

## بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی

محمد رضا عباس زاده

دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران

حسین فکور\*

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران

مصطفی قناد

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران

### چکیده

نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت، یکی از موضوعاتی است که نهادهای نظارتی بیش از پیش به آن توجه دارند. کمیته حسابرسی به عنوان مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان، نقش موثری در تعیین حجم و حدود رسیدگی‌های حسابرسان داشته و همچنین مطابق با منشور کمیته حسابرسی، مسئولیت تعیین حق الزحمه حسابرسان را نیز برعهده دارد. از این رو، هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی است. مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ناشران بورسی ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی و افشا مشخصات آنها می‌باشند. در این پژوهش از اطلاعات سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ در ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که نسبت به افشاء مشخصات کمیته حسابرسی خود مبادرت ورزیده و حق الزحمه حسابرسی خود را گزارش کرده‌اند؛ استفاده شده تا رابطه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی آزمون شود. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چندگانه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که «سابقه تشکیل کمیته حسابرسی» رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد؛ ولیکن رابطه معناداری میان «استقلال کمیته حسابرسی» و «خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی» با حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد.

**واژگان کلیدی:** استقلال کمیته حسابرسی، خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، سابقه تشکیل کمیته حسابرسی، کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی.

## ۱- مقدمه

نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت، یکی از موضوعاتی است که نهادهای نظارتی بیش از پیش به آن توجه دارند. در سال‌های اخیر، نهادهای مختلفی هم‌چون کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup>، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup> و انجمن ملی مدیران سازمان‌ها<sup>۳</sup> و به تبع آنها، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، بر نقش کمیته حسابرسی در نظارت فعالانه بر فرآیند گزارشگری مالی و پایش ارتباط بین مدیریت واحد تجاری و حسابرس مستقل آن تأکید داشته‌اند. این دغدغه‌ها در گزارش کمیته بلوریون<sup>۴</sup> با عنوان «افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها<sup>۵</sup>» نیز عنوان شده است (گزارش کمیته بلوریون، ۱۹۹۹: ۳۸-۴۴ و ابوت و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳: ۱۸-۱۹). از سویی دیگر باید توجه داشت که حق الزحمه خدمات حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی اثر مستقیم دارد. نیروی کار حرفه‌ای، باصلاحیت و مجرب و دستورالعمل-های مناسب حسابرسی، پیش‌شرط اصلی دستیابی به کیفیت مطلوب در حسابرسی مستقل است. تأمین نیروی کار و تدوین دستورالعمل‌ها، هزینه‌زاست. این موارد مستلزم کسب حق الزحمه مناسب برای انجام یک فعالیت حرفه‌ای است (بزرگ اصل، ۱۳۸۸: ۳). مسأله تضاد منافع بین مالکان و مدیران، در کشورهایی با قانون مدنی خاص مانند ایران و اکثر کشورهای درحال توسعه (به علت ضعف در قوانین حمایت از سرمایه‌گذاران)، بیشتر از کشورهایی با قانون عرفی (مانند آمریکا) دیده می‌شود. با توجه به اینکه نیاز اطلاعاتی سهامداران متفاوت است؛ بنابراین به دست آوردن سطوح مختلف اطمینان‌بخشی و کیفیت حسابرسی، حق الزحمه متفاوتی را می‌طلبد (بن‌علی و لسیج<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲: ۳۱-۳۲). آشنایی با عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی برای حساب‌برسان، صاحبکاران آنها و اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانون‌مندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند؛ حائز اهمیت است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹: ۱۱۲).

هدف این مقاله بررسی ارتباط میان مشخصات کمیته حسابرسی و یکی از ابعاد اقتصادی رابطه حسابرس و مدیر (یعنی حق الزحمه حسابرسی) است. به طور ویژه، می‌توان فرض کرد که مشخصات خاص کمیته حسابرسی (یعنی استقلال و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی) با افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی ارتباط دارد. فرضیات ما مبتنی بر دو پیش‌فرض است. اول این که پژوهش‌های پیشین نتیجه گرفته‌اند که کمیته‌های حسابرسی می‌توانند در حیطه نظارت خود اقدام کنند که این اقدامات می‌تواند نتایجی مرتبط با افزایش سطح کیفیت حسابرسی در برداشته باشد؛ از جمله می‌توان به افزایش اصلاحات برای تداوم فعالیت شرکت‌های دچار درماندگی مالی (کارسلو و نیل<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰: ۴۶۵) و انتخاب حساب‌برسان متخصص در صنعت (ابوت و پارکر<sup>۹</sup>، ۲۰۰۰: ۶۳، ۲۰۰۲: ۱۶۳) اشاره داشت. از آنجایی که بررسی برنامه مقدماتی حسابرسی و نتایج مربوط به آن یکی از وظایف اصلی کمیته حسابرسی است (دی زورت<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۷: ۲۲۲)؛ در نتیجه کمیته‌های حسابرسی می‌توانند بر سطح

پوشش حسابرسی تأثیر بگذارند. بر این اساس، آن دسته از کمیته‌های حسابرسی که به دنبال سطح بالاتری از اطمینان حسابرسی هستند؛ می‌توانند سطح پوششی را درخواست کنند که با توجه به نقش حسابرس در پیشینه‌سازی ثروت باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. دوم این‌که پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که مشخصات خاص کمیته حسابرسی به شدت بر اجرای وظایف کمیته حسابرسی تأثیر می‌گذارند (کارسلو و نیل، ۲۰۰۰: ۴۶۵؛ راگوناندان و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۱: ۱۱۶-۱۱۷). این دو پیش‌فرض، فرضیات مجزایی را به وجود می‌آورد که ارتباط بین سه مشخصه اصلی کمیته حسابرسی (یعنی استقلال و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی) و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند.

## ۲- مبانی نظری، پیشینه پژوهش و تبیین فرضیه‌ها

### مبانی نظری

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که کمیته‌های حسابرسی به‌طور بالقوه می‌توانند اقداماتی در مورد حسابرس مستقل انجام دهند که ممکن است باعث افزایش سطح اطمینان یا پوشش ریسک حسابرسی شود. اول این‌که اعضای کمیته می‌توانند مدیران را متقاعد کنند تا حساب‌رسانی با سطح آگاهی بالاتر و با شهرت بیشتری را انتخاب کنند. در این راستا ابوت و پارکر (۲۰۰۲: ۱۶۲) نشان دادند شرکت‌هایی که کمیته‌های حسابرسی آن‌ها به‌طور کامل از مدیران مستقل تشکیل شده باشد و دست کم دو مرتبه در سال جلسه داشته باشند؛ به احتمال زیاد در هنگام تعویض حساب‌رسان، یکی از موسسات بزرگ حسابرسی را انتخاب می‌کنند. دومین علت این‌که کمیته‌های حسابرسی می‌توانند از حسابرس مستقل فعلی بخواهند میزان فعالیت حسابرسی خود را افزایش دهد (سیمونیچ و استین<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۶: ۱۳۱). اگر افزایش فعالیت (یعنی افزایش دامنه حسابرسی) با افزایش کیفیت مرتبط باشد؛ آنگاه فعالیت‌های کمیته حسابرسی با افزایش کیفیت مرتبط خواهد بود. دی‌زورت (۱۹۹۷: ۲۲۲) شواهدی از اظهارنظر کمیته حسابرسی در مورد وظایف حسابرس مستقل ارائه می‌کند و اشاره می‌کند که اعضای کمیته حسابرسی عموماً معتقدند که بررسی فعالیت حسابرس مستقل یکی از وظایف اصلی کمیته حسابرسی است. سومین ابزار غیرمستقیمی که کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق آن بر سطح پوشش ریسک حسابرسی تأثیر بگذارد؛ کاهش تهدید مدیران به تغییر حسابرس است (ناپ<sup>۱۳</sup>، ۱۹۸۵: ۲۰۹). کارسلو و نیل (۲۰۰۰، ۲۰۰۳) نشان دادند که کمیته‌های حسابرسی مستقل، تهدید مدیران به برکناری حسابرس را در شرایط پرتنش بین مدیران و حسابرس کاهش می‌دهند. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. حساب‌رسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی بهره می‌جویند و پژوهش‌های متعددی نیز در رابطه با شناسایی و

ارزیابی این عوامل صورت پذیرفته است. مبنای تعیین حق الزحمه حسابرسی، مدت کارکرد حسابرسان مأمور انجام کار است که متناسب با پیشرفت کار، صورت حساب می‌شود. نرخ حق الزحمه ساعتی هریک از حسابرسان بر حسب تجربه و مهارت و در نتیجه میزان مسئولیتی که بر عهده دارند؛ متفاوت است. طبق بررسی‌های به عمل آمده، حق الزحمه حسابرسی شامل حق الزحمه ساعت کار مستقیم، سایر هزینه‌های مستقیم (از قبیل هزینه‌های فوق‌العاده مأموریت خارج از مرکز و ایاب و ذهاب) و سربار قابل تخصیص، در مجموع بر حسب ریال برآورد می‌شود (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴: ۹۷).

#### ۱-۲- استقلال کمیته حسابرسی

اعضای مستقل کمیته حسابرسی (به عنوان مدیران برون‌سازمانی) ممکن است عضویت در این کمیته را ایزاری برای ارتقای شهرت خود به عنوان متخصص نظارت بر تصمیم‌گیری تلقی کنند (فاما و جنسن<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۳: ۳۴۷-۳۴۸). خدمات کمیته حسابرسی می‌تواند باعث افزایش سرمایه اعتباری مدیران شود؛ اما درعین حال در صورت وقوع اشتباه در گزارش مالی، می‌تواند به اعتبار آن‌ها لطمه بزند. افزون براین، در صورت اشتباه در گزارش مالی، مدیران مستقل خارج از کمیته حسابرسی احتمالاً با طرح ادعای وابستگی رئیس به کمیته حسابرسی در مورد مسائلی نظیر کفایت گزارشگری مالی و رابطه با حسابرس مستقل می‌توانند وظایف مدیریتی آن‌ها را به اعضای کمیته حسابرسی محول کنند (رینستین و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۱۹۸۳: ۳۸۷). از آنجایی که کیفیت حسابرسی عموماً به عنوان احتمال مشترک شناسایی و گزارشگری یک اشتباه مالی واقعی از سوی حسابرس (دی آنجلو<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۱) تعریف شده است؛ می‌توان انتظار داشت که کمیته‌های حسابرسی مستقل خواهان سطح بالاتری از کیفیت حسابرسی باشند. همان‌گونه که پیش‌تر اشاره شد می‌توان از طریق افزایش دامنه حسابرسی به سطح بالاتر پوشش حسابرسی از سوی حسابرس مستقل فعلی دست یافت (موضوعی که می‌تواند باعث شناسایی بهتر گزارش‌های مالی اشتباه شود). بیسلی و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۰: ۴۵۰) خاطر نشان کردند؛ کمیته حسابرسی شرکت‌هایی که در صورت‌های مالی مرتکب تقلب می‌شوند، در مقایسه با شرکت‌های مشابه آن صنعت که تقلب نمی‌کنند؛ استقلال کمتری دارند. کارسلو و نیل (۲۰۰۰: ۴۶۵) دریافتند بنگاه‌های دچار درماندگی مالی که کمیته‌های حسابرسی مستقل دارند با احتمال بیشتری اظهارنظر تداوم فعالیت دریافت می‌کنند. نتیجه پژوهش ابوت و همکاران (۲۰۰۴: ۸۴) حاکی از کمتر بودن احتمال اظهار مجدد سود در بنگاه‌هایی که کمیته‌های حسابرسی مستقل دارند و به‌طور منظم جلسه برگزار می‌کنند و دارای تخصص مالی هستند؛ است. این نتایج نشان می‌دهد که استقلال کمیته حسابرسی، تخصص و فراوانی جلسات باعث بهبود فرایند گزارشگری مالی می‌شود.

نتایج پژوهش‌های بیسلی و همکاران (۲۰۰۰: ۴۵۰)، کارسلو و نیل (۲۰۰۰: ۴۶۵) و ۲۰۰۳: ۱۱۳-۱۱۴) و ابوت و همکاران (۲۰۰۴: ۸۴) مبتنی بر این ادعا است که کمیته‌های حسابرسی

مستقل از مدیریت وابستگی شخصی یا اقتصادی به مدیران ندارند. به همین دلیل احتمالاً کمیته‌های حسابرسی مستقل در بسیاری از مسائل تمایل بیشتری برای مخالفت با مدیران دارند (بایسینگر و باتلر<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۵: ۱۲۱-۱۲۲). در طول بررسی برنامه حسابرسی و نتایج آن، کمیته‌های حسابرسی مستقل می‌توانند برای عدم پذیرش مسئولیت گزارش مالی اشتباه و حفظ سرمایه اعتباری خود درخواست گسترش دامنه حسابرسی را مطرح کنند. هم‌چنین کمیته می‌تواند برای حوزه‌هایی که میزان اختلاف، عدم قطعیت یا ریسک آن‌ها بیشتر است؛ رویه‌های حسابرسی اضافی افزون بر برنامه اولیه حسابرسی درخواست کند (یا از درخواست حسابرس حمایت کند). این بدان معنا است که رؤسای کمیته حسابرسی مستقل خواستار سطح بالاتری از اطمینان حسابرسی هستند و در طول مذاکره با مدیران بر سر دامنه حسابرسی، احتمالاً پشتیبانی قوی‌تری از حسابرسان انجام می‌دهند. این موضوع در نهایت می‌تواند باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود که به شکل دیگری در فرضیه اول پژوهش بیان شده است. بنابراین و با توجه به مبانی نظری موجود، فرضیه اول به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد.

## ۲-۲- سابقه تشکیل کمیته حسابرسی

نظریه نمایندگی<sup>۱۹</sup> و وابستگی منابع<sup>۲۰</sup> از سابقه حضور کمیته حسابرسی در شرکت حمایت می‌کنند. از دیدگاه نظریه نمایندگی، این تجربه قبلی توانایی کمیته حسابرسی را برای پایش صحیح مدیریت شرکت و حسابرس مستقل افزایش می‌دهد. هم‌چنین، نظریه وابستگی منابع نشان می‌دهد که قدمت تشکیل کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا به جای وابستگی به مدیریت شرکت و حسابرس مستقل، بر اطلاعات حسابداری مالی و افشاهای مرتبط با آن کنترل داشته باشند. به طور کلی، تجربه قبلی به اعضای کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا در شناخت الزامات و مسئولیت‌های کمیته و اعضای آن کارآمدتر و اثربخش‌تر باشند (دی‌زورت، ۱۹۹۸: ۱۷-۱۹؛ بیسلی و سالتریو<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۱: ۵۶۵-۵۶۶). فرضیه زیر برای بررسی ارتباط بین سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است:

فرضیه دوم: بین سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

## ۲-۳- خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی

هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بیان می‌کند که «اثربخشی کمیته حسابرسی در وهله اول وابسته به تخصص اعضای کمیته حسابرسی در حوزه‌های حسابداری و گزارش‌دهی

مالی، کنترل داخلی و حسابرسی است». اما اعضای کمیته دارای پیشینه بسیار متفاوتی هستند و ممکن است تجربه یا دانش فنی مورد نیاز برای نظارت مؤثر بر حسابداری و حسابرسی را نداشته باشند (کالبرس و فوگارتی<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۳: ۴۶). کمیته‌های حسابرسی مطلع قابلیت بیشتری برای درک اظهارنظرهای حسابرس و شناخت ماهیت اختلاف بین مدیران و حسابرسان مستقل دارند (دی-زورت، ۱۹۹۸: ۱۷-۱۹؛ دی‌زورت و سالتریو<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۱: ۴۳-۴۴).

این ادعا که کمیته‌های حسابرسی اثربخش باید اعضای با تجربه مالی زیاد داشته باشند هم‌سو با پژوهش‌های قبلی در زمینه تخصص کمیته حسابرسی است. ناپ (۱۹۸۷: ۵۷۵) دریافت که اگر حسابرس احساس کند کمیته حسابرسی درباره یک مسئله حسابرسی پیچیده اطلاعات ندارد احتمال آن که مسئله را به کمیته حسابرسی ارجاع دهد کمتر است. دی‌زورت (۱۹۹۸: ۱۷-۱۹) دریافت که اظهارنظر آن دسته از اعضای کمیته حسابرسی که تجربه کنترل داخلی دارند در مقایسه با اعضای که چنین تجربه‌ای ندارند؛ شباهت بیشتری به اظهارنظر حسابرسان دارد. دی‌زورت و سالتریو (۲۰۰۱: ۴۳-۴۴) بیان می‌کنند که احتمال شناخت ریسک‌های پیش‌روی حسابرسان مستقل و حمایت از آن‌ها در کمیته‌های حسابرسی مجرب‌تر بیشتر است.

این نتایج نشان می‌دهد که اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی در هنگام بحث یا مذاکره در خصوص مسائل حسابرسی و یا دامنه حسابرسی با مدیران، حمایت بیشتری از حسابرسان مستقل انجام می‌دهند. این تخصص به اعضای کمیته حسابرسی امکان می‌دهد تا شناخت بهتری از مسائل حسابرسی، خطرها و رویه‌های حسابرسی پیشنهادی برای رفع این مسائل و خطرها داشته باشند. با این نتایج انتظار می‌رود بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی ارتباطی مثبت وجود داشته باشد. مبتنی بر مبانی نظری مطرح شده، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه سوم: بین خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

در ادامه، نتیجه برخی از پژوهش‌های مرتبط ارائه می‌گردد. آرونمان و آکفور<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۵: ۷۰) به بررسی ویژگی‌های شرکت و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند؛ نتایج پژوهش حاکی از آن است که نوع صنعت، اندازه و ریسک شرکت رابطه معناداری با هزینه حق‌الزحمه حسابرسی دارند. از طرفی بین انتخاب موسسه حسابرسی و سودآوری شرکت رابطه منفی و معناداری گزارش شده است.

سلطانا<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۵: ۹۰) به بررسی ارتباط بین چهار مشخصه اصلی کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری در حسابداری می‌پردازد. نتایج حاکی از آن بود که بین محافظه‌کاری در حسابداری و سه مشخصه حضور مدیران دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی، تجربه قبلی مدیر در کمیته

حسابرسی و فراوانی جلسات کمیته حسابرسی ارتباطی مثبت وجود دارد؛ ولیکن بین استقلال کمیته‌های حسابرسی و محافظه کاری در حسابداری رابطه‌ای یافت نشد.

سلطانا و همکاران (۲۰۱۵: ۸۵) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. آنها دریافته‌اند که بین تخصص مالی کمیته حسابرسی، تجربه قبلی در کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. همچنین آنها شواهدی مبنی بر ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی با تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و فراوانی جلسات به دست نیاوردند. وانگ و چوی<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۵: ۱۵۴) به بررسی رابطه رقابت در بازار محصول و هزینه حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند؛ نتایج به دست آمده حاکی از این است که حسابرسان حق الزحمه بیشتری را برای حسابرسی شرکت‌هایی که در صنایع رقابتی‌تر هستند؛ مطالبه می‌کنند.

آستانا و بونی<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۲: ۱۸) در پژوهشی به بررسی نقش تغییر حسابرس در هزینه حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند؛ آنها دریافته‌اند که تغییر حسابرس موجب کاهش هزینه حق الزحمه حسابرسی شده و موسسات حسابرسی برای پذیرش کار جدید، رو به کاهش حق الزحمه خود آورده تا بتوانند کار جدید را به دست آورند.

ابوت و همکاران (۲۰۰۳: ۱۸-۱۹) به بررسی رابطه بین مشخصات کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج آنها نشانگر این است که استقلال کمیته حسابرس و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه و معناداری و مثبت با حق الزحمه حسابرسی دارد. اما رابطه‌ای میان فراوانی جلسات کمیته حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی یافت نشد.

کارسلو و همکاران (۲۰۰۲: ۳۸۱) در پژوهشی به بررسی ارتباط میان مشخصات کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. آنها با استفاده از داده‌های سال ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۳ دریافته‌اند که با وجود معیارهای مشخصات هیئت‌مدیره، مشخصات کمیته حسابرسی (استقلال، تخصص و فراوانی جلسات) ارتباطی با حق الزحمه حسابرسی ندارد.

خدادادی، قلمبر و چراغی‌نیا (۱۳۹۵: ۱۲۸-۱۲۹) به بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه‌ی بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین پایداری سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴: ۸۴-۸۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲ پرداخته‌اند؛ آنها دریافته‌اند که تنها دو ویژگی استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می‌گذارد.

دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴: ۳۶) به بررسی رابطه رقابت بازار محصول با حق الزحمه حسابرسی مستقل صورت‌های مالی پرداخته‌اند؛ نتایج به دست آمده نشان می‌دهند که رقابت در بازار محصول بر میزان حق الزحمه حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارد.

فخاری، محمدی و حسن‌نتاج‌کردی (۱۳۹۴: ۱۴۱-۱۴۲) در پژوهشی با هدف بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود از طریق اقلام واقعی وجود دارد.

کوکبی، کردلویی و میرابی (۱۳۹۴: ۳۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ارواق بهادار تهران پرداخته‌اند؛ نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها تأثیر معکوس دارد.

بذرافشان، حجازی و رحمانی (۱۳۹۴: ۵۵) در پژوهشی با هدف رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی دریافته‌اند که تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی موجب بهبود قابل‌اتکابودن و به‌موقع‌بودن گزارشگری مالی شده است. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که تشکیل کمیته حسابرسی قابلیت اتکا و به‌موقع‌بودن را افزایش می‌دهد.

واعظ، رمضان‌احمدی و رشیدی‌باغی (۱۳۹۳: ۱۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش، اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفته شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که بین تخصص مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹: ۱۲۷-۱۲۹) به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه پرداختند. نتایج پژوهش آنها پس از بررسی صورتهای مالی و مصاحبه با مسئولان نشان داد که متغیرهای اندازه (حجم عملیات) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم، ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند؛ ولیکن بین متغیرهای ریسک حسابرسی، تحصیلات و تجربه مسئول تهیه‌کننده صورتهای مالی با هزینه حق الزحمه حسابرسی ارتباط معناداری یافت نشد.

حساس‌یگانه و علوی‌طبری (۱۳۸۲: ۹۰) رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد حق الزحمه



حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است و افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حساب‌برسان داخلی به سطوحی بالاتر از معاونت مالی و اداری گزارش می‌کنند، بیشتر است. بنابراین می‌توان بیان کرد که افزایش منابع صرف شده برای واحد حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود.

پژوهش‌های پیشین، مجموعه‌ای از عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. اگرچه مطالعات صورت گرفته در داخل کشور تأثیر عواملی همچون پیچیدگی عملیات شرکت (حساس‌یگانه و علوی‌طبری، ۱۳۸۲: ۹۰ و نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹: ۱۲۷-۱۲۹)، معیارهای کیفیت حسابرسی از جمله نوع، اندازه و تدام انتخاب موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹: ۱۲۷-۱۲۹؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۰۳)، اندازه شرکت و تورم (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹: ۱۲۷-۱۲۹)، رقابت در بازار محصول (دیانتی‌دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴: ۳۶) و پایداری سود (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۲۸-۱۲۹) بر حق‌الزحمه حسابرسی را تأیید کرده‌اند؛ اما هیچ‌کدام از آنها تاکنون به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر هزینه حسابرسی نپرداخته‌اند. هدف اصلی این پژوهش، پرداختن به رابطه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که نسبت به افشاء مشخصات کمیته حسابرسی خود، مبادرت ورزیده‌اند را شامل می‌شود. با توجه به این‌که دستورالعمل افشاء مشخصات کمیته حسابرسی از سال ۱۳۹۱ برای کلیه شرکت‌های بورسی، الزام‌آور شد؛ کلیه گزارش‌های شرکت‌های بورسی از آن تاریخ تا پایان ۳۱ شهریور ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت. از میان ۳۱۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تنها ۲۳۴ شرکت به افشاء مشخصات کمیته حسابرسی اقدام کرده بودند که پس از حذف ۳۳ شرکت با ماهیت متفاوت (شامل شرکت‌های موجود در صنایع: بانک‌ها و موسسات اعتباری و بیمه و بازنشستگی، چندرشته‌ای‌های صنعتی، سرمایه‌گذاری‌ها و سایر واسطه‌گری‌های مالی) و حذف ۶۷ شرکت که هزینه حق‌الزحمه حسابرسی را افشاء نکرده بوده‌اند؛ نمونه پژوهش شامل ۱۳۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ انتخاب شد.

مدل پژوهش با استفاده از تکنیک قدرتمند پانل برآورد شده است. برای انتخاب میان روش‌های حداقل مربعات تلفیقی، اثر ثابت و اثر تصادفی از آزمون‌های چاو<sup>۲۸</sup> (F لیمر<sup>۲۹</sup>)، بروش‌یاگان<sup>۳۰</sup> (ضریب لاگرانژ<sup>۳۱</sup>) و هاسمن<sup>۳۲</sup> استفاده شده است. برای انتخاب بین الگوی داده‌های تلفیقی و الگوی داده‌های تابلویی با اثر تصادفی از آزمون بروش‌یاگان بهره گرفته شده است. نتایج حاصل

از این آزمون بیان می‌کند که در این پژوهش باید از الگوی داده‌های تابلویی با اثر تصادفی استفاده کرد. برای اینکه بتوان مشخص نمود که آیا استفاده از روش داده‌های پانل در برآورد مدل مورد نظر کارآمد خواهد بود یا خیر، از آزمون چاو یا F لیمر استفاده می‌شود. با توجه به نتایج آزمون چاو؛ مدل خاصیت پانل‌پذیری دارد. بنابراین به منظور این که مشخص شود کدام روش (اثرات ثابت یا تصادفی) برای برآورد مناسب‌تر است (تشخیص ثابت یا تصادفی بودن تفاوت‌های واحدهای مقطعی) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود؛ با توجه به نتایج آزمون هاسمن؛ استفاده از مدل با اثرات تصادفی قادر به برآورد مناسب‌تری است.

مدل مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چندگانه زیر استفاده می‌شود:

$$A Fee_{it} = \beta_0 + \beta_1 AC Independence_{it} + \beta_2 AC Old_{it} + \beta_3 Expertise_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Leverage_{it} + \beta_6 Busy_{it} + \beta_7 A type_{it} + \varepsilon \quad \text{مدل (۱)}$$

که در آن، متغیر وابسته:

$A Fee_{it}$  (حق الزحمه حسابرس): هزینه حق الزحمه حسابرسی عبارت است لگاریتم هزینه حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی که در یادداشت هزینه‌های عملیاتی آنها در صورت سود و زیان گزارش شده است.

متغیرهای مستقل عبارتند از:

$AC Independence_{it}$  (استقلال کمیته حسابرسی): نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی.

$AC Old_{it}$  (سابقه تشکیل کمیته حسابرسی): متغیر مجازی که اگر شرکتی در سال پیشین، کمیته حسابرسی داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر.

$Expertise_{it}$  (خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی): متغیر مجازی به صورتی که اگر بیش از ۵۰٪ اعضای کمیته حسابرسی دارای تحصیلات یا سابقه حرفه‌ای در رشته‌های حسابداری و حسابرسی باشند؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر.

متغیرهای کنترلی عبارتند از:

$Size_{it}$  (اندازه شرکت): به صورت لگاریتم ارزش دفتری کل دارایی‌ها تعریف شده است. دارایی‌ها در مقایسه با اعداد ادواری حسابداری، مثل درآمد فروش از ارزشیابی حساس‌تری برخوردارند و اکثر نواقص ارزشیابی در مورد آنها مطرح است. بنابراین اعداد ترازنامه از شاخص‌های مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی هستند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹)

$Leverage_{it}$  (اهرم بدهی): نسبت کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت

$Busy_{it}$  (تراکم کاری حسابرس): در صورتی که سال مالی موسسه منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر

it type A (نوع حسابرس): در صورتی که حسابرسی توسط سازمان حسابرسی انجام شده باشد؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر منظور شده است. الزامات قانونی ارجاع کار به سازمان حسابرسی و فقدان ملاحظات و صرفه‌جویی‌هایی همانند بخش خصوصی در سازمان حسابرسی، باعث تفاوت در هزینه حق‌الزحمه خدمات سازمان حسابرسی با سایر موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی می‌شود (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

#### ۴- یافته‌های پژوهش

پیش از تحلیل داده‌ها و به منظور کسب شناخت بیشتر در خصوص مشخصات نمونه پژوهش و متغیرهای مورد استفاده در آن، لازم است با استفاده از شاخص‌های مرکزی و شاخص‌های پراکندگی به عنوان دو رکن اساسی از آمار توصیفی، به بررسی چگونگی توزیع داده‌ها پرداخته شود. آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در نگاره ۱ ارائه شده‌اند. آماره‌های مذکور، شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌ها ارائه می‌دهند.

نگاره ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	نقش متغیر	کمیته	میانگین	بیشینه	میان	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
هزینه حق‌الزحمه حسابرسی	وابسته	۱/۶۶۳	۳/۰۳۵	۴/۵۱۳	۲/۹۹۱	۰/۴۴۰	۰/۳۲۰	۴/۱۷۹
استقلال کمیته حسابرسی	مستقل	۰	۰/۷۱۶	۱	۰/۶۶۷	۰/۱۵۲	۰/۰۵۴	۷/۶۱۴
سابقه تشکیل کمیته حسابرسی	مستقل	۰	۰/۵۵۸	۱	۱	۰/۴۹۸	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴
خیرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	مستقل	۰	۰/۷۰۸	۱	۱	۰/۴۵۶	۰/۹۱۲	۱/۸۳۲
اندازه شرکت	کنترلی	۴/۶۳۴	۶/۱۲۴	۸/۱۴۶	۶/۰۵۱	۰/۵۴۵	۰/۴۵۹	۳/۶۳۳
اهرم بدهی	کنترلی	۰/۰۱۳	۰/۵۲۵	۱/۵۶۶	۰/۵۲۵	۰/۲۳۴	۰/۳۲۱	۴/۰۲۸
تراکم حسابرس	کنترلی	۰	۰/۸۰۶	۱	۱	۰/۳۹۶	۰/۵۴۹	۳/۳۹۸
نوع حسابرس	کنترلی	۰	۰/۲۴۵	۱	۰	۰/۴۳۱	۱/۱۸۶	۴/۴۰۸

بررسی آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که به طور متوسط در ۷۲ درصد نمونه مورد بررسی، استقلال کمیته حسابرسی مشاهده می‌شود. هم‌چنین میانگین ۵۶ درصدی برای متغیر سابقه تشکیل کمیته حسابرسی بیانگر این است که ۴۴ درصد مشاهدات برای اولین بار از کمیته حسابرسی استفاده می‌کنند. ۲۵ درصد از شرکت‌های مورد بررسی، از سازمان حسابرسی برای عملیات حسابرسی استفاده کرده‌اند و متغیر تراکم کاری حسابرس با مقدار ۸۱

درصد، نشان از ازدیاد انتخاب ۱۲/۲۹ به عنوان پایان سال مالی برای شرکت‌های نمونه دارد. هم‌چنین نگاره بالا نشان می‌دهد؛ متغیر استقلال کمیته حسابرسی با چولگی ۰/۰۵۴۳- و کشیدگی ۷/۶۱۴۳ بالاترین کشیدگی و کمترین چولگی را دارد؛ با این وجود، متغیر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی پس از آنها (با مقدار ۴/۱۷۸۵)، دارای کشیدگی بالایی است. احتمال غیرنرمال بودن این دومتغیر، باتوجه به چولگی و کشیدگی بالا در مشاهدات وجود دارد. ازطرفی بر اساس نتایج آماره‌های توصیفی و اینکه در اکثر متغیرهای پژوهش، مقادیر میانه و میانگین نزدیک به هم هستند؛ می‌توان بیان کرد که کلیه متغیرها از توزیع مناسبی برخوردارند.

### نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش

در نگاره ۲ نتایج مدل برآورد شده با اثرات تصادفی گزارش شده است. سطح معناداری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین مدل معنادار است. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۲۹۸۹ است یعنی در حدود ۳۰ درصد از تغییرات هزینه حق‌الزحمه حسابرسی توسط مشخصات کمیته حسابرسی و متغیرهای کنترلی معرفی شده تبیین می‌شود. هم‌چنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۲۸۱۸ است که اختلاف چندانی با ضریب تعیین نداشته و نشان می‌دهد که رگرسیون کاذبی وجود ندارد. مقدار آماره دورین واتسون برابر با ۱/۹۴۱۲ می‌باشد که عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها که یکی از فروض رگرسیون کلاسیک است؛ را نشان می‌دهد؛ بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها وجود ندارد.

مقادیر عامل افزایش واریانس ( $VIF^3$ ) شاخصی برای بررسی شدت هم‌خطی بین متغیرهای مستقل است که اگر از عدد ۱۰ بزرگتر باشد؛ نشان دهنده این موضوع است که هم‌خطی بین متغیرهای مستقل، اثر نامطلوبی بر برآوردها خواهد داشت. همان‌گونه که در نگاره ۴ مشخص است، بالاترین مقدار این شاخص، مربوط به متغیر «نوع حسابرس» (۱/۰۷۱۰) و کوچک‌تر از ۱۰ است.

نگاره ۲- نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیرهای پژوهش	مقدار ضرایب	مقدار آماره t	سطح معناداری	عامل افزایش واریانس
مقدار ثابت	۰/۰۷۵	۰/۲۲۱	۰/۸۲۶	---
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۴۷	۰/۳۱۸	۰/۷۵۰	۱/۰۵۲
سابقه تشکیل کمیته حسابرسی	۰/۰۸۱	۳/۰۸۳	۰/۰۰۲	۱/۰۱۰
خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۱۸۶	۰/۳۶۵۳	۰/۷۱۶	۱/۰۳۱
اندازه شرکت	۰/۴۳۶	۸/۷۳۷	۰/۰۰۰	۱/۰۷۱
اهرم بدهی	۰/۰۹۹	۰/۹۵۶	۰/۳۴۰	۱/۰۱۴
تراکم کاری حسابرس	۰/۱۳۰	۱/۸۵۴	۰/۰۶۵	۱/۰۳۶
نوع حسابرس	۰/۲۲۱	۳/۴۴۴	۰/۰۰۱	۱/۰۷۱
ضریب تعیین	۰/۲۹۹	مقدار F		۱۷/۴۲۳
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۸۲	سطح معناداری F		۰/۰۰۰
دوربین واتسون		۱/۹۴۱		

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر استقلال کمیته حسابرسی بزرگتر از ۰/۰۵ است (۰/۷۵۰) لذا معناداری این متغیر بر هزینه حق‌الزحمه حسابرس تأیید نمی‌شود. بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته نمی‌شود. به عبارتی، رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

در خصوص فرضیه دوم، از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر سابقه تشکیل کمیته حسابرسی کوچکتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۲) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر هزینه حق‌الزحمه حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. مثبت بودن ضریب این متغیر (۰/۰۸۱) گویای این است که رابطه مستقیمی میان سابقه تشکیل کمیته حسابرسی با هزینه حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش سابقه تشکیل کمیته حسابرسی، هزینه حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری را مشاهده خواهیم کرد. فرضیه سوم پژوهش بیان می‌دارد که رابطه معناداری بین خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و هزینه حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بزرگتر از ۰/۰۵ است (۰/۷۱۶) لذا نمی‌توان بیان کرد که این متغیر بر هزینه حق‌الزحمه حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته نمی‌شود.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش در جهت پرکردن یکی از شکاف‌های منابع موجود، یعنی کمبود شواهد تجربی درباره نحوه تأثیرگذاری کمیته حسابرسی بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پایه‌ریزی شده است. این موضوع بسیار مهم است زیرا نقش و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در افزایش کیفیت حسابرسی (هزینه حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی) را ارتقا می‌دهند. همچنین این مطالعه با بررسی جمعی سه مشخصه اصلی کمیته حسابرسی (که بر اساس گزارش شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار ایران، قابل اندازه‌گیری بود) مطالعات پیشین را بهبود می‌بخشد.

مطابق با انتظارات، نتایج این پژوهش ارتباط مثبت و معنادار بین یکی از سه ویژگی کمیته حسابرسی، یعنی «سابقه تشکیل کمیته حسابرسی» با هزینه حق‌الزحمه حسابرسی را تأیید می‌کند. بنابراین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش در سابقه تشکیل کمیته حسابرسی، به احتمال زیاد نیاز به اثربخشی کمیته حسابرسی افزایش می‌یابد و به همین دلیل هزینه حق‌الزحمه خدمات حسابرسی افزایش خواهد یافت. برخلاف پیش‌بینی‌ها ارتباطی مابین دو ویژگی «استقلال کمیته حسابرسی» و «خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی» با هزینه حق‌الزحمه خدمات حسابرسی یافت نشد. علت این موضوع احتمالاً عدم توجه شرکت‌ها به بحث استقلال کمیته حسابرسی است. با وجود این‌که فلسفه کمیته حسابرسی، استقلال آن از مدیرعامل و دیگر مدیران اجرایی است به اعتقاد برخی صاحب‌نظران، کمیته‌های حسابرسی کنونی، عضو مستقل ندارند. علت اصلی این موضوع این است که این کمیته‌ها متشکل از اعضای هیأت مدیره است. با توجه به این‌که متغیر استقلال کمیته حسابرسی از طریق نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی محاسبه شده است و اکثر شرکت‌ها، حتی با وجود این واقعیت که در کمیته‌های حسابرسی عضو مستقل ندارند؛ اعضای کمیته حسابرسی خود را دارای استقلال معرفی کرده‌اند؛ نتایج مطابق با انتظارات حاصل نشد. علت این موضوع را می‌توان در نویا بودن کمیته حسابرسی در ایران جست؛ ضمن این‌که باید توجه داشت که در سال‌های اولیه، با توجه به عدم تجربه افراد در عضویت کمیته حسابرسی و فقدان آشنایی کافی با وظایف کمیته، در بسیاری از مسئولیت‌های مربوط به کمیته حسابرسی، در عمل آزمون و خطا صورت گرفته و در سال‌های اولیه تشکیل، انتظار هرگونه تغییر قابل‌ملاحظه‌ای، کمی دور از انتظار است.

نتایج پژوهش در خصوص «استقلال کمیته حسابرسی» و «خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی» هم‌سو با پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۰۲: ۳۸۱) است و همچنین متفاوت با پژوهش ابوت و همکاران (۲۰۰۳: ۱۸-۱۹)؛ نکته قابل توجه این‌که تفاوت پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۰۲: ۳۸۱) با ابوت و همکاران (۲۰۰۳: ۱۸-۱۹) در این نکته بود که پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۰۲: ۳۸۱) همانند این پژوهش، در نخستین سال‌های الزامی شدن تشکیل

کمیته حسابرسی انجام شده بود، در حالی که پژوهش ابوت و همکاران چندین سال بعد از تصویب الزام تشکیل کمیته حسابرسی را در بر می‌گرفت. با گذشت سه سال از ارائه گزارش مشخصات کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در حوزه کمیته‌های حسابرسی، پژوهش‌های خود را سامان‌دهی نمایند؛ زیرا در آغاز راه، موجبات اصلاح در ساختار کمیته‌های حسابرسی آسان‌تر می‌نماید. در این راستا بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه‌کاری حسابداری، کیفیت حسابداری و کیفیت حسابرسی پیشنهاد می‌شود. در پایان با توجه به پیشینه مرتبط با این پژوهش و با احتمال اینکه سازوکارهای نظارتی کمیته حسابرسی در سال‌های آتی، بیشتر به ایفای نقش بپردازد؛ به پژوهشگران توصیه می‌شود با افزایش دوره زمانی پژوهش به تکرار این مطالعه مبادرت ورزند.

### یادداشت‌ها

- |  |                                     |
|--|-------------------------------------|
| 1- Securities and Exchange Commission (SEC)                  | 18- Baysinger and Butler            |
| 2-The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)      | 19- Agency Theory                   |
| 3-National Association of Corporate Director (NACD)          | 20-Resource Dependency Theory       |
| 4- Blue Ribbon Committee (BRC)                               | 21- Beasley and Salterio            |
| 5- Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees | 22- Kalbers and Fogarty             |
| 6- Abbott et al.   | 23- DeZoort and Salterio            |
| 7- Ben Ali and Lesage  | 24- Aronmwan and Okafor             |
| 8- Carcello and Neal.  | 25- Sultana                         |
| 9- Abbott and Parker   | 26- Wang and Chui                   |
| 10- DeZoort  | 27- Asthana and Boone               |
| 11- Raghunandan et al.                                       | 28- Chav Test                       |
| 12- Simunic and Stein  | 29- F-Limer Test                    |
| 13- Knapp  | 30- Breusch-Pagan Test              |
| 14- Fama and Jensen  | 31- Lagrange Multiplier (LM)        |
| 15- Reinstein et al.   | 32- Hausman Test                    |
| 16- DeAngelo   | 33- Variance Inflation Factor (VIF) |
| 17- Beasley et al.   |                                     |

### کتاب‌نامه

۱. بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۴). «رویدادکاوای الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶): ۴۵-۵۶.
۲. بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۸). «پیرامون حق‌الزحمه حسابرسی مستقل». ماهنامه حسابداری، ۲۴(۲۱۰): ۳.

۳. حساس یگانه، یحیی؛ علوی طبری، حسین (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل». *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱(۴): ۷۱-۹۶.
۴. دیانتی دیلمی، زهرا؛ بیاتی، مرتضی. (۱۳۹۴). «رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه‌ی حسابرس مستقل». *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۷): ۲۳-۳۸.
۵. رویایی، رمضانعلی؛ ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق». *حسابداری مالی*، ۷(۲۵): ۷۱-۸۸.
۶. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). «دستورالعمل لزوم اعلام مشخصات کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و بالاترین مقام مالی (مصوب ۱۸/۱۱/۱۳۹۱، مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار تهران).
۷. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). «منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران».
۸. فخاری، حسین؛ محمدی، جواد؛ حسن‌نتاج کردی، محسن. (۱۳۹۴). «بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقدام واقعی». *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۶): ۱۲۳-۱۴۶.
۹. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۴). «استانداردهای حسابرسی، استاندارد ۲۱۰: قرارداد حسابرسی». تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۱۰. کوبی، صدریه؛ کردلویی، حمیدرضا؛ میرابی، وحیدرضا. (۱۳۹۴). «تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی». *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۶): ۲۷-۳۴.
۱۱. نیکبخت، محمدرضا؛ تنانی، محسن (۱۳۸۹). «آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی». *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۲): ۱۱۱-۱۳۲.
۱۲. واعظ، سیدعلی؛ رمضان‌احمدی، محمد؛ رشیدی‌باغی، محسن. (۱۳۹۳). «تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها». *دانش حسابداری مالی*، ۱(۱): ۸۷-۱۰۷.
۱۳. خدادادی، ولی؛ قلمبر، محمدحسین؛ چراغی‌نیا، علی. (۱۳۹۵). «بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه‌ی بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی». *دانش حسابداری مالی*، ۳(۱): ۱۱۱-۱۳۳.

14. Abbott, L. J., & Parker, S. (2000). Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 47-66.

15. Abbott, L. J., & Parker, S. (2002). Audit committee characteristics and auditor switches. *Research in Accounting Regulation*, 15, 151-166.



16. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87.
17. Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17-32.
18. Aronmwan, EJ, & Okafor, CA (2015). Auditee characteristics and audit fees: An analysis of Nigerian quoted companies. *Journal of Social and Management Sciences*, 10(2), 68-79.
19. Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22.
20. Baysinger, B. D., & Butler, H. N. (1985). Corporate governance and the board of directors: Performance effects of changes in board composition. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 1(1), 101-124.
21. Beasley, M. S., & Salterio, S. E. (2001). The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. *Contemporary Accounting Research*, 18(4), 539-570.
22. Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441-454.
23. Ben Ali, C., & Lesage, C. (2013). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), 21-34.
24. Blue Ribbon Committee (BRC). (1999). Audit Committee Characteristics and Restatements: A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations. New York, NY: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
25. Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
26. Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going-concern reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117.
27. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley, R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
28. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
29. DeZoort, F. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208-227.
30. DeZoort, F. T. (1998). An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 1-21.

31. DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31-47.
32. Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Agency problems and residual claims. *Journal of Law and Economics*, 26(1), 327-349.
33. Kalbers, L. P., & Fogarty, T. J. (1993). Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 24-49.
34. Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60(4), 202-211.
35. Knapp, M. C. (1987). An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management. *The Accounting Review*, 62(7), 578-588.