدیر دارای تخصص مالی حسابداری خارج از شرکت به عضویت در کمیته حسابرسی واکنش مثبت بازار را به دنبال دارد. چان و لی (۲۰۰۸) در بررسی دویست شرکت از بزرگترین شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده، نشان دادند که حضور مدیران با تخصص مالی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی باعث افزایش ارزش شرکت می‌شود. در بررسی صورت گرفته توسط بدارد و همکاران (۲۰۰۸) در کشور کانادا، کمیته حسابرسی با وجود اعضای مستقل و دارای تخصص مالی در زمان عرضه اولیه سهام به طور قابل ملاحظه‌ای سطح قیمت‌گذاری را کاهش می‌دهد. در نقطه مقابل، نتایج پژوهش بریک و چیدامبرن (۲۰۱۰) نشان داد که فعالیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی دارای تأثیر منفی بر ارزش شرکت است. به عقیده غفران و سالیوان (۲۰۱۲) واکنش مثبت قیمت سهام به انتصابات کمیته‌های حسابرسی، نشان دهنده این است که سرمایه‌گذاران اعتقاد دارند این تغییرات احتمالاً دارای مزایای آتی برای شرکت هستند و واکنش منفی نشان دهنده نظر بدبینانه، حداقل از نظر سرمایه‌گذاران می‌باشد. نتایج پژوهش رید (۲۰۱۵) نشان داد افزایش مزاد بر موارد الزامی از سوی کمیته حسابرسی و حسابرسان، اطلاعات مفید و جدیدی را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند که به منظور کاهش

عدم تقارن اطلاعاتی استفاده می‌شود. با این حال بانسال و شارما (۲۰۱۶) هیچ تأثیری از سوی کمیته حسابرسی مستقل و فراوانی جلسات کمیته بر روی عملکرد شرکت‌های هندی مشاهده نکردند. در کشور فرانسه، نیز نتایج تحقیق بارکا ولجندری (۲۰۱۷) نشان داد که کمیته‌های حسابرسی کاملاً مستقل و یا فراوانی جلسات کمیته حسابرسی با عملکرد پایین شرکت ارتباط دارد. بر اساس پژوهش بزرگ‌زاده (۱۳۹۶) استقلال کمیته حسابرسی با نقد شونده‌گی سهام در ارتباط است. بررسی حاجیها و کریمی (۱۳۹۶) نشان دهنده این بود که بین استقلال کمیته حسابرسی و جذب اعتماد سرمایه‌گذاران جهت سرمایه‌گذاری در بازار سهام، رابطه معناداری وجود دارد. نتایج تحقیق کرمی و همکاران (۱۳۹۷) نشان داد حضور اعضای متخصص در کمیته حسابرسی، بر احتمال رخداد مدیریت انتظارات و ایجاد اختلاف سود نامنفی حاصل از آن تأثیر نمی‌گذارد، اما میزان مدیریت انتظارات کاهش می‌یابد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

۴-۱. روش اجرای پژوهش

این پژوهش از نظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) از نوع کیفی می‌باشد؛ بدین صورت که با استفاده از ادبیات تحقیق شامل کتب، مقالات علمی پژوهشی، مروری، پایان نامه‌ها و... فهرست اولیه‌ای از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی تهیه می‌شود و عوامل کمی و کیفی نهایی مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی پس از مصاحبه، جمع‌بندی و اجماع نظر خبرگان به روش دلفی تعیین می‌شود. و بر این اساس عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی به شیوه اکتشافی استخراج می‌شود. با توجه به اینکه نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند مورد توجه گروه‌های مختلف درگیر در فرایند حاکمیت شرکتی مانند کمیته‌های حسابرسی، هیئت مدیره شرکت‌ها، مقامات ناظر بورس و... قرار گیرد، پژوهشی کاربردی است. پژوهش حاضر از منظر هدف اجرا از نوع پژوهش‌های توصیفی می‌باشد و با توجه به اینکه به مطالعه دیدگاه، نگرش‌ها، باورها و عقاید خبرگان این حوزه با استفاده از روش دلفی می‌پردازد، پژوهشی پیمایشی است. و نهایتاً اینکه از نظر بعد زمانی با توجه به اینکه در یک دوره مشخص به بررسی دیدگاه خبرگان می‌پردازد، از نوع پژوهش‌های مقطعی می‌باشد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

۴-۲. روش و ابزار گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر به شرح زیر اجرا شده است:

مطالعات کتابخانه‌ای: در این پژوهش، برای شناسایی عوامل اولیه مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای به بررسی کتب، مقالات علمی پژوهشی و مروری، پایان‌نامه‌ها، رساله‌ها، منشورهای مؤسسات بزرگ حسابرسی، دستورالعمل‌های راهنمای کمیته‌های حسابرسی منتشر شده توسط نهادهای و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و

با استفاده از منابع اطلاعات علمی معتبر در دسترس مانند گوگل اسکالر^۱، پروکوئست^۲، الزویر^۳، امرالد^۴، ویلی آنلین^۵، ساینس دایرکت^۶ و... پرداخته می‌شود.

براساس مشابَهت موضوعی عوامل شناسایی شده وبا استفاده از چارچوب‌های کیفیت واثربخشی کمیته حسابرسی ارائه شده توسط دی زورت وهمکاران(۲۰۰۲)،ترلی و زیمن(۲۰۰۴)،بدارد وجندرون(۲۰۱۰) و هووهمکاران(۲۰۱۲)نسبت به طبقه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی اقدام شده است.

به منظور کسب نظر تخصصی در مورد عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی مستخرج از ادبیات پژوهش،از نظرات خبرگان به شیوه دلفی استفاده گردید.

۳-۴. روائی و پایائی ابزار گردآوری داده‌ها

یکی از معیارهای سنجش روائی، روائی محتوا است. روائی محتوا در صدد پاسخ به این سؤال است که نمونه سؤال‌های مورد استفاده در یک آزمون تا چه حد معرف کل جامعه سؤال‌های ممکن است که می‌توان از محتوا یا موضوع مورد نظر تهیه کرد(طیبی وهمکاران،۱۳۹۴). در پرسشنامه راند اول دلفی، جدای از سؤالات مستخرج از ادبیات تحقیق، با طرح سؤال‌های باز از خبرگان درخواست گردید که علاوه بر تأیید یا رد گویه‌ها با انتخاب گزینه‌های «بله» یا «خیر» نظر خود را در خصوص هر یک از جنبه‌ها و ابعاد کیفیت کمیته حسابرسی اعلام نموده و در صورت نیاز پیشنهادهایی در این خصوص ارائه کنند از این‌رو می‌توان نسبت به تأیید محتوای موضوع اطمینان حاصل نمود. ضریب آلفای کرونباخ به عنوان شاخص نسبتاً کاملی از پایائی سازگاری درونی مدنظر قرار گرفته است(همان منبع). در پژوهش حاضر پایائی پرسشنامه به کمک محاسبه ضریب الفای کرونباخ بررسی شد. در این راستا با استفاده از نرم افزار SPSS ضریب الفای کرونباخ برای پرسشنامه دور اول دلفی(پرسشنامه با سؤالات بسته) ۰.۹۶ درصد به دست آمد، که پایایی مطلوب و قابل قبولی برای پرسشنامه تلقی می‌شود.

۴-۴. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان شامل: اساتید دانشگاهی دارای زمینه علمی مرتبط(از جمله تالیف کتاب، مقالات و تدریس در این زمینه) و سابقه فعالیت در کمیته حسابرسی، رؤساء و اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها، شرکاء و مدیران مؤسسات حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی، اعضای هیئت مدیره و مدیران شرکت‌هاست. به عبارتی دیگر، در این پژوهش چنین فرض شده

1. Google Scholar
2. ProQuest
3. Elsevier
4. Emerald
5. Wiley online
6. Science Direct

است که اعضای هیات علمی در حوزه حسابداری و حسابرسی دارای مدارج بالای تحصیلی بوده و از پشتوانه نظری مناسبی در ارتباط با فعالیت‌های کمیته حسابرسی برخوردار بوده‌اند ضمن اینکه سایر گروه‌های مدنظر در جامعه آماری فوق باتوجه به مسئولیت‌هایی و تجربی که در این زمینه دارند به طور مستقیم با کمیته حسابرسی شرکت‌ها درگیر هستند، گروه‌های دیگر خبرگان را تشکیل می‌دهند، که می‌توانند مناسب ترین قضاوت‌ها را در ارتباط با شاخصه‌ها و عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی ارائه دهند. باتوجه به در دسترس نبودن اسامی کلیه افراد جامعه آماری ذکر شده، در پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری به صورت گلوله برفی به عنوان یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند استفاده شد (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۵). که از میان ۴۲ نفر خبره انتخاب شده براساس نمونه‌گیری ذکر شده که به آنها مراجعه شد در نهایت ۳۳ نفر در اجرای پژوهش با پژوهشگر همکاری نمودند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

به منظور اعتبار سنجی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی شناسائی شده براساس ادبیات تحقیق از خبرگان و صاحب نظران این حوزه براساس روش دلفی نظر سنجی شد. جدول شماره (۱) توصیفی از ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان را ارائه نموده است.

جدول شماره (۱): آمار جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

سمت	رئیس کمیته	عضو کمیته	حسابرس داخلی	حسابرس	هیئت مدیره	مدیر عامل	هیات علمی
تعداد	۳	۲۰	۱۴	۱۵	۶	۲	۱۳
رشته	حسابداری	مدیریت	سایر	جمع			
تعداد	۲۹	۴	-	۳۳			
مدرک	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتر	جمع			
تعداد	۴	۱۴	۱۵	۳۳			
سابقه	کمتر از ۱۰ سال	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	بیشتر از ۳۰ سال			
تعداد	۱۱	۱۰	۶	۶			

همانطور که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌گردد بیشترین تعداد مشارکت کنندگان دارای مدرک دکتر و فارغ التحصیل رشته تحصیلی حسابداری بوده‌اند. ضمن اینکه بیشترین میانگین سنی پاسخ دهندگان در محدوده ۴۰ تا ۵۰ سال بوده است. بیشترین میزان حضور صاحب نظران مشارکت کننده در پانل دلفی در بخش کمیته حسابرسی، حسابرسی مستقل و رئیس حسابرسی داخلی بوده است. لازم به ذکر است که بیشتر خبرگان در کمیته حسابرسی مشغول فعالیت بودند.

۵-۲. نتایج اجرای شیوه دلفی

در پژوهش حاضر، تکنیک دلفی در چهار راند انجام شد. در راند صفر یا مقدماتی ابتدا پرسشنامه نیم ساختاری حاوی سؤالات (باز و بسته) در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت و از آنان درخواست شد که علاوه بر اعلام موافقت یا مخالفت با هریک از سؤالات زیر مجموعه عوامل شناسائی شده مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی، در قالب دو سؤال باز در مورد امکان اضافه نمودن عوامل و شاخص‌های تأثیرگذار دیگر اعلام نظر نمایند که در پرسشنامه لحاظ نشده بود. در سؤال اول در ارتباط با هریک از عوامل فوق اگر شاخصی مدنظر است که در زیر مجموعه آن عامل قرار می‌گیرد و در بین شاخص‌ها نیست، آن را بیان نمایند. در سؤال دوم اگر به نظرشان عوامل دیگری در کیفیت کمیته حسابرسی مؤثر است و در بین عوامل نیامده است را همراه شاخص‌های مرتبط با آن عامل بیان نمایند. سپس براساس نتایج حاصله از پرسشنامه راند مقدماتی اقدام به تهیه پرسشنامه بسته برای راند اول گردید و از خبرگان خواسته شد که میزان اهمیت هریک از شاخص‌ها را بر حسب امتیاز از ۱ تا ۱۰ تعیین کنند. ضمن اینکه در راندهای دوم و سوم میانگین امتیاز شاخص‌هایی که در پرسشنامه مرحله قبل از سوی خبرگان تأیید شده بودند همراه با پرسشنامه در اختیار آنها قرار گرفت.

۵-۲-۱. نتایج راند مقدماتی یا صفر

پس از دریافت پاسخ‌های خبرگان و تحلیل پرسشنامه‌های مربوط به مرحله مقدماتی که در قالب ۹۰ سؤال بسته و ۲ سؤال باز توزیع شده بود، خبرگان همه عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی را تأیید نمودند. ضمن اینکه عامل "آگاهی کمیته حسابرسی از قوانین و مقررات حاکم بر صنعت و عملیات واحد تجاری" از سوی خبرگان به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح درون کمیته پیشنهاد گردید. همچنین پیشنهاداتی از سوی خبرگان در ارتباط با حذف، تفکیک و اضافه نمودن بعضی شاخص‌ها در راستای سنجش اثربخش عوامل ارائه گردید. در مجموع براساس نتایج حاصل از راند مقدماتی، سؤالات پرسشنامه راند اول در قالب ۲۰ عامل و ۱۰۱ شاخص در اختیار خبرگان قرار گرفت که در ادامه مقاله نتایج حاصله از انجام راندهای اول تا سوم بر حسب عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی ارائه می‌شود.

۵-۲-۲. نتایج راندهای اول تا سوم

در راندهای اول تا سوم برای تحلیل نتایج از شاخص‌های مرکزی (میانگین، میانه و مد) و شاخص‌های پراکندگی آماری (واریانس و انحراف معیار) استفاده شده است. که نتایج آماری راندها در جداول (۲)، (۳) و (۴) ارائه شده است.

جدول (۲) - نتایج راند اول دلفی - عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی (آمار توصیفی)

بعد	عوامل	میانگین	میان	مد	انحراف معیار	واریانس
عوامل درون کمیته حسابرسی	استقلال اعضای کمیته حسابرسی	۸/۱۰	۸/۲۵	۸	۰/۷۵	۰/۵۶
	تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۸/۳۱	۸/۱۸	۷/۳۸	۰/۷۷	۰/۶۰
	آگاهی کمیته از قوانین و مقررات حاکم بر واحدتجاری	۸/۱۰	۷/۸۷	۷/۷۵	۰/۹۵	۰/۹۱
	در اختیار داشتن منابع مورد نیاز	۸/۰۴	۸	۸	۰/۷۳	۰/۵۳
	داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار)	۷/۷۴	۷/۸۰	۷/۹۰	۰/۷۲	۰/۵۲
	سعی و تلاش کمیته حسابرسی	۷/۹۶	۸	۷	۰/۹۰	۰/۸۲
	ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی	۷/۸۳	۷/۶۶	۷	۰/۷۹	۰/۶۲
	انگیزه اعضای کمیته	۷/۴۱	۷/۳۳	۷	۰/۸۵	۰/۷۲
عوامل درون شرکت	آموزش و بهبود مستمر اعضا کمیته	۷/۸۹	۸	۹	۱/۱۱	۱/۲۵
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با استقلال حسابرس مستقل	۷/۱۳	۷/۲۵	۸	۰/۹۰	۰/۸۱
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسان مستقل	۷/۵۶	۷/۴۵	۷/۳۰	۰/۹۳	۰/۸۷
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسی داخلی	۸/۳۹	۸/۵۰	۸/۵۰	۰/۹۹	۱
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک	۷/۳۷	۷/۳۳	۶/۶۷	۱/۰۳	۱/۰۶
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با سیستم کنترل داخلی	۷/۹۹	۸	۷	۱/۰۸	۱/۱۸
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با گزارشگری مالی	۷/۷۱	۷/۴۰	۶/۶۰	۱/۰۲	۱/۰۵
	نقش نظارتی کمیته در رابطه با افشاءگری تقلب	۷/۴۴	۷/۳۷	۷	۰/۹۶	۰/۹۳
عوامل برون سازمانی	تعاملات کمیته با سهامداران	۷/۰۶	۷/۲۰	۷/۲۰	۰/۸۳	۰/۶۹
	وجود هیئت مدیره اثربخش	۸	۸	۸	۰/۸۷	۰/۷۷
	نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار	۷/۷۷	۷/۹۰	۷/۶۰	۰/۹۶	۰/۹۳
	آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه‌ای مستقل	۷/۹۱	۸	۷/۶۰	۰/۹۳	۰/۸۷

در جدول (۲) اطلاعات توصیفی مربوط به پرسشنامه راند اول دلفی، برای اندازه گیری عوامل

مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی ارائه شده است. در این راند کلیه عوامل، میانگین امتیازی بالاتر از ۶ کسب نموده‌اند که حائز شرایط برای ورود به راند دوم دلفی می‌باشند. با توجه به نتایج عوامل استقلال، تخصص، آگاهی اعضای کمیته از قوانین و مقررات حاکم بر صنعت و واحد تجاری و در اختیار داشتن منابع مورد نیاز، نقش نظارتی کمیته در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی و وجود هیئت مدیره اثربخش بالاترین میانگین امتیاز را از سوی خبرگان کسب کرده‌اند. و تعاملات کمیته با سهامداران، نقش نظارتی کمیته در ارتباط با استقلال حسابرسان مستقل و مدیریت ریسک، میانگین امتیاز کمتری را از سوی خبرگان کسب نموده‌اند. ضمن اینکه با توجه به انحراف معیار عوامل، استقلال، اقتدار و در اختیار داشتن منابع مورد نیاز بیشترین میزان اجماع و نقش‌های نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک، سیستم کنترل داخلی و گزارشگری مالی میزان اجماع کمتری را در بین خبرگان داشته‌اند. با توجه به نتایج حاصل از انجام راند اول دلفی عوامل درون کمیته در مقایسه با سایر عوامل بیشترین میانگین امتیاز و بیشترین میزان اجماع را در بین پاسخ دهندگان داشته‌اند. نتایج راندهای دوم و سوم دلفی در جداول شماره (۳) و (۴) ارائه شده است.

جدول (۳) - نتایج دور دوم دلفی - عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی (آمار توصیفی)

بعد	عوامل	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
عوامل درون کمیته حسابرسی	استقلال اعضای کمیته حسابرسی	۸/۵۵	۸/۵۰	۸/۵۰	۰/۵۷	۰/۳۳
	تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۸/۵۹	۸/۵۶	۸/۲۵	۰/۴۰	۰/۱۶
	آگاهی کمیته از قوانین و مقررات حاکم بر واحد تجاری	۸/۳۵	۸/۵۰	۸/۲۵	۰/۷۲	۰/۵۲
	در اختیار داشتن منابع مورد نیاز	۸/۳۷	۸/۳۳	۸/۱۷	۰/۵۸	۰/۳۳
	داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار)	۸/۳۹	۸/۴۰	۸	۰/۵۴	۰/۲۹
	سعی و تلاش کمیته حسابرسی	۸/۳۲	۸/۵۰	۸/۹۰	۰/۸۱	۰/۶۶
	ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی	۸/۰۸	۸	۸	۰/۷۱	۰/۵۰
	انگیزه اعضای کمیته	۷/۷۷	۸	۸	۰/۵۷	۰/۳۳
	آموزش و بهبود مستمر اعضا کمیته	۸/۲۱	۸/۲۵	۸	۰/۷۹	۰/۶۲
عوامل درون شرکت	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با استقلال حسابرسان مستقل	۸/۰۷	۸	۷/۷۵	۰/۷۷	۰/۵۹
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسان مستقل	۸/۰۶	۸	۸	۰/۸۱	۰/۶۶
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسی داخلی	۸/۸۰	۸/۷۵	۱۰	۰/۸۶	۰/۷۴

بعد	عوامل	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
عوامل درون شرکت	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک	۷/۹۳	۸	۷/۶۷	۰/۹۸	۰/۹۶
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با سیستم کنترل داخلی	۸/۲۳	۸	۸	۰/۸۲	۰/۶۸
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با گزارشگری مالی	۸	۷/۹۰	۶/۸۰	۰/۹۹	۰/۹۸
	نقش نظارتی کمیته در رابطه با افشاءگری تقلب	۸/۰۹	۸	۷/۵۰	۰/۸۱	۰/۶۷
	تعاملات کمیته با سهامداران	۷/۷۹	۷/۸۰	۷/۲۰	۰/۵۶	۰/۳۲
	وجود هیئت مدیره اثربخش	۸/۶۳	۸/۵۰	۸/۴۰	۰/۶۷	۰/۴۴
عوامل برون سازمانی	نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار	۷/۹۶	۸/۱۰	۸	۰/۸۸	۰/۷۸
	آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه‌ای مستقل	۸/۱۰	۸/۱۰	۷/۲۰	۰/۸۵	۰/۷۳

(منبع: یافته‌های پژوهش)

جدول (۴) نتایج دور سوم دلفی - عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری (آمار توصیفی)

بعد	عوامل	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
عوامل درون کمیته حسابداری	استقلال اعضای کمیته حسابداری	۹	۸/۷۹	۸/۵۴	۰/۴۵	۰/۲۸
	تخصص اعضای کمیته حسابداری	۸/۹۷	۸/۹۳	۸/۸۸	۰/۲۶	۰/۰۷
	آگاهی کمیته از قوانین و مقررات حاکم بر واحد تجاری	۸/۴۲	۸/۴۴	۸/۴۶	۰/۱۶	۰/۰۲
	در اختیار داشتن منابع مورد نیاز	۸/۴۶	۸/۴۴	۸/۲۲	۰/۲۸	۰/۰۸
	داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار)	۸/۵۴	۸/۴۸	۸/۳۳	۰/۲۴	۰/۰۶
	سعی و تلاش کمیته حسابداری	۸/۴۶	۸/۳۲	۸/۳۲	۰/۳۱	۰/۱۰
	ویژگی‌های رئیس کمیته حسابداری	۸/۱۷	۸/۰۵	۸/۰۵	۰/۲۸	۰/۰۸
	انگیزه اعضای کمیته	۷/۸۶	۷/۷۲	۷/۷۳	۰/۲۵	۰/۰۶
	آموزش و بهبود مستمر اعضا کمیته	۸/۴۳	۸/۵۰	۸/۶۳	۰/۲۵	۰/۰۶

بعد	عوامل	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
عوامل درون شرکت	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با استقلال حسابرس مستقل	۸/۲۲	۸/۰۷	۸/۰۸	۰/۲۷	۰/۰۷
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسان مستقل	۸/۲۱	۸/۰۶	۸/۰۷	۰/۲۸	۰/۰۸
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسی داخلی	۹/۰۵	۸/۵۰	۸/۸۱	۰/۳۴	۰/۱۲
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک	۸/۰۲	۷/۹۳	۷/۹۴	۰/۲۶	۰/۰۷
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با سیستم کنترل داخلی	۸/۴۵	۸/۲۳	۸/۲۴	۰/۳۹	۰/۱۵
	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با گزارشگری مالی	۸/۱۵	۸	۸/۰۱	۰/۲۹	۰/۰۸
	نقش نظارتی کمیته در رابطه با افشاءگری تقلب	۸/۲۵	۸/۱۱	۸/۱۱	۰/۲۸	۰/۰۸
	تعاملات کمیته با سهامداران	۷/۸۸	۷/۷۹	۷/۸۰	۰/۲۵	۰/۰۶
	وجود هیئت مدیره اثربخش	۸/۹۰	۸/۸۷	۸/۸۱	۰/۲۵	۰/۰۶
عوامل برون سازمانی	نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار	۸/۰۹	۷/۹۷	۷/۹۷	۰/۳۰	۰/۰۹
	آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه‌ای مستقل	۸/۲۵	۸/۱۰	۸/۱۱	۰/۳۱	۰/۰۹

(منبع: یافته‌های پژوهش)

با توجه به نتایج راند دلفی دوم ارائه شده در جدول (۳) عوامل نقش نظارتی کمیته حسابرسی در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی و وجود هیئت مدیره اثربخش، تخصص، استقلال و اقتدار اعضای کمیته حسابرسی با توجه به میانگین امتیازهای بدست آمده، بیشترین میزان اهمیت از سوی خبرگان را به خود اختصاص داده است. ضمن اینکه عوامل انگیزه اعضای کمیته، تعاملات آن با سهامداران، نقش نظارتی آن در ارتباط با مدیریت ریسک و نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار به مراتب میانگین امتیاز کمتری را در مقایسه با سایر عوامل به خود اختصاص داده اند. همچنین با توجه به انحراف معیار عوامل در این راند، امتیازهای تخصیص داده شده به تخصص، اقتدار و استقلال اعضای کمیته دارای بیشترین میزان اجماع و امتیازهای عوامل نقش نظارتی کمیته در ارتباط با گزارشگری مالی، مدیریت ریسک و نقش نظارتی سازمان بورس نیز میزان اجماع کمتری را در مقایسه با سایر عوامل به خود اختصاص داده اند. نتایج راند سوم که در جدول شماره (۴) ارائه شده است نشان دهنده آن است که عواملی که در راند دوم دارای بیشترین

میزان اهمیت تاثیر بر کیفیت کمیته حسابرسی بوده‌اند، در راند سوم نیز این میزان اهمیت از سوی خبرگان مجدداً تأیید شده است. با این تفاوت که با جایجا شدن ترتیب اهمیت عوامل نقش نظارتی کمیته در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی، استقلال، تخصص، وجود هیئت مدیره اثربخش واقتدار کمیته حسابرسی بیشترین میانگین امتیاز را کسب کرده‌اند. همانند راند دوم عوامل انگیزه اعضای کمیته حسابرسی، تعاملات آن با سهامداران، نقش نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک و نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار میانگین امتیاز کمتری را در مقایسه با سایر عوامل کسب نموده‌اند. نتایج حاصل از شاخص‌های میانه، مد و انحراف معیار در راند سوم نیز نشان دهنده آن است که میزان اجماع و توافق نظر خبرگان در راند سوم در مقایسه با راندهای قبل زیاد تر بوده است.

در ارتباط با اتفاق نظر میان اعضاء هر چند قاعده قطعی برای تعیین زمان و میزان دستیابی به اتفاق نظر وجود ندارد اما برای تصمیم‌گیری در این زمینه معیارهای ارائه شده است که بیشتر آنها کمی و آماری است که یکی از روش‌های آماری برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضاء ضریب هماهنگی کندال^۱ است که مقیاسی برای تعیین درجه هماهنگی و موافقت میان چندین دسته رتبه‌مربوط به شی یا فرد است. این ضریب نشان می‌دهد که افرادی که چندین عامل را به ترتیب اهمیت تنظیم کرده‌اند، آیا معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از آنها به کار برده‌اند و از این لحاظ اتفاق نظر دارند یا خیر؟ مقدار این مقیاس هنگام هماهنگی کامل یا موافقت کامل برابر یک و در زمان نبود هماهنگی کامل برابر صفر است (علیدوستی، ۱۳۸۵). در جدول شماره (۵) تفسیر مقادیر گوناگون ضریب هماهنگی کندال ارائه شده است:

جدول شماره (۵) - تفسیر مقادیر گوناگون ضریب هماهنگی کندال (علیدوستی، ۱۳۸۵)

مقدار W	تفسیر	اطمینان نسبت به ترتیب عوامل
۰/۱	اتفاق نظر بسیار ضعیف	وجود ندارد
۰/۲	اتفاق نظر ضعیف	کم
۰/۵	اتفاق نظر متوسط	متوسط
۰/۷	اتفاق نظر قوی	زیاد
۰/۹	اتفاق نظر بسیار قوی	بسیار زیاد

برای انجام آزمون کندال فرضیات آزمون به صورت فرض H_0 : عدم توافق نظر و اجماع بین خبرگان و فرض H_1 : توافق نظر و اجماع بین خبرگان در سطح معنی داری آماری ۰/۰۵ در نظر گرفته شد. که با توجه به ضریب هماهنگی محاسبه شده بین راند دوم و سوم که در حدود ۰/۸۹۷ و سطح معنی داری ۰/۰۰ بود می‌توان ادعا نمود که اتفاق نظر بسیار قوی در باره عوامل عوامل

1. - Kendall's coefficient of concordance

مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی وجود دارد ولذا می توان ادامه فرایند تکنیک دلفی را متوقف نمود.

براین اساس عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سه سطح درون کمیته کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی براساس میزان اهمیت آنها از دیدگاه خبرگان در جدول شماره (۶) رتبه بندی شده است.

جدول شماره (۶) رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی

رتبه	عوامل درون کمیته حسابرسی	رتبه	عوامل درون شرکت	رتبه	عوامل برون سازمانی
۱	استقلال اعضای کمیته حسابرسی	۱	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسی داخلی	۱	آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه ای مستقل
۲	تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۲	وجود هیئت مدیره اثربخش	۲	نقش نظارتی سازمان بورس
۳	داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار)	۳	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با سیستم کنترل داخلی		اوراق بهادار
۴	در اختیار داشتن منابع مورد نیاز	۴	نقش نظارتی کمیته در رابطه با افشاءگری تقلب		
۵	سعی و تلاش کمیته حسابرسی	۵	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با استقلال حسابرسان مستقل		
۶	آموزش و بهبود مستمر اعضا کمیته	۶	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با حسابرسان مستقل		
۷	آگاهی از قوانین و مقررات	۷	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با گزارشگری مالی		
۸	ویژگی های رئیس کمیته	۸	نقش نظارتی کمیته در ارتباط با مدیریت ریسک		
۹	انگیزه اعضا کمیته	۹	تعاملات کمیته با سهامداران		

(منبع : یافته های پژوهش)

بحث و نتیجه گیری

در پژوهش حاضر سعی گردید در گام اول با بررسی گسترده ودقیق ادبیات تحقیق و در گام دوم با استفاده از شیوه دلفی به بررسی جامع عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح درون کمیته ،داخل شرکت وعوامل برون سازمانی پرداخته شود.براساس نتایج و یافته های پژوهش که براساس روش دلفی و در سه راند انجام شد علاوه بر تأیید کلیه عوامل مستخرج از ادبیات تحقیق که در اختیار خبرگان قرار گرفت ، عامل آگاهی کمیته حسابرسی از قوانین ومقررات حاکم بر واحد تجاری به عنوان یک عامل تاثیر گذار بر کیفیت کمیته حسابرسی توسط آنها پیشنهاد و اضافه گردید.در ارتباط با عامل پیشنهادی باید عنوان نمود که مطابق استاندارد حسابرسی ۲۵۰مسئولیت کسب اطمینان از انجام عملیات واحد تجاری طبق قوانین ومقررات شامل رعایت قوانین و مقرراتی که شکل و محتوای صورتهای مالی واحد اقتصادی یا مبالغی که باید در حسابها ثبت شوند یا موارد مستلزم افشا در صورتهای مالی را تعیین می کند،

برعهده مدیران اجرائی با نظارت ارکان راهبری می‌باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). و لذا کمیته حسابرسی نقش به سزائی را در این زمینه برعهده دارد. چرا که اگر حسابرس به مشارکت مدیران در فعالیت‌های مغایر با قوانین و مقررات مشکوک شود، باید موضوع را به مقامات بالاتر واحد تجاری از قبیل کمیته حسابرسی گزارش نماید.

براساس نتایج حاصل در بین عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح درون کمیته عوامل استقلال، تخصص و داشتن قدرت و اختیار لازم (اقتدار) حائز بیشترین میزان اهمیت از سوی خبرگان تشخیص داده شد. در ارتباط با میزان اهمیت عامل استقلال اعضای کمیته حسابرسی باید عنوان نمود که همسو با تاکید بخش ۳۰۱ قانون ساینز آکسلی، بخش ۳۰۳.۲ الزامات بورس نیویورک و نزدک می‌باشد. که همگی تاکید بر این دارند که اعضای کمیته در راستای انجام ماموریت نظارتی و همچنین بسیاری از مسؤولیت‌های کمیته حسابرسی چه در ظاهر و چه به صورت عینی باید مستقل از مدیریت واحد تجاری باشند. ضمن اینکه با بسیاری از تحقیقات صورت گرفته در سطح بین‌المللی از جمله بدارد و همکاران (۲۰۰۸)، بدارد و جندرون (۲۰۱۰)، لوی و تیلور (۲۰۱۲) بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

در مورد تخصص به عنوان دومین عامل با اهمیت شناسائی شده از سوی صاحب‌نظران این حوزه، ضمن اینکه در الزامات مجامع قانونی و حرفه‌ای از جمله بخش ۴۰۷ قانون سربینز آکسلی، بورس نیویورک، امریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار به عنوان یک عامل کلیدی بیان شده با تحقیقات صورت گرفته توسط بدارد و جندرون (۲۰۱۰)، بادولاتو (۲۰۱۴) و کوسنادی (۲۰۱۵) در مورد اثربخشی عامل تخصص مالی بر کیفیت گزارشگری مالی مطابقت دارد. همچنین در چارچوب‌های اثربخشی کمیته حسابرسی ارائه شده توسط دی زورت و همکاران (۲۰۰۲)، بدارد و جندرون (۲۰۱۰) و هو و همکاران (۲۰۱۲) دو عامل استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی به عنوان ابعاد ورودی اصلی اثربخشی کمیته حسابرسی و مورد نیاز در راستای دستیابی به کارائی و اثربخشی کمیته مدنظر بوده اند.

در ارتباط با داشتن قدرت و اختیار لازم توسط کمیته از سوی خبرگان به عنوان یکی از سه عامل دارای بالاترین میزان اهمیت در نظر گرفته شده است باید عنوان نمود که اختیار به عنوان تابعی از مسؤولیت‌ها و نفوذ کمیته حسابرسی تعریف می‌شود. که براین عامل به عنوان اقتدار کمیته حسابرسی در کمیته کدبری (۱۹۹۲)، استانداردهای حسابرسی مستقل (AICPA, 1999)، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی ایالات متحده (COSO, 1987) و بخش ۱۷۷ قانون شرکت‌ها (دیلویت، ۲۰۱۳) تاکید گردیده است.

در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته در سطح درون شرکت، عوامل نقش نظارتی کمیته حسابرسی در ارتباط با حسابرس داخلی و وجود هیئت مدیره اثربخش بیشترین میزان اهمیت و تعاملات کمیته با سهامداران کمترین میزان اهمیت را از سوی خبرگان داشته اند. در باره میزان اهمیت داده شده به عامل نقش نظارتی کمیته در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی باید عنوان نمود که همسو با پژوهش الزمان (۲۰۱۵)، مصلح (۱۳۹۳) مبنی بر نقش پراهمیت کمیته در

ارتباط با واحد حسابرسی داخلی می‌باشد. در ارتباط با امتیاز بالای داده شده به عامل وجود هیئت مدیره اثربخش باید عنوان نمود که هیئت مدیره اثربخش با حفظ استقلال و داشتن دانش و تجربه کافی به خصوص در حوزه اصول حاکمیت شرکتی ضمن اطمینان بخشی به سهامداران و سایر ذینفعان، وظیفه نمایندگی و نظارتی از جانب آنها را از طریق کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های فرعی هیئت مدیره ایفا می‌نماید. و از طریق ارزیابی سالیانی عملکرد کمیته حسابرسی، رئیس کمیته، تعیین صلاحیت‌های لازم برای ورود اعضای جدید به کمیته و... می‌تواند نقش مؤثری در کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی داشته باشد. و نهایتاً اینکه در مورد عوامل برون سازمانی، میزان اهمیت عامل آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه‌ای در مقایسه با عامل نقش نظارتی سازمان بورس و اوراق بهادار در ارتباط با کمیته حسابرسی از سوی خبرگان میزان اهمیت بیشتری داشته است.

در مجموع ضریب کندال محاسبه شده برای اجماع نظر خبرگان نشان دهنده اتفاق نظر بسیار قوی آنها در باره بیست عامل شناسایی شده مؤثر بر کیفیت کمیته می‌باشد. و با توجه به میانگین امتیازهای داده شده به عوامل می‌توان عنوان نمود که عوامل درون کمیته، در سطح شرکت و برون سازمانی مؤثر بر کیفیت کمیته به ترتیب به عنوان با اهمیت ترین عوامل شناسایی و اولویت‌بندی گردیده اند. به طور خلاصه می‌توان گفت که نتایج حاصل از پژوهش حاضر ضمن همسوئی با دیدگاه‌های مجامع قانونی و حرفه‌ای در سطح بین‌المللی و نتایج تحقیقات تجربی صورت گرفته در این حوزه نسبت به تحقیقات مرتبط با اثربخشی کمیته حسابرسی با توجه به بررسی سه بعدی صورت گرفته در سطح درون کمیته، درون شرکت و عوامل برون سازمانی از جامعیت و انسجام بیشتری برخوردار است.

پیشنهادهای کاربردی و پژوهشی

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش حاضر و در راستای ارتقای کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی شرکت‌ها و همسوئی با مسئولیت‌ها و نقش‌های کلیدی کمیته ارائه شده در بیانیه‌ها، رهنمودها و منشور کمیته در سطح بین‌المللی پیشنهاد می‌شود در ایران مسئولیت اصلی انتخاب، تعیین، برکناری حسابرس مستقل و تعیین حق الزحمه آنها و همچنین مسئولیت واگذاری خدمات غیرحسابرسی به کمیته حسابرسی واگذار شود. لازم به ذکر است که در حال حاضر براساس بندهای ۳ و ۱۲ ماده ۹ منشور کمیته حسابرسی، در ارتباط با موارد فوق کمیته حسابرسی نقش خود را در قالب پیشنهاد دهنده و اعلام نظر کننده بر عهده دارد. از طرفی به منظور رعایت استانداردهای بین‌المللی در زمینه حسابرسی داخلی مسئولیت انتخاب، ارزیابی عملکرد و برکناری مدیر حسابرسی داخلی و یا برون سپاری وظایف حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی باشد، ضمن اینکه بررسی و تأیید نقش و مأموریت، تأیید برنامه سالیانه و نظارت بر کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی صورت گیرد. در حال حاضر براساس بند ۹ و تبصره آن در ماده ۸ منشور کمیته در ایران در ارتباط با این موارد کمیته حسابرسی

پیشنهاد دهنده موارد ذکر شده به هیئت مدیره می‌باشد و مسئولیت تصویب و واگذاری نهائی موارد پیشگفته با هیئت مدیره خواهد بود (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱).

باتوجه به اهمیت بالای استقلال کمیته حسابرسی برای انجام مسؤولیت‌های نظارتی، حصول اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی و حصول اطمینان از ارزیابی بی طرفانه از فرآیند انجام حسابرسی توسط حسابربان مستقل حفظ استقلال اعضای کمیته حسابرسی بسیار با اهمیت می‌باشد و لذا پیشنهاد می‌گردد به جای اکثریت (بند ۱ ماده ۵ منشور) تمام اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند. همچنین به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس ایران پیشنهاد می‌گردد که متناسب با ویژگی‌های خاص صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند اقدام به تدوین منشور کمیته حسابرسی نمایند و در بازه‌های زمانی مناسب اقدام به به روزرسانی آن نمایند. با توجه به نوپا بودن شکل‌گیری کمیته حسابرسی در ایران، سازمان بورس اوراق بهادار و نهادها و مجامع حرفه‌ای مستقل نیز می‌توانند نقش مؤثری را در بالا بردن اثربخشی کمیته حسابرسی داشته باشند. در این راستا پیشنهاد می‌گردد که سازمان بورس اوراق بهادار در راستای ایفای وظیفه نظارتی خود مواردی چون نظارت در زمینه حسن اجرای منشور، تدوین قوانین و مقررات لازم متناسب با اصول حاکمیت شرکتی و الزام شرکت‌ها به قرار دادن تصمیم‌گیری‌های کمیته حسابرسی در هر جلسه و در طی سال بر روی سایت شرکت و کدال در راستای شفافیت اطلاعاتی و پیشنهاد منشور کمیته متناسب با ویژگی‌های خاص شرکت را در دستور کار خود قرار دهد.

در ارتباط با مسؤولیت‌های نهادها و مجامع حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، تدوین استانداردهای مورد نیاز حاکمیت شرکتی و به طور خاص کمیته حسابرسی، تدوین آئین رفتار حرفه‌ای برای اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها، برگزاری همایش‌ها و دوره‌های تخصصی برای مدیران شرکت‌ها و کمیته‌های حسابرسی، انتشار جدیدترین کتب و دستورالعمل‌های راهنمای کمیته‌های حسابرسی در سطح بین‌المللی، گنجاندن سرفصل‌های خاص مرتبط با فعالیت، نقش و مسؤولیت‌های کمیته حسابرسی در متون درسی دوره کارشناسی از جمله مواردی است که می‌تواند به ایفای مسؤولیت اثربخش اعضای کمیته‌های حسابرسی کمک نماید.

پیشنهادهای انجام پژوهش‌های آتی به این شرح می‌باشد:

- مقایسه تطبیقی بین کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار قبل و بعد از الزام به تشکیل کمیته‌های حسابرسی.
- مقایسه کیفیت کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تفکیک صنایع مختلف.
- بررسی تاثیر کیفیت کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی.
- بررسی کیفیت کمیته حسابرسی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی و غیر خانوادگی.
- بررسی تاثیر کیفیت کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس مستقل.

- بررسی تاثیر کیفیت کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی داخلی.

محدودیت‌های پژوهش

با توجه به استفاده از روش دلفی در این پژوهش، می‌توان به محدودیت‌های موجود در این زمینه از جمله عدم دسترسی به پایگاه اطلاعاتی جامعی برای شناسایی خبرگان این حوزه، زمان بر بودن دریافت پرسشنامه‌ها، تصادفی نبودن گزینش اعضا، خستگی مشارکت کنندگان و به دنبال آن کاهش دقت در پاسخگویی و احتمال ریزش تعداد افراد شرکت کننده و سیر اهسته و وقت گیر بودن آن اشاره نمود. هر چند در ابتدای کار روند مشارکت در تحقیق را برای افراد مشارکت کننده تشریح و نهایتاً از میان ۴۲ نفر خبره ۳۳ نفر تا پایان پژوهش با ما همکاری نمودند. با توجه به محدودیت‌های ذکر شده پیرآمون استفاده از تکنیک دلفی، استفاده از سایر روش‌های تحقیق کیفی از جمله نظریه داده بنیاد در این زمینه می‌تواند مفید واقع گردد. بررسی مجزای عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در هر یک از سه سطح دورن کمیته، درون شرکت و برون سازمانی نیز می‌تواند در این زمینه سودمند باشد. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی از جمله پژوهش حاضر با محدودیت تعمیم یافته‌ها مواجه هستیم با توجه به نقش و اهمیت ارکان حاکمیت شرکتی همچون هیئت مدیره، مدیریت اجرایی، حسابرسان مستقل و... شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌توان در قالب پژوهش‌های تطبیقی به بررسی و تحلیل نقاط اشتراک و افتراق دیدگاه‌های آنها پیرآمون عوامل مؤثر بر کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی پرداخت. از طرفی با توجه به نتایج عمدتاً متناقض ناشی از پژوهش‌های کیفی و کمی متکی بر داده‌های ثانویه پیرآمون اثربخشی کمیته‌های حسابرسی، پژوهش‌های ترکیبی و مقایسه‌ای آتی می‌تواند در راستای کاهش شکاف موجود مثرثمر واقع شود. نکته پایانی آن که ساختار حاکمیت شرکتی طیف گسترده‌ای از پارادایم‌های نظری را در بر می‌گیرد، سمت و سوی تحقیقات مرتبط با اثربخشی کمیته حسابرسی می‌تواند مبتنی بر تئوری‌های پایه‌ای موجود در این زمینه از جمله مسؤولیت اجتماعی کمیته حسابرسی مبتنی بر تئوری ذینفعان توسعه یابد و براین اساس می‌توان ابعاد اثربخشی کمیته حسابرسی را در سطح گسترده تری مورد بررسی قرار داد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، باستانی، سوسن. (۱۳۹۴). فراتحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، صص ۱۱۷-۱۰۱.
۲. بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۵). اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۲)، صص ۱۹۶-۱۷۱.
۳. بزرگ‌زاده مهرداد. (۱۳۹۶). ارتباط افشاء اطلاعات و استقلال کمیته حسابرسی با نقد شوندگی سهام در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور استان هرمزگان، مرکز قشم.
۴. بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش شناسی در حسابداری، نشر

۵. ترمه، چاپ دوم.
تأیسی نقندری، امیرحسین، صادقی، مسعود. (۱۳۹۷). کمیته حسابرسی و آنتروپی صورت‌های مالی. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۷(۱)، صص ۱۷۰-۱۴۳.
۶. حاجیه‌زهره و کریمی، احمد (۱۳۹۶). بررسی اثر استقلال کمیته حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۸) صص ۲۱۷-۱۹۳.
۷. دیانتی دلمی، زهرا. (۱۳۹۵). روش تحقیق در حسابداری، راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله، نشر عدالت نوین، چاپ سوم.
۸. سازمان حسابرسی. (۱۳۹۴). استاندارد حسابرسی ۲۵۰، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی.
۹. صالحی، مهدی، اورادی، جواد، سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، ۷(۲۶)، صص ۸۳-۵۹.
۱۰. صفاجو محسن. (۱۳۹۵). بررسی رابطه فعالیت کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی قزوین، دانشکده علوم انسانی.
۱۱. طبیبی، سیدجمال‌الدین، ملکی، محمد رضا و دلگشائی، بهرام. (۱۳۹۴). تدوین پایان‌نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی، نشر فردوس، چاپ هفتم.
۱۲. عبدی مصطفی، ثنایی محمدی محمدحسین، کاظمی علوم مهدی، حیدری یونس. (۱۳۹۸). اثربخشی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی: دیدگاه نظریه نمایندگی، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۴) صص ۲۳۶-۲۰۹.
۱۳. علوی سیدمصطفی، قائمی محمدحسین. (۱۳۹۶). آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۸) صص ۱۲۷-۱۴۷.
۱۴. عیدوستی، سیروس. ۱۳۸۵. روش دلفی: مبانی، مراحل و نمونه‌هایی از کاربرد. فصلنامه مدیریت و توسعه ۸ (۳۱)، صص ۸-۲۳.
۱۵. کرمی، غلامرضا، فرجی، امید، رحیم زاده، امین. (۱۳۹۷). تخصص کمیته حسابرسی و مدیریت انتظارات. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۱)، صص ۵۴-۳۷.
۱۶. گرد، عزیز، محمدی، منصور، گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و وجه نقد نگهداری شده. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲ شماره (۲)، صص ۲۷۸-۲۶۳.
۱۷. لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، صص ۲۴۲-۲۱۵.
۱۸. مصلح نیلوفر. (۱۳۹۳). بررسی رابطه میان نظام راهبری شرکتی با کیفیت حسابرسی داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم اقتصادی.
۱۹. منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱)، سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب هیئت مدیره بورس اوراق بهادار تهران.
۲۰. وارثیان کامران. (۱۳۹۳). مدل منشور کمیته حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا و و بورس ایران. دو ماهنامه حسابرسان، شماره ۷۲.
۲۱. ودیعی نوقابی، محمدحسین، نوروزی، محمد، قدرتی زورام، عباس و تیمورپور، سهیلا. (۱۳۹۸). بررسی نقش تعدیل گر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت سود، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۱۲۶-۱۰۷.

ب- منابع انگلیسی:

- 1-Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F. (2004). Audit committee characteristics and restatements, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23, pp. 69-87.
- 2-Abdulaziz Alzeban, Nedal Sawan.(2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations, Journal of International Accounting,

- Auditing and Taxation, Volume 24, 2015, Pages 61-71.
- 3-ALI, Principles of Corporate Governance: Analysis and Recommendations (St. Paul, MN: American Law Institute Publishers, (1994), Part 3.05, p. 103.
- 4-Alzeban, A. (2015), "Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards", Managerial Auditing Journal, Vol. 30 No. 6/7, pp. 539-559.
- 5-American Institute of Certified Public Accountants. Auditing Standards Executive Committee, Audit committee communications; Statement on auditing standards, 090 (1999). Statements on Auditing Standards. 104.
- 6-Audit Committee and other Board Committees Roles and responsibilities under the Companies Act, 2013 available: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/risk/Corporate%20Governance/in-cg-roles-and-responsibilities-of-audit-committee-noexp.pdf>.
- 7-Audit committee effectiveness: practical tips for the chair(2018), available: <https://www.pwc.com/us/en/governance-insights-center/publications/assets/pwc-aces-audit-committee-effectiveness-practical-tips-for-the-chair.pdf>
- 8-Audit Committee Handbook.(2017). available: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ie/pdf/2017/10/ie-aci-handbook-2017.pdf>
- 9-Audit Committee Resource Guide(2017),available: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/audit/za_ACRG_Revised.pdf.
- 10-Badolato, P. G., Donelson, D. C., & Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status, Journal of Accounting and Economics, 58(2-3), 208-230.
- 11-Bajra, Ujkan, Cadez, Simon.(2017). Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective.Economic Systems.
- 12-Bédard, J., and Gendron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?, International Journal of Auditing, Vol. 14 No. 2, pp. 174-210.
- 13-Bedard, J., Coulombe, D. and Courteau, L. (2008). Audit committee, under-pricing of IPOs, and accuracy of management earnings forecasts, Corporate Governance: An International Review, 16, pp. 519-535.
- 14-Ben Barka, H. & Legendre.(2017). Effect of the board of directors and the audit committee on firm performance: a panel data analysis, , F. J Manag Gov (2017) 21: 737.
- 15-Brick, I.E. and Chidambaran, N.K. (2010). Board meetings, committee structure, and firm value, Journal of Corporate Finance, 16, pp. 533-553.
- 16-Cadbury Committee. (1992). Report of the Committee of the Financial Aspects of Corporate Governance. London Gee.
- 17-Chan, K. C., and Li, J. (2008). Audit Committee and Firm Value: Evidence of outside Top executives as Expert-Independent Directors", Corporate Governance: An International Review, 16(1): 16-31.
- 18-Chaudhry Ghafran, Noel O'Sullivan.(2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees,The British Accounting Review, Volume 49, Issue 6, November 2017, Pages 578-593.
- 19-Chloe Yu-Hsuan Wu,Hwa-Hsien Hsu,Jim Haslam.(2016). Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure, The British Accounting Review,Volume 48, Issue 2, June 2016, Pages 240-256.
- 20-Contessotto, Christine and Moroney, Robyn.(2014). The Association between Audit Committee Effectiveness and Audit Risk. Accounting & Finance, Vol. 54, Issue 2, pp. 393-418, 2014.
- 21-COSO (1987). The Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, ("The Treadway Report"), USA: The Committee of Sponsoring Organizations (COSO).
- 22-DeFond, Mark and Hann, Rebecca N. and Hu, Xuesong.(2005). Does the Market Value Financial Expertise on Audit Committees of Boards of Directors? ,Journal of Accounting

- Research Volume43, Issue2,Pages 153-193.
- 23-DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., and Reed, S. A. (2002). Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 21, pp. 38-75.
- 24-FINANCIAL REPORTING COUNCIL.(2017).AUDIT COMMITTEE REPORTING AUDIT & ASSURANCE LAB PROJECT available: https://www.frc.org.uk/getattachment/7f97f065-d912-4ca0-a96b-1f2fd4b0a565/LAB_Final.pdf.
- 25-Fiolleau, K., K. Hoang, K. Jamal, and S. Sunder. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice? *Contemporary Accounting Research* 30 (3): 864–890.
- 26-Gendron, Y. & Bédard, J. (2006), On the constitution of audit committee effectiveness, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 3, pp. 211–39.
- 27-Ghafran, C. and O’Sullivan, N. (2012). The governance role of audit committees: reviewing a decade of evidence, *International Journal of Management Reviews* , Vol. 15 No. 4, pp. 381-407.
- 28-Hichem Khelif, Khaled Samaha.(2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: Does external auditor’s size matter?, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Issue: 3, pp.269-289.
- 29-Hoitash, R. and Hoitash, U. (2009). The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX: evidence from the USA, *Managerial Auditing Journal*, 24, pp. 368–397.
- 30-Hutchinson, Marion Ruth & Zain, Mazlina Mat (2009) Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. *Corporate Ownership and Control*, 7(2), pp. 50-63.
- 31-Isabel-Maria García-Sánchez Jose V. Frias-Aceituno Raquel Garcia-Rubio.(2012). Determining Factors of Audit Committee Attributes: Evidence from Spain, *International Journal of Auditing*, Volume 16, Issue 2,pages: 101-213.
- 32-Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation,*Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331–383.
- 33-Kalbers, L. P. and T. I. Fogarty. (1993). Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Spring): 24-49.
- 34-Krishnan, J. (2005). Audit committee financial expertise and internal control: an empirical analysis,*The Accounting Review*,80(2), 649–675.
- 35-Kusnadi, Y., Leong, K. S., Suwardy, T., & Wang, J. (2015). Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore, *Journal of Business Ethics*, 2001(2), 1–18.
- 36-Lary, A.K. and Taylor, D.W. (2012). Governance characteristics and role effectiveness of audit committees, *Managerial Auditing Journal*, 27, pp. 336–354.
- 37-Ling Lei Lisic Terry L. Neal Ivy Xiyang Zhang Yan Zhang.(2016). CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form, *Contemporary Accounting Research* Volume33, Issue3, , Pages 1199-1237.
- 38-Mahbub Zaman, Gerrit Sarens, (2013) Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 Issue: 6, pp.495-515.
- 39-Magilke, M.J., Mayhew, B.W. and Pike, J.E. (2009). Are independent audit committee members objective? Experimental evidence. *Accounting Review*, 84, pp. 1959–1981.
- 40-Malik, Mahfuj,(2014). Audit Committee Composition and Effectiveness: A Review of Post-SOX Literature, *J Manag Control* (2014) 25: 81.
- 41-NASDAQ Manual Online, Section 4350 (d) available: www.complinet.com/nasdaq/display/display.html?rbid=1705&element_id=13.

- 42-NYSE, Inc., Listed Company Manual § 303A 2. See www.nyse.com.
- 43-Nidhi Bansal & Anil K. Sharma1.(2016). Audit Committee, Corporate Governance and Firm Performance: Empirical Evidence from India, International Journal of Economics and Finance; Vol. 8, No. 3;page 103-116.
- 44-Raghunandan, K and JA McHugh.(1994). Internal auditors' independence and interactions with audit committees: Challenges of form and substance. Advances In Accounting 12: 313-333
- 45-Raghunandan, K., Rama, D.V,(2007). Determinants of audit committee diligence. Accounting Horizons 21 (3), 265–280.
- 46--Reid, Lauren Carse.(2015). "Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom. " PhD diss., University of Tennessee.
- 47--Sarbanes Oxley Act of 2002, H.R. Rep. No. 107 610, July 25, 2002.
- 48-Securities Exchange Act of .(1934). as amended, Rule 10A-3(b)(1). Sarbanes-Oxley § 301. P.L. 107–204.
- 49-Teed, Dan Graham.)2010). The Changing Role and Responsibilities of Audit Committees in the United States. Doctor of Philosophy (Accounting), University of North Texas.
- 50-Turley, S., and Zaman, M. (2004). The corporate governance effects of audit committees, Journal of Management and Governance, Vol. 8, pp. 305-332.
- 51-Verschoor, Curtis C. (2008). Audit Committee Essentials” John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey.
- 52-Wu, J., Habib, A., & Weil, S. (2012). Audit committee effectiveness: A synthesis of the audit committee literature,CorporateBoard:role,duties and composition,8(1),15-31.

