



شناسائی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی

دکتر قدرت اله حیدری نژاد^۱ ©

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

دکتر علیرضا شیرمحمدی

استادیار، گروه مدیریت، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۶ تیر ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۱ اسفند ۱۴۰۱)

هدف پژوهش حاضر شناسائی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی می باشد که به صورت کمی و در قالب جمع آوری داده های لازم جهت آزمون "الگوی کیفیت کمیته حسابرسی" از طریق پرسشنامه از فعالان حوزه حاکمیت شرکتی بالاخص کمیته حسابرسی و به صورت نمونه گیری تصادفی ساده از ۲۲۱ نفر انجام گرفت. که برای تجزیه و تحلیل داده ها از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. براساس یافته ها، در تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول شاخص های آموزش مداوم، بررسی سالانه عملکرد کمیته، ارزیابی سیستم کنترل داخلی و نظارت در زمینه حسن اجرای منشور دارای بیشترین میزان بار عاملی، در تحلیل عاملی مرتبه دوم عوامل آموزش اثربخش نهادهای حرفه ای، اقتدار کمیته حسابرسی و در اختیار داشتن منابع بیشترین میزان بارعاملی و نهایتاً در تحلیل عاملی مرتبه سوم ابعاد درون کمیته حسابرسی، برون سازمانی و درون شرکت به ترتیب دارای بیشترین میزان بار عاملی هستند. نتایج پژوهش به علت جامعیت ابعاد قابل مقایسه با سایر پژوهش های صورت گرفته در این زمینه نیست، با این وجود، همسو با دیدگاه های مجامع قانونی و حرفه ای در سطح بین المللی می باشد.

واژه های کلیدی: حاکمیت شرکتی، کیفیت کمیته حسابرسی، تحلیل عاملی تأییدی.

^۱ haidarinejad@pnu.ac.ir

مقدمه

کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان ارتباطی اصلی در بین گروه های درگیر در فرآیند گزارشگری مالی با ایفای وظایف کلیدی نظارتی نقش خود را در راستای تقویت حاکمیت شرکتی ایفا می کند. ضمن اینکه متعهد به حفاظت از منافع سرمایه گذاران با دادن اطمینان نسبت به کیفیت بالای اطلاعات مالی افشاء شده، نظارت بر انتخاب شیوه های حسابداری، استخدام، مدیریت عملکرد و در صورت لزوم حفظ استقلال حسابرسان مستقل، رعایت الزامات قانونی، نظارت بر عملکرد حسابرسان داخلی و ارزیابی شیوه های مدیریت ریسک می باشد [۴۴]. در سال های اخیر، مسئولیت ها، دامنه و نقش کمیته های حسابرسی بیش از پیش اهمیت پیدا کرده است؛ این امر تا حد زیادی ناشی از مشکلات پیش آمده و رسوائی های مالی شرکت های آمریکایی مانند انرون^۱، ورلدکام^۲، پارمالات^۳ و... در اوایل قرن حاضر می باشد که نتیجه نادیده گرفتن مسئولیت های این کمیته بوده است. به عنوان نمونه قانون ساربینز-آکسلی^۴ [۴۱] اصلاحاتی را به منظور نظارت بر حاکمیت شرکتی مناسب و کنترل های داخلی موثر درون شرکت در موارد الف) مسئولیت های مختلف کمیته حسابرسی ب) استقلال آن از مدیران ج) رسیدگی به شکایات کارکنان در امور حسابداری و حسابرسی و د) تعامل با مشاوران خارج از شرکت تعریف نموده است (بخش ۳۰۱). همچنین کمیته های حسابرسی فاقد متخصص مالی باید با داشتن حداقل یک عضوا تخصص مالی قابلیت های خود را به عنوان یک متخصص مالی نشان دهند (بخش ۴۰۷) [۲۹].

در ایران نیز اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی مبنی بر تصویب منشور کمیته حسابرسی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ و نیز تاکید ماده ۱۵ دستورالعمل حاکمیت شرکتی مصوب ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ مبنی بر تشکیل و نظارت بر کمیته های حسابرسی مطابق ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار و اصلاح نهادی حاکمیت شرکتی در دستور کار قرار گرفته است [۶]. مرور ادبیات موضوع نشان دهنده آن است که با وجود پژوهش های گسترده در ارتباط با کمیته حسابرسی بخصوص پس از قانون ساربینز-آکسلی، هنوز چارچوب جامعی از عوامل کلیدی مؤثر بر کیفیت آن ارائه نشده است. چرا که اکثر پژوهش های صورت گرفته در سطح بین المللی در دو دسته قرار می گیرند: دسته اول به بررسی بعضی از ویژگی های درون کمیته حسابرسی شامل استقلال، تخصص مالی، سعی و تلاش کمیته حسابرسی، کثرت جلسات و... پرداخته اند و دسته دوم به دنبال بررسی رابطه و تاثیر این ویژگی های درون کمیته بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه کاری و افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی و... بوده اند. و عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سطح شرکت شامل نقش های نظارتی کمیته در ارتباط با سایر ارکان حاکمیت شرکتی از قبیل حسابرسی داخلی، مستقل، کنترل های داخلی و... و نیز نقش عوامل برون سازمانی در تاثیر بر کیفیت کمیته حسابرسی مورد توجه قرار نگرفته است. در ایران نیز با توجه به نوپا بودن کمیته

² Enron

³ WorldCom

⁴ Parmalat

⁵ Sarbanes-Oxley Act

های حسابرسی، الزام به تشکیل کمیته حسابرسی شرکت ها از سال ۱۳۹۱ به بعد، وبه طبع آن فقدان پژوهش گسترده در این حوزه و اینکه براساس بررسی پژوهش های صورت گرفته اکثر این پژوهش ها در دسته دوم قرار می گیرند. و لذا انجام پژوهشی جامع در زمینه عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی به عنوان یکی از مؤلفه های اساسی حاکمیت شرکتی، ضروری به نظر می رسد.

هدف پژوهش حاضر آزمون " مدل عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی " می باشد که اخیرتوسط حیدری نژاد و همکاران [۴] ارائه شده است، با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی می باشد که جهت سنجش روانی مدل و اطمینان یافتن از صحت و درستی عامل های تأثیرگذار بر کیفیت کمیته حسابرسی مورد استفاده قرار می گیرد. در این راستا با بررسی روابط بین ابعاد، عوامل و شاخص های مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی می توان میزان اهمیت هر یک از آنها را در راستای دستیابی به الگوی بهینه کیفیت کمیته حسابرسی، شناسایی نمود. نتایج حاصل از پژوهش ضمن اینکه می تواند در ارتقای سطح کیفیت و شایستگی کمیته حسابرسی موثر واقع شود در عمل نیز باعث ایجاد کارائی در عملیات و خلق ارزش افزوده در سازمانها از مجرای ایفای مسئولیت نظارتی در حوزه های گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و مستقل، کنترل های داخلی، مدیریت ریسک و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. در ادامه، ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته شده است. سپس ضمن تشریح روش شناسی پژوهش، یافته های حاصل از پژوهش مورد تحلیل و بررسی قرار می گیرند.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

مبانی نظری

کمیته حسابرسی باکیفیت، کمیته ای است که باحفظ استقلال از مدیریت، تضمین یکپارچگی گزارشگری مالی و تعیین حسابرسان مستقل، اعمال نظارت بر فرآیند حسابرسی و مدیریت ریسک را انجام دهد [۲۸]، از دیدگاه دی زورت و همکاران [۳۰]. چارچوب کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی شامل: ترکیب (تخصص، استقلال، یکپارچگی و عینیت)، اختیار (مسئولیت ها و نفوذ) مشتق شده از هیئت مدیره، قوانین فدرال و الزامات بورس اوراق بهادار) و منابع (تعداد کافی اعضاء، دسترسی به مدیریت و حسابرسان داخلی و مستقل) به عنوان ورودی های اصلی می باشد که از طریق فرآیند اولیه مورد نیاز برای دستیابی به اثربخشی و کیفیت مورد نظر (یعنی تلاش و کوشش) منجر به اثربخشی کمیته حسابرسی می شود.

ترلی و زیمن [۴۴] به بررسی ادبیات تجربی کمیته حسابرسی و تأثیرات حاکمیتی آن پرداختند. و چارچوبی را برای تحلیل تأثیر کمیته حسابرسی، شناسایی تأثیرات بالقوه آن بر کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد شرکت تعیین کردند، که براساس آن انگیزه های ساختاری (کاهش هزینه های نمایندگی و ارتباط با سایر ارکان حاکمیت شرکتی)، عملکرد حسابرسی (انتخاب، حق الزحمه، استقلال و...)، کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد شرکت اثرات مورد انتظار اثربخشی کمیته حسابرسی می باشند. براساس دیدگاه بدارد و جندرون [۲۵] نقش مستقیم کمیته حسابرسی در قالب نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و نقش غیرمستقیم اعضای کمیته در نظارت بر کنترل های داخلی و حسابرسی مستقل، سبب بالا رفتن کیفیت

اطلاعات و تقویت کنترل ها می شود. که در نهایت منجر به جلب اعتماد سرمایه گذاران نسبت به کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد بازارهای مالی می شود.

هو و همکاران [۴۵] با در نظر گرفتن بررسی های صورت گرفته توسط دی زوت و همکاران [۳۰]، تری و زمان [۴۴] و بدارد و جندرون [۲۵] در راستای درک بهتر چگونگی و چرایی اثربخشی کمیته حسابرسی، چارچوبی مبتنی بر ادبیات پژوهش های مرتبط با کمیته حسابرسی شامل پژوهش های آرشیوی و کیفی تجربی و با تاکید بر نظریه سازی وجود و عملکرد کمیته حسابرسی (مبتنی بر چشم انداز قانونی، تئوری های اثباتی، تئوری های جامعه شناسی و روانشناسی) در محیط حاکمیت شرکتی پس از قانون ساربینز-آکسلی ارائه نمودند. بر این اساس ابعاد ورودی کمیته حسابرسی مبتنی بر ترکیب، قدرت و اختیار (اقتدار) و منابع در قالب پروسه فعالیت های کمیته حسابرسی (شامل تداوم و فراوانی جلسات، ارتباطات، قدرت و رهبری منجر به اثربخشی کمیته حسابرسی در حوزه های گزارشگری مالی، حسابرسی مستقل، کنترل های داخلی و انتظارات سرمایه گذاران می شود. از میان ویژگی های مختلف کمیته حسابرسی، اعضای مستقل کمیته به عنوان سنگ بنای اثربخشی آن می تواند نقش اساسی در تصمیم گیری های شرکت بر اساس اظهار نظرهای خود ایفا کنند [۲۶]. استقلال کمیته حسابرسی در بخش ۳۰۱ قانون سربینز آکسلی [۴۱] و بخش ۳۰۲A.۲ کتابچه راهنمای الزامات شرکت های پذیرفته شده در بورس نیویورک [۳۹]. مورد توجه ویژه قرار گرفته است. بند (۱) ماده (۵) منشور کمیته حسابرسی در ایران بر استقلال اکثریت اعضای کمیته تاکید دارد [۱۵]. تخصص مالی کمیته حسابرسی یکی دیگر از ویژگی های مهم آن به شمار می رود که با انجام موثر وظایف اعضای کمیته ارتباط نزدیکی دارد. این موضوع در بخش ۴۰۷ قانون سربینز آکسلی (۲۰۰۲) [۴۱] و همچنین مقررات SEC [۴۲] مورد تاکید ویژه قرار گرفته است. در ایران نیز براساس بند (۱) ماده (۵) منشور کمیته حسابرسی اکثریت اعضای کمیته باید دارای تخصص مالی باشند [۱۵].

قدرت و اختیار کمیته حسابرسی از دیگر ویژگی هایی هستند که در راستای اثربخشی آن از سوی هیئت مدیره، قوانین فدرال، مقررات و الزامات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به اعضای کمیته اعطا شده است. به عنوان نمونه استانداردهای حسابرسی مستقل (AICPA, 2000) [۳۰] و بخش ۱۷۷ قانون شرکت ها [۳۲] اختیارات زیادی برای کمیته های حسابرسی در نظر گرفته اند که این اختیارات به عنوان تابعی از مسئولیت، وظایف و قدرت کمیته حسابرسی تبیین می شود. در ایران نیز بر اساس مواد (۳) و (۴) منشور کمیته حسابرسی، هیئت مدیره در چارچوب مسئولیت های کمیته حسابرسی، اختیاراتی را به اعضای آن واگذار نموده است [۱۵]. به دلیل گسترش مسئولیت های کمیته حسابرسی و ماهیت پیچیده موضوعات حسابداری و مالی مورد بررسی قرار گرفته، اجماع بر نیاز کمیته حسابرسی به منابع قابل توجه است. به عقیده بدارد و جندرون [۲۵] منابع شامل تعداد اعضا موجود در کمیته حسابرسی، منابع مالی برای استخدام مشاوران و منابع اطلاعاتی می باشد. براساس بندهای (۱) و (۲) ماده (۴) منشور کمیته حسابرسی ایران [۱۵]، هیئت مدیره باید تمهیداتی را فراهم آورد که منابع مورد نیاز برای انجام وظایف این کمیته به طور کامل و بدون هیچ مانعی همراه با اطلاعات مناسب، کافی و به موقع در اختیار

آن قرار گیرد. با این وجود، ابعاد ورودی کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی (مانند ترکیب، قدرت و اختیار و...) در قالب فرآیندهای فعالیت کمیته حسابرسی به صورت ابعاد اثربخشی آن در حوزه های کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و مستقل و... نمایان می شود. بدارد و جندرون [۲۵] شش بعد دستور کار، برگزاری جلسات، پرسیدن سؤالات چالشی، ارتباطات، قدرت و رهبری را در ارتباط با نقش فرآیندی کمیته حسابرسی مؤثر بر کیفیت و اثربخشی کمیته در نظر گرفته اند.

پیشینه پژوهش

در پژوهش های انجام شده در ارتباط با ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی بادولانو و همکاران [۲۳] عنوان نمودند که تخصص مالی کمیته حسابرسی با سطوح پائین تر مدیریت سود اندازه گیری شده توسط اقلام تعهدی غیرعادی و اقلام غیرمعمول حسابداری همراه است. باجرا و کادز [۲۴] براساس نتایج حاصل از پژوهش خود عنوان نمودند که اثربخشی و صلاحیت های نظارتی کمیته حسابرسی ارتباط مثبتی با کیفیت گزارشگری مالی دارد. براساس بررسی رایمو و همکاران [۴۰] از نمونه ای شامل ۱۲۵ شرکت در سطح بین المللی اندازه، استقلال و کثرت جلسات کمیته حسابرسی تاثیر مثبتی بر روی کیفیت یکپارچگی گزارشگری (اطلاعات مالی و غیرمالی) دارد، در حالی که تخصص مالی دارای چنین تاثیری نبود. پژوهش صدیقی و پاکدل [۷] حاکی از تاثیر مثبت استقلال، تعداد جلسات و تخصص کمیته حسابرسی بر افزایش داوطلبانه اطلاعات بود. نتایج پژوهش نظری و همکاران [۱۶] نشان داد که کمیته های حسابرسی با صلاحیت تر که نظارت اثربخش مناسب تری را فراهم می آورند، باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت های متبوع خود می شوند. تجویدی و قائم پناه [۱] نشان دادند که تخصص مالی و افزایش استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود کمتر رابطه معناداری دارد. در ارتباط با تاثیرات کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کونته سوتو و مورونی [۲۸] به این نتیجه رسیدند بین اثربخشی کمیته حسابرسی و ریسک حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. سلطانا و سینگ [۴۳] نشان دادند که اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی، تجربه قبلی کار در کمیته حسابرسی و استقلال با کمترین زمان تحویل گزارش حسابرسی مرتبط می باشد. بررسی صورت گرفته توسط سلطانا و همکاران [۳۷] نشان داد که تخصص مالی کمیته حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی (به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی) رابطه مثبتی دارد. یافته های لارساتی و همکاران [۳۱] نشان داد که کمیته های حسابرسی با استقلال بیشتر، هزینه حسابرسی را افزایش می دهند؛ چرا که پوشش حسابرسی بیشتری را درخواست می کنند. نتایج پژوهش دشت بیاض و اورادی [۱۳] نشان داد که تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت با حق الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباطی بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. پژوهش داداشی و نوروزی [۵] نشان دهنده آن بود که اثربخشی کمیته حسابرسی مشتمل بر تخصص مالی، استقلال، جنسیت، اندازه کمیته حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

از دیگر حوزه های اثربخشی کمیته حسابرسی، بخش های کنترل های داخلی و حسابرسی داخلی می باشد. در بررسی جان استون و همکاران [۳۳] نتایج نشان دهنده این بود که صلاحیت، شایستگی و

انگیزه کمیته حسابرسی دارای رابطه مثبت با اصلاح نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. بر اساس بررسی صورت گرفته توسط الزبان و ساوان [۱۹] استقلال و تخصص مالی اعضا و ملاقات با رئیس حسابرسی داخلی بر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی^۱ توسط حسابرسی داخلی تاثیر دارد. لینگ لی و همکاران [۳۴] دریافتند که در صورت کم بودن قدرت مدیرعامل شرکت رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و میزان وقوع نقاط ضعف کنترل‌های داخلی منفی است و هنگام افزایش قدرت مدیریت این ارتباط دیگر منفی نیست. بررسی اشفق و روی [۲۰] بیانگر تاثیر مثبت ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر میزان افشاهای صورت گرفته در سیستم کنترل داخلی بود، هرچند که با حضور نمایندگان زن و یا افراد خارج از شرکت در کمیته حسابرسی ارتباط منفی داشت. نتایج پژوهش مصلح [۱۴] حاکی از آن بود که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با استقلال کمیته حسابرسی رابطه مثبت دارد. یافته‌های حاصل از پژوهش قائمی و همکاران [۱۰] حاکی از رابطه منفی بین اندازه و تخصص کمیته حسابرسی با نقاط ضعف مشاهده شده در کنترل‌های داخلی بود. یافته‌های پژوهش جامعی و جعفری [۲] نشان داد که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

اثر بخشی کمیته حسابرسی و انتظارت سرمایه‌گذاران از دیگر حوزه‌های مورد توجه پژوهش‌گران می‌باشد. چان و لی [۲۷] نشان دادند که حضور متخصص مالی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی باعث افزایش ارزش شرکت می‌شود. با این وجود، در پژوهش بانسال و شارما [۳۶] هیچ تأثیری از سوی کمیته حسابرسی مستقل و فراوانی جلسات کمیته بر روی عملکرد شرکت‌های هندی مشاهده نکردند. یافته‌های کانگ [۴۶] نشان داد که اعضای کمیته حسابرسی در حضور سرمایه‌گذاران پیچیده (دارای تخصص، دانش بازار و سرمایه کافی) وظیفه نظارتی و رفتارهای پرسشگرانه بیشتری را انجام می‌دهند. نتایج پژوهش یوسفی [۱۸] بیانگر آن بود که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با تاثیر قابل ملاحظه‌ای که در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی دارند، به طور غیرمستقیم از پدیده خطر سقوط قیمت سهام جلوگیری می‌کنند. نتایج پژوهش کرمی و همکاران [۱۱] نشان داد حضور اعضای متخصص در کمیته حسابرسی، بر احتمال رخداد مدیریت انتظارات و ایجاد اختلاف سود نامنفی حاصل از آن تأثیر نمی‌گذارد، اما میزان مدیریت انتظارات کاهش می‌یابد. پژوهش کیان و فقیه [۱۲] نشان داد که تخصص حسابداری و استقلال کمیته حسابرسی بر نوسان‌پذیری بازده سهام به‌عنوان معیار ریسک تأثیر مثبت دارند.

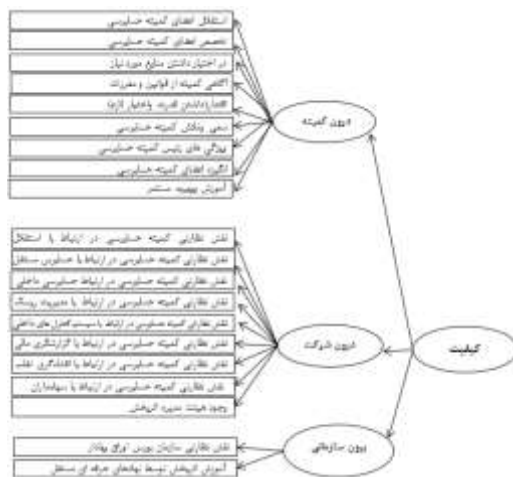
روش پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی و از نوع توصیفی آزمایشی مبتنی بر الگوسازی می‌باشد. با توجه به اینکه نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند مورد توجه گروه‌های مختلف درگیر در فرآیند حاکمیت شرکتی مانند اعضا و روسای کمیته حسابرسی، هیئت مدیره شرکت‌ها، مقامات ناظر بورس و... قرار گیرد، پژوهشی کاربردی می‌باشد. در پژوهش حاضر از "الگوی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی" که

⁸ International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPA)

توسط حیدری نژاد و همکاران [۴] ارائه شده، استفاده شد. الگوی مدنظر مبتنی بر سه بعد و بیست سازه می باشد. که در شکل (۱) نشان داده شده است.

دلیل استفاده از این الگو همسوئی با دیدگاه های مجامع قانونی و حرفه ای در سطح بین المللی (از جمله کمیته کادبری [۲۶]، قانون ساربینز-آکسلی [۴۱]، بخش ۱۷۷ قانون شرکت ها (دیلویت^۷، [۳۲]) و کمیسیون بورس اوراق بهادار^۸ [۴۲] و همچنین نتایج پژوهش های تجربی صورت گرفته (از جمله دی زورت و همکاران [۳۰]، بدارد و جندرون [۲۵] و هو و همکاران [۴۵] می توان اشاره نمود. یکی دیگر از دلایل این است که حیدری نژاد و همکاران [۴] با مطالعه گسترده ادبیات پژوهش با استفاده از " تحلیل محتوا مبتنی بر سنجش فرآوانی نمادها" و استفاده از "فن دلفی" به بررسی دیدگاه ها و کسب نظر ۳۳ نفر از خبرگان و صاحب نظران که دارای مسئولیت و سابقه در حوزه های کمیته حسابرسی، شریک ومدیرموسسه حسابرسی، عضو هیئت مدیره و مدیرعامل و مدیر حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند و بواسطه برخورداری از مدارج بالای تحصیلی دارای پشتوانه نظری مناسب در ارتباط با فعالیت های کمیته حسابرسی بودند، الگوی نهایی پژوهش تدوین شد. ضمن اینکه با توجه به بررسی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی در ابعاد درون کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی از انسجام و جامعیت بیشتری برخوردار می باشد. در پژوهش حاضر جهت تعیین اهمیت هر یک از سازه های " الگوی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی" و همچنین رده بندی اهمیت هر یک از شاخص ها از طیف لیکرت با استفاده از مقیاس امتیازی از ۱ تا ۵ استفاده شد. و از پاسخ دهندگان خواسته شد میزان اهمیت و تاثیر هر یک از عوامل را بر روی کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی تعیین کنند.



شکل (۱) مدل کیفیت کمیته حسابرسی حاصل از فرایند دلفی [۴]

⁷ Deloitte

⁸ Securities and Exchange Commission

جامعه آماری بخش کمی پژوهش شامل اعضای هیات علمی دانشگاه ها در رشته های حسابداری ، حسابرسی ومدیریت مالی (دارای سابقه تدریس وتالیف کتب وانجام پژوهش های مرتبط با حوزه کمیته حسابرسی) شرکاء ، مدیران ، سرپرستان ، حسابرسان ارشد و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی شرکت ها، مدیران مالی ، روسای حسابداری شرکت ها، اعضای هیئت مدیره ، مدیران عامل شرکت ها و همچنین رئیس واعضای کمیته حسابرسی شرکت ها در ایران می باشد. در تحلیل عاملی تاییدی و مدل ساختاری، حداقل حجم نمونه براساس متغیرهای پنهان تعیین می شود نه متغیرهای مشاهده پذیر [۴]. از دیدگاه جیمز استیونس حتی در نظر گرفتن ۱۵ مورد به ازای هر متغیر پیش بین در تحلیل رگرسیون چند گانه با روش معمولی کمترین مجذورات استاندارد، یک قاعده سر انگشتی خوب به حساب می آید [۲۱]. بنابراین تعداد نمونه مرتبط به صورت زیر تعیین گردیده است:

$$300 = 20 \times 15 = \text{تعداد متغیرهای مکنون (عامل ها)} = \text{تعداد نمونه}$$

لازم به ذکر است که در این بخش نمونه ها به روش تصادفی ساده انتخاب گردید. پژوهش گر برای توزیع پرسشنامه ها از پرسشنامه آنلاین و همچنین ایمیل استفاده نمود. که نهایتاً پس از پی گیری های صورت گرفته در چند نوبت با جمع آوری پرسشنامه ها و حذف موارد ناقص نهایتاً ۲۲۱ پرسشنامه گردآوری شده مبنای تحلیل ها در معادلات ساختاری قرار گرفت. در این پژوهش بعد از ایجاد مدل اولیه (خروجی روش دلفی) با در نظر گرفتن همه ابعاد و عوامل مرتبط با کیفیت کمیته حسابرسی اقدام به طراحی پرسشنامه نهائی گردید، سپس پرسشنامه در اختیار صاحب نظران و خبرگان این حوزه قرار گرفته و پس از انجام اصلاحات لازم روائی محتوای آن (ظاهری) مورد تأیید قرار گرفت و نهایتاً برای تعیین روائی سازه از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد. در پژوهش حاضر برای بررسی پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده شده است. در این ارتباط تعداد ۳۰ پرسشنامه اولیه توسط نمونه آماری تکمیل، جمع آوری و اقدام به محاسبه ضریب آلفای کرونباخ آنها شد. براساس نتایج، آلفای کرونباخ برای ابعاد درون کمیته حسابرسی، درون شرکت، برون سازمانی و نهایتاً کل پرسشنامه به ترتیب ۰/۹۴۶، ۰/۹۵۶، ۰/۸۵۹ و ۰/۹۷۴ می باشد که نشان دهنده پایایی مطلوب ابزار پژوهش می باشد.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

براساس نتایج و در ارتباط با جنسیت، پاسخ دهندگان مرد بیشترین درصد را به خود اختصاص داده اند. ضمن اینکه بیشترین محدوده سنی پاسخ دهندگان بین ۴۰ تا ۵۰ سال بوده است. فارغ التحصیلان رشته حسابداری در مقایسه با سایرین اکثریت نمونه آماری را شامل می شوند. پاسخ دهندگان دارای سطح تحصیلات کارشناسی ارشد بیشترین درصد را داشته اند. افراد دارای سابقه اشتغال بین ۱۰ تا ۲۰ سال بیشترین تعداد را در نمونه آماری به خود اختصاص داده اند. در ارتباط با سمت، بسیاری از پاسخ دهندگان در قالب بیش از یک سمت با فعالیت های کمیته حسابرسی درگیر بوده اند. که در این میان بیشترین پاسخ دهندگان دارای سمت هیات علمی دانشگاه، عضو کمیته حسابرسی، و شریک مؤسسه حسابرسی

بوده اند اطلاعات جمعیت شناخته پاسخ دهندگان شامل متغیرهای جنسیت، سن، رشته و نوع تحصیلات، سابقه اشتغال و سمت های آنها در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان (یافته های پژوهش)

سابقه فعالیت			جنسیت		
درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
۱۷/۲	۳۸	کمتر از ۱۰ سال	۸۱/۹	۱۸۱	مرد
۴۳/۹	۹۷	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۸/۱	۴۰	زن
۲۹/۴	۶۵	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۱۰۰٪	۲۲۱	کل
۹/۶	۲۱	بیشتر از ۳۰ سال	سن		
۱۰۰٪	۲۲۱	کل	درصد	تعداد	شرح
تعداد	شرح	سمت	۳/۶	۸	۳۰ تا ۲۰ سال
۱۸	رئیس کمیته حسابرسی		۳۵/۷	۷۹	۳۰ تا ۴۰ سال
۵۳	عضو کمیته حسابرسی		۴۳/۴	۹۶	۴۰ تا ۵۰ سال
۳۸	مدیر حسابرس داخلی		۱۷/۲	۳۸	بیشتر از ۵۰ سال
۴۰	شریک حسابرسی		۱۰۰٪	۲۲۱	کل
۳۰	مدیر حسابرسی		رشته تحصیلی		
۷	سرپرست ارشد		درصد	تعداد	شرح
۱۳	حسابرس ارشد		۹۳/۷	۲۰۷	حسابداری
۱۰	حسابرس		۶/۳	۱۴	مدیریت
۳۴	مدیر مالی		۱۰۰٪	۲۲۱	کل
۱۶	رئیس حسابداری	تحصیلات			
۱۱	مدیر عامل	درصد	تعداد	شرح	
۲۳	عضو هیات مدیره	۸/۶	۱۹	کارشناسی	
۹۱	هیات علمی	۶۲	۱۳۷	ارشد	
		۲۹/۴	۶۵	دکتر	
		۱۰۰٪	۲۲۱	کل	

تحلیل عاملی تأییدی مرحله اول

در پژوهش حاضر برای بررسی روابط بین ابعاد، عوامل و شاخص های مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی از تحلیل عاملی تأییدی براساس تکنیک مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار لیزرل استفاده شده است. همچنین در تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول از نرم افزار *SPSS* استفاده شد. نتایج جدول شماره (۲) نشان

دهنده بیشتر از ۰/۳۰ بودن بار عاملی برای تمامی شاخص های مدل تحلیل عاملی مرتبه اول می باشد که نشان دهنده تأیید تمام سؤالات مرتبط با عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی می باشد.

جدول شماره (۲) نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول (یافته های پژوهش)

بار عاملی	درون کمیته حسابرسی	بعد	بار عاملی	درون کمیته حسابرسی	بعد		
	اقتدار کمیته حسابرسی	عامل		استقلال اعضا	عامل		
۰/۶۷	مسئولیت انتخاب و برکناری حسابرس	حسابرسی	۰/۸۴	اکثریت مدیران غیرموظف	حسابداری		
۰/۷۲	انتصاب، برکناری و ارزیابی عملکرد حسابرس داخلی		۰/۸۷	عدم وابستگی فردی اعضا			
۰/۷۷	مسئولیت برون سپاری وظایف حسابرسی داخلی		۰/۸۳	سؤالات چالشی از مدیریت			
۰/۷۲	در دستور کار قرار دادن فرآیند افشای تقلب		۰/۷۹	سؤالات چالشی از حسابرس			
۰/۷۷	بررسی محدوده خدمات غیر حسابرسی			تخصص اعضا	عامل		
۰/۶۶	جلسه بدون حضور حسابرس با مدیریت		حسابداری	۰/۸۰	وجود متخصص مالی	حسابداری	
۰/۶۰	جلسه بدون حسابرس داخلی با مدیریت			۰/۷۳	وجود متخصص حسابداری		
۰/۷۰	مجوز دعوت از هر فرد یا گروهی به کمیته			۰/۸۲	سواد مالی اکثریت اعضا		
۰/۷۷	بکارگیری مشاوران ذیصلاح			۰/۸۰	سواد مالی ریاست کمیته		
۰/۶۸	سرپرستی و کنترل اثربخش مدیریت ریسک			۰/۶۴	تخصص صنعت اعضا		
	سعی و تلاش کمیته حسابرسی	عامل		۰/۶۴	دانش به روز مالی		
۰/۷۵	برگزاری جلسات به اندازه کافی	حسابداری		۰/۵۲	تخصص مالیاتی و بیمه ای		
۰/۸۴	متعهد بودن اعضا به اختصاص زمان مناسب			۰/۷۳	تجربه و سالهای عضویت		
۰/۷۰	شناخت اصول حسابداری مؤثر بر گزارشگری مالی			آگاهی از قوانین	عامل		

۰/۷۶	مشارکت در مذاکرات چالشی بین مدیریت و حسابرس		۰/۸۲	تسلط در زمینه قوانین مالی و تجاری	رشد
	ویژگی های رئیس کمیته حسابرسی	عامل	۰/۸۹	دانش به روز از قوانین حاکم بر صنعت	
۰/۷۵	سوالات انتقادی از مدیریت و حسابرس داخلی و خارجی	رشد	۰/۷۵	داشتن مشاوران حقوقی و متخصص	عامل
۰/۶۹	ارتباط موثر با مدیران و حسابرسان داخلی و مستقل		۰/۸۴	آگاهی رئیس کمیته از قوانین مرتبط	
۰/۷۰	تجربه، نگاه تردید آمیز، صداقت و مهارت ارتباطی قوی		منابع		
۰/۷۵	تعهد به یکپارچی گزارشگری و کیفیت حسابرسی		۰/۸۶	فرآهم بودن منابع پرداختی به مشاوران	رشد
۰/۷۰	تمایل به گفتگوهای چالشی برانگیز		۰/۸۲	داشتن منابع اطلاعاتی با کیفیت بالا	
۰/۷۱	دارای تخصص در حوزه صنعت مربوطه		۰/۸۲	دریافت گزارش حسابرسی داخلی و پاسخ مدیریت	
	انگیزه اعضای کمیته حسابرسی		عامل	۰/۷۳	
۰/۷۸	در اختیار داشتن سهام	رشد	۰/۶۱	جلسات مستقل رئیس کمیته با مدیر حسابرسی داخلی	عامل
۰/۸۲	پاداش و حق الزحمه دریافتی اعضا		۰/۷۰	حضور در جلسات رئیس با حسابرس مستقل و داخلی	
۰/۸۲	تمهیدات برای حضور اعضا در همایش ها				
	آموزش و بهبود مستمر	عامل			

۰/۹۰	آموزش مداوم اعضای کمیته	بازرسی			
۰/۹۰	بررسی عملکرد کمیته به صورت سالیانه				
بارعاملی	درون شرکت	بعد	بارعاملی	درون شرکت	بعد
نقش نظارتی در ارتباط با افشای تقلب		عامل	نقش نظارتی در ارتباط با استقلال حسابرسان		عامل
۰/۷۹	تسهیل شرایط سوت زنی کارکنان برای تخلفات احتمالی	بازرسی	۰/۷۸	بررسی سالیانه استقلال حسابرسان	بازرسی
۰/۷۶	افشای تقلب در ارتباط با مدیریت ریسک و کنترل داخلی		۰/۷۹	اطلاع از رویه های حفظ استقلال از سوی حسابرسان	
۰/۸۳	بحث با حسابرسان در مورد ریسک تحریف های بااهمیت		۰/۸۰	درخواست گواهی نداشتن ارتباط حسابرسان با شرکت	
۰/۷۸	بررسی کنترل های کلیدی به منظور کاهش ریسک تقلب		۰/۶۸	اطمینان از استقلال حسابرسان در خدمات غیرحسابرسی	
تعامل مناسب با سهامداران		عامل	نقش نظارتی در ارتباط با فرایند حسابرسانی		عامل
۰/۷۷	اطلاع رسانی در مورد کارکرد و عملکرد کمیته	بازرسی	۰/۶۹	اطمینان از خدمات تخصصی حسابرسان متخصص	بازرسی
۰/۸۳	تشریح اثربخشی فرآیند حسابرسانی برای سهامداران		۰/۷۲	مسئولیت واگذاری خدمات غیر حسابرسانی به حسابرسان	
۰/۸۰	بیان رویه کمیته برای تصویب انجام خدمات غیرحسابرسی		۰/۸۱	مذاکره با حسابرسان در مورد برنامه و راهبرد حسابرسانی	
۰/۸۰	تشریح اثربخشی فرآیند حسابرسانی داخلی و کیفیت آن		۰/۷۷	بازخورد از افراد کلیدی شرکت در مورد حسابرسانی	

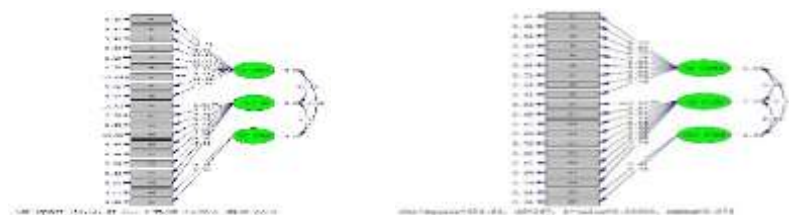
۰/۸۱	تشریح قضاوت های کلیدی کمیته برای سهامداران		۰/۷۲	ایفای نقش ارتباطی بین حسابرسان با هیئت مدیره	عامل
وجود هیئت مدیره اثربخش		عامل	۰/۷۷	بررسی اثربخشی حسابرسی انجام شده	
۰/۷۷	ارزیابی سالیانه عملکرد کمیته حسابرسی	تسهیل	۰/۷۶	بحث با حسابرسان مستقل در ارتباط با مدیریت زمان	
۰/۷۳	ارزیابی عملکرد رئیس کمیته حسابرسی		۰/۷۴	بحث با حسابرسان در ارتباط با یافته های حسابرسی	
۰/۷۲	تعیین صلاحیت مورد نیاز برای ورود افراد جدید به کمیته		۰/۸۰	مذاکره با حسابرسان در مورد مسائل حل نشده	
۰/۶۲	استقلال و تخصص مالی هیئت مدیره		۰/۷۰	ارزیابی کیفیت حسابرسی و گزارش به هیئت مدیره	
۰/۷۰	بررسی مستندات جلسات کمیته حسابرسی در هیئت مدیره		نقش نظارتی در ارتباط با حسابرسی داخلی		
بارعاملی	برون سازمانی	بعد	۰/۷۵	تسهیل ارتباط باز بین کمیته و مدیر حسابرسی داخلی	تسهیل
نقش نظارتی سازمان بورس و اوراق بهادار		عامل	۰/۶۹	تعیین اهداف و ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی	
۰/۸۱	نظارت سازمان بورس بر انتخاب و استقلال اعضای کمیته	تسهیل	۰/۷۹	حمایت از حسابرس داخلی در ارتباط با لغزش مدیریت	
۰/۸۵	تدوین قوانین لازم و اصلاح مقررات موجود		۰/۷۶	بررسی ماموریت، برنامه و اثربخشی حسابرسی داخلی	

عامل	نقش نظارتی در ارتباط با مدیریت ریسک		نظارت در زمینه حسن اجرای منشور کمیته حسابرسی	۰/۸۶
تجزیه و تحلیل	ارزیابی مدیریت ریسک مدیریت	۰/۸۲	نظارت بر عملکرد کمیته های حسابرسی	۰/۸۱
	همکاری با سایر کمیته های هیئت مدیره	۰/۸۴	قرارگیری تصمیمات کمیته بر روی سایت شرکت و کدال	۰/۴۵
	بررسی کنترل های داخلی مالی	۰/۷۷	آموزش اثربخش توسط نهادهای حرفه ای مستقل	عامل
عامل	نقش نظارتی در ارتباط با سیستم کنترل داخلی		تدوین استانداردهای مورد نیاز کمیته حسابرسی	۰/۷۶
تجزیه و تحلیل	جلسه با مدیریت و حسابرسان درباره کنترل داخلی	۰/۸۳	برگزاری همایش ، سمینار و دوره های تخصصی مرتبط	۰/۷۷
	ارزیابی سطوح اطمینان سیستم کنترل های داخلی	۰/۸۸	دوره های آموزشی در زمینه کمیته حسابرسی برای مدیران	۰/۸۳
	توصیه به هیئت مدیره در باره گزارش کنترل داخلی	۰/۸۱	تدوین آئین رفتار حرفه ای اعضای کمیته حسابرسی	۰/۷۰
	اطمینان از کفایت بررسی حسابرسی داخلی از کنترلها	۰/۷۲	پیشنهاد منشور کمیته تخصصی هر صنعت	۰/۷۸
	عامل	نقش نظارتی در ارتباط با باگزارشگری مالی		
تجزیه و تحلیل	آگاهی از شرکت، عملیات و صنعت مربوطه	۰/۸۷		
	بررسی صورت های مالی میاندوره ای و سالیانه	۰/۷۷		
	استفاده از تخصص مشاوران حرفه ای	۰/۷۰		

	۰/۸۶	نظارت بر موضوعات بااهمیت گزارشگری مالی
	۰/۸۶	گزارش نارسائی های گزارشگری مالی به هیئت مدیره

تحلیل عاملی مرتبه دوم

شکل (۳) به ترتیب مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم کیفیت کمیته حسابرسی را در حالت بارعاملی (ضرایب استاندارد شده) و حالت ضرایب معناداری نشان می دهد. براساس نتایج حاصله، بارهای عاملی بدست آمده برای تمامی متغیرهای مدل بیشتر از ۰/۳۰ و اعداد معنی داری به دست آمده (t تست) بالای ۱/۹۶ (در سطح معنی داری ۰/۰۵) نشان دهنده تأیید تمام سؤالات مدل مورد نظر می باشد. همچنین شاخص های برازش بدست آمده برای مدل تحلیل عاملی تأییدی نیز نشان از برازش مناسب مدل پژوهش دارد. مقدار مجذور کای بر درجه آزادی (χ^2/df) ۲/۷۲ که کمتر از ۳ بدست آمده است، نشان از قابل قبول بودن این شاخص برازش دارد. $RMSEA$ (ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد شده) که مقدار بدست آمده برای آن ۰/۰۷۳ می باشد و برای مدلهای مناسب مقدار آن کمتر از ۰/۰۸ است نشانه دیگر تأیید برازندگی مدل می باشد. همچنین شاخص برازش هنجار شده ۰/۹۱، شاخص برازش تطبیقی ۰/۹۰، شاخص نیکویی برازش ۰/۹۳ و شاخص نیکویی برازش اصلاح شده ۰/۹۰ است. که این شاخص ها نشان دهنده تأیید مدل توسط داده های موجود می باشد. نتایج بارهای عاملی و مقادیر معنی داری در جدول (۳) و شاخص های نیکویی برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی در جدول (۴) آمده است.



شکل (۳) مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم در حالت برآورد بارهای عاملی و اعداد معناداری)

یافته های پژوهش)

جدول (۳) نتایج بارهای عاملی و مقادیر معناداری مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم یافته های

پژوهش)

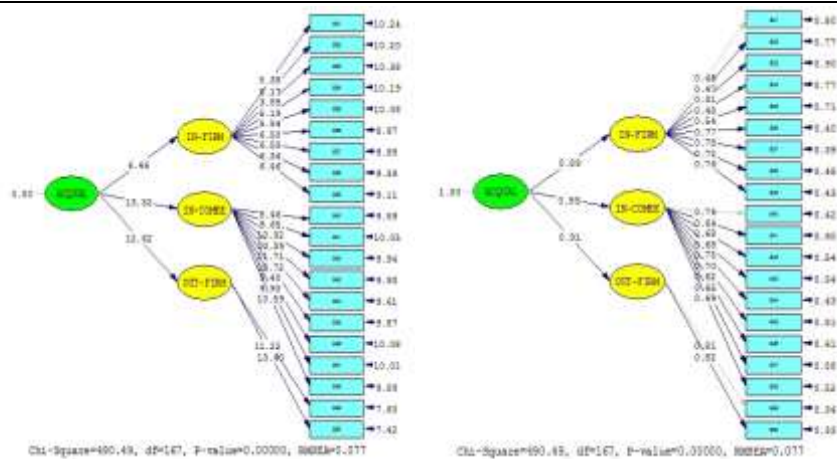
ابعاد	عوامل	بار عاملی	مقدار معناداری (t)	نتیجه
درون کمیته حسابرسی	استقلال اعضا	۰/۷۰	۱۱/۵۲	تأیید
	تخصص اعضا	۰/۶۲	۹/۷۴	تأیید
	آگاهی کمیته از قوانین و مقررات	۰/۷۰	۱۱/۴۶	تأیید
	در اختیار داشتن منابع مورد نیاز	۰/۷۶	۱۲/۸۲	تأیید
	اقتدار	۰/۸۰	۱۳/۷۵	تأیید
	سعی و تلاش	۰/۶۳	۹/۹۵	تأیید
	ویژگی های رئیس کمیته	۰/۵۴	۸/۲۸	تأیید
	انگیزه اعضا	۰/۷۵	۱۲/۶۸	تأیید
	آموزش و بهبود مستمر	۰/۷۵	۱۲/۶۳	تأیید
درون شرکت	نظارت کمیته بر استقلال حسابرس	۰/۴۲	۵/۸۵	تأیید
	نظارت کمیته بر فرآیند حسابرسی	۰/۵۷	۸/۳۹	تأیید
	نظارتی کمیته بر حسابرسی داخلی	۰/۵۷	۸/۴۸	تأیید
	نظارت کمیته در مدیریت ریسک	۰/۴۱	۵/۷۷	تأیید
	نظارت کمیته بر سیستم کنترل داخلی	۰/۵۵	۸/۰۷	تأیید
	نظارت کمیته در گزارشگری مالی	۰/۶۳	۹/۵۲	تأیید
	نظارتی کمیته در افشاءگری تقلب	۰/۶۲	۹/۳۴	تأیید
	تعاملات با سهامداران	۰/۵۶	۸/۱۴	تأیید
	هیئت مدیره اثربخش	۰/۴۶	۶/۶۱	تأیید
برون سازمانی	آموزش اثربخش نهادهای حرفه ای مستقل	۰/۸۱	۹/۲۶	تأیید
	نظارت سازمان بورس	۰/۷۳	۸/۷۳	تأیید

جدول (۴) شاخص های نیکوئی برازش مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم (یافته های پژوهش)

شاخص برازش	معیار مقبولیت	آماره مدل تحلیل عاملی مرتبه دوم
کای اسکور (χ^2)	$\chi^2/df \leq 3$	۲/۷۲
ریشه میانگین(مربعات باقیمانده)	<i>RMSEA < 0.08</i>	۰/۰۷۳
شاخص برازش هنجار شده	<i>NFI > 0.90</i>	۰/۹۱
شاخص برازش تطبیقی	<i>CFI > 0.90</i>	۰/۹۰
شاخص نیکوئی برازش	<i>GFI > 0.90</i>	۰/۹۳
شاخص نیکوئی برازش اصلاح شده	<i>AGFI > 0.85</i>	۰/۹۰

تحلیل عاملی مرتبه سوم

شکل (۴) به ترتیب مدل تحلیل عاملی مرتبه سوم کیفیت کمیته حسابرسی را در حالت بارعاملی (ضرایب استاندارد شده) و حالت ضرایب معناداری نشان می دهد. در این مدل متغیر مکنون (عامل) کیفیت کمیته حسابرسی و متغیرهای مشاهده شده شامل ابعاد درون کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی می باشند. براساس نتایج حاصله، بارهای عاملی بدست آمده برای تمامی متغیرهای مدل بیشتر از ۰/۳۰ و اعداد معنی داری به دست آمده (تست t) بالای ۱/۹۶ (در سطح معنی داری ۰/۰۵) نشان دهنده تأیید تمام سؤالات مدل مورد نظر می باشد. همچنین شاخص های برازش بدست آمده برای مدل تحلیل عاملی تأییدی نیز نشان از برازش مناسب مدل پژوهش دارد. مقدار χ^2/df (مقدار مجذور کای بر درجه آزادی) ۲/۹۳ بدست آمده است. ***RMSEA*** (ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد شده) مقدار بدست آمده برای آن ۰/۰۷۷ می باشد که نشانه تأیید مدل می باشد. همچنین شاخص برازش هنجار شده ۰/۹۳، شاخص برازش تطبیقی ۰/۹۵، شاخص نیکوئی برازش ۰/۹۶ و شاخص نیکوئی برازش اصلاح شده ۰/۹۳ است. که این شاخص ها نشان دهنده تأیید مدل توسط داده های موجود می باشد. نتایج بارهای عاملی و مقادیر معنی داری در جدول (۵) و شاخص های نیکوئی برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی در جدول (۶) آمده است.



شکل (۴) مدل تحلیل عاملی مرتبه سوم در حالت برآورد بارهای عاملی (و اعداد معناداری یافته های پژوهش)

جدول (۵) نتایج بارهای عاملی و مقادیر معناداری مدل تحلیل عاملی مرتبه سوم (یافته های پژوهش)

نتیجه	مقدار معناداری (f)	بار عاملی	ابعاد	
تائید	۱۳/۳۲	۰/۹۵	درون کمیته حسابرسی	کیفیت کمیته حسابرسی
تائید	۶/۴۶	۰/۸۹	درون شرکت	
تائید	۱۲/۶۲	۰/۹۱	برون سازمانی	

جدول (۶) شاخص های نیکوئی برازش مدل تحلیل عاملی مرتبه سوم (یافته های پژوهش)

آماره مدل تحلیل عاملی مرتبه سوم	معیار مقبولیت	شاخص برازش
۲/۹۳	$\chi^2 / df \leq 3$	کای اسکور (χ^2)
۰/۰۷۷	$RMSEA < 0.08$	ریشه میانگین (مربعات باقیمانده)
۰/۹۳	$NFI > 0.90$	شاخص برازش هنجار شده
۰/۹۵	$CFI > 0.90$	شاخص برازش تطبیقی
۰/۹۶	$GFI > 0.90$	شاخص نیکوئی برازش
۰/۹۳	$AGFI > 0.85$	شاخص نیکوئی برازش اصلاح شده

بنابراین با توجه به نتایج حاصل از تحلیل عاملی مرتبه اول، دوم و سوم پژوهش می توان عنوان نمود که کلیه شاخص های (سوالات) پژوهش قدرت تبیین کنندگی مورد نظر را برای عوامل، ابعاد و همچنین

متغیر اصلی پژوهش یعنی کیفیت کمیته حسابرسی دارا می باشند. همچنین شاخص های نیکوئی برازش بدست آمده مدل تحلیل عاملی تأییدی نیز نشان از برازش مناسب مدل پژوهش دارد.

بحث و نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سه سطح درون کمیته حسابرسی، درون شرکت، و برون سازمانی به روش کمی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مبتنی بر مدلسازی معادلات ساختاری بود. در تحلیل عاملی مرتبه اول تمام بارهای عاملی بالای ۳۰ درصد و آزمون معناداری در سطح ۰/۰۵ بالای ۱/۹۶ می باشد. ضمن اینکه کلیه شاخص های برازندگی مدل مورد تأیید می باشد. در این میان "آموزش مداوم کمیته حسابرسی" و "بررسی عملکرد کمیته حسابرسی به صورت سالانه" از عامل آموزش و بهبود مستمر در سطح درون کمیته حسابرسی دارای بیشترین بار عاملی، "ارزیابی سطح اطمینان بدست آمده از سیستم کنترل داخلی" از عامل نقش نظارتی کمیته حسابرسی در ارتباط با سیستم کنترل داخلی در سطح شرکت و نهایتاً "نظارت در زمینه حسن اجرای منشور کمیته حسابرسی توسط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" از عامل نقش نظارتی سازمان بورس اوراق بهادار در سطح برون سازمانی دارای بیشترین بار عاملی هستند. در تحلیل عاملی مرتبه دوم تمامی بارهای عاملی بالای ۳۰ درصد و آزمون اعداد معناداری در سطح ۰,۰۵ بالای ۱/۹۶ می باشد. ضمن اینکه کلیه شاخص های برازندگی مدل مورد تأیید می باشد. لذا می توان گفت عوامل بیست گانه موجود در الگوی کیفیت کمیته حسابرسی به عنوان متغیرهای مشاهده شده، سازه متشکل از ابعاد سه گانه درون کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی را تبیین می نمایند. در این میان عوامل "آموزش اثربخش نهادهای حرفه ای مستقل"، "اقتدار کمیته حسابرسی" و "در اختیار داشتن منابع مورد نیاز توسط کمیته حسابرسی" دارای بیشترین بار عاملی بوده و میزان اهمیت بیشتری نسبت به سایر عوامل دارند. در تحلیل عاملی مرتبه سوم تمامی بارهای عاملی بالای ۳۰ درصد و آزمون معناداری در سطح ۰,۰۵ بالای ۱/۹۶ می باشد. ضمن اینکه کلیه شاخص های برازندگی مدل مورد تأیید می باشند. لذا می توان گفت متغیرهای مشاهده شده در سطح درون کمیته حسابرسی، درون شرکت و برون سازمانی سازه کیفیت کمیته حسابرسی را تبیین می نمایند. در این میان عوامل درون کمیته حسابرسی، برون سازمانی و درون شرکت دارای بیشترین بار عاملی بوده و میزان اهمیت بیشتری نسبت به سایر عوامل دارند. در مجموع می توان ادعا نمود که کلیه شاخص ها (سوالات) پژوهش قدرت تبیین کنندگی مورد نظر را برای عوامل، ابعاد و همچنین متغیر اصلی پژوهش دارا می باشند. باتوجه به بررسی عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی در سه سطح درون کمیته، درون شرکت و برون سازمانی و انسجام و جامعیت بیشتر این پژوهش، نتایج حاصله با سایر پژوهش هایی که در این زمینه انجام شده که بیشتر ویژگی های درون کمیته حسابرسی را به عنوان عوامل موثر بر کیفیت کمیته حسابرسی مدنظر قرار داده اند، قابل مقایسه نیست. با این وجود نتایج حاصل از پژوهش ضمن همسویی با دیدگاه های مجامع قانونی و حرفه ای در سطح بین المللی (قانون ساربینز-آکسلی [۴۱]، بخش ۱۷۷ قانون شرکت ها [۳۲] و کی

پی ام جی [۲۲] و همچنین نتایج پژوهش های تجربی (به عنوان نمونه دی زورت و همکاران [۳۰]، بدارد و جندرون [۲۵]، الزبان و ساوان [۱۹]، مصلح [۱۴] و جامعی و جعفری [۲] مطابقت دارد.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش و در راستای ارتقای کیفیت و اثربخشی کمیته حسابرسی شرکت ها به هیئت مدیره شرکت ها پیشنهاد می گردد که ضمن اعطای مجوز به کمیته حسابرسی برای دعوت از هر فرد یا گروهی در راستای انجام وظایف خود به نحو مطلوب، مشاوران ذیصلاح را در حوزه های مرتبط با فعالیت های واحد تجاری بکارگیری نمایند. ضمن اینکه مسئولیت اصلی انتخاب، برکناری حسابرسان داخلی و مستقل، تعیین حق الزحمه آنها و همچنین مسئولیت واگذاری خدمات غیرحسابرسی به کمیته حسابرسی واگذار شود؛ چرا که در حال حاضر براساس بندهای ۱۲ و ۳ ماده ۹ منشور کمیته حسابرسی، کمیته در ارتباط با موارد فوق نقش خود را در قالب پیشنهاد دهنده و اعلام نظر کننده بر عهده دارد. در ارتباط با نقش کمیته حسابرسی در ارتباط با واحد حسابرسی داخلی جدای از موارد فوق، ارزیابی عملکرد و حسابرس داخلی، و برون سپاری وظایف حسابرسی داخلی در صورت لزوم، با کمیته حسابرسی باشد. ضمن اینکه بررسی و تأیید نقش و مأموریت، تأیید برنامه سالانه و نظارت بر کارائی و اثربخشی حسابرس داخلی توسط کمیته حسابرسی صورت پذیرد؛ چرا که در حال حاضر براساس بند ۹ و تبصره ۱ آن در ماده ۸ منشور کمیته حسابرسی در ارتباط با این موارد کمیته حسابرسی پیشنهاد دهنده موارد ذکر شده به هیئت مدیره می باشد و مسئولیت تصویب نهایی موارد فوق با هیئت مدیره خواهد بود. به پژوهش گران این حوزه پیشنهاد می شود در راستای سنجش اثربخشی واقعی کمیته حسابرسی به بررسی مقایسه ای و تطبیقی بین کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی مستقل، کیفیت حسابرسی و کنترل های داخلی، هزینه سرمایه شرکت ها و... قبل و بعد از تشکیل کمیته حسابرسی در ایران صورت بپردازند. ضمن اینکه با توجه به نتایج عمدتاً متناقض ناشی از پژوهش های کیفی و کمی (متکی بر داده های ثانویه) پیرامون اثربخشی کمیته های حسابرسی، در در راستای کاهش شکاف موجود، به انجام پژوهش های ترکیبی و مقایسه ای آتی در این زمینه بپردازند. بدون تردید کمیته حسابرسی اثربخش و کارا با به حداقل رساندن مشکلات نمایندگی، حداقل نمودن عدم تقارن اطلاعاتی بین مالکان و مدیران باعث حفاظت از منافع سهامداران و حداکثر نمودن ارزش شرکت خواهد شد.

فهرست منابع

۱. تجویدی، الناز، قائم پناه، محسن. (۱۴۰۰). "ویژگی های کمیته حسابرسی و مدیریت سود". *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۳(۴۹)، صص ۱۷۴-۱۵۵
۲. جامعی، رضا، جعفری، صدیق. (۱۳۹۹). "تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه های حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۷۴-۵۷.
۳. حبیبی، آرش و عدن پور، مریم. (۱۳۹۶). "مدل یابی معادلات ساختاری Lisrel"، چاپ اول، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.

۴. حیدری نژاد قدرت اله، جمشیدی نوید بابک، قنبری مهرداد (۱۳۹۹). "شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی". **دانش حسابرسی**. ۱۳۹۹؛ ۲۰ (۹۹).
۵. داداشی، ایمان، نوروزی، محمد. (۱۳۹۷). "ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری" **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، ۸ (۲)، صص ۲۷۲-۲۵۱.
۶. **دستورالعمل حاکمیت شرکتی**. (۱۳۹۷). مصوب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۹۷/۰۴/۲۷).
۷. صدیقی، هوشنگ، پاکدل، عبدالله. (۱۳۹۶). "بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، ۶ (۲۴)، صص ۸۵-۹۶.
۸. علوی سیدمصطفی، قائمی محمدحسین. (۱۳۹۶). "آسیب شناسی کمیته های حسابرسی". **دانش حسابرسی**، ۱۷ (۶۸) صص ۱۴۷-۱۲۷.
۹. فرید، ابراهیم (۱۳۹۳). "مدل‌سازی معادلات ساختاری در داده‌های پرسشنامه‌ای به کمک نرم‌افزار AMOS 22"، چاپ اول، انتشارات مهرگان قلم و واژگان.
۱۰. قائمی، فاطمه، مرادی، زهرا، علوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). "تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۲ (۴۶)، ۲۵۹-۲۸۰.
۱۱. کرمی، غلامرضا، فرجی، امید، رحیم زاده، امین. (۱۳۹۷). "تخصص کمیته حسابرسی و مدیریت انتظارات". **پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۱۰ (۱)، صص ۵۴-۳۷.
۱۲. کیان علیرضا، فقیه، محسن. (۱۳۹۷). "تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ریسک شرکت". **دانش حسابداری**، ۹ (۳)، صص ۲۰۸-۱۷۷.
۱۳. لاری دشت بیاض، محمود، اورادی، جواد. (۱۳۹۵). "ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران". **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، ۶ (۲)، ۹۴-۶۹.
۱۴. مصلح نیلوفر. (۱۳۹۳). "بررسی رابطه میان نظام راهبری شرکتی با کیفیت حسابرسی داخلی"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم اقتصادی.
۱۵. **منشور کمیته حسابرسی** (۱۳۹۱). شرکت سهامی عام نمونه، سازمان بورس اوراق بهادار.
۱۶. نظری هیراد، تحریری آرش، براتی سمیه (۱۳۹۹). "کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱ سازمان بورس اوراق بهادار تهران". **دانش حسابرسی**، ۲۰ (۷۸): ۱۷۷-۱۹۹.
۱۷. هومن، حیدرعلی (۱۳۸۷). "مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل"، انتشارات سمت، چاپ دوم.

۱۸. یوسفی علیرضا. (۱۳۹۶). "رابطه کیفیت گزارشگری مالی و خطر سقوط قیمت سهام با تاکید بر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و فرصتهای رشد"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری.

19. Abdulaziz Alzeban, Nedal Sawan(2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 24, 2015, Pages 61-71.
20. Ashfaq, K. and Rui, Z. (2019), "The effect of board and audit committee effectiveness on internal control disclosure under different regulatory environments in South Asia", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 17 No. 2, pp. 170-200.
21. **Audit Committee and other Board Committees: Roles and responsibilities under the Companies Act, 2013.**
22. **Audit Committee Handbook.**(2017). available: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ie/pdf/2017/10/ie-aci-handbook-2017.pdf>
23. Badolato, P. G., Donelson, D. C., & Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status. **Journal of Accounting and Economics**, 58(2-3), 208-230. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.08.006>.
24. Bajra, Ujkan & Čadež, Simon, (2018). "Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective," **Economic Systems**, Elsevier, vol. 42(1), pages 151-163.
25. Bédard, J., and Géndron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver?, **International Journal of Auditing**, Vol. 14 No. 2, pp. 174-210.
26. Brown, Philip & Beekes, Wendy & Verhoeven, Peter. (2011). "Corporate Governance, Accounting and Finance: A Review". **Accounting and Finance**. 51. 96-172.
27. Chan, K. C., and Li, J. (2008). "Audit Committee and Firm Value: Evidence of outside Top executives as Expert-Independent Directors", **Corporate Governance: An International Review**, 16(1): 16-31.
28. Contessotto, Christine and Moroney, Robyn,(2014). The Association between Audit Committee Effectiveness and Audit Risk. **Accounting & Finance**, Vol. 54, Issue 2, pp. 393-418, 2014.
29. Dan Graham, Teed.(2010). **The Changing Role and Responsibilities of Audit Committees in the United States**. Doctor of Philosophy (Accounting), University of North Texas.
30. DeZoort, F. T., D. R. Hermanson, D. S. Archambeault, and S. A. Reed.(2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature, **Journal of Accounting Literature** 21, 38-75.
31. Dyah Ayu Larasati, Melinda Cahyaning Ratri, Mohammad Nasih & Iman Harymawan | Collins G. Ntim (2019) "Independent audit committee, risk management committee, and audit fees", **Cogent Business & Management**, 6:1.

32. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/risk/Corporate%20Governance/in-cg-roles-and-responsibilities-of-audit-committee-noexp.pdf>.
33. Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. **Contemporary Accounting Research**, 28(1), 331–383.
34. Ling Lei Lisic Terry L. Neal Ivy Xiyang Zhang Yan Zhang(2016). CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form, **Contemporary Accounting Research** Volume33, Issue3, , Pages 1199-1237.
35. Lisic, Ling Lei and Myers, Linda A. and Seidel, Timothy A. and Zhou, Jian(2019). Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses. **Contemporary Accounting Research**, Vol. 36, No. 4, pp 2521-2553.
36. Nidhi Bansal & Anil K. Sharma(2016). Audit Committee, Corporate Governance and Firm Performance: Empirical Evidence from India, **International Journal of Economics and Finance**; Vol. 8, No. 3;,page 103-116.
37. Nigar Sultana Harjinder Singh(2015). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag, **International Journal of Auditing**, Volume19, Issue2, July 2015,Pages 72-87.
38. Nigar Sultana, Harjinder Singh & Asheq Rahman (2019). Experience of Audit Committee Members and Audit Quality, **European Accounting Review**, 28:5, 947-975.
39. NYSE, Listed Company Manual, Rule 303A.7(c)iii(H).
40. Raimo N, Vitolla F, Marrone A, Rubino M.(2021) “Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint”. **Bus Strat Env.**,30:522–534.
41. Sarbanes Oxley Act of 2002, H.R. Rep. No. 107 610, July 25, 2002.
42. **Securities and Exchange Commission** (2003), Final Rule: Disclosure Required by Sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Rel. No. 33-8177). Washington, DC: SEC.
43. Sultana, N., H. Singh and J-L. W. M. Van der Zahn. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. **International Journal of Auditing** 19: 72–87.
44. Turley, S., and Zaman, M. (2004). The corporate governance effects of audit committees, **Journal of Management and Governance**, Vol. 8, pp. 305-332.
45. Wu, J., Habib, A., & Weil, S. (2012). Audit committee effectiveness: A synthesis of the audit committee literature, **Corporate Board: role, duties and composition**, 8(1), 15-31.
46. Yoon Ju Kang(2019). “Are Audit Committees more challenging given a specific investor base? Does the answer change in the presence of prospective critical audit matter disclosures? ”, **Accounting, Organizations and Society**, Volume 77, 2019.



Investigating Factors Influencing the Quality of the Audit Committee Using Confirmatory Factor Analysis

Ghodratollah HaidariNezhad(PhD)¹©

Assistant Prof, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

Alireza Shirmohamadi(PhD)

Assistant Prof, Department of management, Payame Noor University, Tehran, Iran.

(Received: 17 July 2022; Accepted: 20 February 2023)

As to the changing responsibilities, scope of activities and role of the audit committee, as one of the key elements of the corporate governance structure, has become increasingly important following the financial crises of corporations in the early 21st century. In Iran, the implementation of Article 10 of the Internal Controls Directive and the emphasis of Article 15 of the Corporate Governance Directive indicate the importance of the issue. The research is aimed to investigate the importance of the components & quot; Pattern of factors affecting the quality of the audit committee & quot; It was conducted quantitatively and in the form of collecting the necessary data to test the model through a questionnaire from corporate governance activists, especially the audit committee, and by simple random sampling of 221 people. Confirmatory factor analysis was applied to analyze the data. Based on the findings, in the first-order confirmatory factor analysis of continuing education indicators, annual review of the committee performance, evaluation of internal control system and monitoring the proper implementation of the charter with the highest factor load, in the second-order factor analysis of effective training factors of professional institutions, authority the audit committee and having the resources have the highest amount of factor load and finally in the third-order factor analysis, the dimensions within the audit committee, outside the organization and within the company have the highest amount of factor load, respectively. Due to the comprehensiveness of the dimensions, the results of the research are not comparable with other researches in this field, however, they are in line with the views of legal and professional associations at the international level.

Keywords: Corporate Governance, Audit Committee Quality, Confirmatory Factor Analysis.

¹ haidarinejad@pnu.ac.ir © (Corresponding Author)