فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/سال هفتم/ شماره ۲۵ /بهار۹۴ /صفحات ۸۸-۷۱

بررسی تأثیر ویژگی های کمیته ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق

رمضانعلی رویایی [*]
محمد ابراهیمی [**]

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۳/۲۰

چکیده:

برخی از شرکت ها داوطلبانه اقدام به افشای اطلاعات می نمایند و برخی دیگر از شرکت ها، پا را فراتر گذاشته و اقدام به افشای داوطلبانه اخلاق می کنند تا اثبات نمایند که موارد عدالت و انصاف، حقوق و منافع عموم را رعایت می کنند. از این رو لازم است که عوامل تأثیرگذار بر افشای داوطلبانه اخلاق شناسایی گردد تا بتوان شرکت ها را به سمت افشای داوطلبانه اخلاق سوق داد و در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲پرداخته شده است. ویژگی های مورد مطالعه شامل استقلال، تخصص، تعداد جلسات و اندازه ی کمیته است. در این پژوهش از رگرسیون مقطعی لوجیت با حداکثر درستنمایی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که تنها دو ویژگی استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می گذارد.

[*] استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
[**] دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران(نویسنده مسئول). Email:ebrahimi_liv@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

واژه های کلیدی: افشای داوطلبانه اخلاق، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی ، رگرسیون لوجیت

۱- مقدمه

امروزه افشای داوطلبانه اطلاعات از اهمیت بالایی برخوردار است. سوالاتی پیرامون افشای داوطلبانه اطلاعات وجود دارد که از آن جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد:
چه اطلاعاتی گزارش شوند؟ چه کسانی این اطلاعات را گزارش نمایند؟ افشای داوطلبانه اطلاعات چه منافع و مشکلاتی برای شرکت ها در پی دارد؟

با توجه به پدیده جهانی شدن بازار و وجود فرصت های سرمایه گذاری پیش بینی نشده، سرمایه گذاران نیاز به اطلاعات دارند. لذا شرکت ها علاوه بر افشای اطلاعات طبق الزامات گزارشگری، اطلاعات دیگری را در رابطه با فعالیت های خود به منظور مشخص نمودن عناصر پنهان ارزش شرکت در بازار سرمایه ارایه می نماید که به آن افشای داوطلبانه اطلاعات اطلاق می شود (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰).

شایان ذکر است که در صورتی شرکت ها تمایل به افشای داوطلبانه دارند که برای آن ها منافعی به همراه داشته باشد و برخی از مزایای افشای داوطلبانه عبارت است از:

قابلیت اعتبار بیشتر مدیریت، سرمایه گذاران درازمدت بیشتر، افزایش حجم معاملات تجاری، مالکیت نهایی بالاتر، نقدشوندگی بیشتر، فراریت کمتر، کاهش شکاف خرید و فروش، تحلیل بالاتر، دسترسی بهتر و هزینه سرمایه کمتر، روابط بهبودیافته با انجمنهای سرمایه‌گذاری و قیمتهای سهام بالاتر (مادهانی[1]، ۲۰۰۹). امروزه موارد افشای داوطلبانه اخلاق بخش مهمی از افشای داوطلبانه را تشکیل داده است که به ارایه موضوعات اخلاقی از قبیل رعایت حقوق، عدالت و انصاف و منافع عموم می پردازد.

از سویی دیگر، کمیته های حسابرسی، از هنگام شکل یافتن خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ تا کنون، نقش مهمی در راهبری شرکت های سهامی داشته‌اند و اهمیت کمک‌هایی که کرده‌اند، در سالهای اخیر مشهود تر است زیرا کمیته‌های حسابرسی را محافظان سازمانی می دانند که برای صادقانه بودن وضعیت مالی شرکت های سهامی عام، اطمینان بخشی می کنند. از دیدگاه قانون، سازمان‌های دولتی این قدرت را دارند که برای صادر کنندگان اوراق بهادار، یعنی بازار های سهام، مقرراتی را وضع کنند و کمیسیون بورس اوراق بهادار(SEC) ، در تأسیس و نظارت

1-Madhani

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

بر کمیته حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، از آغاز شکل گیری آنها، مشارکتی مؤثر داشته است. هر چند، بازارهای سهام، خود به عنوان مؤسساتی خود کنترلی در شکل گرفتن جزئیات مقرراتی که کمیسیون بورس اوراق بهادار اجبار کرده بود و کمیته‌های حسابرسی نیز باید از آنها پیروی می کردند، نقش مؤثری داشته‌اند، با این حال، صرفنظر از آن الزامات قانونی و مقرراتی، مجموعه ای از بهترین اقدامات که حاصل تلاش مشترک رهبران حرفه هایی، نظیر حقوق، سرمایه گذاری و حسابرسی بودند نیز بسیار اثربخش بودند. حرفه حسابداری عمومی از طریق انجمن حسابداران خبره امریکا نیز فعالیت‌های حمایتی طولانی از نیاز به نقش پر اهمیت کمیته‌های حسابرسی داشته‌اند. به دلیل شدت تأکیدهای اعمال شده بر راهبری شرکت‌های سهامی در هزاره قبلی به ویژه آن شرکت هایی که توسط عموم در آنها سرمایه گذاری شده است، کمیته‌های حسابرسی در بسیاری از سازمان‌های غیر انتفاعی وضعیت ویژه‌ای یافته و توجهات بیشتری را به خود جلب نموده‌اند و نفوذ تأثیر آنها در سازمان‌ها با این روند مطابق بوده است.(ویکی پدیا[1]، ۲۰۱۳). از این رو پژوهش حاضر در جستجوی پاسخ این پرسش است که آیا ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارند یا خیر؟

۲- مبانی نظری پژوهش

اخلاق را می توان به عنوان شاخه ای از فلسفه تعریف کرد که به ارزش های مربوط به رفتار انسان، درستی و نادرستی اعمال او و خوبی و بدی اهداف و پیامدهای چنین رفتارها و محتوای این گونه اقدامات می پردازد (فروغی و همکاران، ۱۳۹۳). همچنین تئوری مشروعیت[2] یکی از تئوری های وابسته به رابطه ی بین سازمان ها و کل جامعه است. آنچه از این تئوری برداشت می شود این است که سازمان باید دائما مراقب عملیات خود در جهت شکستن مرزها و هنجارهای جوامع خود باشند تا توسط گروه های مختلف ذینفعان در جامعه به عنوان مشروع مشاهده شوند. وضعیت مشروعیت برای بقای شرکت ها عامل تعیین کننده است. تئوری مشروعیت اشاره به این دارد که یک قرارداد اجتماعی در خصوص وضعیت مشروعیت سازمان، بین سازمان و جامعه ای که در آن عمل می کند وجود دارد. طبق مفهوم قرارداد اجتماعی، سازمان باید عملیات خود را مطابق با انتظارات و هنجارهای کل جامعه و نه فقط انتظارات و هنجارهای سرمایه گذاران هدایت کند. تنها زمانی جامعه به سازمان اجازه ادامه فعالیت را می دهد که سازمان مطابق با انتظارات و هنجارهای جامعه باشد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

1-wikipedia
2-Legitimacy Theory

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

بنابراین لازم است که شرکت ها اطلاعاتی افشا نماید که جامعه بتوانند میزان رعایت هنجارها توسط شرکت را ارزیابی نمایند.

از سویی دیگر مشارکت کنندگان در بازار سرمایه، همیشه دنبال افشای اطلاعات مالی با کیفیت هستند (آقا ابراهیمیان و احمدی، ۱۳۹۳). از این رو اصل افشاء به عنوان یکی از اصول حسابداری مطرح است و بر اساس این اصل، باید کلیه اطلاعات مربوط به فعالیت‌های شرکت به نحو مناسب و به موقع در اختیار گروه‌های مختلف استفاده کننده قرار گیرد (ملکیان، ۱۳۷۶). در حالت کلی افشاء به معنای انعکاس اطلاعات است (هندریکسون و بردا[1]، ۱۳۸۴) و در برگیرنده ی اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذار معمولی، مفید واقع شود و موجب گمراهی خواننده نگردد. به صورتی آشکارتر، اصل افشاء بدین معنی است که هیچ اطلاعات مهم مورد توجه وعلاقه استفاده کننده اطلاعات نباید حذف و یا پنهان شود (ریاحی بلکویی، ۱۳۸۷). اگر حذف اطلاعات معینی باعث گردد که صورت‌های مالی گمراه کننده شوند، افشای آن اطلاعات ضروری است. در واقع هدف اصلی از افشاء عبارتست از کمک به استفاده کنندگان در تصمیم گیری مربوط به سرمایه‌گذاری، تغییر وضعیت مالی شرکت‌ها، ارزیابی عملکرد مدیریت و پیش بینی جریان های وجوه نقد آتی. در این راستا باید کلیه واقعیت‌های با اهمیت واحد اقتصادی به گونه‌ای مناسب و کامل افشا شوند، تا امکان اتخاذ تصمیم فراهم گردد و از سردرگمی جلوگیری به عمل آورد(ملکیان، ۱۳۷۶). به بیان دیگر هدفهای افشای اطلاعات را می توان به شرح زیر برشمرد:

- ارایه شرحی از اقلام شناسایی (ثبت) شده و ارائه مقادیر «مربوط» این اقلام؛ غیر از مقادیر ارائه شده در صورتهای مالی.
- شرح اقلام شناسایی (ثبت) نشده و ارایه اطلاعاتی که در مورد این اقلام «سودمند» باشند.
- ارایه اطلاعات به منظور کمک به اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران جهت ارزیابی ریسکها و توانایی های بالقوه اقلام شناسایی (ثبت) شده و اقلام شناسایی (ثبت) نشده.
- ارایه اطلاعات مهم که برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی این امکان را به وجود آورد که مقادیر متعلق به دو سال (یا دوره های درون یکسال) با مقادیر متعلق به یک سال را با هم مقایسه کنند.
- ارایه اطلاعات درباره جریان های نقدی ورودی یا خروجی آینده.
- کمک به سرمایه گذاران در راه ارزیابی بازده سرمایه گذاریها (ریاحی بلکویی،۱۳۸۷).

1- Hendrikson & Breda

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

اما مشاهده می شود که در این راستا فقط به افشای اطلاعات از دیدگاه سرمایه گذاران تأکید شده است و افشای اخلاقیات توسط شرکت جهت ذینفعان نادیده گرفته شده است. بنابراین از آنجا که مباحث اخلاقی شرکت ها نیز مربوط به جامعه می شود، لذا وظیفه ی شرکت ها است که مباحث اخلاقی را نیز افشا نمایند. اما با توجه به این که در ایران استاندارد و الزامات خاصی در این رابطه وجود ندارد، لذا افشای اطلاعات در این زمینه اجباری نیست و تنها در صورت افشا، به صورت اختیاری خواهد بود. نکته حایز اهمیت، بررسی این موضوع است که چه عوامل و دلایلی منجر به افشای داوطلبانه اخلاق توسط شرکت ها می گردد. عوامل تعیین کننده کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات حسابداری، متعدد هستند. پانانن و لین[1] (۲۰۰۹)، کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات حسابداری را تابعی از عوامل مختلف شامل‌ساختار سرمایه، نوع مالکیت، رشد فروش، اندازه شرکت و هم چنین وضعیت سهام شرکت در بازار سرمایه می شناسد (پانانن و لین، ۲۰۰۹). تونا و همکاران[2] (۲۰۰۶)، کیفیت افشای اطلاعات را در اثرگذاری به هنگام اطلاعات حسابداری بر شاخص های بازار نظیر قیمت و بازده سهام می دانند. هم چنین آن ها یکی از ویژگی های کیفیت افشا را تائید پیش بینی های قبلی می شناسند (تونا و همکاران، ۲۰۰۹). ناگار و همکاران[3] (۲۰۰۳) بهبود کیفیت افشای داوطلبانه را عاملی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه کاهش هزینه های نمایندگی میان سهامداران و مدیران می دانند. آن ها در پژوهشی دریافتند که هر گاه پاداش مدیران بر پایه قیمت سهام تعیین گردد ، میان پاداش مدیران و کیفیت افشاء رابطه‌ای مثبت وجود دارد (ناگار و همکاران، ۲۰۰۳). پنمن[4] (۲۰۰۳)، کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات را متاثر از کیفیت استانداردهای حسابداری، کیفیت حسابرسی و مدیریت سود می داند (پنمن، ۲۰۰۳). پرسونز (۲۰۰۹) کیفیت افشای داوطلبانه اخلاق را با ویژگی های کمیته حسابرسی مرتبط ساخت. لذا در این بخش به مبانی نظری رابطه ی بین برخی از ویژگی های کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق پرداخته شده است.

1-Paananen and Lin
2-Tuna, et al.
3-Nagar, et al.
4-Penman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

۲-۱- استقلال کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق

هیأت نظارت عمومی[1] (۱۹۹۴)، کمیته بلو ریبون[2] (۱۹۹۹)، انجمن ملی مدیران شرکت های سهامی[3] (۱۹۹۹) و کوپرز[4] (۲۰۰۰) معتقدند که عملکرد کمیته حسابرسی زمانی از کیفیت بالایی برخوردار است که اعضای کمیته حسابرسی، مستقل باشند و این امر منجر به ارتقای اعتبار گزارشگری مالی خواهد گردید. بر اساس نظر پرسونز[5] (۲۰۰۵)، عضوی از کمیته حسابرسی، مستقل نامیده می شود که هیچ گونه رابطه ی شخصی یا مالی با شرکت و یا مدیران اجرایی شرکت نداشته باشد. همچنین پرسونز معتقد است که احتمال بروز تقلب زمانی کاهش می یابد که کمیته حسابرسی از استقلال برخوردار باشد. کلین[6] (۲۰۰۲) ادعا نمود که یک رابطه ی منفی بین استقلال کمیته حسابرسی و رویه های مدیریت سود وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش وی نشان می دهد که استقلال کمیته حسابرسی منجر به نظارت اثربخش تر بر مدیریت سود می شود (بدارد و همکاران[7]، ۲۰۰۴). آبوت و همکاران[8] (۲۰۰۳) ادعا کردند که یک رابطه منفی بین استقلال کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد. پرسونز (۲۰۰۹) تأکید نمود که استقلال کمیته حسابرسی یک عامل اساسی در اندازه گیری اثربخشی افشای اخلاق است. بنابراین بر مبنای مطالعات پرسونز (۲۰۰۵) و پرسونز (۲۰۰۹) انتظار می رود که استقلال کمیته حسابرسی تأثیری مثبت بر اثربخشی فرآیند گزارشگری مالی داشته باشد و این امر احتمالاً منجر به انجام وظایف به صورت اخلاقی می گردد و در نهایت منجر به افشای اخلاق می گردد.

۲-۲- تخصص اعضای کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق

هیئت نظارت عمومی (۱۹۹۴) نشان داد که در صورتی کار کمیته حسابرسی اثربخش خواهد بود که اعضای کمیته حسابرسی در حوزه های حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری مالی متخصص باشند. بر اساس آیین رفتار حرفه ای راهبری شرکت های سهامی

1- The Public Oversight Board (POB)
2- Blue Ribbon Committee (BRC)
3- National Association of Corporate Directors (NACD)
4-Coopers
5- Persons
6- Klein
7- Bedard, et al.
8- Abbott, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

مالزی[1] (۲۰۰۲) حداقل یکی از اعضای کمیته حسابرسی باید در حیطه ی حسابداری یا خدمات مالی مشغول کار باشد. بر اساس نظر دفوند و همکاران[2] (۲۰۰۵)، در صورتی که اعضای کمیته حسابرسی در زمینه حسابداری و خدمات مالی متخصص باشند، حاکمیت شرکتی در شرکت ها ارتقا خواهد یافت. بدارد و همکاران[3] (۲۰۰۴) معتقدند که مدیریت سود با تعداد اعضای متخصص کمیته حسابرسی رابطه ای معکوس دارد. پرسونز (۲۰۰۹) معتقد است که وجود اعضای مستقل و متخصص در زمینه حسابداری یا مالی در بین اعضای کمیته حسابرسی احتمال کشف موارد ارایه نادرست در صورت های مالی را افزایش می دهد زیرا این افراد جهت حفظ شهرت و اعتبار خود ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه ای اخلاق هستند. بنابراین وی ادعا می کند که وجود اعضای متخصص در کمیته حسابرسی منجر به اثربخشی بیشتر نظارت[4] شرکت ها می گردد و اجرای اخلاقی این وظیفه منجر به افشای اخلاق می گردد. بنابراین وی مدعی است که بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی در زمینه مالی، حسابداری و حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق رابطه ای مستقیم وجود دارد (روهانا و همکاران[5]، ۲۰۱۴).

۲-۳- تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق

ابوت و همکاران[6] (۲۰۰۳) و ابوت و همکاران (۲۰۰۴) نشان دادند که کمیته ی حسابرسی با تعداد جلسات حداقل چهار جلسه در سال، احتمال ارایه مجدد صورت های مالی نادرست را کاهش می دهد. همچنین پرسونز (۲۰۰۹) دریافت که هر چه تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد، افشای داوطلبانه اخلاق توسط شرکت ها نیز افزایش می یابد. افزون بر این ایکس و همکاران[7] (۲۰۰۳) بیان می کنند که بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری رابطه ای معکوس وجود دارد. بنابراین طبق یافته های پرسونز (۲۰۰۹) و ایکس (۲۰۰۳) انتظار می رود که بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق رابطه ای مستقیم وجود داشته باشد (روهانا، ۲۰۱۴).

1- The Malaysian Code of Corporate Governance (MCCG, 2002)
2- Defond ,et al.
3- Bedard, et al.
4- Monitoring
5-Rohana, et al.
6- Abbott, et al.
7- Xie, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

۲-۴- اندازه کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق

پرسونز (۲۰۰۹)، یکی از صاحب نظران در حیطه ی افشای اخلاق معتقد است که هر چه اندازه ی کمیته ی حسابرسی بزرگ تر باشد، احتمال افشای اخلاق افزایش می یابد زیرا احتمال این که در کمیته ی حسابرسی، اعضای پایبند به اخلاق وجود داشته باشد، افزایش می یابد (پرسونز، ۲۰۰۹، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱). دالتون و همکاران[1] (۱۹۹۹) دریافتند که بین اندازه کمیته حسابرسی و وظیفه ی نظارتی کمیته حسابرسی رابطه ای مستقیم وجود دارد و هر چه اندازه ی کمیته ی حسابرسی بزرگ تر باشد، عملکرد شرکت بهتر خواهد بود زیرا وظیفه ی نظارتی کمیته حسابرسی بهتر انجام خواهد شد. همچنین یانگ و کریشنان[2] (۲۰۰۵) معتقدند که بین اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه ای منفی وجود دارد. از این رو انتظار می رود که اندازه بزرگ کمیته ی حسابرسی از طریق اثربخشی بیشتر نظارت شرکت، منجر به افشای اخلاق گردد (روهانا، ۲۰۱۴).

۳- پیشینه پژوهش

شایان ذکر است که در گذشته، پژوهش های اندکی در زمینه ی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق انجام شده است. اما برخی از این پژوهش ها به شرح زیر است:

روحانا و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق در ۹۴ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که تنها تخصص کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می گذارد و هیچ یک از عوامل استقلال کمیته، اندازه کمیته و تعداد جلسات کمیته با افشای داوطلبانه اخلاق رابطه ای معنی دار ندارند.

هیشام و همکاران[3] (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه ی ۱۴۶ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. متغیرهای توضیحی مورد مطالعه ی آنها شامل استقلال کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته و اندازه ی کمیته حسابرسی بود. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که استقلال کمیته

1- Dalton, et al.
2- Yang and Krishnan
3- Hisham, et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

و اندازه ی کمیته با افشای داوطلبانه رابطه ای مستقیم دارند اما تعداد جلسات کمیته و تخصص اعضای کمیته بر افشای داوطلبانه تأثیری ندارند.

شایان ذکر است با توجه به این که مبحث اخلاق در حسابداری، یکی از پارادایم های اخیر است، لذا تاکنون پژوهش های چندانی در این زمینه ی نوظهور انجام نشده است و در ایران نیز تاکنون هیچ پژوهشی در این زمینه انجام نشده است.

۴- روش پژوهش

۴-۱- فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی پژوهش: ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارد.

با توجه به این که در پژوهش حاضر، تعداد چهار ویژگی از ویژگی های کمیته حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است، لذا تعداد چهار فرضیه ی فرعی به زیر تدوین شده است.

فرضیه فرعی اول: استقلال کمیته ی حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارد.

فرضیه فرعی دوم: خبرگی و تخصص کمیته ی حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارد.

فرضیه فرعی سوم: تعداد جلسات کمیته ی حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارد.

فرضیه فرعی چهارم: اندازه ی کمیته ی حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می گذارد.

۴-۲- متغیرهای پژوهش:

۴-۲-۱- متغیرهای توضیحی پژوهش

استقلال کمیته حسابرس (INDAUD): یک متغیر دو ارزشی صفر و یک است و چنانچه نسبت تعداد اعضای هیئت مدیره عضو کمیته حسابرسی (به جز اعضای غیر موظف) به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی کمتر از ۰/۵ باشد، بیانگر استقلال نسبی است و مقدار این متغیر برابر یک و در غیر اینصورت برابر صفر است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

تخصص کمیته حسابرسی (AUDACC): بیانگر تعداد اعضای کمیته ی حسابرسی است که در زمینه ی حسابداری و حسابرسی و مالی فعالیت دارند و دارای علم و دانش هستند.

تعداد جلسات کمیته حسابرسی (AUDMET): بیانگر تعداد جلسات کمیته ی حسابرسی در طول سال ۱۳۹۲ است. در پژوهش حاضر، تعداد گزارش های کمیته حسابرسی که در طول سال منتشر شده است، به عنوان معیار تعداد جلسات رسمی کمیته در نظر گرفته شده است.

اندازه کمیته حسابرسی (AUDSIZE): بیانگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی است.

۴-۲-۲- متغیر وابسته پژوهش

افشای داوطلبانه اخلاق (ETHICS): یک متغیر دو ارزشی است و در این پژوهش بر اساس پژوهش های پرسونز[1] (۲۰۰۹) و بدارد[2] (۲۰۰۴)، پرسشنامه ای مشتمل بر ۴۸ پرسش در زمینه افشای داوطلبانه اخلاقی تدوین گردید و بخش اول پرسشنامه توسط مدیران ارشد شرکت تکمیل گردید و جهت افزایش قابلیت اتکای اظهارات ایشان، پاسخ سوالات بخش دوم پرسشنامه از سایت های معتبر و رسمی از قبیل سایت بورس اوراق بهادار تهران، سایت کدال و سایت سازمان محیط زیست و منابع طبیعی استخراج گردید. سوالات به گونه ای طراحی گردیده است که پاسخ آنها به صورت بلی و خیر است و به ازای هر پاسخ بلی، یک امتیاز مثبت برای شرکت منظور می شود. بنابراین امتیاز بیش از ۲۴ از کل ۴۸ امتیاز بیانگر افشای داوطلبانه اخلاق است و در صورتی که امتیاز شرکت بیش از ۲۴ باشد، مقدار متغیر افشای داوطلبانه اخلاق برابر یک و در غیر اینصورت برابر صفر است.

۴-۳- روش جمع آوری اطلاعات

در این پژوهش، بخشی از اطلاعات و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش از سایت های های رسمی همچون سایت بورس و اوراق بهادار تهران، سایت کدال، سایت سازمان محیط زیست و منابع طبیعی و سایت شرکت ها استخراج شده اند و بخشی دیگر از داده ها از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است.

1- Persons
2-Bedard, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

۴-۴- جامعه آماری، نمونه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری پژوهش، شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲ است. در این پژوهش به منظور نمونه گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. بدین ترتیب که ابتدا تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید و شرکت هایی انتخاب گردیدند که حایز شرایط زیر بودند:

۱) جزء شرکت های تولیدی باشد.
۲) در سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران فعال باشد.
۳) داده های مربوط به متغیرهای توضیحی آن در دسترس باشد.
۴) مدیران آن به سوالات مربوط به متغیر وابسته ی پژوهش پاسخ دهند.

در نهایت تعداد ۵۲ شرکت به عنوان نمونه آماری مورد مطالعه انتخاب گردید.

۴-۵- روش آزمون فرضیه های پژوهش

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون مقطعی لوجستیک (مدل۱) ارایه شده توسط روحانا و همکاران[1] (۲۰۱۴) استفاده شده است.

(مدل ۱)

$$ETHICS_i = \beta_0 + \beta_1 INDAUD_i + \beta_2 AUDACC_i + \beta_3 AUDMET_i + \beta_4 AUDSIZE_i + \varepsilon_i$$

که در آن ε و i به ترتیب بیانگر خطای مدل و واحدهای مقطعی (شرکت) هستند و سایر متغیرهای مدل در بخش متغیرهای پژوهش معرفی شدند.

۵- تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش

در پژوهش حاضر، متغیرهای مورد مطالعه به دو گروه متغیرهای کیفی و متغیرهای کمی طبقه بندی می شوند. متغیرهای کیفی شامل افشای داوطلبانه اخلاق و استقلال کمیته حسابرسی هستند و متغیرهای کمی شامل تعداد جلسات کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرس و اندازه کمیته حسابرسی هستند. جدول ۱ آماره های توصیفی مربوط به متغیرهای کمی پژوهش شامل میانگین، میانه، حداقل و حداکثر داده، انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی را نشان می دهد.

1- Rohana, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

جدول (۱): آمار توصیفی مربوط به متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	تعداد جلسات کمیته حسابرسی (AUDMET)	تخصص کمیته حسابرسی (AUDACC)	اندازه کمیته حسابرسی (AUDSIZE)
مقدار میانگین	۱/٤۸	۲/۱۱	۵/۱۹
مقدار میانه	۲/۰۰	۲/۰۰	۵/۰۰
حداقل داده	۲/۰۰	۳/۰۰	۸/۰۰
حداکثر داده	۰/۰۰	۱/۰۰	٤/۰۰
انحراف معیار	۰/٦۷	۰/۷۳	۱/۰٤
ضریب چولگی	-۰/۹۱	-۰/۱۷	۰/۹٤
ضریب کشیدگی	۲/٦۷	۱/۹۱	۳/٤۲
تعداد مشاهده ها	۵۲	۵۲	۵۲

منبع: یافته های پژوهشگران

با توجه به جدول یک مشاهده می شود که به طور متوسط تعداد اعضای کمیته حسابرسی حدود ۵ نفر و متوسط تعداد اعضای کمیته حسابرسی که دارای تخصص در زمینه مالی، حسابداری یا حسابرسی هستند، حدود ۲ نفر است. علی رغم این که برخی از پژوهش گران مانند پرسونز (۲۰۰۹) معتقدند که کمیته حسابرسی حداقل باید ۴ جلسه در سال برگزار نماید تا بتواند از بروز ارایه نادرست در صورت های مالی جلوگیری نماید اما جدول ۲ نشان می دهد که متوسط تعداد جلسات کمیته حسابرسی در شرکت های مورد مطالعه تقریباً یک جلسه در سال است. همچنین در جدول ۲ آمارهای توصیفی مربوط به متغیرهای کیفی پژوهش شامل فراوانی مطلق، فراوانی نسبی، فراوانی تجمعی و فراوانی نسبی تجمعی ارایه شده است.

جدول(۲): آمار توصیفی مربوط به متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	مقدار متغیر	فراوانی	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی	فراوانی نسبی تجمعی
افشای داوطلبانه اخلاق (ETHICS)	۰ (شرکت هایی که افشای داوطلبانه اخلاق ندارند)	۳٤	۰/٦۵	۳٤	۰/٦۵
	۱ (شرکت هایی که افشای داوطلبانه اخلاق دارند)	۱۸	۰/۳۵	۵۲	۱/۰۰
استقلال کمیته حسابرسی (INDAUD)	۰ (شرکت هایی که کمیته حسابرسی آنها استقلال دارند)	٤۰	۰/۷۷	٤۰	۰/۷۷
	۱ (شرکت هایی که کمیته حسابرسی آنها استقلال ندارند)	۱۲	۰/۲۳	۵۲	۱/۰۰

منبع: یافته های پژوهشگران

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

با توجه به جدول ۲ مشاهده می شود که علی رغم این که در اکثر شرکت ها (۴۰ شرکت)، اعضای کمیته حسابرسی از استقلال نسبی برخوردارند، اما تنها تعداد کمی از آن ها (۱۸ شرکت) افشای داوطلبانه اخلاق دارند. افزون بر این در جدول ۳ نتایج حاصل از ضرایب همبستگی ارایه شده است. شایان ذکر است که به منظور محاسبه ضریب همبستگی بین دو متغیر کمی از ضریب همبستگی پیرسون و به منظور محاسبه ضریب همبستگی بین دو متغیر کیفی از ضریب همبستگی کرامر و به منظور محاسبه ضریب همبستگی بین یک متغیر کیفی و یک متغیر کمی از ضریب همبستگی اتا[1] استفاده شده است.

جدول (۳): ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

	ETHICS	INDAUD	AUDACC	AUDMET	AUDSIZE
افشای داوطلبانه اخلاق (ETHICS)	۱/۰۰				
استقلال کمیته حسابرس (INDAUD)	-۰/۱۸*	۱/۰۰			
تخصص کمیته حسابرسی (AUDACC)	۰/۳۳*	-۰/۱۵	۱/۰۰		
تعداد جلسات کمیته حسابرسی (AUDMET)	۰/۱۵	-۰/٤٦	۰/۵۸	۱/۰۰	
اندازه کمیته حسابرسی (AUDSIZE)	۰/۲۵	-۰/٤۳	۰/۳۹	۰/۵۰	۱/۰۰

* بیانگر معنی داری در سطح خطای ۰/۰۵ است.

منبع: یافته های پژوهشگران

با مراجعه به جدول ۳ مشاهده می شود که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تنها متغیرهای تخصص کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می گذارند زیرا تنها ضرایب همبستگی بین متغیرهای مذکور با افشای داوطلبانه اخلاق از لحاظ آماری معنی دار هستند. لذا به منظور تعیین میزان تأثیر متغیرهای توضیحی پژوهش بر افشای داوطلبانه اخلاق لازم است که مدل رگرسیونی شماره ۱ آزمون شود. برای این منظور از مدل رگرسیونی لوجیت مقطعی با روش حداکثر درستنمایی استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۴ خلاصه شده است.

1- Eta

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

جدول (٤): آزمون فرضیه ی پژوهش

نام متغیر	ضریب متغیر	انحراف معیار	آماره Z	مقدار احتمال آماره Z
استقلال کمیته حسابرسی	-۱/٦۲	۰/۷٤	-۲/۲۰	۰/۰۲
تخصص کمیته حسابرسی	۱/٤٥	۰/٦۰	۲/٤۱	۰/۰۱
تعداد جلسات کمیته حسابرسی	-۰/۸۹	۰/٦۲	-۱/٤٤	۰/۱٥
اندازه کمیته حسابرسی	-۰/۲٤	۰/۲۰	-۱/۱۷	۰/۲۳
مقدار احتمال آزمون خی دو	۰/۰۲			
آماره Cox and Snell: ۰/۷٥۲	آماره Nagelkerk: ۰/۷٥۹		آماره Mcfadden: ۰/۷٥۰	

منبع: یافته های پژوهشگران

با مراجعه به جدول ۴ مشاهده می شود که مقدار احتمال آزمون خی دو برابر ۰/۰۲ و کمتر از ۰/۰۵ است، لذا استنباط می شود که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر (فرض صفر بودن ضرایب تمامی متغیرها) رد می شود و حداقل یکی از ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می گذارد. با توجه به مقدار احتمال آزمون Z برای تک تک متغیرها مشاهده می شود که فرض صفر (فرض صفر بودن ضرایب تکی متغیرها) تنها برای متغیرهای استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود و تنها این دو متغیر بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می گذارند. همچنین مقدار آماره Cox and Snell، آماره Nagelkerk و آماره MCfadden در جدول ۴ نشان می دهد که در پایین ترین سطح، ۷۵ درصد تغییرات در افشای داوطلبانه اخلاق را می توان توسط تغییرات در ویژگی های کمیته حسابرسی تبیین نمود.

۶- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲ پرداخته شده است. ویژگی های مورد مطالعه همانند پژوهش هیشام و همکاران (۲۰۱۴) شامل استقلال، تخصص، اندازه و تعداد جلسات کمیته حسابرسی است. نتایج پژوهش حاضر همچون نتایج پژوهش روحانا و همکاران (۲۰۱۴) بیانگر وجود رابطه ای معنی دار بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق است. همچنین نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه ای معنی دار بین استقلال کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق است که این امر با نتایج حاصل از پژوهش هیشام و همکاران (۲۰۱۴) سازگار است. همچنین نتایج پژوهش بیانگر عدم

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

وجود رابطه ای معنی دار بین سایر ویژگی های کمیته حسابرسی و افشای داوطلبانه اخلاق است که این امر نیز با نتایج حاصل از پژوهش پرسونز (۲۰۰۹) سازگار است.

۷- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به فقدان یک سایت معتبر رسمی واحد جهت افشای اخلاق شرکت ها در ایران، به سازمان ها و نهادهای مربوطه و دولت پیشنهاد می گردد که در جهت بهبود وضعیت افشای داوطلبانه اخلاق شرکت ها، اقدام به جمع آوری اطلاعات و افشای آن ها در یک سایت رسمی نمایند. با این اقدام از یک سو به جامعه اطلاع رسانی می گردد و از سویی دیگر منبع اطلاعاتی جهت پژوهشگران فراهم می آید. افزون بر این به پژوهشگران پیشنهاد می گردد که تأثیر سایر عوامل احتمالی از قبیل هزینه های نمایندگی شرکت ها را بر افشای داوطلبانه اخلاق مورد آزمون قرار دهند تا مشخص گردد که چه عواملی شرکت ها را ترغیب به افشای داوطلبانه اخلاق می نمایند و از این منظر بتوان شرکت ها را به این سمت سوق داد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

منابع:

۱- آقا ابراهیمیان، سیده مریم و محمد رمضان، احمدی. (۱۳۹۳). بررسی محافظه کاری بر میزان افشای اختیاری اطلاعات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، ۶ (۲۴)، ۷۹-۹۸.

۲- رویایی، رمضانعلی و علی، محمدی. (۱۳۹۰). **اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری**. تهران، انتشارات فرهنگ، چاپ اول.

۳- ریاحی بلکوئی احمد (۱۳۸۷). **تئوریهای حسابداری**، ترجمه علی پارسائیان ، تهران، انتشارات ترمه.

۴- فروغی ابری، میثم. علیرضا، جعفری و رحمت اله نادری بنی. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، ۶ (۲۲)، ۱۱۴-۱۳۳.

۵- محمدیان محمد (۱۳۹۰). نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره در پاسخگویی به سهامداران. ماهنامه حسابرس، سال سیزدهم، شماره ۵۶.

۶- ملکیان، اسفندیار(۱۳۷۶). **جامعیت گزار ش‌های سالانه و ویژگی‌های مالی شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران**،. رساله دکتری، دانشکده علوم اداری ومدیریت و بازرگانی دانشگاه تهران

۷- هندرریکسون، ال دان اس. و ون بردا، میکل اف.(۱۳۸۴). **تئوری حسابداری**. ترجمه پارسائیان، علی، جلد دوم.

8- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. and Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees. Auditing**: A Journal of Practice and Theory**, 22, 17-32.

9- Bedard, J., Chtourou, S. M. and Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence and activity on aggressive earnings management. Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, 23, 13-35.

10- Blue Ribbon Committee (BRC) (1999). **Report and Recommendations of Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees**. New York: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

11- Dalton, D.R., Daily, C.M., Johnson, J.L. and Ellstrand, A.E. (1999). Number of directors and financial performance: A meta-analysis. **Academy of Management Journal**, 42, 674-86.

12- Hisham Kamel Madi, Zuaini Ishak and Nor Aziah Abdul Manaf. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. **International onference on Accounting Studies**, ICAS 2014, 18-19 August 2014, Kual Lumpur, Malaysia.

http://fa.wikipedia.org

13- Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. **Journal of Accounting and Economics**, 33, 375-400.

14- Madhani M. Pankaj (2009). Role of Voluntary Disclosure and Transparency in Financial Reporting. **The Accounting World**, 2009, pp. 63-66

15- Malaysian Code of Corporate Governance (2012). **Securities Commission**. Kuala Lumpur.

16- Nagar V. , Nanda , D. and Wysocki , P. (2003). Discretionary Disclosure and Stock based Incentive. **Journal of Accounting and Economics**, 34(1-3) , pp 283-309

17- Paananen, M. and Lin, H.(2009). The Development of Accounting quality of IAS and IFRS over Time: the case of Germany .**Journal of International Accounting Research**, Vol 8, No 1, PP.31-55

18- Penman Stephen H.(2003) .**Financial statement Analysis and Security Valuation** .MC Graw Hill PP 601-605.

Persons, O. S. (2005). Relation between the new corporate governance rules and the likelihood of financial statement fraud. **Review of Accounting and Finance**, 4 (2), 125-148.

19-Persons, O. S. (2009). Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms. **International Journal of Disclosure and Governance**, 6 (4), 284-297.

20- Persons, O. S. (2010). Could investors use voluntary ethics disclosure to assess the likelihood of fraudulent financial reporting? **International Journal of Disclosure and Governance**, 7 (2), 153-166.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]

21- Persons, O. S. (2011) Characteristics and financial performance of no ethics-code firms. **Journal of academic and business ethics**, 1-14.

22- PricewaterhouseCoopers (2000). **Audit Committee Effectiveness: What Works Best**. 2nd edition. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

23- Public Oversight Board (POB, 1993). **In the Public Interest: A Special Report by the Public Oversight Board of the SEC Practice Section**, AICPA. Stamford, CT: POB.

24-Public Oversight Board (POB, 1994). **Strengthening the Professionalism of the Independent Auditor**. Stamford, CT: POB.

25- Rohana, Othman., Farhana, Ishak., Siti Maznah, Mohd Arif and Nooraslinda, Abdul Aris. (2014). Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. **Social and Behavioral Sciences**, 145 (2014), 330 – 342.

26- Tendello B. & A. Vanstraelen. (2008). Earnings Management and Audit Quality in Europe: From the Private Client Segment, **European Accounting Review**, Vol. 17, No. 3, pp. 447-469

27-Tuna Irem , Ng. Jeffrey and Verdi Rodrigo (2006) .**Management Forecasts , Disclosure Quality and Market Efficiency**.

www.ssrn.com , pp. 1-32

28-Xie, B., Davidson, W. N. and Dadalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: The role of board and the audit committee. **Journal of Corporate Finance**, 9(3), 295-316.

29-Yang and Krishnan (2005). Audit committees and quarterly earnings management, International Journal of Auditing. 9(3): 201-219.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23]