

آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی

سید مصطفی علوی^۱محمدحسین قائمی^۲

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۱۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۲۰

چکیده:

تشکیل کمیته‌های حسابرسی در سالهای اخیر یکی از مهم‌ترین اقدامات شرکت‌ها در راستای راهبری بنگاه است. به دنبال تصویب منشور کمیته حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار اظهار نظرهای متعددی در رابطه با کارکردها و اثربخشی واقعی آن ارائه شده است. اکنون نیز با گذشت چند سال از تشکیل کمیته‌ها این موضوع از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. بسیاری از خبرگان و پژوهشگران معتقدند کمیته‌های حسابرسی با موانع متعددی در راه دستیابی به اهداف خود مواجه است و باید آسیب‌ها و چالش‌هایی که مانع عملکرد اثربخش کمیته‌های حسابرسی است شناسایی شود. پژوهش حاضر که در زمره پژوهش‌های پیمایشی است، با انجام مصاحبه و مرور بر پژوهش‌های گذشته اقدام به تهیه و آزمون پرسشنامه با استفاده از اطلاعات واقعی کمیته‌های حسابرسی نموده است. جامعه و نمونه آماری شامل اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران می‌باشد. تعداد پاسخ دهنده‌های پرسشنامه‌های کمیته حسابرسی پس از ۳ مرتبه ارسال ۶۲ نفر می‌باشند. یافته‌های آزمون پرسشنامه‌ها نشان می‌دهد ضعف نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار بر کمیته‌های حسابرسی اعم از نظارت بر استقلال اعضا مهم‌ترین آسیبی است که کمیته‌های حسابرسی را تهدید می‌کند. اگر چه ناکافی بودن حقوق، مزایا و پاداش و همچنین عدم استفاده از استانداردهای PCAOB از عوامل آسیب‌زای دیگر به حساب می‌آید. علاوه بر این نتایج حاصل نشان‌دهنده این است که برای بهبود کارکرد کمیته‌ها بهتر است بر انتخاب اعضا نظارت شود، منشور کمیته هر سال مورد بازنگری واقع شود و پاداش مناسب مانند اعضای هیئت مدیره برای اعضا مد نظر قرار بگیرد.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، راهبری شرکتی، آسیب‌شناسی.

۱- دکتری حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) (نویسنده مسئول) - دانشکده علوم اجتماعی - گروه حسابداری
Dr.seyedalavi@gmail.com

۲- دانشیار حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

۱- مقدمه و بیان مسئله

امروزه کمتر کسی می‌تواند اهمیت کمیته‌های حسابرسی را نادیده بگیرد. کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در ارکان راهبری بنگاه در نظر گرفته می‌شود که از وجود آن بهترین استفاده را می‌توان برای شرکت در نظر گرفت. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می‌کند. برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده می‌شود. این امر به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت.

به اعتقاد داغانی و احمد خان بیگی (۱۳۹۶) به وجود آمدن کمیته حسابرسی، بر ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک شایانی شده است. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری داشته و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، اجرای بهینه فرآیند حسابرسی، کنترل داخلی و نیز فرآیند گزارشگری مالی نظارت می‌کند. با برقراری ارتباط بین حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، کیفیت گزارشگری مالی شرکت بهبود خواهد یافت. (داغانی و احمدخان بیگی، ۱۳۹۶).

در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار هدف از تشکیل کمیته حسابرسی را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسان مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان نموده است (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱). بنابراین یک کمیته اثربخش، مشکل نمایندگی را با حداقل نمودن عدم تقارن اطلاعات بین مالکان و مدیران تعدیل می‌کند. همچنین با انجام اثربخش برخی از وظایف خود از قبیل نظارت بر معاملات با اشخاص وابسته به حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان کمک می‌کند. خروجی‌های اصلی کمیته اثربخش عبارت‌اند از:

- ۱- اطلاعات مالی قابل‌اتکاتر
- ۲- اطلاعات مالی مربوط تر
- ۳- اطلاعات مالی به موقع‌تر

در محیط ایران تشکیل این کمیته‌ها در ابتدا با مخالفت‌های متعددی همراه بوده و برخی کارشناسان اعتقاد بر این داشته‌اند که تشکیل کمیته‌های حسابرسی با توجه به ساختارهای موجود تاثیرگذار نخواهد بود و صرفاً هزینه شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. ابهام‌های متعدد، موارد نقض دستورالعمل و اعتراض‌های متعدد اعضای کمیته‌های حسابرسی که به اطلاع مسئولین و مقام‌های ناظر مستقر در سازمان بورس رسیده است، ضرورت انجام یک بررسی و تحقیق جامع در رابطه با آسیب‌شناسی این کمیته‌ها را نیز نشان می‌دهد. از اینرو این تحقیق به دنبال بررسی این مطلب است

که آسیب‌های کمیته‌های حسابداری چه مواردی هستند؟ این پژوهش از نوع پژوهش‌های اکتشافی و بدون فرضیه بوده و فقط دارای سؤال تحقیق است.

این مقاله با انجام مصاحبه با خبرگان و اعضای کمیته‌های حسابداری شرکت‌ها و مروری بر پژوهش‌های گذشته و ادبیات این حوزه عواملی را که می‌توانند به عنوان آسیب و یا چالش عملکرد کمیته‌های حسابداری در نظر گرفته شوند شناسایی کرده است. برای انجام تحقیق پس از مصاحبه و تدوین گزاره‌های مربوط، پرسشنامه تهیه شده و در نهایت آزمون پرسشنامه صورت گرفته است. در ادامه مقاله به بررسی و معرفی عواملی که آسیب کمیته حسابداری می‌توانند در نظر گرفته شوند، پرداخته خواهد شد.

اعضای کمیته حسابداری باید حداقل مهارت‌های لازم برای مواجهه با تقلب‌های گوناگون داشته باشند و با تکنیک‌های مرتبط با حسابداری، حسابداری و کنترل‌های داخلی آشنا باشند. موسسه کوپرز (۲۰۰۳) بیان می‌کند که اعضای کمیته حسابداری باید از حداقل تجربه کافی برخوردار باشند. به طور کلی داشتن تجربه قبلی قادر می‌سازد که عضو کمیته حسابداری کارا تر و اثربخش تر نسبت به مسئولیت پذیری خود عمل کند. سالتانا و همکاران^۳ (۲۰۱۵) بیان می‌دارند تجربه قبلی اعضای کمیته در حوزه راهبری شرکتی نقش بسزایی در کارکرد کمیته حسابداری دارد. به اعتقاد آن‌ها از دید تئوری نمایندگی، داشتن تجربه قبلی منجر به افزایش توانایی و اثربخشی نقش‌نظارتی کمیته حسابداری می‌شود. وجود اشخاص دارای سابقه مربوط به فعالیت کمیته در آن به عنوان شاخصی برای کیفیت نظارت کمیته حسابداری است. بنابراین استفاده از اعضای دارای تجربه بالا می‌تواند یکی از عوامل تاثیرگذار در نظر گرفته شود و بر عکس استفاده از افرادی که فاقد تجربه کافی بوده و صرفاً به دلیل روابط عضو کمیته‌ها شده‌اند می‌تواند از آسیب‌های کمیته به احتساب بیاید.

کمیسیون تردوی (۱۹۸۷) الزام می‌دارد رئیس کمیته حسابداری باید طی گزارشی سالانه فعالیت و عملکرد کمیته را به اطلاع سهامداران برساند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا الزام می‌کند که باید کمیته حسابداری همه شرکت‌های سهامی عام در برابر وظایف خود به شیوه‌ای که توسط کمیسیون مقرر شده است، عمل کنند. بخش ۳۰۱ قانون ساربنز-آکسلی (۲۰۰۲) نیز بیان می‌دارد کمیته حسابداری شرکت‌های سهامی عام باید در برابر انتصاب‌ها، پاداش و نظارت مسئولیت‌پذیر باشد. به اعتقاد سلیمان^۴ (۲۰۰۳) گروه‌های ذی‌نفع متعددی انتظار دارند شرکت‌ها باید گزارش عملکرد کمیته حسابداری را برای سهامداران منتشر کنند تا مشخص شود که آیا کمیته در راستای بهبود کارکرد خود عمل کرده است یا خیر. گزارش اسمیت (۲۰۰۳) نیز در انگلستان توصیه می‌کند که گزارش‌هیئت مدیره باید یک بخش مجزایی در خصوص نقش و مسئولیت‌های کمیته حسابداری و اقداماتی که در راستای این مسئولیت‌ها صورت داده است تشریح کند. این بخش باید شامل موارد زیر باشد:

۱- خلاصه‌ای از نقش کمیته حسابداری

3 -Sultana et al.

4 - Soliman.

۲- اسامی و ویژگی‌های تمام اعضای کمیته
۳- تعداد جلسات

۴- شرح و گزارشی از مجموعه اقدامات کمیته در راستای انجام مسئولیت‌های خود.

در ایران گزارشی از صورت‌جلسات کمیته منتشر نمی‌شود. این امر پاسخگویی و عملکرد کمیته را تحت تأثیر قرار می‌دهد. انتشار صورت‌جلسات و گزارش‌های کمیته نشان دهنده فعال بودن و زنده بودن کمیته است. از طرفی این امر استفاده‌کنندگان از اطلاعات را نسبت به فعالیت‌های کمیته آگاه می‌سازد. بالعکس عدم انتشار گزارشی از فعالیت‌های کمیته‌های حسابرسی می‌تواند دال بر عدم تحرک، صوری و شکلی بودن فعالیت‌های کمیته‌های حسابرسی می‌باشد.

فعالیت محدود و اندک کمیته حسابرسی از جمله آسیب‌های کمیته حسابرسی است چراکه فعالیت، علامت‌دهی برای نظارت است. تعداد جلسات کمیته حسابرسی در طی سال به عنوان شاخصی برای میزان فعالیت کمیته حسابرسی است. فرض بر این است کمیته حسابرسی فعال به وظایف خود به شکل اثربخشی عمل کرده است. علاوه بر این کمیته حسابرسی که تعداد جلسات کافی نداشته باشد، اثربخش عمل نمی‌کند. مطابق ماده ۱۴ منشور کمیته حسابرسی نیز نباید تعداد جلسات کمیته حسابرسی کمتر از ۶ بار در سال باشد، لیکن با توجه به برخی مصاحبه‌های صورت گرفته شواهد حاکی از عدم تشکیل تعداد جلسات فوق است. علاوه بر این با توجه به اینکه کمیته‌ها در آغاز راه هستند و باید زمان بیشتری صرف کنند، مشخص نیست که این تعداد جلسه در سال بتواند مرتفع کننده وظایف و مسئولیت‌های کمیته باشد و نیاز به زمان بیشتر برای این کمیته‌ها از جمله آسیب‌هاست.

داشتن تجربه در صنعت خاص، آگاهی نسبت به پیچیدگی‌ها و شرایط خاص یک صنعت را به دنبال دارد. فرد دارای تجربه از چرخه فعالیت و عمر آن صنعت مطلع بوده و در پستی‌ها و بلندی‌های صنعتی که شرکت در آن فعال است به آن کمک می‌کند. کوهن^۵ (۲۰۱۳) معتقد است تجربه در یک صنعت خاص می‌تواند به عنوان یک عامل در اثربخشی کمیته حسابرسی مؤثر باشد. الزبان^۶ (۲۰۱۵) نیز نشان می‌دهد وقتی اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه در صنعت مورد فعالیت باشند، نقش کمیته در رشد کیفیت کنترل داخلی افزایش می‌یابد.

صاحب نظران حرفه‌ای بر این باورند که تنوع در ترکیب کمیته حسابرسی بسیار با اهمیت است. آنان اعتقاد دارند در اختیار داشتن تجربیات مالی و غیرمالی گوناگون منجر به کارایی بیشتر کمیته حسابرسی می‌شود. برای نمونه، این امر ممکن است باعث بهبود ساز و کار تفکر گروهی یا استفاده از فنون طوفان ذهنی شود (FEE، ۲۰۱۳). باید توجه داشت، داشتن تخصص حسابداری یا مالی برای تمام اعضای کمیته ضرورتی ندارد زیرا کمیته می‌تواند از نظر مشاوران در حوزه‌های تخصصی استفاده کند. اما در هر صورت، اعضای کمیته باید قادر باشند سوال‌های صحیحی مطرح کنند و پاسخ‌ها را

5 - Cohen.

6 - Alzeban.

7-Federation of European Accountants (FEE)

نیز به خوبی تحلیل کنند. البته، نباید فراموش شود برای افزایش اثربخشی و کیفیت عملکرد، لازم است تا حداقل یکی از اعضای کمیته در زمینه حسابداری یا مدیریت مالی تخصص داشته باشند. با این وجود اینکه در ترکیب برخی از کمیته‌ها صرفاً اعضای مالی حضور دارند از نظر خبرگان کارامدی کمیته را کاهش می‌دهد که نیازمند بررسی بیشتر است.

نقش حسابرسی داخلی برای کمیته حسابرسی، به طور سنتی بازیگر پشت پرده‌ای بوده است که به کمیته‌های حسابرسی در اجرای وظایف آن‌ها کمک می‌کرده و به عنوان نگهبانی برای مدیریت انجام وظیفه می‌نموده است. (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۰). کارکرد واحد حسابرسی داخلی بر عملکرد کمیته حسابرسی در راستای دستیابی به اهداف خود تأثیر بسزایی دارد و بالعکس. در صورتی که واحد حسابرسی داخلی بتواند به وظیفه خود به نحو مطلوبی عمل کند، بخشی از وظایف کمیته حسابرسی در رابطه با حسابرسی داخلی دست یافته تلقی می‌شود. یکی از مشکلاتی که کمیته حسابرسی در قبال حسابرسی داخلی دارد و در حال حاضر شرکت‌ها با آن مواجه هستند فقدان افراد دارای تخصص و صلاحیت برای این واحد است و البته حقوق و مزایای این افراد که معمولاً توسط مدیریت تعیین می‌شود، نه کمیته. و این موارد می‌تواند کمیته را با مشکل مواجه کند.

به اعتقاد اکثر افراد مصاحبه شده که اعضای کمیته حسابرسی و برخی خبرگان مالی شرکت‌ها بوده‌اند، متأسفانه کمیته حسابرسی تحت تأثیر شدید مدیریت اجرایی شرکت است. علی‌رغم اینکه این کمیته‌ها باید مستقل باشند و تحت نظر هیئت مدیره، لیکن در بسیاری از موارد مدیرعامل با دیکته کردن نظرات خود به دلیل وجود ساختارهای نامناسب و قدرت بیش از اندازه، تصمیم‌های کمیته و اعضای آنرا تحت الشعاع قرار می‌دهد. این عامل باعث می‌شود نه تنها تصمیم‌های کمیته در راستای اهداف خود نباشد بلکه در راستای اهداف مدیریت بوده و وظیفه کمیته توجیه کردن اعمال مدیریت باشد. به اعتقاد یکی از اعضای کمیته حسابرسی، مدیریت شرکت حتی در مواردی که قصد مدیریت سود دارد، از کمیته حسابرسی به عنوان ابزاری برای توجیه رویه عمل خود استفاده می‌کند. به عبارت دیگر در صورتی که مدیریت قصد عملیات متهورانه داشته باشد می‌تواند اعمال خود را با رایزنی کمیته حسابرسی توجیه کند که این موضوع از آسیب‌های اصلی کمیته‌های حسابرسی است. ساختار مالکیت شرکت‌ها از گذشته مورد نظر بسیاری از پژوهش‌ها بوده و متغیر تاثیرگذاری بر سایر ویژگی‌های شرکت‌هاست. در حوزه حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی نیز این متغیر عاملی بسیار تاثیرگذار است. شرکت‌هایی که در آن‌ها تمرکز مالکیت کمتر است و قدرت برگرفته از سهامداران خرد و اقلیت می‌باشد، استقلال اعضا در آن‌ها بیشتر بوده و فرآیند انتخاب اعضای کمیته به جای آنکه انتصابی و صرفاً از طرف سهامدار عمده و نهادی باشد، مبنای مناسب‌تری داشته و بر اساس شایستگی و تخصص است. علاوه بر آن فشار کمتری بر کمیته، از طرف مالکان عمده و سهامداران نهادی وارد می‌شود و برعکس در شرکتی که اعضای هیئت مدیره اغلب از سهامداران عمده بوده و مدیرعامل تمام اختیارات را برعهده دارد کارکرد کمیته پایین و اثربخشی کمتری می‌توان متصور بود. شاید بتوان گفت مهم‌ترین آسیب تهدیدکننده کمیته‌ها که اثربخشی آن‌ها را کاهش می‌دهد ضعف نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار است. تقریباً می‌توان گفت تمامی اعضای کمیته‌های حسابرسی

که با آن‌ها مصاحبه شد، بر نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان ابلاغ‌کننده منشور کمیته حسابرسی تاکید داشتند. اغلب آن‌ها معتقد بودند نظارت سازمان بورس می‌تواند بر بسیاری از جنبه‌های کمیته حسابرسی تاکید داشته باشد. به عنوان مثال اشخاصی که طبق دستورالعمل مستقل نیستند، حق عضویت در کمیته حسابرسی را ندارند ولی برخی از کمیته‌ها بدون در نظر گرفتن این موارد، اشخاص دارای رابطه اجرایی با شرکت را به عنوان عضو می‌گمارند و به دلیل فقدان نظارت، این تخلف نادیده گرفته می‌شود و هیچ عواقبی ندارد. این مورد و موارد مشابه نشان دهنده ضرورت نظارت سازمان بورس است.

وجود رئیسی قدرتمند و بانفوذ برای ایفای نقش رهبری کمیته حسابرسی ضروری است. رئیس کمیته حسابرسی باید قادر به برقراری ارتباط مؤثر میان هیئت مدیره، مدیران اجرایی، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل باشد. این کار برای کمیته حسابرسی به عنوان درگاهی که از یک طرف داده‌ها و اطلاعات درون سازمانی را جمع‌آوری می‌کند و از طرف دیگر، بر گزارشگری آن‌ها نظارت می‌کند، حائز اهمیت است. رئیس قدرتمند با ایجاد ارتباطات درون سازمانی اثربخش، اعضای کمیته را برای طرح سوال‌های مهم و انتقادی از مدیران اجرایی، حسابرسان داخلی، و حسابرسان مستقل تشویق می‌کند و از این راه، فرآیند نظارت بر ساز و کار گزارشگری مالی و نظارت بر حسابرسی مستقل را بهبود می‌بخشد (FEE, 2013).

یکی از آسیب‌هایی که ناشی از عوامل فرهنگی بوده و در زمینه‌های متعددی نیز در ایران وجود دارد، فقدان فرهنگ تعامل و کار تیمی است. امروزه در شرکت‌های تولیدی و تجاری، سازمان‌های دولتی و غیردولتی و محیط‌های کسب و کار، همواره این مفهوم طنین افکن است که صرفاً توانایی و استعداد فردی برای نیل به اهداف کافی نیست، بلکه اصل مهم آن است که افراد بتوانند با یکدیگر و در قالب تیم‌های گوناگون کاری فعالیت نمایند. برای موفقیت ضروری است که دانش، مهارت، تجربه، تخصص و دیدگاه‌های تمامی کارکنان و اعضای یک سازمان با یکدیگر ترکیب شده و فعالیت‌ها به صورت تیمی انجام پذیرند (پورعزت و سعدآبادی، ۱۳۹۱). محیط‌های علمی مانند مدارس، دانشگاه‌ها، مؤسسات و مراکز آموزشی، فرهیختگان و متخصصان جامعه، می‌توانند با استفاده از فرصت‌های بالقوه موجود، زمینه‌ساز فعالیت‌های مشارکتی و تسری بخش آن به دیگر بخش‌های جامعه باشند. بسیاری از نظریه پردازان اجتماعی، توانمندی یک جامعه را در توسعه کار جمعی و گروهی، به عنوان یکی از عوامل پیشرفت و موفقیت آن برای دستیابی به اهداف کلان اجتماعی ارزیابی می‌کنند. در جامعه ایران بسیاری از صاحب نظران و اندیشمندان حوزه‌های اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و مدیریتی، در تحلیل‌های خود بر این باورند که ما در کارهای جمعی و گروهی موفقیت چندانی نداریم و این مسئله به مثابه یک مانع در توسعه ایران عمل کرده است. کمیته‌های حسابرسی نیز به عنوان جمع اشخاصی که باید به صورت کار تیمی عمل کنند از این قاعده مستثنی نیستند. مطابق مصاحبه‌های صورت گرفته نیز تعدادی از افراد از فقدان فرهنگ تعامل و کار تیمی صحبت کرده و خودرأی و مستبد بودن برخی اعضا را از عوامل اثربخش نبودن کمیته‌های حسابرسی می‌دانند. از اینرو این عامل نیز به عنوان یکی از آسیب‌های کمیته حسابرسی می‌تواند مدنظر قرار بگیرد.

اعضای کمیته حسابرسی باید دانش و مهارت‌های خود را بر مبنایی منظم حفظ کنند و آموزش‌های اضافی باید برای کمیته تدارک دیده شود. موضوعاتی که ممکن است آموزش آن‌ها برای کمیته حسابرسی سودمند باشد، به شرح زیر است:

- ✓ مدیریت مالی و ریسک
 - ✓ عملیات و کنترل‌های خزانه‌داری
 - ✓ تحولات حسابداری و گزارشگری شرکت‌ها
 - ✓ الزامات قانونی لازم‌الاجرا توسط شرکت، شامل قانون شرکت‌ها
 - ✓ تحولات در روندهای صنعت، سیاست‌های کلی و نظام راهبری شرکت‌ها
- طبق گزارش کوپرز (۲۰۰۳) بر اساس اظهارنظرهای دریافتی از مسئولین شرکت‌ها، مدیریت ریسک مالی (به خصوص عملیات خزانه‌داری و تأثیر بالقوه ابزارهای مالی پیچیده) و تغییرات در استانداردهای حسابداری (به ویژه زمانی که تمام یا بسیاری از استانداردها به طور همزمان تغییر پیدا می‌کنند)، دو حوزه‌ای هستند که اطلاعات و آموزش در آن‌ها می‌تواند بسیار ارزشمند باشد. در مجموع با توجه به مطالبی که ذکر شد می‌توان شکل ۱ را به عنوان مدل مفهومی تحقیق نشان داد و بیان کرد که آسیب‌های کمیته‌های حسابرسی کدامند؟



شکل ۱- مدل مفهومی موضوع تحقیق

۲- مروری بر پیشینه موضوع

با توجه به اینکه الزام به تشکیل کمیته‌های حسابرسی در ایران در سال‌های اخیر انجام شده است، پژوهش‌های زیادی در این حوزه گزارش نشده است. اکثر پژوهش‌هایی که در محیط خارج از ایرن صورت گرفته است به دنبال بررسی رابطه و یا تأثیر برخی ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی مانند استقلال، اندازه، تخصص، تناوب جلسات و یا تجربه اعضای کمیته بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه‌کاری، افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی بوده‌اند.

کیون و جانستون^۸ (۲۰۱۵) به بررسی رابطه انگیزه‌های کمیته حسابرسی و برطرف کردن موضوع تحریف‌های کشف شده پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد رابطه مثبت و معنی‌داری بین پاداش مبتنی بر سهام اعضای کمیته حسابرسی و احتمال اینکه مدیران اقدام به تحریف‌های صورت‌های مالی کنند وجود دارد.

وانگ و همکاران^۹ (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین استقرار کمیته حسابرسی و شفافیت اطلاعات و کیفیت سود پرداختند. آن‌ها با استفاده از اطلاعات ۳۱۳ شرکت پذیرفته شده در بورس تایوان در سال ۲۰۱۱ نشان دادند استقرار کمیته حسابرسی همبستگی مثبت با شفافیت اطلاعات و کیفیت سود داشته است. به عبارت دیگر تشکیل کمیته حسابرسی منجر به بهبود افشای شفاف اطلاعات و کیفیت سود شده است.

استافورد^{۱۰} (۲۰۱۶) به بررسی نقش و مسئولیت‌های کمیته‌های حسابرسی در بخش عمومی پرداخت. پژوهش او با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با روسای کمیته‌های حسابرسی حسابرسان داخلی و مستقل و همچنین مدیران مالی صورت‌گرفت. یافته‌های او نشان می‌دهد نقش کمیته‌های حسابرسی در بخش عمومی فراتر و گسترده‌تر می‌باشد. علاوه بر این آگاهی نسبت به کمیته‌ها بیشتر شده است. همچنین نقش کمیته‌ها به جای تأکید بر وظایف و داشتن صرفاً یک رهنمود به جایگاه و رویکردی استراتژیک رسیده است.

ماسلیزا و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۶) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی و هیئت مدیره با مدیریت سود پرداختند. آن‌ها با استفاده از اطلاعات ۲۰۱ شرکت طی سال‌های ۲۰۰۴-۲۰۰۹ در مالزی و با بکارگیری رگرسیون چند متغیره به بررسی موضوع فوق‌الذکر پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد بین اثربخشی کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره با مدیریت سود قبل و بعد از اجرای قانون راهبری شرکتی در سال ۲۰۰۷ در مالزی، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

باهم و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۶) عوامل تعیین‌کننده و آثار کمیته‌های حسابرسی را بررسی کردند. آن‌ها

8 - Keune and Johnstone.

9 - Wang et al.

10 - Stafford.

11 - Masliza.

12 - Bohm et al.

بیان می‌دارند که یافته‌هایشان معیاری برای فعالیت‌های واقعی کمیته حسابداری می‌باشد. شواهد آن‌ها نشان می‌دهد منشور کمیته حسابداری شرکت‌های مختلف از یکدیگر کپی شده است و این موضوع ناخواسته نشان دهنده یک رژیم افشای یکسان و یکنواخت است، لیکن در این رابطه افزایشی به صورت داوطلبانه انجام نشده است.

هالدار و رایتاتا^{۱۳} (۲۰۱۷) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ترکیب کمیته‌های حسابداری و هیئت مدیره بر بهبود افشای مالی تاثیرگذار است یا خیر. آن‌ها از اطلاعات ۲۰۰ شرکت بزرگ هندی برای انجام تحقیق خود استفاده کردند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد کمیته‌های حسابداری و اعضای هیئت مدیره می‌توانند بر بهبود افشای اطلاعات مالی مؤثر باشند.

الشاعر و همکاران (۲۰۱۷) رابطه کمیته‌های حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی را در انگلیس بررسی کردند. هدف اصلی آن‌ها بررسی کیفیت افشای اطلاعات با تمرکز بر نقش کمیته‌های حسابداری است. در این خصوص آن‌ها از اطلاعات ۳۵۰ شرکت انگلیسی طی سالهای ۲۰۰۷-۲۰۱۱ استفاده کردند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد شرکت‌هایی که کمیته حسابداری با کیفیت بالایی دارند، کیفیت افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بالاتری دارند. علاوه بر این شرکت‌های بزرگ که دارای سهامداران عمده هستند، حجم بالایی از افشای اطلاعات را دارند هرچند که کیفیت کمیته حسابداری بر حجم افشای اطلاعات تاثیری ندارد.

مطاری و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۷) رابطه فعالیت‌های کمیته حسابداری و سیستم کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها ۴ ویژگی کمیته‌های حسابداری یعنی جلسات کمیته‌های حسابداری، جلسات بین کمیته‌های حسابداری با حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی و همچنین بررسی کارهای حسابرسان داخلی را مدنظر قرار دادند. یافته‌ها نشان دادند ویژگی‌های فوق می‌تواند موجب اثربخشی کمیته‌های حسابداری شود.

در ایران اعتمادی و بنی شریف (۱۳۸۸) امکان سنجی ایجاد کمیته حسابداری در ایران را بررسی کردند. آن‌ها نشان دادند بین امکان ایجاد کمیته حسابداری و استقرار قوانین و مقررات الزام‌آور، دانش مالکان و سهامداران واحدهای اقتصادی از ضرورت ایجاد آن، آشنایی مراجع حرفه‌ای و قانونی با نقش و تاثیر آن و آگاهی گروه‌های مختلف استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری از نقش و وظایف آن کمیته رابطه معنی‌داری وجود دارد در صورتی که بین امکان ایجاد کمیته حسابداری و اعتقاد مالکان و سهامداران واحدهای اقتصادی از ضرورت ایجاد این کمیته رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

علوی طبری و عصابخش (۱۳۸۹) به بررسی نقش کمیته حسابداری و بررسی موانع ایجاد و بکارگیری آن در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابداری در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیر قانونی، بهبود فرایند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا مؤثر است. همچنین عدم آشنایی واحدهای اقتصادی ایران با این کمیته از جمله

13 - Haldar and Raithatha.

14 - Al-Matari et al.

عوامل عدم ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در ایران است. طالب نیا و همکاران (۱۳۸۹) تأثیر وجود کمیته حسابرسی در جلب نظر سرمایه گذاران جهت سرمایه گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها با استفاده از روش تحقیق پیمایشی نشان دادند بین وجود کمیته حسابرسی و جذب اعتماد سرمایه گذاران، تعداد معاملات، حجم معاملات و بازده سهام شرکت‌ها رابطه وجود دارد. به عبارت دیگر سرمایه گذاران با اعتماد بیشتری در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی سرمایه گذاری می‌کنند. به اعتقاد آن‌ها از آنجایی که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در کشورهای توسعه یافته در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف قانون و اخلاق، بهبود فرایند گزارشگری مالی و ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا مؤثر بوده است انتظار می‌رود وجود کمیته حسابرسی در واحدهای اقتصادی در ایران نیز تأثیرگذار باشد.

□ ۳- سؤال تحقیق

با توجه به آنچه در بیان مسئله ذکر شد و عواملی که می‌توانند بر کارکرد کمیته‌های حسابرسی مؤثر باشند، باید این سؤال را مطرح کرد که:
آسیب‌های کمیته‌های حسابرسی کدامند؟
لازم به ذکر است همانطور که در ابتدا ذکر شد، در این مقاله فرضیه تحقیق وجود ندارد و صرفاً سؤال مطرح شده است.

□ ۴- روش شناسی

تحقیق حاضر نیز مانند طرح‌های تحقیق ترکیبی اکتشافی است. از منظر دیگر نیز در زمره پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. بدین ترتیب ابتدا با تعدادی از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس ایران و خبرگان مالی مصاحبه صورت گرفته است. سپس تعیین متغیرهای اصلی و تدوین ابزار گردآوری داده‌های کمی (پرسشنامه) انجام شده و در نهایت پس از آن تجزیه و تحلیل داده‌ها صورت گرفته است.
لازم به ذکر است که مصاحبه صورت گرفته به صورت نیمه ساختار یافته بوده (یعنی هم دارای سؤال است و هم توضیحات فرد خبره شنیده می‌شود) و در ابتدا برخی عوامل سؤال شده و در آن‌خصوص نظر خبرگان مشخص و سپس سایر نظرات آن‌ها شنیده شده است. جزئیات عملی مصاحبه بدین صورت است که در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تأکید شده است که از مصاحبه تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های تحقیق و مقالات منتشره مشخص نمی‌شود. با توجه به سوال‌های تحقیق، سوال‌های زیر در مصاحبه به عنوان سوال‌های اصلی در نظر گرفته شده و با توجه به ماهیت نیمه ساختار یافته آن، سوال‌های دیگری نیز با توجه به پاسخ‌ها و به منظور روشن‌تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه شده طرح شد. در پایان هر جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه‌شدگان درخواست شد که چنانچه مطلب دیگری برای

طرح دارند اضافه کنند.

برخی سوال‌هایی که در این مصاحبه مطرح شده است بدین شرح است:

۱- کمیته‌ها تا چه میزان در دستیابی به اهداف خود موفق بوده‌اند.

۲- کارکرد اصلی کمیته‌ها در حال حاضر کدام است.

۳- ضرورت نظارت سازمان بورس بر کمیته‌ها به چه میزان است.

۴- تعداد جلسات کمیته‌ها کافی و مناسب است.

۵- آیا انتخاب اعضا از مبادی و ضوابط مشخصی است یا بر اساس رابطه.

۶- اعضای مستقل به معنای واقعی مستقل هستند.

۷- کیفیت گزارشگری مالی و تعامل با حسابرس مستقل بهبود یافته است.

۸- نقش حسابداری داخلی در کارکرد کمیته چگونه است.

لازم به ذکر است هنگامی که مصاحبه‌ها به حد اشباع رسید یعنی گزاره جدید از مصاحبه‌ها

استخراج نشد، مصاحبه‌ها پایان یافت. در مجموع، با ۱۸ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت.

پرسشنامه طراحی شده برای کمیته حسابداری از دو بخش تشکیل می‌شود. بخش اول بر اساس

اطلاعات واقعی تکمیل‌کننده‌ها بوده و بخش دوم شامل پیشنهادهایی است که می‌تواند جزو عوامل

بهبود کمیته‌ها محسوب شود. لازم به ذکر است سوال‌های پرسشنامه با استفاده از طیف لیکرت

طبقه‌بندی شده است. از اینرو به هر سؤال پرسشنامه از ۱ تا ۵ مطابق طیف لیکرت یک عدد

تخصیص می‌یابد.

کاملاً مخالف	مخالف	نظری ندارم	موافق	کاملاً موافق
۱	۲	۳	۴	۵

برای بررسی روایی پرسشنامه، پس از طراحی، پرسشنامه بین تعدادی از افرادی که با آن‌ها

مصاحبه صورت گرفته است توزیع و بررسی شد که آیا سوال‌های طراحی شده همان چیزی را

اندازه‌گیری می‌کند که مد نظر بوده است. در نهایت پرسشنامه‌های نهایی شده به صورت مکتوب و یا

از طریق ایمیل و حتی تلگرام به اعضای کمیته‌های حسابداری، شرکت‌های بورسی و فرابورسی ارسال

شده است. با توجه به اینکه اکثر اعضای کمیته‌های حسابداری از اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها و

یا شرکای مؤسسات حسابداری بزرگ و مشهور بوده و دسترسی به آن‌ها به سختی میسر می‌شود از

اینرو برای ۳ مرتبه ارسال پرسشنامه‌ها صورت گرفت و در نهایت پس از حدود دوماه و مرتبه سوم

پرسشنامه‌ها جمع‌آوری و آماده تجزیه و تحلیل شد. در مجموع ۶۲ پرسشنامه مربوط به کمیته‌های

حسابداری جمع‌آوری شد. قبل از آزمون پرسشنامه‌ها برای پایایی آن‌ها از ضریب آلفای کرونباخ

استفاده شد. در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد، پرسشنامه پایاست.

پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح

شده در پرسشنامه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف

لیکرت از ۱ تا ۵ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۳ مقایسه شد. در صورتی که آزمون

t معنی دار باشد نظر به نوع سوال‌ها که در برخی پاسخ منفی نشان دهنده آسیب و چالش می‌باشد و در برخی دیگر پاسخ مثبت، چنانچه متوسط پاسخ‌ها مخالف عدد ۳ باشد نشان دهنده آسیب است. بیان آماری آزمون‌ها به این شرح است:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_{\phi} = 3 \\ H_1 : \mu_{\rho} \neq 3 \end{cases}$$

برای انجام آزمون‌ها نیز از نرم افزار آماری Spss ۲۴ استفاده شده است.

۵- یافته‌ها

جدول (۱) نشان دهنده آمار توصیفی پاسخ دهنده‌ها می‌باشد.

جدول ۱: آمار توصیفی پاسخ دهنده‌ها

تعداد	شرح	تعداد	شرح
۱۴	کمتر از ۱۲ ماه	۱۱	زن
۹	۱۲ تا ۲۴ ماه	۵۱	مرد
۳۵	بیش از ۲۴ ماه	۶۲	جمع
۴	نامشخص	۱۲	کارشناسی
۶۲	جمع	۲۷	کارشناسی ارشد
۱۶	رئیس حساسی داخلی	۱۳	دکتری
۳۵	عضو کمیته حساسی	۶۲	جمع
۲	مدیرعامل	۵۱	حسابداری
۳	عضو هیئت مدیره	۲	اقتصاد
۶	نامشخص	۹	مدیریت
۶۲	جمع	۶۲	جمع
۲۳	عضویت در یک کمیته	۹	۵ تا ۱۰ سال
۱۵	عضویت در ۲ کمیته	۸	۱۱ تا ۱۵ سال
۲	عضویت در ۳ کمیته و بیشتر	۱۵	۱۶ تا ۲۰ سال
۶	نامشخص	۲۹	بیش از ۲۰ سال
۶۲	جمع	۶۲	جمع

همانطور که جدول (۱) نشان می‌دهد بخش قابل توجهی از پاسخ دهنده‌ها مردها می‌باشند. همچنین مدرک تحصیلی بیشتر پاسخ دهنده‌ها کارشناسی ارشد است و بیانگر این مطلب است که اکثریت افراد دارای تحصیلات تکمیلی می‌باشند. علاوه بر این رشته تحصیلی اکثر شرکت کننده‌ها، حسابداری می‌باشد و بعد از آن مدیریت است. بر اساس جدول مذکور تقریباً نیمی از افراد بیش از ۲۰ سال سابقه دارند و بیانگر تجربه مناسب اعضای کمیته‌ها است.

مطابق جدول بیش از نیمی از پاسخ دهنده‌ها بیشتر از ۲۴ ماه سابقه حضور در کمیته‌های حسابرسی دارند که نشان دهنده حضور با سابقه پاسخ دهنده‌ها در کمیته‌های حسابرسی است. علاوه بر این ۳۵ نفر از ۶۲ پاسخ دهنده عضو کمیته‌ها هستند. آخرین آمار توصیفی مربوط به تعدد عضویت در کمیته‌های حسابرسی است. بر این اساس ۲۳ نفر صرفاً در یک کمیته حضور دارند. به عبارت دیگر بخش قابل توجه پاسخ‌دهنده‌ها صرفاً در یک کمیته حضور دارند. در ادامه یافته‌های آزمون پایایی و t تک نمونه‌ای ارائه شده است. جدول (۲) نشان دهنده نتایج آزمون پایایی پرسشنامه کمیته‌های حسابرسی است.

جدول (۲): نتایج آزمون پایایی	
مقدار	شرح
۰/۵۵۵	ضریب آلفای کرونباخ

همانطور که ذکر شد، در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد، پرسشنامه پایا است، با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ مطابق جدول (۲) به میزان ۰/۵۵۵ می‌باشد بنابراین پایا نیست و باید با توجه به خروجی جدول آزمون آلفای کرونباخ سوال‌هایی که با حذف آن‌ها پایایی بیشتر می‌شود، پایایی پرسشنامه را افزایش داد. به ترتیب و طی چند مرحله با حذف برخی پرسش‌ها، پایایی پرسشنامه به ۰/۷۱۳ افزایش یافت. در نهایت یافته‌های آزمون t تک‌نمونه‌ای به شرح جدول (۳) است. لازم به ذکر است یافته‌های منعکس شده در جدول (۳) بدون سوال‌های حذف شده است.

نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

جدول ۳: آزمون t تک نمونه‌ای کمیته حسابرسی				
شماره سؤال	شرح سؤال (بر اساس اطلاعات واقعی)	میانگین	آماره t	سطح معنی‌داری
۱	اعضای کمیته فاقد حداقل تجربه حرفه‌ای کافی برای حضور در کمیته هستند	۲/۴۵	-۳/۳۵	۰/۰۰۱
۳	کمیته برنامه کاری مشخصی برای کل سال دارد	۳/۷۵	۴/۹۸	۰/۰۰
۴	صورتهجلاسات کمیته و تصمیمات اخذ شده توسط آن منتشر شده و بر روی سایت شرکت قرار می‌گیرد تا عملکرد کمیته ارزیابی شود	۲/۶۶	-۱/۹۶	۰/۰۵۶
۶	زمان و جلسات کافی برای حل مسائل در اختیار کمیته وجود دارد.	۳/۶۱	۴/۰۹۵	۰/۰۰۰
۷	اعضا در صنعت مورد فعالیت شرکت تجربه داشته و توانایی حل چالش‌های صنعت را دارند.	۳/۵۹	۴/۱۲	۰/۰۰۰
۸	حسابرسان داخلی استقلال، توانایی و تخصص کافی داشته و می‌توانند بازوی مناسبی برای کمیته حسابرسی باشند	۳/۶۵	۴/۳۸	۰/۰۰۰
۹	تعامل مناسب و کافی بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی وجود دارد	۳/۷۵	۵/۲۸	۰/۰۰۰
۱۰	گزارش کنترل داخلی از طریق کمیته حسابرسی به هیئت مدیره- شامل ارزیابی و اظهارنظر نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی ارائه می‌شود.	۳/۸۱	۶/۲۲	۰/۰۰۰
۱۱	مدیرعامل حاضر به انجام مصوبات کمیته حسابرسی است	۳/۴۵	۳/۳۸	۰/۰۰۱
۱۲	مدیرعامل در تصمیم‌های کمیته حسابرسی مؤثر است	۳/۰۹	۰/۵۸۵	۰/۵۶
۱۳	ساختار مالکیت دولتی و یا شبه‌دولتی شرکت منجر به اثربخشی کمتر کمیته شده است.	۳/۴۸	۲/۹۸	۰/۰۰۴
۱۴	سازمان بورس و اوراق بهادار بر کمیته حسابرسی نظارت دارد	۲/۵۲	-۳/۲۷	۰/۰۰۲
۱۵	سازمان بورس و اوراق بهادار استقلال افراد را کنترل می‌کند	۲/۵۵	-۲/۸۰	۰/۰۰۷
۱۶	رئیس کمیته حسابرسی صرفاً به دنبال کردن اهداف و نظرات خود می‌پردازد	۲/۵۴	-۲/۹۳	۰/۰۰۵
۱۷	رئیس کمیته حسابرسی استقلال رأی اعضا را مدنظر ندارد	۲/۵۴	-۳/۰۷	۰/۰۰۳
۱۸	اعضای کمیته با نظر رئیس کمیته حسابرسی مشخص می‌شوند	۲/۹۶	-۰/۲	۰/۸۳
۱۹	اعضای کمیته در جلسات به تأیید نظر رئیس کمیته حسابرسی می‌پردازند	۲/۵۳	-۳/۱۸	۰/۰۰۲
۲۱	بین اعضای کمیته اصطکاک وجود دارد.	۲/۳۵	-۴/۹۵	۰/۰۰۰
۲۲	اعضای کمیته و حسابرسان داخلی برنامه‌های آموزشی کافی، مشخص و تعیین شده ای دارند	۳	۰/۰۰۰	۱
۲۴	حقوق و مزایای اعضا با توجه به اثربخشی فعالیت آن‌ها کفایت می‌کند.	۲/۸۳	-۱/۲۳	۰/۲۲
۲۵	برخلاف اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، به اعضای کمیته حسابرسی پاداش مجمع تعلق نمی‌گیرد	۳/۷۷	۵/۵۰۴	۰/۰۰۰
۲۶	تعامل کافی و مناسب با حسابرسان مستقل وجود دارد	۳/۲۲	۱/۴۴	۰/۱۵۵

جدول ۳: آزمون t تک نمونه‌ای کمیته‌های حسابرسی			
شماره سؤال	شرح سؤال (بر اساس اطلاعات واقعی)	میانگین آماره t	سطح معنی‌داری
۲۷	کیفیت گزارشگری مالی شرکت بهبود یافته است و استانداردهای حسابداری و الزامات افشا رعایت می‌شوند	۳/۷۷	۵/۷
۲۸	کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت توسط کمیته صورت می‌گیرد.	۳/۵۰۸	۳/۵۹
۲۹	کسب اطمینان معقول نسبت به رعایت قوانین و مقررات شرکت توسط کمیته صورت می‌گیرد.	۳/۶۲	۵/۱۴
۳۰	کمیته حسابرسی به وظایف مندرج در منشور مصوب به طور اثربخش عمل می‌کند	۳/۴۵	۳/۳۸
۳۱	وضعیت سنی بالای برخی اعضا اثربخشی کمیته را کاهش می‌دهد	۲/۹۳	-۰/۴۴
۳۲	کمیته معمولاً با حضور همه اعضا تشکیل نمی‌شود	۲/۹۱	-۰/۴۹
	شرح سؤال (بر اساس پیشنهادات)		
۳۳	سازمان بورس و اوراق بهادار باید نظارت‌های بیشتری بر انتخاب اعضا اعمال کند	۴/۰۱	۱۰/۵۶
۳۵	ساعات استاندارد و آموزشی برای اعضای کمیته منظور شود.	۳/۱۹	۱/۰۸
۳۶	برای انتخاب اعضای کمیته آزمون صلاحیت برگزار شود	۳/۳۲	۲/۰۹
۳۷	اعضا برای مدت بیش از ۴ سال تحت هر شرایط نتوانند عضو کمیته باشند	۳/۰۶	۰/۴
۳۸	تصمیم‌های کمیته در هر جلسه بر روی سایت کدال منتشر شود	۲/۶۶	-۱/۹۱
۳۹	اعضای حقوقی (مثلاً شرکت یا یک موسسه) نیز بتوانند عضو کمیته حسابرسی بشوند	۳/۸۲	۷/۵۳
۴۰	منشور کمیته حسابرسی شرکت در پایان هر سال مورد بازنگری قرار گیرد	۳/۳۲	۲/۲۸
۴۱	برای اعضای کمیته حسابرسی پاداش سالانه در نظر گرفته شود	۳/۸۳	۶/۵۳
۴۲	اعضای کمیته حداقل ۴ بار در سال با حسابرسان مستقل جلسه داشته باشند	۲/۴۵	-۲/۳۵

جدول ۳ نشان‌دهنده نتایج آزمون t تک نمونه‌ای است. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون t مربوط به هر سؤال کمتر از ۵ درصد باشد و با توجه به نوع سؤال، می‌توان آن مورد را به عنوان یک آسیب و یا چالش برای کمیته حسابرسی به حساب آورد. و در قسمت پیشنهادات صرفاً معنی‌دار بودن مثبت نشان از تأیید پیشنهاد است. همانطور که جدول ۳ نشان می‌دهد از بین سوال‌هایی که بر اساس اطلاعات واقعی تهیه شده است پرسش ۱۴ و ۱۵ عامل عدم نظارت سازمان بورس و عدم تعلق پاداش به اعضای کمیته‌های حسابرسی یعنی سؤال ۲۵ مانند اعضای هیئت مدیره از آسیب‌هایی است که کمیته‌های حسابرسی را تهدید می‌کند.

در رابطه با فقدان نظارت کافی از طرف بورس موردی است که از طرف بسیاری از پاسخ‌دهنده‌ها مطرح می‌شده است. بدون نظارت بورس کمیته‌های حسابرسی صرفاً به صورت شکلی بوده و

کارکردهای واقعی خود را ندارند. انگیزه‌های مالی نیز یکی دیگر از مشکلاتی است که کمیته‌ها با آن‌ها مواجه بوده‌اند و باید حق‌الزحمه کافی برای اعضای کمیته‌ها مد نظر قرار بگیرد. نکته ای که باید توجه داشت این مطلب است که برخی عوامل مانند سؤال اول، فقدان تجربه کافی برای حضور در کمیته مؤثر و معنی‌دار می‌باشند ولی آسیب به حساب نمی‌آید چرا که میانگین آن نیز کمتر از ۳ بوده و افراد پاسخ دهنده مخالف این عامل بوده‌اند.

از بین سوال‌هایی که برای پیشنهاد مطرح شده است نیز پرسش ۳۳ یعنی پیشنهاد نظارت سازمان بورس بر انتخاب اعضا، پرسش ۳۹ یعنی اینکه اعضای حقوقی (مانند مؤسسات حسابرسی) نیز بتوانند عضو کمیته بشوند، پرسش ۴۰ یعنی اینکه منشور هر سال مورد بازنگری واقع شود و پرسش ۴۱ یعنی تعلق پاداش به کمیته‌های حسابرسی از جمله عواملی است که پیشنهاد می‌شود برای بهتر شدن کارکرد کمیته‌ها مد نظر قرار بگیرد.

با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان تحلیل‌های زیر را در خصوص آسیب‌های کمیته‌ها مطرح کرد.

۱- پایش سازمان بورس و اوراق بهادار

آسیب اصلی کمیته‌های حسابرسی که براساس یافته‌های تحقیق مشخص شد، ضعف نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. باید گفت متولی اصلی و عامل تشویق و الزام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در تشکیل و استقرار کمیته‌های حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار است که از سال ۱۳۹۱ شرکت‌ها را ملزم نموده است کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی داخلی را تشکیل دهند. این رویداد اگرچه مهم تلقی می‌شود و می‌تواند منشاء بسیاری از آثار در جهت اهداف از پیش تعیین شده باشد اما بدون نظارت و پایش کافی اثربخشی کمیته‌ها تحت شعاع قرار می‌گیرد.

علی‌رغم الزام شرکت‌ها به تشکیل کمیته‌ها بلافاصله بعد از ابلاغ منشورهای کمیته حسابرسی تاکنون بسیاری از شرکت‌ها اقدام به تشکیل این کمیته‌ها ننموده‌اند. در کنار عدم تشکیل کمیته‌ها، بسیاری هم که دارای کمیته می‌باشند عملکرد واقعی خود را ندارند و به صورت شکلی و صوری عمل می‌کنند. در بسیاری از مواقع نیز منشور کمیته حسابرسی نادیده گرفته شده و یا استقلال اعضا از بین می‌رود.

مشاهده فهرست اسامی اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها نشان می‌دهد برخی از اعضای کمیته حسابرسی همزمان به عنوان رییس حسابرسی داخلی نیز فعالیت می‌کنند. این امر بر خلاف منشور کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی است. همچنین مطابق ابلاغیه مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۲ سازمان بورس و اوراق بهادار:

«عضو کمیته حسابرسی واحد تجاری نمی‌تواند همزمان حسابرس داخلی واحد تجاری و واحدهای تجاری فرعی آن باشد». در بسیار از موارد نیز ترکیب اعضای کمیته حسابرسی مطابق منشور رعایت نمی‌شود. همچنین یافته‌های آمار توصیفی حاصل از پرسشنامه‌ها در مواردی نشان می‌دهد کمیته‌های

حسابرسی کمتر از ۶ جلسه در سال یعنی به میزان مشخص شده در منشور تشکیل جلسه داده‌اند و عملاً اثربخشی و خروجی قابل توجهی را نتوانسته‌اند بدست آورند. علاوه بر این براساس مصاحبه‌های صورت گرفته در بسیاری از موارد تشکیل جلسه‌ها بدون حضور افراد و صرفاً کاغذی بوده است و حتی صورتجلسه تنظیمی نیز غیرواقعی می‌باشد. مجموع موارد بالا نشان دهنده ضرورت پایش سازمان بورس و اوراق بهادار بر عملکرد کمیته‌های حسابرسی و القای به مسئولیت‌پذیری اعضای کمیته حسابرسی است چرا که در تفکر آن‌ها، اعضای کمیته مسئولیت بخصوصی نداشته و فقط صرفاً به عنوان مشاور در کنار اعضای هیئت‌مدیره حضور دارند و از اینرو مسئولیت و پاسخگویی مشخصی برای اعضای کمیته در نظر گرفته نمی‌شود و در صورتی که هر اتفاقی در حوزه گزارشگری مالی و یا افشای اطلاعات و رویدادهای ناشی از تصمیم‌گیری‌های اینچنین اتفاق بیفتد آن‌ها خود را مصون می‌دانند. مجموع موارد ذکر شده مبین این مطلب است که سازمان بورس و اوراق بهادار باید بر کمیته‌های حسابرسی نظارت کند و مسئولیت‌پذیری کمیته‌های حسابرسی را به آن‌ها متذکر شود.

۲- اعطای پاداش و حق الزحمه کافی

دومین عاملی که به عنوان یکی از آسیب‌ها و چالش‌های کمیته‌های حسابرسی به حساب می‌آید، عدم اعطای پاداش و حق الزحمه ناکافی اعضای کمیته‌های حسابرسی می‌باشد. وجود نظام پاداش یکی از مهم‌ترین ابعاد افزایش بهره‌وری در هر واحد تجاری و سازمان است. پاداش کافی منجر به افزایش انگیزه افراد و افزایش بهره‌وری می‌شود. عدم اعطای پاداش و یا اعطای آن به صورت مداوم و بدون رابطه منطقی با عملکرد منجر به بی‌انگیزگی می‌شود. بنابراین باید بین عملکرد و نتیجه‌ای که برای فرد حاصل می‌شود رابطه‌ای معقول ایجاد کرد تا کارکنان توان خود را برای بهره‌وری بالاتر بکار گیرند. اعضای کمیته‌های حسابرسی نیز از این امر مستثنی نمی‌باشند. انگل و همکاران (۲۰۰۹) در یک پژوهشی در خصوص رابطه پاداش کمیته حسابرسی و تقاضا برای نظارت بر فرآیندهای گزارشگری مالی نشان می‌دهند پاداش پرداختی به کمیته‌های حسابرسی به شکل مثبت و معنی‌داری بر اجرای قانون SOX و حق الزحمه حسابرسی تاثیرگذار است.

۳- تنظیم و بروزرسانی منشور کمیته حسابرسی خاص هر شرکت

توافق برای تنظیم منشوری که وظایف، نقش‌ها، مسئولیت‌ها، مهارت‌ها و تجربه‌ها را مشخص کند و اعضای کمیته به آن متعهد باشند و نقش خود را به شکل اثر بخشی عمل کنند یکی از نکات مهم و قابل توجه در کمیته‌های حسابرسی است که طی مبانی نظری نیز به آن پرداخته شد و البته جزو پیشنهادی مورد قبول پاسخ‌دهنده‌ها برای بهبود کمیته‌ها تلقی می‌شود. بدون داشتن یک منشور مکتوب قوی برای راهنمایی، کمیته حسابرسی نمی‌داند که چگونه باید رو به جلو حرکت کند. منشور باید مهارت‌ها و تجربه‌های اعضای کمیته حسابرسی را مشخص کند تا گروه برای دستیابی به اهداف خود راهنمایی شود. در این خصوص در منشور باید ذکر شده باشد که

حداقل باید یکی از اعضای کمیته دارای تخصص مالی باشد. این منشور باید تعداد جلسات، موضوعات مورد بحث، تعداد و ماهیت ارتباطات اعضای کمیته با مدیران ارشد شرکت و همچنین حسابرسان مستقل و داخلی را مشخص کند. یکی از نکاتی که باید در منشور درج شده باشد، حوزه اختیارات و توان افراد است. علاوه بر این باید استقلال اعضا از مدیران ارشد شرکت مشخص شده باشد. سایر مواردی که باید در منشور مد نظر قرار گیرد عبارتست از:

الف- بکارگیری مشاوران مناسب در موارد لازم

ب- بررسی و موافقت با انتصاب، جایگزینی و ارزیابی رئیس حسابرسی داخلی، رئیس کمیته و حسابرسان مستقل

نظارت و اطمینان از اینکه حسابرسان مستقل در مواقع لازم گردش خواهند داشت
اطمینان از عدم ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی همزمان به حسابرسان مستقل.

علاوه بر موارد فوق در منشور باید نسبت به حق نظارت بر مخارج حسابداران، چگونگی استفاده از دارایی‌های شرکت، رعایت قوانین و مقررات، تعیین دامنه‌رسیدگی حسابرسان داخلی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اطمینان ایجاد شود. همچنین در خصوص آیین رفتار حرفه‌ای نیز باید موارد لازم مدنظر قرار بگیرد. در نهایت ضرورت دارد که منشور تهیه شده به طور سالانه نیز مورد بررسی قرار گیرد تا در صورتی که تغییرات تجاری جدید، قوانین و مقررات تازه تدوین شده است و یا هیئت مدیره توصیه‌هایی داشته است، اصلاحات لازم صورت گیرد. همچنین باید چگونگی تشکیل جلسات و موارد مورد بحث و حتی چگونگی تشکیل جلسات در مواقع فوری و ضروری در منشور دیده شده باشد. نکته دیگری که در خصوص منشورها باید توجه داشت این است که منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، به عنوان الگو و حداقل الزامات می‌باشد و شرکت‌ها می‌توانند الزامات و مواد نظارتی بیشتری در منشورهای خود مد نظر داشته باشند.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

کمیته حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکت‌هاست که موجبات تقویت و سلامت گزارشگری مالی را فراهم می‌نماید و استقلال حسابرسان مستقل را ارتقا می‌بخشد. باید توجه داشت که کمیته‌های حسابرسی، گزارش‌های مالی تهیه نمی‌کنند و انجام حسابرسی مستقل را برعهده ندارند، اما نقش اساسی در حصول اطمینان نسبت به سلامت و شفافیت گزارشگری مالی ایفا می‌نمایند.

رسوایی‌های مالی، تقلب‌های متعدد و متضرر شدن پیاپی سهامداران و سرمایه‌گذاران منجر به رخت بستن اعتماد از اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شود و این وظیفه نظام راهبری شرکت‌ها از جمله کمیته حسابرسی است که در جهت منافع ذیفعان به خصوص سهامداران، گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات شرکت‌ها را بهبود ببخشد، اگرچه ممکن است در این امر با مشکلات و چالش‌های متعددی نیز همراه باشد.

علیرغم اهمیت کمیته‌های حسابرسی و نیاز روز افزون به این کمیته‌ها، پژوهش جامعی در این

خصوصاً تاکنون صورت نگرفته است. از اینرو این تحقیق به بررسی اثربخشی آن‌ها در اینکه کمیته‌ها به اهداف خود دست یافته‌اند و شناسایی آسیب‌های مرتبط با آن‌ها پرداخت.

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد از میان تمام عواملی که در مصاحبه‌ها به عنوان آسیب احتمالی مطرح شده‌اند، تنها عامل عدم نظارت و پایش سازمان بورس و کافی نبودن حقوق و مزایای اعضا و تعلق نگرفتن پاداش مانند اعضای هیئت مدیره به عنوان آسیب شناسایی می‌شود. علاوه بر این پیشنهادهایی مانند عضویت اشخاص حقوقی در کمیته‌ها، بازنگری سالانه منشور کمیته حسابرسی و یا اعطای پاداش از جمله مواردی است که می‌تواند منجر به بهبود عملکرد کمیته‌های حسابرسی شود.

عمده موردی که می‌تواند تفسیر نتایج را محدود نماید این است که مدل مفهومی تحقیق یک بعدی استفاده شده و اثرات عوامل مورد بررسی بر یکدیگر بررسی نشده است.

برای پژوهش‌های آتی در حوزه کمیته حسابرسی، موارد زیر توصیه می‌شود:

۱- ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی مانند اندازه و یا تعداد جلسات کمیته‌های حسابرسی می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و اطلاعات تاثیرگذار باشد. بنابراین می‌توان تأثیر برخی ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر معیارهای گزارشگری مالی و کیفیت افشای اطلاعات و استفاده از سایر معیارهای کیفیت اطلاعات مانند اقلام تعهدی را مورد بررسی قرار داد.

۲- تشکیل کمیته‌های حسابرسی می‌تواند از اقدامات متهورانه مدیریت جلوگیری نماید و اطلاعات شرکت‌ها به شکل محافظه‌کارانه‌ای تهیه شود. بنابراین ضروری به نظر می‌رسد رابطه بین تشکیل کمیته‌های حسابرسی با محافظه‌کاری را بررسی کرد.

۳- از پژوهش‌هایی که در این حوزه می‌تواند سودمند تلقی شود، مدلسازی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی است. برای این منظور می‌توان از روش‌های تحقیق کیفی مانند نظریه زمینه بنیاد نیز استفاده نمود.

□ ۷- منابع و ماخذ

- ۱- اعتمادی، حسین. و بنی شریف، عباس. (۱۳۸۸) «امکان سنجی ایجاد کمیته حسابرسی صاحب کار در ایران»، مجله حسابدار رسمی، شماره ۷، صص ۴۷-۵۳.
- ۲- پورعزت، علی اصغر. و سعدآبادی، علی اصغر. (۱۳۹۱) «تحلیل سلسله مراتبی موانع کار تیمی در دانشگاه‌ها با رویکرد فازی» فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی، سال اول، شماره ۳، صص ۶۷-۸۱.
- ۳- داغانی، رضا. و احمدخان بیگی، مصطفی (۱۳۹۶). «حاکمیت شرکتی و نقش کمیته حسابرسی»، نشریه تحلیل مالی، شماره (۲): ۲۰-۲۸.
- ۴- رحیمیان، نظام الدین. و توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۳) «تأثیر کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی»، حسابدار رسمی، شماره ۳۲، صص ۶۸-۷۵.
- ۵- طالب‌نیا، قدرت اله، و کیلی فرد، حمیدرضا، شهنساری، منصوره (۱۳۸۹). «تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر جلب نظر سرمایه‌گذاران جهت سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار»، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۱.
 ۶- علوی طبری، سیدحسین و عصابخش. راضیه. (۱۳۸۹) « نقش کمیته حسابداری و بررسی موانع ایجاد و به کارگیری آن در ایران»، مجله پیشرفتهای حسابداری، شماره ۲، صص ۱۷۷-۱۵۵.
 ۷- منشور کمیته حسابداری. (۱۳۹۱)، سازمان بورس و اوراق بهادار.

1. Al-Shaer, H aly., S. and Steven, T. (2017) “ Audit committees and financial reporting quality: evidence from UK environmental accounting disclosures “, Journal of Applied Accounting Research, 18, 221-.
2. Alzeban., A. (2015)” Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit”, International Journal of Business and Management, 10: 4, 2634-.
3. Böhm, F., Bollen, L And Hassink, H. (2016) ”Audit Committee Charter Scope: Determinants And Effects On Audit Committee Effort”, International Journal of Auditing, 20: 2, 119–132
4. Cohen.R., Hoitash.U., Krishnamoorthy.G. and Wright.A. (2013)” The Effect of Audit Committee Industry Expertise on Monitoring the Financial Reporting Process”, Accounting Review, 89:1, 243273-.
5. Coopers. (2003)” Audit Committees Audit Committees Good practices for meeting market expectations”, 2nd Edition, <http://www.pwc.com/corporatereporting>
6. FEE. (2013). “Global Observations on the Role of the Audit Committee”, Center for Audit Quality, ICAA. May, Brussels, Belgium
7. Keune, M, and Johnstone, K. (2015)” Audit Committee Incentives and the Resolution of Detected Misstatements”, Auditing a Journal of Practice & Theory, 34: 4, 109–137.
8. Masliza, W., Wasiuzzaman., M., Zaki. N. and Salleh N. (2016)” Board and audit committee effectiveness, ethnic diversification and earnings management: a study of the Malaysian manufacturing sector”, Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, 6:4, 726746-.
9. Matari, Y, Saif Mohammed, S, Al-Matari, E. (2017)” Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks Operating in Yemen”, International Review of Management and Marketing, 7:1, 191196-.
10. Sarbanes, P., Oxley, M., (2002)” The Sarbanes–Oxley Act of 2002. US Congress”, Washington, DC, Available at: <http://www.soxlaw.com/>
11. Smith, R. Sir (2003)” Audit Committees Combined Code Guidance: A Report and Proposed Guidance by an FRC Appointed Group”, Financial Reporting Council: London., Available at: http://www.ecgi.org/codes/documents/combined_code_final
12. Soliman, M. M. Y. (2003)” The oversight responsibilities of audit committees: the problems facing the development of audit committees in Egypt”, Durham theses, Durham University, Available at Durham E-Theses Online: <http://etheses.dur.ac.uk>.

13. Stafford, K. (2016) "Audit Committee roles and responsibilities in two English public sector settings", *Managerial Auditing Journal*, 31, 848870-.
14. Sultana, N (2015) "Audit Committee Characteristics and Accounting Conservatism", *International Journal of Auditing*, 19, 88-102
15. Treadway Commission (1987) "Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting", Electronic copy available at: <https://www.coso.org/Documents/NCFRR.pdf>
16. Wang, M., Lee, M. and Chuang, J. (2015) "Relations among audit committee establishment, information transparency and earnings quality: evidence from simultaneous equation models", *Quality and Quantity*, 50:6, 2417-2431.