



تمایل اعضای کمیته حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای حسابداری مهم مدیریت: اثرات مشترک مسائل عمده حسابرسی و نوع سرمایه گذار

محمد افخمی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران

نقی فاضلی^۱

استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران

خسرو فغانی ماکرانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۷ بهمن ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۳۱ مرداد ۱۴۰۲)

پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد پارادایم حاکم بر استانداردهای گزارشگری حسابرسی و انتظارات استفاده‌کنندگان از این گزارشات باعث تدوین استانداردهای جدیدی برای گزارشگری شده و گزارش حسابرسی استاندارد شده اولیه را متحمل تغییرات محتوایی پرشماری کرده است؛ که این امر با تدوین استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی به ارکان راهبری" متبلور شده است. این پژوهش با جامعه آماری متشکل از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و غیر بورسی و از طریق آزمون مصاحبه و پرسشنامه، تاثیر مشترک محتوای گزارش حسابرسی با تأکید بر رویکرد افشائیات جدید گزارشگری در خصوص مسائل عمده حسابرسی و نوع سرمایه‌گذار اعم از سرمایه‌گذاری حرفه‌ای و یا غیر حرفه‌ای و پیش بینی چشم انداز این افشائیات در مورد موضوعات عمده حسابرسی در تمایل اعضای کمیته حسابرسی بر به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت را بررسی می‌کند. نتایج حاکی از آن است که افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل و وجود سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای، وظیفه اعضای کمیته‌ی حسابرسی را برای محافظت از سرمایه‌گذاران و اطمینان از منطقی بودن صورتهای مالی برجسته می‌کند که منجر به افزایش میزان پرسیدن سوالات کاوشگر و چالش برانگیز کمیته‌ی حسابرسی در فرآیند نظارت می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مسائل عمده حسابرسی، کمیته‌ی حسابرسی، سرمایه‌گذار حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای.

¹ fazeli.n@gmail.com

مقدمه

این مقاله تأثیر مشترک پیچیدگی سرمایه‌گذار اعم از حرفه‌ای یا غیرحرفه‌ای و افشائیات جدید گزارشگری حسابرسی در خصوص مسائل عمده حسابرسی را بر رفتار اعضای کمیته حسابرسی بررسی می‌کند. به طور خاص، بررسی می‌کنیم که چگونه دو عامل نهادی (یعنی سرمایه‌گذار و مسائل عمده حسابرسی) بر تمایل اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای پرسیدن سؤالات چالش برانگیز از حسابرس و مدیریت در مورد مسائل مهم حسابداری تأثیر می‌گذارد. تحقیقات قبلی نشان داده است که میزان مشارکت اعضای کمیته‌ی حسابرسی در چنین رفتاری برای اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی بسیار مهم است [۴][۲۰][۲۱]. اعضای کمیته‌ی حسابرسی به عنوان امانت‌داران سهامداران، وظیفه دارند به طور موثر بر روند گزارشگری مالی و حسابرسی نظارت کنند (کمیته روبان آبی، ۱۹۹۹). یکی از راه‌های مهم برای این که اعضای کمیته حسابرسی بتوانند وظیفه نظارتی خود را انجام دهند این است که قضاوت‌ها و مفروضات زیربنای برآوردهای مدیریت در تهیه صورت‌های مالی را به چالش بکشند. در واقع، شرکت‌کنندگان در جلسات هیئت مدیره، پرسیدن سؤالات را به عنوان مهمترین معیار برای اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی توصیف می‌کنند [۴][۲۰][۲۱]. این مطالعه با ارائه شواهد تجربی در مورد اینکه حرفه‌ای یا غیر حرفه‌ای بودن سرمایه‌گذار چگونه می‌تواند بر رفتار پرسشگرانه اعضای کمیته‌ی حسابرسی تأثیر بگذارد و استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی به ارکان راهبری" چگونه می‌تواند این تأثیر را تعدیل کند. مسائل عمده حسابرسی به عنوان مواردی تعریف می‌شود که از بین موضوع‌هایی که طی فرآیند حسابرسی به کمیته‌ی حسابرسی اطلاع رسانی شده یا می‌بایست اطلاع رسانی شوند، انتخاب می‌شوند: ۱-مربوط به حساب‌ها یا افشاهایی است که در بررسی صورتهای مالی با اهمیت تلقی می‌شوند. و ۲-حوزه‌های دارای پیچیدگی و قضاوت‌های هستند که مستلزم اعمال قضاوت‌های چالش برانگیز، ذهنی یا پیچیده‌ی حسابرس هستند [۱].

ادبیات تحقیق

تأثیر افشائیات جدید در گزارش حسابرسی

مطالعات موجود در مورد تأثیر افشاهای اضافی در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که افشای اضافی در گزارش حسابرسی می‌تواند سودمند باشد. فیشر (۱۹۹۰) و دیویس (۲۰۰۷) شواهدی را گزارش می‌دهند که افشای عمومی اهمیت در گزارش حسابرسی کارایی بازار را افزایش می‌دهد و در نهایت به نفع استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. نتایج نظرسنجی منسون و زمان (۲۰۰۱) همچنین نشان می‌دهد که افشاهای مختلف در گزارش حسابرسی، مانند افشای اهمیت، ارزیابی حسابرس از وضعیت تداوم فعالیت، یافته‌های مربوط به تقلب، و میزان اتکا به کنترل‌های داخلی، می‌تولند شکاف انتظارات کاهش یابد.

وظیفه امانتداری اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای محافظت از سرمایه‌گذاران

در چارچوب گزارشگری مالی، مسئولیت حفاظت از منافع سهامداران و نظارت بر فرآیند حسابرسی حسابرسان مستقل به اعضای کمیته‌ی حسابرسی سپرده شده است. بنابراین، از نظر هنجاری، حمایت از سرمایه‌گذار باید یک انگیزه برجسته در زمینه رفتار اعضای کمیته‌ی حسابرسی باشد. علاوه بر این، اعضای کمیته‌ی حسابرسی مسلماً نقش امانتداری خود را انتخاب می‌کنند زیرا می‌خواهند با صداقت از دیگران محافظت کنند. با این حال، محیط حاکمیت شرکتی فعلی می‌تواند چالشی را برای اعضای کمیته‌ی حسابرسی ایجاد کند تا مسئولیت خود و همچنین تمایل آنها را برای کمک به سرمایه‌گذاران انجام دهند. به عنوان مثال، اعضای کمیته‌ی حسابرسی در برخورد با رویدادهای منفی صورت‌های مالی با خطرات جبران خسارت، شهرت و حتی گاهی اوقات مسئولیت پاسخگویی مواجه می‌شوند [۱۹][۲۸] وجود این خطرات می‌تواند اعضای کمیته‌ی حسابرسی را به تمرکز بر محافظت از منافع خود، در مقابل منافع سرمایه‌گذاران، سوق دهد. با این حال، توجه به این نکته مهم است که آگاهی و تقاضای بیشتر برای حمایت از سرمایه‌گذار، محرک اقداماتی است، مانند فعالیت سهامداران، که می‌تواند باعث شود اعضای کمیته‌ی حسابرسی با پیامدهای منفی روبرو شوند [۱۲][۱۵][۲۷][۳۳].

حیدری نژاد و همکاران (۱۴۰۰) بیان نمودند که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی مبتنی بر الزامات قانونی و ریسک حسابرسی رابطه منفی معنادار وجود دارد. همچنین بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی مبتنی بر لیست منتخب حسابرسان و ریسک حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد. باین تفاوت که در شرکت‌های با ریسک پائین نسبت ویژگی‌های اثربخشی کمیته حسابرسی مبتنی بر لیست منتخب حسابرسان تقریباً نزدیک به دو برابر این نسبت در شرکت‌های با ریسک بالا بود. براین اساس می‌توان اظهار نمود که حسابرسان مستقل در ارزیابی ریسک حسابرسی مشتریان اهمیت بیشتری به ویژگی‌های کمیته حسابرسی اثربخش مبتنی بر لیست منتخب حسابرسان در مقایسه با لیست مبتنی بر الزامات قانونی می‌دهند.

خوئینی و همکاران (۱۳۹۷) بیان نمودند ویژگیهای کمیته حسابرسی شامل استقلال و میزان تخصص حسابداری اعضای آن می‌توانند منجر به بهبود معیارهای عملکرد شرکت‌ها شوند که این یافته‌ها را می‌توان براساس نظریه علامت‌دهی تبیین نمود. بدین‌صورت که شرکت‌های دارای معیارهای عملکرد نظارت و ارایه گزارشگری مالی برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به نحو کارآتری انجام می‌گیرد و همچنین به عنوان یک ابزار ارتباطی مالی که تاثیر به سزایی در انتشار اطلاعات دارند، بهره‌گیرند. مطلوبتر ممکن است از ویژگیهای کمیته حسابرسی برای پیامرسانی به بازار مبنی بر اینکه فرآیند تمایل اعضای کمیته‌ی حسابرسی به پرسیدن سوالات چالش برانگیز به عنوان معیاری برای اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی حمایت از سرمایه‌گذاران نیز مورد توجه قانون‌گذاران و تدوین کنندگان استاندارد مانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی است که حفاظت از سرمایه‌گذار را به عنوان مأموریت استراتژیک خود برای سال ۲۰۱۵ و ۲۰۱۹ (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی ۲۰۱۵) اعلام کردند. این به طور طبیعی منجر به تاکید بیشتر بر اهمیت افزایش اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی که مسئولیت

محافظت از سرمایه‌گذاران به آنها سپرده شده است، شد. اجرای استانداردهای حسابرسی بین‌المللی شماره ۱۶ با عنوان "ارتباط با کمیته‌های حسابرسی"، که ارتباطات دو طرفه بین اعضای کمیته‌ی حسابرسی و حسابرسان مستقل را تشویق می‌کند، شناخت قانون‌گذاران از نقش حیاتی کمیته‌ی حسابرسی در تضمین یکپارچگی گزارش‌گری مالی و حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران را برجسته می‌کند. با این حال، یافته‌های نظرسنجی نشان می‌دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی به ندرت در حل و فصل مذاکرات حسابرس و مشتری شرکت می‌کنند [۱۴][۲۲][۲۳] نشان می‌دهد که اثربخشی اعضای کمیته‌ی حسابرسی از نظر میزان پرسیدن سؤالات کاوشگر مرتبط با تصمیمات حسابداری مورد مذاکره را پیشنهاد می‌کند [۲][۲۰][۲۶][۳۲] این با اعتقاد انجمن ملی مدیران شرکت‌ها مطابقت دارد که «اعضای کمیته‌ی حسابرسی باید توجه ویژه‌ای به موضوعات شناسایی شده توسط مدیریت داشته باشند و... مفروضاتی را که زیربنای برآوردهای مسائل عمده حسابرسی است زیر سؤال ببرند» که این موضوع در انجام وظیفه نظارتی و حفاظت از منافع سهامداران مهم است (انجمن ملی مدیران شرکت‌ها ۲۰۱۰، ص ۸). شواهد حاصل از بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که میزان پرسش‌های چالش برانگیز اعضای کمیته‌ی حسابرسی معیاری حیاتی برای اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی است.

نظریه و توسعه فرضیه‌ها

نظریه رفتار کمکی و هنجار مسئولیت اجتماعی

همانطور که در بالا ذکر شد، اعضای کمیته‌ی حسابرسی "برای محافظت از منافع سهامداران به وجود آمده‌اند." [۱۶] و وظیفه امانتداری در قبال سهامداران را دارند [۸][۹]. در یک رابطه امانتداری، فردی که در موقعیت آسیب‌پذیری قرار دارد، به طور موجهی به دیگری اعتماد، حسن نیت، اتکا و اعتماد می‌کند که در مواردی از طرف او مورد کمک و حمایت قرار گیرد. در زمینه کمیته‌ی حسابرسی، این رابطه به اعضای کمیته‌ی حسابرسی (یعنی امانتداران) تبدیل می‌شود که از طرف سرمایه‌گذاران (یعنی ذینفعان) که در برابر صورت‌های مالی بالقوه گمراه‌کننده آسیب‌پذیر هستند، کار می‌کنند. به عبارت دیگر، رفتار و اقدام اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای بررسی مدیریت و حسابرس در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و حسابرسی، مشابه ارائه «کمک» به سرمایه‌گذارانی است که قادر به نظارت مستقیم بر فرآیند نیستند. با توجه به این، شناسایی سرمایه‌گذارانی که نیاز به کمک دارند و کمیته‌ی حسابرسی بخش مهمی از حاکمیت شرکتی است که مسئول ارائه چنین کمک‌هایی است، تئوری رفتار کمکی و هنجار مسئولیت اجتماعی یک چارچوب نظری قابل اجرا را در بررسی عواملی که بر رفتار پرسشگری اعضای کمیته‌ی حسابرسی تأثیر می‌گذارد، ارائه می‌دهد. تئوری رفتار کمکی، شدت نیاز به کمک را به عنوان یک نشانه اجتماعی که رفتار کمکی را برانگیخته و هدایت می‌کند، شناسایی می‌کند [۵][۱۰]. یافته‌های موجود در ادبیات روان‌شناسی اجتماعی این نظریه را تأیید می‌کند و رابطه مثبتی بین سطح وابستگی هدف و احتمال رفتار کمک‌کننده نشان می‌دهد [۳۵][۳۷]. نظریه هنجار مسئولیت اجتماعی معتقد است که این رابطه مبتنی بر این باور است که از ما انتظار می‌رود به نیازمندان کمک کنیم [۳][۱۸][۲۴][۲۵][۳۴] به طور خاص، تحقیقات نشان می‌دهد که افراد زمانی به هنجارهای مسئولیت اجتماعی پایبند خواهند

بود که (الف) از استاندارد رفتاری آگاه باشند و (ب) انگیزه داشته باشند که مطابق با آن عمل کنند. و اینکه وابستگی فرد نیازمند نشانه مهمی است که می‌تواند هم آگاهی از استاندارد و هم انگیزه اجرای آن را افزایش دهد [۶] [۷]. من در مرحله بعد فرضیه‌های خاص خود را بر اساس این چارچوب رفتار کمکی و هنجار مسئولیت اجتماعی توسعه خواهم داد.

در زمینه کمیته‌ی حسابرسی، سرمایه‌گذاران برای نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و حسابرسی، که در آن میزان اتکا به سطح پیچیدگی (حرفه‌ای یا غیر حرفه‌ای) سرمایه‌گذاران بستگی دارد، به کمیته‌ی حسابرسی تکیه می‌کنند تا از طرف آنها کار (نظارت) کند. به این معنا که نسبت به سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای فاقد مهارت‌های تحلیلی هستند [۱] [۳۶] و در برابر تحریفات احتمالی آسیب‌پذیرتر هستند. از این رو، تئوری رفتار کمک‌کننده پیش‌بینی می‌کند که سطح پیچیدگی (حرفه‌ای یا غیر حرفه‌ای) سرمایه‌گذار (به عنوان مثال، سطح وابستگی هدف) احتمالاً به عنوان یک نشانه اجتماعی برای تحریک رفتار پرسش‌گر اعضای کمیته‌ی حسابرسی (یعنی رفتار کمک‌کننده) عمل می‌کند. به طور خاص، هرچه سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای باشند و در نتیجه وابستگی بیشتری داشته باشند، اعضای کمیته‌ی حسابرسی از وظیفه خود برای نظارت مؤثر بر فرآیند گزارشگری مالی و حسابرسی و محافظت از سرمایه‌گذاران در برابر صورت‌های مالی گمراه‌کننده آگاه خواهند شد. این احتمالاً باعث می‌شود که اعضای کمیته‌ی حسابرسی تمایل بیشتری به پرسیدن سؤالات چالش برانگیز نشان دهند. بدین منظور تأثیر پیش‌بینی سرمایه‌گذار حرفه‌ای بر رفتار پرسش‌گر اعضای کمیته‌ی حسابرسی صریحاً در زیر فرض می‌شود:

فرضیه اول:

وقتی سرمایه‌گذاران واحد تجاری باتجربه و حرفه‌ای هستند و گزارش حسابرس دارای بند توضیحی (افشای اضافی) در خصوص مسائل عمده حسابرسی می‌باشند تمایل اعضای کمیته حسابرسی در به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت بطور قابل توجهی افزایش پیدا می‌کند (بیشتر می‌شود). ادبیات مسئولیت اجتماعی نشان می‌دهد که تفاوت‌های موقعیتی (به عنوان مثال، تعداد ناظران حاضر، علت وابستگی و غیره) می‌تولند باعث تغییر در رابطه وابستگی کمک‌کننده شود (به عنوان مثال، بورنشتاین، ۱۹۹۴). به‌طور مشابه، عوامل مختلفی ممکن است تأثیر پیچیدگی (حرفه‌ای یا غیر حرفه‌ای) سرمایه‌گذار را بر رفتار پرسشگر اعضای کمیته‌ی حسابرسی تقویت یا تشدید کند. یکی از عواملی که احتمالاً اثر تعدیل‌کننده بر رفتار پرسشگرانه اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت خواهد داشت الزامات جدید گزارشگری حسابرسی برای افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس در قالب استاندارد ۷۰۱ حسابرسی تحت عنوان "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی به ارکان راهبری" خواهد بود.

افشای مسائل عمده حسابرسی به ناچار میزان اطلاعات در دسترس سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد. این می‌تواند فرصت‌هایی را برای سرمایه‌گذاران ایجاد کند تا تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند تا جایی که اطلاعات دقیق باشد و سرمایه‌گذاران قادر به درک کامل اطلاعات و پیامدهای آن باشند. شواهد

فزاینده‌ای وجود دارد که نشان می‌دهد وقتی اطلاعات اضافی در گزارش حسابرسی ارائه می‌شود، سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های مختلف به اطلاعات تکیه می‌کنند. با استفاده از یک آزمایش، [۱۳] دریافتند که سرمایه‌گذاران برای تمرکز توجه بر بخش‌های خاصی از صورت‌های مالی، بر افشای مسائل عمده حسابرسی اضافی تکیه می‌کنند. [۱۳] همچنین دریافتند که سرمایه‌گذاران کمتر احتمال دارد بدون در نظر گرفتن مسائل عمده حسابرسی شرکت سرمایه‌گذاری کنند. [۱۷]. در مطالعه‌ای تأثیر افشای اضافی حسابرسی را که به طور خاص به عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی نشده‌اند، اما از نظر مفهومی یکسان هستند، بررسی کرد و دریافت که افشای اضافی حسابرسی در باره برآوردهای مدیریت، ارزیابی سرمایه‌گذاران در ارتباط با ارزش گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. تحقیقات آرشیوی همچنین شواهد اولیه از اتکای سرمایه‌گذاران به مسائل عمده حسابرسی را مستند می‌کند [۲۹]. به عنوان مثال، با بررسی گزارش‌های حسابرسی انگلستان متوجه می‌شویم که سرمایه‌گذاران عدم اطمینان بیشتری را در سود گزارش شده و خالص دارایی‌های برای شرکت‌هایی که حسابرس تعداد بیشتری از خطر تحریف بااهمیت را به عنوان بخشی از الزامات گزارش جدید حسابرسی در بخش مسائل عمده حسابرسی گزارش کرده است درک می‌کنند. این بدان معناست که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های جدید و اطلاعات موجود در خصوص افشای مسائل عمده حسابرسی، اقدام به ارزیابی سایر شرکت‌های مختلف می‌کنند. روی هم رفته، این یافته‌ها نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران احتمالاً بر اطلاعات اضافی ارائه‌شده در افشای مسائل عمده حسابرسی تکیه می‌کنند و تلاش می‌کنند تا آنها را در فرآیند تصمیم‌گیری خود بگنجانند. این، با این واقعیت همراه است که اعضای کمیته‌ی حسابرسی به دنبال اطمینان از قابل اعتماد بودن اطلاعاتی هستند که در دسترس سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد [۲۰] نشان می‌دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی نیاز بیشتری به بررسی و درک اطلاعات افشا شده به عنوان مسائل عمده حسابرسی دارند تا خود را در مورد معقول بودن و قابل اعتماد بودن آن راحت کنند. یعنی اعضای کمیته‌ی حسابرسی رفتار پرسشگری خود را در حضور افشای احتمالی مسائل عمده حسابرسی افزایش خواهند داد. با توجه به اینکه در مسائل عمده حسابرسی به صراحت بیان شده‌اند که آن مسائلی که به کمیته‌ی حسابرسی منتقل شده‌اند یا لازم است که به کمیته‌ی حسابرسی منتقل شوند، استخراج شده‌اند. در حالی که مسائل عمده حسابرسی مقدار اطلاعات در دسترس سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهند، توجه به این نکته مهم است که سرمایه‌گذاران ممکن است اطلاعات اضافی را به طور کامل درک نکنند یا به طور مناسب در فرآیند تصمیم‌گیری خود ترکیب نکنند. به ویژه آن سرمایه‌گذارانی که آنها فاقد دانش و مهارت‌های تحلیلی لازم برای انجام این کار باشند (یعنی غیرحرفه‌ای باشند). به این معنا که در مقایسه با سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای مشکل بیشتری در درک کامل افشای مسائل عمده حسابرسی خواهند داشت و به راحتی می‌توانند توسط اطلاعات همراه شوند. از این رو، وجود افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند شکاف وابستگی بین سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای را بیشتر کند. تا زمانی که این امر برقرار باشد، چشم

انداز افشای مسائل عمده حسابرسی احتمالاً برای افزایش آگاهی اعضای کمیته‌ی حسابرسی از نیاز سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای حکایت دارد که می‌بایست به سرمایه‌گذار غیرحرفه‌ای کمک کنند.

فرضیه دوم :

وقتی سرمایه‌گذاران واحد تجاری کم تجربه و غیر حرفه‌ای هستند و گزارش حسابرس دارای بند توضیحی (افشائیات اضافی) در خصوص مسائل عمده حسابرسی می‌باشند تمایل اعضای کمیته حسابرسی در به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت بطور قابل توجهی کاهش پیدا می‌کند (پایین می‌آید).

روش شناسی پژوهش

جامعه آماری و روش جمع آوری داده‌ها

برای آزمایش این پیش بینی، از یک پرسشنامه آنلاین استفاده شده است. و تمامی شرکت کنندگان در این پژوهش اعضای با تجربه کمیته‌ی حسابرسی هستند.

روش پژوهش

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، غیر بورسی 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 آن خصوص 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. در پایان هر جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه شدگان درخواست شد که چنانچه مطلب دیگری برای طرح دارند اضافه کنند.

لازم به ذکر است هنگامی که مصاحبه‌ها به حد اشباع رسید یعنی گزاره جدید از مصاحبه‌ها استخراج نشد، مصاحبه‌ها پایان یافت. در مجموع، با ۲۰ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت. پرسشنامه طراحی شده برای کمیته‌ی حسابرسی از دو بخش تشکیل می‌شود. بخش اول شامل اطلاعات و سوالات عمومی و بخش دوم شامل سوالات تخصصی بوده است. لازم به ذکر است سوال‌های پرسشنامه با استفاده از طیف لیکرت طبقه‌بندی شده است. از این رو به هر سؤال پرسشنامه از ۱ تا ۷ مطابق طیف لیکرت یک عدد تخصیص می‌یابد.

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، تلگرام و واتساپ به اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های غیر بورسی، بورسی و فرابورسی ارسال شده است. با توجه به این که اکثر اعضای کمیته‌های حسابرسی از اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها و یا شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ و مشهور بوده و دسترسی به آنها به سختی میسر می‌شود از این رو برای ۳ مرتبه ارسال پرسشنامه‌ها صورت گرفت و در نهایت پس از حدود دومه و مرتبه سوم پرسشنامه‌ها جمع آوری و آماده تجزیه و تحلیل شد. در مجموع ۷۱ پرسشنامه مربوط به کمیته‌های حسابرسی جمع آوری شد. قبل از آزمون پرسشنامه‌ها برای پایداری آنها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایداری پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد. برای انجام آزمون‌ها نیز از نرم افزار آماری spss استفاده شده است.

اندازه‌گیری متغیرها

متغیر مستقل

در این پژوهش، محتوای گزارش حسابرس (یعنی افشائیات جدید در گزارش حسابرسی با عنوان مسائل عمده حسابرسی) و نوع سرمایه‌گذار اعم از حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای به عنوان متغیرهای مستقل دستکاری شده استفاده شده است.

محتوای گزارش حسابرس در دو سطح دستکاری می‌شود: (۱) افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل و (۲) عدم افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل. با این الزام که اظهارنظر در مورد برآوردهای حسابداری مهم مدیریت در گزارش حسابرس مستقل تحت عنوان مسائل عمده حسابرسی وجود داشته باشد؛ افشاء بیشتر است و در صورتی که اظهارنظر در مورد برآوردهای حسابداری مهم مدیریت در گزارش حسابرس مستقل تحت عنوان مسائل عمده حسابرسی وجود نداشته باشد؛ افشاء کمتر است.

در ادبیات حسابداری مالی موجود، معمولاً سرمایه‌گذاران را براساس سطح پیچیدگی به حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای تقسیم بندی می‌کنند و استراتژی سرمایه‌گذاری را به سرمایه‌گذاری گذرا در مقابل سرمایه‌گذاری اختصاصی دسته‌بندی می‌شود. سرمایه‌گذاران گذرا به کسانی اطلاق می‌شوند که دارای افق کوتاه مدت و به دنبال بازدهی سریع و آنی هستند؛ در حالی که سرمایه‌گذاران اختصاصی به افرادی که دارای افق بلند مدت و تمرکز بر افزایش ارزش دارند؛ اطلاق می‌شوند نوع سرمایه‌گذار نیز با استفاده از اطلاعات مربوط به سهامداران اصلی شرکت در دو سطح سرمایه‌گذاران حرفه‌ای در مقابل سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای دستکاری می‌شود. با در نظر گرفتن چنین ویژگی‌هایی، سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، سرمایه‌گذاران گذرا هستند که احتمالاً از سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای بهره می‌برند و ممکن است کمترین آسیب‌پذیری را داشته باشند، در حالی که ممکن است سرمایه‌گذاران متعهد و غیر حرفه‌ای به

عنوان آسیب پذیرترین افراد در برابر تحریفات مالی تلقی شوند. با این حال، حضور تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران گذرا (حرفه‌ای) ممکن است نگرانی کمیته‌ی حسابرسی را در مورد بهره‌برداری بالقوه از اقلیت سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای افزایش دهد. به منظور کنترل چنین اثر ثانویه مربوط به گروه سرمایه‌گذار، تنها از سطح پیچیدگی سرمایه‌گذار برای دستکاری انواع مختلف سرمایه‌گذاران استفاده می‌شود، در حالی که استراتژی سرمایه‌گذاری را در شرایط ثابت نگه می‌دارد.

متغیر وابسته

متغیر وابسته اولیه، تمایل اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت می‌باشد که از نظر سطح و ماهیت سؤالاتی که اعضای کمیته‌ی حسابرسی از مدیریت و حسابرس می‌پرسند را مورد بررسی قرار می‌دهد. از تعداد سؤالات کاوشگر و چالش برانگیزی که اعضای کمیته‌ی حسابرسی درباره برآوردها و قضاوت‌های حسابداری مهم مدیریت می‌پرسند به عنوان معیار اولیه رفتار پرسشگری آنها استفاده می‌کنم. ضمن اینکه هیچ لیست و فهرست پذیرفته‌شده‌ای از سؤالات کاوشگر و چالش برانگیز که اعضای کمیته‌ی حسابرسی باید بپرسند وجود ندارد. بنابراین، با پاسخ دادن به سؤال، گیرنده سوال باید اطلاعات اضافی مهمی را درباره تصمیم خود توجیه یا ارائه دهد یا نحوه توافق حسابداری را افشا کند، سپس سوال به عنوان سوال چالش برانگیز در نظر گرفته می‌شود. از این رو از شرکت کنندگان می‌خواهیم که میزان ترجیح و تمایل خود را درباره سؤال پرسیدن در مورد برآوردهای مهم مدیریت و همچنین احتمال پرسیدن سؤالات از طرف سرمایه‌گذاران در مورد شش موضوع مختلف را به عنوان معیار ثانویه برای انجام رفتارهای پرسشگری بیان کنند. این شش موضوع شامل: (۱) روش‌ها و فرآیندهای حسابرس مستقل برای تعیین و تشخیص مسائل عمده حسابرسی (۲) دستورالعمل‌ها و فرآیندهای مدیریت برای برآوردها و قضاوت‌های عمده، (۳) بررسی مستقل مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرس یا اتکا حسابرس به اطلاعات مدیریت. مثلاً اینکه آیا حسابرس سعی کرده است به طور مستقل میزان موجودی منسوخ را ارزیابی کند. (۴) در صورت عدم فروش موجودی قدیمی، آیا شرکت قادر به ادامه فعالیت خواهد بود و اگر موجودی انبار کهنه غیرقابل استفاده و منسوخ شده باشد، شرکت قادر به ادامه آن به عنوان یک مساله عمده خواهد بود؟ (۵) استدلال مدیریت در مورد اینکه چرا معتقدند هزینه موجودی منسوخ قابل بازیابی است و اینکه آیا فکر می‌کنید تخمین و برآورد جدید (بطور مثال: موجودی مواد منسوخ شده) کمتر از تخمین اولیه منطقی است، و چرا؟ (۶) تا چه اندازه دوست دارید از مدیریت و/یا حسابرس درباره مسائل عمده حسابرسی سوال کنید؟

به طور خلاصه، سؤالات کاوشگر سؤالاتی هستند که پاسخ دادن به آنها با به چالش کشیدن پاسخ دهنده برای توجیه تصمیم یا سؤالاتی که مستقیماً در فرآیند حل تصمیم بررسی می‌شوند دشوار است [۳۲][۲۶]. بنابراین انتظار می‌رود سؤالات، فرآیندی را بررسی کنند که در آن کدامیک از دو متغیر مستقل (یعنی محتوای گزارش حسابرسی و نوع سرمایه‌گذار) بر متغیر وابسته اصلی (یعنی تمایل کمیته‌ی حسابرسی برای انجام رفتارهای پرسشگری) تأثیر می‌گذارد.

یافته‌های تحقیق

توصیف داده‌های تحقیق

در فرآیند گردآوری داده‌های اصلی پژوهش، مشخصات فردی و جمعیت شناختی نمونه آماری شامل: جنسیت، عضویت در کمیته‌های حسابرسی، سطح تحصیلات، سابقه عضویت در هیات مدیره و کمیته‌ی حسابرسی، سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی و سطح پرسشگری آنها در جلسات سابق کمیته‌ی حسابرسی مشخص شده است. این ویژگی‌ها با مقیاس اسمی و ترتیبی بیان شده و با استفاده از شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی و نما به شرح جدول زیر ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد بیشتر پاسخ دهندگان مرد بوده و سوابق تجربی در رشته حسابداری یا حسابرسی و کمیته حسابرسی به ترتیب بیش از ۲۰ سال و بین ۵ الی ۱۰ سال است. و عمده آنها دارای تحصیلات فوق و لیسانس بوده‌اند:

جدول (۱): آمار توصیفی در مورد دانش نسبی ابرازی شرکت کنندگان در پرسشنامه مورد

موضوعات خاص (درصد)

شناخت از صنعت	بهترین عملکرد کمیته حسابرسی	حسابرسی	تحلیل صورتهای مالی	حسابداری مالی	
۶۳۸	۶۳۴	۶۲۰	۶۳۲	۶۳۵	میانگین
۶	۶	۶	۶	۷	میانه
۶	۷	۷	۶	۷	مد
۷	۷	۷	۷	۷	حداکثر
۴	۴	۴	۴	۴	حداقل
۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	تعداد

این جدول آمار توصیفی میزان دانش ابرازی شرکت کنندگان را نسبت به سایر اعضای کمیته‌ی حسابرسی در پنج حوزه مختلف نشان می‌دهد.

جدول (۲): فراوانی و درصد فراوانی ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری

مد یا نما	درصد	تعداد	زیر گروه	ویژگیهای فردی و اجتماعی
مرد	۸۸/۷٪	۶۳	مرد	جنسیت
	۱۱/۳٪	۸	زن	
بورسی	۹۳٪	۶۶	بورسی	عضویت در کمیته حسابرسی شرکت‌های
	۷٪	۵	غیر بورسی	

کارشناسی ارشد	۱۶/۹ ٪	۱۲	دکتری و پست دکتری	سطح تحصیلات
	۶۶/۲ ٪	۴۷	کارشناسی ارشد	
	۱۶/۹ ٪	۱۲	کارشناسی و پایین تر	
حسابداری و حسابرسی	۹۱/۵ ٪	۶۵	حسابداری و حسابرسی	رشته تحصیلی
	۸/۵٪	۶	مدیریت و اقتصاد	
بین ۵ الی ۱۰ سال	۳۳/۸ ٪	۲۴	کمتر از ۵ سال	سال های تجربه و حضور در کمیته حسابرسی
	۴۶/۵ ٪	۳۳	بین ۵ الی ۱۰ سال	
	۸/۵٪	۶	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	
	۲/۸٪	۲	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	
	۸/۵٪	۶	بیش از ۲۰ سال	
بیش از ۲۰ سال	۱/۴٪	۱	کمتر از ۵ سال	سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی
	۸/۵٪	۶	بین ۵ الی ۱۰ سال	
	۲۵/۴ ٪	۱۸	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	
	۲۶/۸ ٪	۱۹	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	
	۳۸٪	۲۷	بیش از ۲۰ سال	
کمتر از ۵ سال	۲۶/۸ ٪	۱۹	بدون سابقه و تجربه	تجربه عضویت در هیات مدیره
	۳۶/۶ ٪	۲۶	کمتر از ۵ سال	
	۹/۹٪	۷	بین ۵ الی ۱۰ سال	
	۷٪	۵	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	
	۱/۴٪	۱	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	
	۱۸٪	۱۳	بیش از ۲۰ سال	

بسیار زیاد	۵۹/۲ ٪	۴۲	بسیار زیاد	سطح پرسشگری در جلسات سابق کمیته حسابرسی
	۲۶/۸ ٪	۱۹	زیاد	
	۵/۴٪	۴	تا حدی زیاد	
	۷٪	۵	متوسط	
	۱/۴٪	۱	بسیار کم	

در ادامه یافته های آزمون پایایی و T نمونه‌ای ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون پایایی

شرح	مقدار
ضریب آلفای کرونباخ	۰/۹۴۶

در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ هفت دهم ۰/۹۴۶ می باشد به همین منظور پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد و نتایج به شرح جدول (۴) بدست آمده است.

جدول (۴): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

ردیف	شرح سوالات	تعداد صحیح	اماره T	مقدار محاسبه شده
۱	سوال از حسابرس: فرآیندهای حسابرس مستقل برای تعیین و تشخیص مسائل عمده حسابرسی	۴۱	۷۴.۱	۰.۰ ۱۸
۲	سوال از مدیریت: دستورالعمل‌ها و فرآیندهای مدیریت برای برآوردها و قضاوت‌های عمده	۲۵	۶۸.۴	۰.۰ ۸۷
۳	سوال از حسابرس: بررسی مستقل مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرس یا اتکا حسابرس به اطلاعات مدیریت	۳۴	۶۹.۰	۰.۰ ۳۸
۴	سوال از حسابرس و مدیریت: منسوخ و غیرقابل استفاده بودن موجودی کالا به عنوان مساله عمده حسابرسی	۳۵	۶۷.۳	۰.۰ ۶۰
۵	سوال از حسابرس و مدیریت: اطمینان از منطقی بودن برآوردهای مدیریت	۲۸	۶۵.۰	۰.۰ ۳۶

۰.۰	۷۰.۴	۶.	تمایل به پرسیدن سوال از مدیریت و/ یا حسابرس درباره مسائل عمده حسابرسی	۶
۰.۰	۷۷	۳۸		
۰.۰	۶۵.۱	۶.	وضعیت آسیب پذیری سرمایه گذاران	۷
۰.۰	۹۹	۵۲		
۰.۰	۱۴.۵	۱.	میزان پیچیده و حرفه‌ای بودن سرمایه گذاران	۸
۰.۰	۹۶	۸۷		
۰.۰	۱۵.۳	۱.	سطح تخصص سرمایه گذاران	۹
۰.۰	۱۱	۷۹		
۰.۰	۱۴۸.	۶.	میزان وظیفه کمیته‌ی حسابرسی برای حفاظت از منافع سرمایه گذاران	۱۰
۰.۰	۵۸۳	۸۶		
۰.۰	۷۳.۹	۶.	افشاء مسائل عمده در گزارش حسابرس مبنی بر ثبت کمتر موجودی کالا، اختطاری برای سرمایه گذاران	۱۱
۰.۰	۴۵	۵۸		
۰.۰	۷۲.۹	۶.	افزایش تمایل کمیته‌ی حسابرسی برای سوال کردن از حسابرس با افشای مسائل عمده حسابرسی مرتبط با ارزشگذاری موجودی انبار	۱۲
۰.۰	۴۷	۵۲		
۰.۰	۷۰.۸	۶.	افزایش تمایل کمیته‌ی حسابرسی برای سوال کردن از مدیریت/ حسابرس با توجه به سطح مهارت سرمایه گذاران	۱۳
۰.۰	۴۵	۴۹		
۰.۰	۱۰۷.	۶.۶	بهبود تصمیم‌گیری سرمایه گذاران حرفه‌ای	۱۴
۰.۰	۸۲۵	۲		
۰.۰	۸۳.۹	۶.	بهبود تصمیم‌گیری سرمایه گذاران کم تجربه و غیر حرفه‌ای	۱۵
۰.۰	۲۷	۴۹		
۰.۰	۸۲.۱	۶.	افزایش شفافیت گزارشگری حسابرسی و موجب بهبود تصمیم‌گیری سرمایه گذاران کم تجربه و غیر حرفه‌ای	۱۶
۰.۰	۶۴	۵۵		
۰.۰	۸۹.۱	۶.	افزایش شفافیت گزارشگری حسابرسی و موجب بهبود تصمیم‌گیری سرمایه گذاران حرفه‌ای	۱۷
۰.۰	۷۵	۵۹		
۰.۰	۵۷.۷	۶.	تمایل بیشتر اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مدیریت با افشای مسائل عمده حسابرسی	۱۸
۰.۰	۳۸	۳۴		
۰.۰	۱۴.۱	۲.	افزایش تمایل کمیته حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مدیریت با وجود سرمایه گذاران حرفه‌ای	۱۹
۰.۰	۳۰	۱۱		
۰.۰	۴۱.۹	۵.	افزایش تمایل کمیته حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مدیریت با وجود سرمایه گذاران غیر حرفه‌ای	۲۰
۰.۰	۹۳	۹۹		

۰۰	۷۹.۱	۶.	افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به منصفانه‌تر شدن برآوردها و	۲۱
۰۰	۷۱	۵۲	قضایات‌های مدیریت	
۰۰	۷۷.۰	۶.۶	افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به حفظ منافع سرمایه‌گذاران	۲۲
۰۰	۰۰	۲	کم تجربه و غیر حرفه‌ای	

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

کمیته‌ی حسابرسی بخش مهمی از نظام حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود و یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکت‌هاست که موجبات تقویت و سلامت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند. باید توجه داشت که کمیته‌های حسابرسی در تهیه گزارشات مالی و انجام حسابرسی مستقل، نقشی را برعهده ندارند؛ اما نقش اساسی و بسزایی در حصول اطمینان نسبت به سلامت و شفافیت گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. رسوایی‌های مالی، تقلب‌های صورت گرفته و متضرر شدن پیاپی سرمایه‌گذاران و سهامداران منجر به بی‌اعتمادی استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شود و این وظیفه نظام راهبری شرکت‌ها از جمله کمیته‌ی حسابرسی می‌باشد که به عنوان بازوی مشورتی هیات مدیره و یکی از ارکان راهبری شرکت‌ها جهت حفظ منافع ذینفعان به خصوص سهامداران، گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات اطلاعات شرکت‌ها را بهبود بخشند. اگر چه ممکن است در انجام این امر با مشکلات و چالش‌های بسیار و متعددی نیز همراه باشند.

به دلیل تغییرات اخیر در گزارشگری بین‌المللی حسابرسی از سال ۲۰۱۶ و تغییرات پیش روی در فرآیند گزارشگری و افشائات جدید در گزارش حسابرس مستقل در ایران با تدوین استاندارد ۷۰۱ با عنوان "اطلاع رسانی مسائل عمده حسابرسی به ارکان راهبری" به نظر می‌رسد مسئولیت و وظایف کمیته حسابرسی در بهبود و افزایش کیفیت گزارشگری بی‌تأثیر نباشد. بدین منظور، در این پژوهش تأثیرات افشائات جدید (مسائل عمده حسابرسی) بر کمیته حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت بررسی گردید.

در مجموع، این نتایج نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی آینده‌نگر و سرمایه‌گذار عمدتاً غیر حرفه‌ای، وظیفه اعضای کمیته‌ی حسابرسی را برای محافظت از سرمایه‌گذاران و اطمینان از منطقی بودن صورت‌های مالی را برجسته می‌کند، که منجر به افزایش میزان پرسیدن سؤالات کاوشگر در فرآیند نظارت خود می‌شود. بخش بعدی این منطبق را بیشتر بررسی می‌کند. تئوری رفتار کمکی و هنجار مسئولیت اجتماعی معتقد است که سطح آشنایی اعضای کمیته‌ی حسابرسی به منشور کمیته‌ی حسابرسی و وظایف درک شده آنها، رفتار پرسشگر اعضای کمیته‌ی حسابرسی را برای محافظت از سرمایه‌گذاران و مسئولیت آنها برای اطمینان از منطقی بودن صورت‌های مالی (به عنوان مثال، پاسخگویی صورت‌های مالی) با توجه به تأثیر پیچیدگی سرمایه‌گذار اعم حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای و چشم انداز افشای مسائل عمده حسابرسی را بر خواهد انگیخت.

این پژوهش به طور مشترک، تئوری و شواهد تجربی را در مورد چگونگی تأثیر پیچیدگی سرمایه‌گذار و چشم‌انداز افشائیات جدید حسابرسی در مورد مسائل عمده حسابرسی بر میزان سؤال پرسیدن اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای مهم مدیریت را در طول فرآیند نظارت ارائه می‌کند. به طور کلی، یافته‌ها نشان می‌دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی برآورد مدیریت را زمانی که عمده سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای هستند در سطح قابل توجهی بیشتر به چالش می‌کشند. همچنین شواهد نشان می‌دهد که این مورد به ویژه در زمان افشاهای احتمالی در مورد مسائل عمده حسابرسی وجود دارد. تجزیه و تحلیل اقدامات فرآیندی شواهد بیشتری را ارائه می‌دهد که وظیفه نظارت درک شده اعضای کمیته‌ی حسابرسی احتمالاً مکانیسم پشت این یافته‌های اصلی است که با چارچوب نظری رفتار کمکی و هنجار مسئولیت اجتماعی سازگار است. به این معنا که یک سرمایه‌گذار غیرحرفه‌ای و حضور افشائیات جدید احتمالی در مورد مسائل عمده حسابرسی، اعضای کمیته حسابرسی را به درک سطوح بالاتری از وظیفه نظارتی سوق می‌دهد و آنها را به طرح سؤالات چالش برانگیزتر در مورد موضوعات مهم حسابداری سوق می‌دهد. در مجموع، طبق نتایج آزمون t تک نمونه‌ای یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی نگران محافظت از سرمایه‌گذاران هستند (به‌ویژه آن‌هایی که آسیب‌پذیرتر و غیرحرفه‌ای هستند) و اینکه نیاز به افشای بیشتر گزارش حسابرسی می‌تواند اعضای کمیته‌ی حسابرسی را وادار کند تا سؤالات کاوشگری بیشتری را در نظارت بر فرآیند گزارش‌گری مالی و حسابرسی بپرسند. این امر از هدف هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی حمایت می‌کند که افشای‌های جدید، اعضای کمیته‌ی حسابرسی را به صرف زمان بیشتری برای بررسی و بحث در مورد موضوعاتی که به عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شده‌اند، بگذرانند [۳۰]. روش‌های مختلفی وجود دارد که تحقیقات آینده می‌تواند این مطالعه را گسترش دهد. ابتدا، این مطالعه یک تعدیل‌کننده مهم (به عنوان مثال، چشم‌انداز افشای اضافی در مورد مسائل عمده حسابرسی) از تأثیر پیچیدگی سرمایه‌گذار بر رفتارهای اعضای کمیته‌ی حسابرسی را شناسایی می‌کند. تحقیقات آینده می‌تواند عوامل دیگری را که ممکن است باعث ایجاد تفاوت در نحوه واکنش اعضای کمیته‌ی حسابرسی به سطوح مختلف پیچیدگی سرمایه‌گذار اعم از حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای شوند، بیشتر بررسی کند. دوم، این تحقیق بر واکنش یک طرف واحد (یعنی کمیته‌ی حسابرسی) متمرکز است که احتمالاً تحت تأثیر افشای احتمالی مسائل عمده حسابرسی قرار می‌گیرد. تحقیقات آتی می‌تواند بر این موضوع بسط و گسترش یابد و ببیند که چگونه طرف‌های مختلف (به عنوان مثال، مدیریت، حسابرسان و غیره) و تعامل آنها با توجه به حضور افشائیات جدید در مورد مسائل عمده حسابرسی می‌تواند تحت‌تأثیر قرار گیرد. سوم، یافته‌ها نشان می‌دهد که رفتار کمکی «می‌تواند» در زمینه کمیته‌ی حسابرسی رخ دهد. با این حال، بعید است که یافته‌ها برای همه پارامترهای ممکن قوی باشند. تحقیقات آینده می‌تواند شرایط مرزی را بررسی کند که ممکن است به نتایجی متفاوت از مطالعه فعلی منجر شود. به طور کلی، تئوری و یافته‌های این تحقیق برخی از اولین شواهد تجربی مبتنی بر تئوری را در رابطه با دو عاملی که به طور مشترک تمایل اعضای کمیته‌ی حسابرسی را برای پرسیدن سؤالات چالش برانگیز برآوردهای صورت‌های

مالی کلیدی مدیریت تعیین می کنند، ارائه می دهد. با انجام این کار، به درخواست تحقیقاتی پاسخ می دهد که شواهد پیشینی در مورد اینکه چگونه هوشیاری کمیته‌ی حسابرسی با افشای بیشتر گزارش حسابرسی تحت تأثیر قرار می گیرد، پاسخ می دهد [۱۱]. این تحقیق همچنین به ادبیات حاکمیت شرکتی کمک می کند و نشان می دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی نگران رفاه سرمایه‌گذاران کم‌پیچیده‌تر و غیرحرفه‌ای هستند، همانطور که رفتار پرسشگرانه اعضای کمیته‌ی حسابرسی زمانی که سرمایه‌گذار غیرحرفه‌ای می باشد افزایش پیدا می کند. با توجه به تأکید مداوم و موضعی بر حمایت از سرمایه‌گذار توسط تنظیم‌کنندگان قوانین و مقررات و تدوین کنندگان استلندارد، این تا حدودی اطمینان بخش است.

علاوه بر این، این تحقیق با افزایش درک ما از رفتار اعضای کمیته‌ی حسابرسی در پرتو چنین افشاگری‌هایی به ادبیات افشای مسائل عمده حسابرسی کمک می کند، و نشان می دهد که اعضای کمیته‌ی حسابرسی رفتار پرسشگرانه خود را در مورد برآورد حسابداری قابل توجه مدیریت، زمانی که انتظار می رود به عنوان مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل شناسایی (گزارش) شود افزایش می دهند.

فهرست منابع

۱. جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز، (۱۳۹۷)، "گزارش کنونی و جدید حسابرسی: دیدگاه حسابرسان ایرانی"، *پژوهش های تجربی حسابداری*، سال هفتم تابستان ۱۳۹۷ شماره ۲۸، ص ۹۵-۱۱۶.
۲. خوئینی، بهداد، فقیه، محسن، شفیعی، مهرداد، (۱۳۹۷) "ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با معیارهای عملکرد شرکت‌ها" *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، زمستان، شماره، ۴۰ از صفحه ۱۰۵ تا ۱۲۶.
۳. حیدری نژاد، قدرت اله، جمشیدی نوید، بابک، قنبری، مهرداد، (۱۴۰۰)، "ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی و ریسک حسابرسی" *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، زمستان، شماره، ۵۲ از صفحه ۱۸۵ تا ۲۰۶.
4. Aggarwal, R., Saffi, P. A. C., & Sturgess, J. (2015). "The role of institutional investors in voting: Evidence from the securities lending market." *The Journal of Finance*, 70(5), 2309e2346.1.
5. Aghazadeh, S., Kang, Y., & Peytcheva, M. (2019). "Does audit committee skeptical attitude and activity level decrease auditor skepticism? Working paper." *Louisiana State University*, University of Massachusetts Amherst, and Lehigh University.
6. Baumeister, R. F. (1982). "A self-presentational view of social phenomena". *Psychological Bulletin*, 91, 3e26.

7. Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). "The AC oversight process". **Contemporary Accounting Research**, 26(1), 65e122.
8. Bekkers, R., & Wiepking, P. (2011). "A literature review of empirical studies in philanthropy: Eight mechanisms that drive charitable giving". **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, 40(5), 924e973.
9. Berkowitz, L., & Connor, W. (1966). "Success, failure, and social responsibility". **Journal of Personality and Social Psychology**, 4(6), 664e669.
10. Berkowitz, L., & Daniels, L. (1963). "Responsibility and dependency". **Journal of Abnormal and Social Psychology**, 66(5), 429e436.
11. Bierstaker, J. L., Cohen, J. R., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2012). "Audit committee compensation, fairness, and the resolution of accounting disagreements. Auditing" **A Journal of Practice & Theory**, 31(2), 131e150.
12. Black, B. S. (2001). "The principal fiduciary duty of board of directors." **In Presentation at the third asian roundtable on corporate governance**, Singapore, april 4.
13. Bornstein, R. (1994). "Dependency as a social cue: A meta-analytic review of research on the dependency-helping relationship" **Journal of Research in Personality**, 28(2), 182e213.
14. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Ye, Z. (2011). "Corporate governance research in accounting and auditing: Insights, practice implications, and future research directions. Auditing" **A Journal of Practice & Theory**, 30(3), 1e31.
15. Carleton, W. T., Nelson, J. M., & Weisbach, M. S. (1998). "The influence of institutions on corporate governance through private negotiations: Evidence from TIAACREF". **In The journal of finance 53(4), papers and proceedings of the fifty-eighth annual meeting of the American finance association, chicago, Illinois**, january 35, 1998 (pp. 1335e1362).
16. Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). "Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? Auditing" **A Journal of Practice & Theory**, 33, 71e93.

17. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2004). "The corporate governance mosaic and financial reporting quality". **Journal of Accounting Literature**, 23, 87e152.
18. Del Guercio, D., & Hawkins, J. (1999). "The motivation and impact of pension fund activism" **Journal of Financial Economics**, 52(3), 293e340.
19. DeZoort, T., & Salterio, S. (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), 31e47.
20. Doxey, M. (2015). "The effect of auditor disclosures regarding management estimates on financial statement users' perceptions and investments. Working paper" **University of Alabama**. Available at: <http://ssrn.com/abstract.2181624>.
21. Eagly, A. H., & Crowley, M. (1986). "Gender and helping behavior" **A meta-analytic review of the social psychological literature**. *Psychological Bulletin*, 283e308.
22. Farber, D. B. (2005) "Restoring trust after fraud: Does corporate governance matter?" **The Accounting Review**, 80(2), 539e561.
23. Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). "On the constitution of audit committee effectiveness. Accounting" **Organizations and Society**, 31(3), 211e239.
24. Gendron, Y., Bédard, J., & Gosselin, M. (2004). "Getting inside the blackbox: A field study of practices in "effective" audit committees. Auditing:" **A Journal of Practice & Theory**, 23(1), 153e171.
25. Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. (2007). "The CFO's perspective on auditor-client negotiations" **Contemporary Accounting Research**, 24(2), 387e422.
26. Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). "Evidence about auditor-client management negotiation concerning the client's financial reporting" **Journal of Accounting Research**, 39, 535e563
27. Gouldner, A. (1960). "The norm of reciprocity" **American Sociological Review**, 161e178.
28. Hoffman, M. L. (1981) "Is altruism part of human nature?" **Journal of Personality and Social Psychology**, 121e137.

29. Kang, Y., Trotman, A., & Trotman, K. (2015). "The effect of an audit judgment rule on audit committee members' professional skepticism" **The case of accounting estimates. Accounting, Organizations and Society**, 46, 59e76.
30. Karpoff, J., Malatesta, P., & Walkling, R. (1996). "Corporate governance and shareholder initiatives: Empirical evidence" **Journal of Financial Economics**, 42(3), 365e395.
31. Krishnan, J., Wen, Y., & Zhao, W. (2011). "Legal expertise on corporate audit committees and financial reporting quality" **The Accounting Review**, 86(6), 2099e2130.
32. Lennox, C., Schmidt, J., & Thompson, A. (2018). "Is the expanded model of audit reporting informative to investors?" **Evidence from the UK**. Available at: <http://ssrn.com/abstract.2619785>.
33. PCAOB. (2016). "Proposed auditing standards e the auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards". **PCAOB release No.2016-003**.
34. Piotroski, J. D., & Roulstone, D. T. (2004). "The influence of analysts, institutional investors, and insiders on the incorporation of market, industry, and firmspecific information into stock prices". **The Accounting Review**, 79(4), 1119e1151.
35. Pomeroy, B. (2010). "Audit committee investigation of significant accounting decisions. Auditing" **A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 173e205.
36. Ryan, L. V., & Schneider, M. (2002). "The antecedents of shareholder activism". **Academy of Management Review**, 27(4), 554e573.
37. Schwartz, S. H. (1975). The justice of need and the activation of humanitarian norms. *Journal Of Social Issues*, 111e136.
38. Staub, E., & Baer, R. S. (1974). Stimulus characteristics of a sufferer and difficulty of escape as determinants of helping. *Journal of Personality and Social Psychology*, 30, 279e284.
39. Walther, B. (1997). "Investor sophistication and market earnings expectations" **Journal of Accounting Research**, 35, 157e192
40. West, S. G., & Brown, T. J. (1975). "Physical attractiveness, the severity of the emergency and helping: A field experiment and interpersonal simulation" **Journal of Experimental Social Psychology**, 11, 531e538.



Audit committee members' willingness to challenge management's significant accounting estimates (joint effects of major audit issues and investor type)

Mohammad Afkhami

PhD student of accounting department, Semnan branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

Naghi Fazeli¹©

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran (corresponding author)

Khosro Faghani Makrani

Associate Professor of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran

(Received: February 6, 2023; Accepted: August 22, 2023)

New researches show that the paradigm governing audit reporting standards and the expectations of users of these reports have led to the development of new standards for reporting and the initial standardized audit report has undergone numerous content changes; This has been crystallized by the compilation of the 701 audit standard with the title "Information of the major audit issues to the governing bodies". This research with the statistical population consisting of the members of the audit committees of listed and non-listed companies and through the interview test and questionnaire, the joint effect of the content of the audit report with an emphasis on the approach of new reporting disclosures regarding major audit issues and the type of investor, whether professional investment or not. The professional and predictive perspective of these disclosures on major audit matters examines the willingness of audit committee members to challenge management's critical estimates. The results indicate that the disclosure of major audit issues in the independent auditor's report and the presence of non-professional investors highlight the duty of audit committee members to protect investors and ensure the reasonableness of financial statements, which leads to an increase in the amount of probing and challenging questions asked by the audit committee. It is monitored in the process.

Keywords: Major audit issues, audit committee, professional and non-professional investors.

¹ fazeli.n@gmail.com© (Corresponding Author)