



عوامل موثر بر کمیته حسابرسی کارا

یونس امجدیان^۱

رضا غلامی جمکرانی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۵

چکیده

کمیته‌های حسابرسی یکی از ارکان اصلی حاکمیت شرکتی است که کارایی آن در تحقق اهداف این نظام اهمیت قابل‌توجهی دارد. هدف پژوهش حاضر، تدوین مدل ارزیابی کارایی کمیته‌های حسابرسی به صورت بومی است. روش پژوهش حاضر به صورت کیفی و داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان حوزه حسابرسی جمع‌آوری گردید. در پژوهش حاضر متن مصاحبه‌های اولیه با توجه به اهداف پژوهش، مورد مطالعه قرار گرفت. در راستای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل تم استفاده شده است. نتایج نشان داد شانزده عامل؛ تجربه کافی، داشتن تجربه مالی و غیرمالی، نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی، حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی، انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران، ارائه گزارش‌های زمانبندی شده به هیئت مدیره، گزارشگری در مورد رویداد های گذشته، انتشار گزارش صورت جلسات هیئت مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، دوره تصدی کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، استقرار واحد حسابرسی داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی، ایجاد رویه اداری برای بررسی اسناد، ارتقا آگاهی کمیته حسابرسی و تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی منجر به کارایی کمیته‌های حسابرسی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، کارایی کمیته حسابرسی، تحلیل تم.

۱- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. amjadyan1367@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. نویسنده مسئول. gholami@qom-iau.ac.ir



۱- مقدمه

بررسی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی نظیر انرون و ورد کام^۱ و همچنین بحران مالی سال ۲۰۰۸، موضوع حاکمیت شرکتی و به خصوص کمیته حسابرسی را در ارائه گزارش‌های مالی به صورت صادقانه، در کانون توجه قرار داده است (ویل بانکز و همکاران^۲، ۲۰۱۷). درواقع کمیته حسابرسی به عنوان جزء اصلی سیستم‌های اجرایی و حاکمیت شرکتی مؤثر در نظر گرفته می‌شود (اوکلی و همکاران^۳، ۲۰۱۹). مسئولیت اصلی کمیته حسابرسی نظارت بر گزارشگری مالی است تا اطمینان حاصل شود مدیران با توجه به اصول اخلاقی، فعالیت‌های شرکت را گزارش می‌کنند تا عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یابد. علاوه بر تعدد اعضا، تخصص مالی و استقلال اعضای کمیته حسابرسی، کمیته حسابرسی به منابع مدیریتی قابل توجه و تأثیرگذاری نیز نیاز دارد تا پیچیدگی‌های مباحث گزارشگری مالی و حسابداری توسط اعضای کمیته حسابرسی موردبررسی و بازنگری قرار گیرد سلطانا^۴، ۲۰۱۵.

در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه‌ای بر استقرار کمیته‌های حسابرسی بیان شده است، در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال و اثربخشی حسابرس مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان شده است. به نظر می‌رسد با استقرار کمیته حسابرسی کارا، کمیته حسابرسی از شکل تشریفاتی خارج شده و کمک شایانی در تحقق اهداف ذکر شده داشته باشد. در ایران مطابق دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی خود مطابق با الزامات سازمان بورس هستند.

امروزه در برخی کشورهای توسعه یافته، بسیاری از شرکت‌ها کمیته حسابرسی تشکیل داده‌اند تا نقش ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی را به عهده گیرد. (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۹۲) نقش کمیته حسابرسی به عنوان یک عامل مؤثر در افزایش مطلوبیت ارائه گزارش‌های مالی همچنان ادامه خواهد یافت و کمیته حسابرسی اثربخش، نقشی کلیدی در پر کردن خلأ اعتبار دهی که امروز در گزارش‌های مالی وجود دارد، ایفا خواهد کرد؛ بنابراین این پژوهش به دنبال تعیین عوامل اثرگذار بر کارایی کمیته‌های حسابرسی در ایران می‌باشد.

¹ Enron and Wordcom

² Will Banks et al

³ Oakley et al

⁴ Sultana

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

۱-۲- مبانی نظری پژوهش

کمیته حسابرسی، مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل، پیشنهاد حسابرس مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور انتصاب، تعیین حق الزحمه و عزل حسابرس مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، تطابق نداشتن باسیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابرسان است. کمیته حسابرسی باید به طرز صحیح سازمان‌دهی و استفاده شود. در این صورت، می‌تواند برای کلیه گروه‌های علاقه‌مند منافع چشمگیری داشته باشد. کمیته حسابرسی می‌تواند وظیفه مباشرت گزارشگری هیئت‌مدیره را تقویت کند و ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود ببخشد و از طریق خدمت کردن به عنوان سپر بین حسابرس و مدیریت، میزان استقلال حسابرس را افزایش دهد. بر این اساس، کمیته حسابرسی خواستار حسابرسی مستقل دقیق است، زیرا حسابرس مستقل از وظایف نظارتی کمیته حسابرسی پشتیبانی می‌کند. بدین ترتیب، کمیته حسابرسی بر میزان همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرس مستقل اثرگذار خواهد بود (دریگر^۱، ۲۰۲۱)، از دیگر وظایف مهم کمیته حسابرسی، بررسی برنامه اولیه حسابرسی و نتایج مربوط به آن (دیزورت^۲، ۱۹۹۸) و تعامل با حسابرس مستقل در فرایند گزارشگری مالی (کلاین^۳، ۲۰۰۲) اشاره کرد.

با تصویب منشور کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱، شرکت‌های بورسی و فرا بورس ایران ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی شدند. کمیته حسابرسی از طریق نظارت بر روند گزارشگری مالی، شامل سیستم کنترل‌های داخلی و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و نیز نظارت بر عملکرد حسابرس مستقل و حسابرس داخلی، موجب می‌شود که اشتباه‌های عمدی و سهوی در اندازه‌گیری‌های حسابداری و افشای موارد بااهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیرقانونی مدیریت کاهش یابد. انتظار می‌رود وجود کمیته حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت‌مدیره شرکت، حسابرس مستقل و حسابرس داخلی کمک کند (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). نظر به اهم موارد فوق ضروری است تا به بررسی عوامل مؤثر بر کارایی کمیته‌های حسابرسی در ایران پرداخته شود.

۲-۲- پیشینه پژوهش

دریگر (۲۰۲۱)، ارتباط بین تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی را بررسی کرد. نتایج حاصل از بررسی ۱۳۱۹ سال - شرکت بریتانیایی بین سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ نشان داد که تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش

¹Draeger

²DeZoort

³kelin

حسابرسی، رابطه مثبتی دارد. البته این ارتباط در خصوص ترکیب تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی از تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی به صورت جداگانه قوی تر است.

توماس و پورسل^۱ (۲۰۱۸) در پژوهش خود، از تئوری رفتاری به مثابه یک عدسی تفسیری جهت تشریح فعالیت‌ها و تبیین کارایی کمیته‌های حسابرسی بهره برنده و یافته‌هایی بدین مضمون گزارش نمودند: رضایت مالی استقلال برای اجتناب از تضاد منافع و انطباق با فعالیت‌های اخلاقی، پایه جهانی راهبری اثربخش است. همچنین کمیته حسابرسی یکی از مکانیم‌های نظارت بر ریسک‌های بخش عمومی و تیم مدیریت اجرایی است، به‌ویژه در شرایطی که بین منافع مردمی با الزامات راهبری قانون‌گذاری، هنجارهای اجتماعی و انتظارات جامعه تضاد وجود داشته باشد؛ بنابراین کمیته حسابرس اثربخش می‌تواند نظارت رفتاری بر فرایندهای راهبری فراهم نماید.

یومان و راتزینگر^۲ (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به بررسی تجربی این موضوع پرداختند که چگونه حضور حسابرسی که در گذشته در مؤسسات حسابرسی مشغول به کار بوده‌اند در کمیته حسابرسی شرکت‌ها، بر کیفیت حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است. نتایج نشان داد بین حضور حسابرسان در کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. در مقابل با حضور این حسابرسان در کمیته و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

علی‌خانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی پرداختند. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ و حجم نمونه ۷۲ شرکت بود. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره، نشان داد اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی که با دو شاخص فوگ و طول متن اندازه‌گیری شد، رابطه معناداری ندارند.

قائمی و همکاران، (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود پرداختند. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری آن شامل ۵۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است؛ و از تحلیل آماری رگرسیون برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین ویژگی اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد اما بین اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل، (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی؛ تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه

¹ Thomas & Purcell

² Yuman & Ratzinger

معنادار دارد و ویژگی استقلال با متغیر وابسته رابطه معنادار نداشته است. همچنین نتایج نشان داد که قدرت مدیرعامل تنها تأثیر تعدیل کننده بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی دارد. جامعی و رستمیان، (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با ویژگی‌های پیش‌بینی شده پرداختند. در این پژوهش داده‌های ۹۵ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران که کمیته حسابرسی دارند، جمع‌آوری شد و فرضیه‌ها با استفاده از تحلیل ضرایب رگرسیون، آزمون شده‌اند. نتایج نشان داد، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیش‌بینی سود رابطه مثبت دارد. به بیان دیگر می‌توان گفت وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات قابل‌اتکاتری در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد و پیش‌بینی سود با دقت بیشتری برآورد می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش‌بینی‌های سود ارتباطی منفی دارد.

علوی طبری و تتابخش، (۱۳۸۹) به بررسی نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و بکارگیری آن در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در پیشگیری از وقوع اعمال خلاق غیرقانونی، پیوند فرایند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل‌اتکا مؤثر است. همچنین عدم آشنایی واحدهای اقتصادی ایران با این کمیته از جمله عوامل علل ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در ایران است.

۳- روش پژوهش

هدف این پژوهش، طراحی مدل ارزیابی کارایی کمیته‌های حسابرسی با استفاده از تحلیل تم و استفاده از نظر صاحب‌نظران است، با این دیدگاه که ابزارهای بکار گرفته شده در پژوهش‌های داخلی به دلیل داشتن منشأ خارجی نمی‌تواند معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کارایی کمیته‌های حسابرسی باشد، لذا ارائه ابزاری جدید الزام و ضروری است. این پژوهش دارای ماهیت کیفی و رویکرد اکتشافی است. پژوهش حاضر از حیث هدف نوعی پژوهش کاربردی محسوب می‌شود و نتایج آن را می‌توان برای ارزیابی کارایی کمیته‌های حسابرسی، بکار گرفت.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

با توجه به اهداف این پژوهش و با توجه به اینکه در پژوهش حاضر از روش کیفی استفاده می‌شود، برای نمونه‌گیری، محدودیت استفاده از روش وجود ندارد و می‌توان از یک یا دو روش برای انتخاب افراد نمونه در یک مطالعه استفاده نمود. جامعه آماری پژوهش برای تحلیل تم و ارائه شاخص و ابزار اندازه‌گیری کارایی کمیته حسابرسی، صاحب‌نظران و اساتید حوزه حسابداری و حسابرسی است.

۳-۲- روش نمونه‌گیری و تعیین حجم نمونه

۳-۲-۱- روش نمونه‌گیری

در این پژوهش روش نمونه‌گیری گلوله برفی است. نمونه‌گیری گلوله برفی یک روش نمونه‌گیری غیر احتمالی برای مواقعی است که واحدهای مورد مطالعه به راحتی قابل شناسایی نباشند. به‌ویژه هنگامی که این واحدها بسیار کمیاب یا بخش کوچکی از یک جامعه خیلی بزرگ را تشکیل می‌دهند. در این روش آمارگیر پس از شناسایی یا انتخاب اولین واحد نمونه‌گیری از آن برای شناسایی و انتخاب دومین واحد نمونه‌گیری استفاده یا کمک می‌گیرد. به همین ترتیب واحدهای دیگر نمونه شناسایی و انتخاب می‌شوند. جامعه خبرگان با توجه به ویژگی‌های مرتبط با حوزه حسابرسی و داشتن تجربه مرتبط تعیین گردید.

۳-۲-۲- تعیین حجم نمونه

حجم نمونه پژوهش با رسیدن به حد اشباع نظری تعیین شده است. اشباع نظری عبارت است از اینکه با جمع‌آوری داده‌ها، داده‌های جمع‌آوری شده تکرار داده‌های قبلی باشد و اطلاعات جدید حاصل نشود، بنابراین در پژوهش یا نکات برجسته نشانه کفایت حجم نمونه کیفی تکرار تم‌ها است (حاج باقری، و همکاران، ۱۳۸۹) لذا در این پژوهش در مصاحبه باز تعداد ۱۶ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند. مصاحبه‌شوندگان از بین افرادی که حداقل دارای یکی از ویژگی‌های زیر باشند انتخاب شده‌اند:

۱) داشتن سابقه در زمینه آموزش و پژوهش حسابداری

۲) داشتن سابقه حسابرسی

۳) داشتن سابقه عضویت در کمیته حسابرسی

۴) داشتن سابقه عضویت در هیئت‌مدیره.

یافتن فردی برای مصاحبه که همه ویژگی‌ها فوق را داشته باشد، میسر نیست. لذا ترکیب مصاحبه‌شوندگان به‌گونه‌ای انتخاب شد که کل مصاحبه‌شوندگان به‌عنوان یک مجموعه دارای ویژگی‌ها فوق باشند.

۳-۳- قلمرو زمانی

قلمروی زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ می‌باشد.

۳-۴- روش تحلیل داده‌ها

داده‌های پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم (مضمون)، تحلیل شده است. تحلیل تم پس از اتمام مصاحبه‌ها انجام شده است. در این روش، الگوهای درون داده‌ها (تم‌ها)، شناسایی، تحلیل و گزارش می‌شوند. هر تم، جنبه بااهمیتی از داده‌ها و مسئله پژوهش را روشن می‌کند. تشخیص اینکه چه چیزی تم محسوب می‌شود، نیازمند قضاوت پژوهشگر است. برای تحلیل داده‌ها، متن مصاحبه‌ها چند بار مرور شده و گفته‌های اساسی و کلیدی بنا بر

قضاوت پژوهشگر تعیین و گفته‌های نامربوط حذف شدند. سپس به هر یک از گفته‌های اساسی و کلیدی یک کد ۴ رقمی که دو رقم اول شماره مصاحبه و دو رقم بعدی شماره گفته هست، تخصیص داده شد. در مرحله بعد گفته‌های اساسی و کلیدی مشابه در کنار یکدیگر قرار گرفته و با حذف گفته‌های تکراری، تم‌ها شکل گرفتند. این نوع شکل‌گیری موجب شناسایی ابعاد متفاوت و اطمینان از جامعیت آن‌ها شده است و عنوان علمی هر تم با توجه به محتوای آن تم مشخص می‌شود. طبقه تم‌ها از فرعی به اصلی بر اساس ماهیت مشترک بین آن‌ها انجام شده است. فهرست تم‌های فرعی و اصلی شناسایی شده در جدول شماره ۲ آمده است. پس از استخراج تم‌ها، محتوای آن‌ها تحلیل شده و رابطه هر تم با عوامل مؤثر بر کارایی کمیته‌های حسابرسی مشخص شدند.

۴- یافته‌های پژوهش

متغیرهای جمعیت شناختی پاسخگویان به صورت جدول ۱ خلاصه شده است.

جدول ۱- توصیف متغیرهای جامعه آماری

ردیف	ویژگی	گزینه‌ها	فراوانی	درصد فراوانی
1	تعداد	-	۱۶	100
2	جنسیت	مرد	۱۲	۷۵%
		زن	4	۲۵%
3	سن	کمتر از ۳۰ سال	0	0%
		31-40	5	۳۱%
		41-50	۶	۳۷%
		بالتر از ۵۰ سال	5	۳۱%
4	تحصیلات	کارشناسی	2	۱۳%
		کارشناسی ارشد	۱۲	۷۵%
		دکتری	2	۱۲%
5	رده شغلی	سرپرست	1	7%
		سرپرست ارشد	5	۳۱%
		مدیر	5	۳۱%
		شریک موسسه	3	۱۸%
		عضو هیئت مدیره	۲	۱۳%
6	سابقه کار	کمتر از ۱۰ سال	1	۷%
		بین ۱۰ تا ۱۵ سال	3	۱۸%

ردیف	ویژگی	گزینه‌ها	فراوانی	درصد فراوانی
7	سابقه عضویت در کمیته‌های حسابرسی	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۹	۵۶%
		بیش از ۲۰ سال	3	۱۹%
		بلی	۱۱	۶۹%
		خیر	5	۳۱%

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۱- نتایج تحلیل تم

هدف از تحلیل تم بر روی مصاحبه‌های انجام‌گرفته، شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر کارایی کمیته حسابرسی و همچنین قالب‌بندی آن به شکل تم‌های فرعی اصلی می‌باشد. فرایند شناسایی کدها به صورت رفت و برگشتی بوده و پس از هر مصاحبه با مراجعه به ادبیات موضوع و پژوهش‌ها و تجربیات داخلی و بین‌المللی، معادل‌های مربوط به هر کد جستجو و شناسایی گردید. در مرحله اولیه تحلیل تم، تعداد بیست‌ودو کد منحصر به فرد شناسایی گردید که بر اساس تشابه معنایی کدها، تعداد ۱۹ تم فرعی استخراج شد. با استفاده از وجوه اشتراک مفاهیم و با توجه به درک پژوهشگر از موضوع و مطالعات پیشینه پژوهش، پس از بررسی‌های چندباره و پالایش، ترکیب، حذف و اضافه آن، در نهایت تعداد ۱۶ تم فرعی، ۶ تم اصلی در ۲ بعد شناسایی گردید، در جدول شماره ۲، ابعاد، تم‌های اصلی و تم‌های فرعی بیان شده است.

جدول ۲- ابعاد، تم‌های اصلی و فرعی مؤثر بر کارایی کمیته‌های حسابرسی

ابعاد	تم‌های اصلی	تم‌های فرعی
ویژگی‌های کمیته حسابرسی	ویژگی‌های جمعی کمیته حسابرسی	تجربه کافی اعضای کمیته حسابرسی
		داشتن تجربه مالی و غیرمالی اعضای کمیته حسابرسی
		نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی
		حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی
	ویژگی‌های گزارشگری	انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران
		ارائه گزارش‌های زمان‌بندی شده به هیئت‌مدیره
		گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته
		انتشار گزارش صورت‌جلسات هیئت‌مدیره
	ویژگی‌های کمی کمیته حسابرسی	اندازه کمیته حسابرسی
		تعداد جلسات کمیته حسابرسی
		دوره تصدی کمیته حسابرسی

ابعاد	تم‌های اصلی	تم‌های فرعی
ویژگی‌های محیطی کمیته حسابرسی	ویژگی‌های مدیریت شرکت	استقلال کمیته حسابرسی
	محیط کنترلی	استقرار واحد حسابرس داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی
		ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد
	آموزش و بهبود مستمر	ارتقا آگاهی اعضای کمیته حسابرسی
		تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- شرح تم شناسایی شده مؤثر بر کارایی کمیته حسابرسی

در تحلیل تم‌ها با توجه به مصاحبه‌های صورت پذیرفته دو بعد ویژگی‌ها کمیته حسابرسی (شامل سه تم اصلی ویژگی‌ها جمعی کمیته حسابرسی، ویژگی‌ها گزارشگری و ویژگی‌ها کمیته حسابرسی) و ویژگی‌ها محیطی کمیته حسابرسی (شامل سه تم اصلی ویژگی‌ها مدیریت شرکت، محیط کنترلی و آموزش و بهبود مستمر) شناسایی گردید. در ادامه هرکدام از تم‌های فرعی به تفسیر بیان خواهد شد.

۴-۳- ویژگی‌های جمعی کمیته حسابرسی

برای تم اصلی ویژگی‌های جمعی کمیته حسابرسی چهارتم فرعی تجربه کافی اعضای کمیته، داشتن تجربه مالی و غیرمالی اعضای کمیته، نفوذ و قدرت اعضای کمیته و حضور حسابرسان در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی شناسایی گردید. شرح تم‌های یادشده در ادامه آمده است.

داشتن تجربه کافی اعضای کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان کمیته‌های حسابرسی که اعضای آن‌ها سابقه و تجربه بیشتری دارند در مقایسه با اعضای که سابقه و تجربه کمتری دارند بهتر می‌توانند بر گزارش‌های مالی نظارت کنند. داشتن تجربه مالی و غیرمالی اعضای کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان حضور افراد دارای تخصص مالی و غیرمالی، توانایی کمیته حسابرسی برای اطمینان از انجام صحیح فعالیت حسابرس، درک اظهارنظرهای حسابرسی و شناخت و رفع اختلافات حسابرس و شرکت را افزایش می‌دهد.

نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان حضور اعضای بانفوذ و دارای قدرت در ترکیب کمیته حسابرسی می‌تواند منجر به اثربخشی کمیته حسابرسی شود به اعتقاد آن‌ها اعضای کمیته حسابرسی می‌بایست از نظر قدرت و نفوذ هم‌تراز و یا بیشتر از مدیران راهبری شرکت باشند تا بتوانند در راستای شفافیت گزارشگری مالی گام بردارند.

حضور حسابرسان در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان کمیته حسابرسی باید کانون اصلی ارتباط شرکت با حسابرسان مستقل باشد. کمیته باید درباره انتصاب حسابرسان به هیئت مدیره توصیه‌های لازم را ارائه دهد و با حسابرسان برای بحث و بررسی در مورد یافته‌های آن‌ها جلساتی را برگزار نماید. به همین دلیل وجود اشخاصی با سابقه حسابرسی می‌تواند منجر به ارتباط و تعامل بهتری با حسابرسان مستقل گردد.

۴-۴- ویژگی‌های گزارشگری

برای تم اصلی ویژگی‌های گزارشگری چهارتم فرعی، انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران، ارائه گزارش‌های زمان‌بندی شده به هیئت مدیره، گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته و انتشار گزارش صورت جلسات هیئت مدیره شناسایی گردید. از نظر خبرگان هرچقدر افشاء و ارائه اطلاعات در خصوص عملکرد خود و هیئت مدیره منجر به شفافیت بیشتر و کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی خواهد شد.

۴-۵- ویژگی‌های کمیته حسابرسی

برای تم اصلی ویژگی‌ها کمیته حسابرسی سه تم فرعی، اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و دوره تصدی کمیته حسابرسی شناسایی گردید در ادامه شرح تم‌های یادشده آمده است. اندازه کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان حضور تعداد نفرات بیشتر در کمیته حسابرسی باعث به وجود آمدن مجموعه گسترده‌ای از ویژگی‌ها، نظیر تخصص، تجربه، دانش و ارتباطات می‌شود. تعداد جلسات کمیته حسابرسی: از نظر مصاحبه‌شوندگان هر میزان تعداد جلسات بیشتری طی سال برگزار شود می‌تواند به بررسی موضوعاتی جزئی‌تر پرداخته شود و این امر منجر به کارایی بالاتر کمیته حسابرسی می‌شود. دوره تصدی کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان وجود کمیته حسابرسی که دوره تصدی بیشتری در شرکت حضورداشته باشند تأثیر به سزایی بر اطلاعات منتشرشده در بازار سرمایه دارد.

۴-۶- ویژگی‌های مدیریت شرکت

ویژگی‌های مدیریت شرکت به‌عنوان تم اصلی در نظر گرفته شده است و دارای تم فرعی استقلال کمیته حسابرسی می‌باشد. استقلال کمیته حسابرسی: قانون‌گذاران و پژوهشگران توجه زیادی به استقلال کمیته حسابرسی داشته‌اند از نظر خبرگان افزایش نسبت مدیران خارج از شرکت در یک کمیته حسابرسی احتمال سازش این کمیته در مورد انجام نقش و مسئولیت کمیته را کاهش می‌دهد.

۷-۴- محیط کنترلی

محیط کنترلی تعریف‌کننده فضای حاکم بر کنترل‌های داخلی است و به‌عنوان تم اصلی در نظر گرفته‌شده است و دارای دوتم فرعی استقرار واحد حسابرسی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی و ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد می‌باشد. در ادامه تم‌های فرعی تشریح می‌شود.

استقرار واحد حسابرسی داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی: از نظر خبرگان واحد حسابرسی داخلی کارآمد که بتواند به‌موقع اشتباهات و تحریف‌ها را شناسایی کند و موارد شناسایی‌شده را به‌موقع به اطلاع اعضای کمیته برساند می‌تواند منجر به شفافیت بیشتر و کشف به‌موقع تحریف‌ها گردد و این امر منجر به افزایش کارایی کمیته حسابرسی می‌شود.

ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد: از نظر خبرگان اگر کمیته حسابرسی بتواند رویه‌ای را ایجاد کنند که اسناد و مدارک را به‌صورت منظم بررسی نمایند منجر به کارایی کمیته حسابرسی می‌گردد.

۸-۴- آموزش و بهبود مستمر

برای تم اصلی آموزش و بهبود مستمر دوتم فرعی ارتقا آگاهی کمیته حسابرسی و تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی از مصاحبه استخراج‌شده است. از نظر خبرگان اعضای کمیته حسابرسی می‌بایست آموزش‌های لازم را برای ورود به این کمیته داشته باشند و همچنین بتوانند به‌صورت مستمر آگاهی‌های خود را در ارتباط با زمینه‌های گوناگون ارتقاء دهند.

۵- مدل مفهومی پژوهش

درنهایت مدل مفهومی استخراج‌شده که شامل مؤلفه‌های مؤثر بر کارایی کمیته حسابرسی است به‌صورت نمودار ۱ نشان داده‌شده است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش-منبع: یافته های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

کمیته‌های حسابرسی یکی از ارکان اساسی نظام حاکمیت شرکتی هستند که کارایی آن در تحقق اهداف این نظام اهمیت قابل توجهی دارد. در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه‌ای بر استقرار کمیته‌های حسابرسی شده است، در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار هدف از تشکیل کمیته حسابرسی را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال و اثربخشی حسابرس مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان نموده است. به نظر می‌رسد با استقرار کمیته حسابرسی کارا کمیته حسابرسی از شکل تشریفاتی خارج شده و کمک شایانی تحقق اهداف ذکر شده داشته باشد. این تحقیق برای قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان مقررات سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان دارای اهمیت زیادی است. عدم توجه به ویژگی‌ها کیفی کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی در شرکت‌ها می‌تواند ضررهای غیرقابل جبرانی را برای ذینفعان ایجاد نماید. پژوهش حاضر تلاشی در جهت استخراج مؤلفه‌های موجود در کارایی کمیته‌های حسابرسی بوده است. در این راستا به واکاوی ابعاد و اجزای هر بعد از کارایی کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌ها با استفاده از رویکرد پژوهش کیفی با استفاده از مصاحبه با خبرگان انجام شد و منجر به شناسایی ۶ تم اصلی و ۱۶ تم فرعی به شرح ذیل گردید:

(۱) ویژگی‌های جمعی کمیته حسابرسی (شامل تم‌های فرعی، تجربه کافی اعضای کمیته حسابرسی، داشتن تجربه مالی و غیرمالی اعضای کمیته حسابرسی، نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی و حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی)، نتایج به‌دست‌آمده با پژوهش‌های سالتانا و همکاران^۱، ۲۰۱۵؛ کوهن و هویتاش^۲، ۲۰۱۳؛ الزبان^۳، ۲۰۱۵؛ تختایی و همکاران، ۱۳۹۰؛ وانگ و همکاران^۴، ۲۰۱۵ و بومان و راتزینگ^۵، ۲۰۱۷ مطابقت دارد.

(۲) ویژگی‌های گزارشگری (شامل تم‌های فرعی، انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران، ارائه گزارش‌های زمان‌بندی شده به هیئت‌مدیره، گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته و انتشار گزارش صورت‌جلسات هیئت‌مدیره)، نتایج به‌دست‌آمده با پژوهش‌های موررو و پاستور^۶، ۲۰۰۷؛ مهدوی و کریمی پور، ۱۳۹۱ و کپینگینو^۷، ۲۰۱۱ مطابقت دارد.

¹ Saltana et al

² Cohen & Hoitash

³ Alzeban

⁴ Wang et al

⁵ Baumann & Ratzinger

⁶ Morrow & Pastor

⁷ Kipngeno

- ۳) ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل تم‌های فرعی، اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و دوره تصدی کمیته حسابرسی)، نتایج به‌دست‌آمده با پژوهش‌های فخاری و همکاران، ۱۳۹۴؛ رویایی و همکاران، ۱۳۹۴ و ساماها و همکاران^۱، ۲۰۱۵. مطابقت دارد.
- ۴) ویژگی‌های مدیریت شرکت (شامل تم فرعی استقلال کمیته حسابرسی)، نتایج پژوهش با پژوهش‌های فخاری و همکاران، ۱۳۹۴؛ مهدوی و کریمی پور، ۱۳۹۱، ساماها و همکاران، ۲۰۱۵؛ ساسانی و شریفی، ۱۳۹۲ و جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵. مطابقت دارد.
- ۵) محیط کنترلی (شامل تم‌های فرعی، استقرار واحد حسابرسی داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی و ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد)، نتایج به‌دست‌آمده با پژوهش‌های لبلانس^۲، ۲۰۰۷؛ رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۰ و کیپینگینو، ۲۰۱۱. مطابقت دارد.
- ۶) آموزش و بهبود مستمر (شامل تم‌های فرعی، ارتقا آگاهی اعضای کمیته حسابرسی و تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی)، می‌باشد و نتایج با پژوهش کیپینگینو، ۲۰۱۱ و گزارش کوپر^۳، ۲۰۰۳. مطابقت دارد.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

- ۱) پیشنهاد می‌گردد سازمان بورس از طریق اصلاح قوانین موجود، تصویب قوانین جدید و نظارت بر اجرای آن بستر لازم در خصوص تشکیل کمیته‌های حسابرسی کارا، در شرکت‌ها را ایجاد نماید.
- ۲) پیشنهاد می‌گردد ارکان راهبری شرکت‌ها، فرهنگ استفاده از خدمات کمیته‌های حسابرسی در سازمان‌ها و شرکت‌ها نهادینه کنند.
- ۳) کمیته‌های حسابرسی می‌توانند نقش نظارتی در شرکت‌ها را ایفا کنند لذا به سرمایه‌گذاران و علاقه‌مندان به سرمایه‌گذاری پیشنهاد می‌شود در انتخاب شرکت برای سرمایه‌گذاری، نسبت به مؤلفه‌های ذکرشده در کارایی اعضای کمیته حسابرسی حساسیت داشته باشند.

^۱ Samaha at el

^۲ Leblance

^۳ Coopers

فهرست منابع

- ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفری، (مترجمان)، (۱۳۹۲) "اصول حسابرسی تهران سازمان حسابرسی".
- تختائی، نصرالله، محمد تیمی و زهرا موسوی، (۱۳۹۰)، "نقش کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی"، حسابدار رسمی، شماره ۳۱، صص ۱۱
- توانگر حمزه کلایی، افسانه و مهدی اسکافی اصل، (۱۳۹۷)، "ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۳۸)، صص ۱۸۷-۲۰۷.
- جامعی، رضا و آزاده رستمیان، (۱۳۹۴)، "تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی‌شده"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۹، صص ۱-۱۷
- رحیمیان، نظام الدین و اسماعیل توکل نیا، (۱۳۹۰)، "تأثیر کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی"، حسابدار رسمی، شماره ۲۸، صص ۶۶-۷۵
- رویایی، رمضانعلی و محمد ابراهیمی، (۱۳۹۴)، "بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق"، فصلنامه حسابداری مالی، ۷ (۲۵)، صص ۸۸-۷۱
- سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، "منشور کمیته حسابرسی".
- ساسانی، علیرضا و محمد شریفی رادر، (۱۳۹۲)، "اثر بخشی کمیته حسابرسی"، مجله حسابرس، شماره ۶۹، صص ۹۶-۱۰۰
- پرویزی، سرور، مهوش صلصالی، محسن ادیب حاج باقری، (مترجمان)، (۱۳۸۹)، "روش‌های تحقیق کیفی".
- علوی، سید مصطفی و محمدحسین قائمی، (۱۳۹۶)، "آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی"، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۸)، صص ۱۴۷-۱۲۷
- علوی طبری، سید حسین و راضیه عصا بخش، (۱۳۸۹)، "نقش کمیته‌ی حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و به‌کارگیری آن در ایران، پیشرفت‌های حسابداری"، دوره دوم - شماره ۱، صص ۱۵۵-۱۷۰.
- علی‌خانی، رضیه، مهدی مران جوری و سمانه داوودی، (۱۴۰۰)، "ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸ (۱)، صص ۱۰۱-۸۰. doi: 10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381
- فخاری، حسین، جواد محمدی و محسن حسن نتاج کردی، (۱۳۹۴)، "بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، صص ۲۰۱۵-۱۶۷۹.
- قائمی، فاطمه، زهرا مرادی و غلامحسین علوی، (۱۳۹۹)، "تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۴۶)، صص ۲۸۰-۲۵۹.

مهدوی، غلامحسین و عیسی کریمی پور، (۱۳۹۱)، "راهکار پیشنهادی برای افزایش اثر بخشی کمیته حسابرسی"، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران.

- Al-Okaily, J. Dixon, R. & Salama, A. (2019), "Corporate Governance Quality and Premature Revenue Recognition: Evidence from the UK", *International Journal of Managerial Finance*, 15 (1), PP. 79-99.
- Alzeban., A. (2015), "Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit", *International Journal of Business and Management*, 10(4), PP. 2634.
- Baumann, M.F. & Ratzinger-Sakel, N. (2017), "Audit Firm Alumni in the Audit Committees of German Companies: An Analysis of the Time Dependence of Alumni Effects on Audit Quality, the Audit Report Lag, and Audit Fees", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2937812>
- Cohen.R., Hoitash.U., Krishnamoorthy.G.andWright.A. (2013), "The Effect of Audit Committee Industry Expertise on Monitoring the Financial Reporting Process", *Accounting Review*, 89(1), PP. 243273.
- Coopers. (2003), "Audit Committees Audit Committees Good Practices for Meeting Market Expectations", 2nd Edition, <http://www.pwc.com/corporatereporting>
- DeZoort, F. T. (1998), "An Analysis of Experience Effects on Audit Committee Members' Oversight".
- Draeger, M. Lawson, B. Schmidt, J. J. (۲۰۲۱), "Does Audit Committee Reporting Need to be Improved? Evidence from a Large-scale Textual Analysis". Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3118408>.
- judgments', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, PP. 1-21.
- kelin, A. (2002), "Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management", *Journal of Accounting and Economics*, 33 (3), PP. 375-400.
- Kipngeno Mutai Philip. (2011), "Empirical Study on Effectiveness of Audit Committee in Public Sector: A Case Study of Government Ministries in Kenya", A Research Project Submitted in Partial Ful fillment of the Requirments for Award of the Master of Business Administration Degree, University of Nairobi, PP. 1-75.
- Leblance R., (2007), "Ten Ways to Enhance the Effectiveness of the Audit Committee", *Ivey Business Journal Online*.
- Morrow J.F. and J. Pastor, (2007), "Eight Habits of Highly Effective of Audit Committees", *Journal of Accountancy*, Vol. 204, PP. 46-51
- Saltana, X and T-C Huan (2015), "Features of the Audit Committee and Accounting Conservatism", *African Journal of Business Management*, 5(12), PP. 5001-5009
- Samaha, K., Khlif, H., Hussainey, K. (2015), "The Impact of Board and Audit Committee Characteristics on Voluntary Disclosure: A Meta-analysis", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, PP. 13-28.
- Sultana, N. (2015), "Audit Committee Characteristics and Accounting Conservatism", *International Journal of Auditing*, 19 (2), PP. 88-102.
- Thomas, Keith, Purcell Aquinas J. (2018), "Local Government Audit Committees: A Behaviour Framework for Effective Audit Committee Performance", <https://doi.org/10.1111/ auar.12229>.
- Wang, M-C, Lee, M-H and Chuang, J-J (2015), "Relations among Audit Committee Establishment, Information Transparency and Earnings Quality: Evidence from Simultaneous Equation Models", *Quality & Quantity*, PP. 1- 15, first online: 03
- Wilbanks, R. M.Hermanson, & D. R. Sharma, V. D. (۲۰۱۷), "Audit Committee Oversight of Fraud Risk: the Role of Social Ties, Professional Ties, and Overnance Characteristics", *Accounting Horizons*, ۳۱(۳), PP. 21-38.

The Effective Factors on Efficient Audit Committee

Younes Amjadian¹
Reza Gholami-Jamkarami²

Received: 06/ July /2022

Accepted: 08/ September /2022

Abstract

Audit committees are one of the main pillars of corporate governance, the efficiency of which is of considerable importance in achieving the goals of this system. The purpose of this study is to develop a model for evaluating the performance of audit committees on a local basis. The present research method was qualitative and data were collected through interviews with experts in the field of auditing. In the present study, the text of the initial interviews was studied according to the objectives of the research. The theme analysis method has been used so as to analyze the data. The results showed sixteen factors including: sufficient experience; having financial and non-financial experience; influence and power of audit committee members; presence of independent auditors in the audit committee; publishing annual reports of audit committee performance to shareholders; publishing report of board minutes; size of the audit committee; scheduled reports to the board; reporting on past events; the number of audit committee meetings; tenure of audit committee; independence of the audit committee; the establishment of an efficient internal audit unit to cooperate with audit committee; the establishment of an administrative procedure for reviewing documents; raising the awareness of the audit committee and providing additional training for audit committee members lead to efficient audit committees.

Keywords: Audit Committee, Audit Committee Efficiency, Theme Analysis

¹ . Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.
E-mail: amjadyan1367@gmail.com

² . Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. Corresponding author
E-mail: gholami@qom-iau.ac.ir



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی