



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال یازدهم / شماره ۴۱ / بهار ۱۴۰۱

ارایه مدل یکپارچه از چالش‌ها و موانع موثر در کارایی کمیته‌های حسابرسی با استفاده رویکرد داده‌بنیاد (گرند تئوری)

رضا محمدی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Rezaiacpa@gmail.com

رویا دارابی

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
Royadarabi110@yahoo.com

فاطمه صراف

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Aznyobe@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۳/۰۷ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۰۴

چکیده

کمیته‌های حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام حاکمیت شرکتی است، پیشینه کوتاه ایجاد کمیته حسابرسی در ایران، چالش‌های فراوانی برای اجرای آن به همراه داشته است. در این پژوهش جنبه‌های گوناگون چالش‌های کمیته حسابرسی در ایران و راهبردهای ارتقای آن، برای بار نخست، با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی کمیته حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفتند. این پژوهش با انجام ۳۱ مصاحبه و به روش گلوله برفی به اشباع رسیده است. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که ویژه رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت تا مدلی یکپارچه از کلیه عوامل تعیین‌کننده در مصاحبه‌ها و یادداشتها بدست آید. عوامل شناسایی شده با استفاده از روش دلفی مورد آزمون قرار گرفته است.

بر اساس نتایج بدست آمده، مهمترین چالش‌های پیاده‌سازی و موانع اجرای کمیته حسابرسی کارا به صورت چندوجهی شامل، ویژگیهای مقرراتی، محیطی و ویژگی‌های فرهنگی طبقه‌بندی و ارایه گردید. یافته‌ها بیانگر چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف جهت پیاده‌سازی و اجرای کمیته حسابرسی کارا و باکیفیت در ایران است. گزیده‌ای از داده‌های پژوهش و چالش‌ها در ابعاد گوناگون نیز در پایان ارائه گردید. در نهایت مدل بدست آمده از مصاحبه‌ها به تایید دو نفر از ۲ نفر از مشارکت‌کنندگان و ۲ نفر از خبرگان حرفه رسید.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، کارایی کمیته حسابرسی، تئوری داده‌بنیاد، روش دلفی.

۱- مقدمه

در سالهای اخیر، کشورهای توسعه یافته شاهد ظهور و تکامل شتابان کمیته حسابرسی بوده‌اند. گسترش عملیات بین‌المللی، تشدید فعالیتهای شرکتهای سهامی برای کسب مزایای رقابتی، افزایش بدهیهای ناشی از خسارت به محیط زیست، نقش و تأثیر برآوردهای مدیریت در ارقام مندرج در صورتها و گزارش‌های مالی، نبود مبنایی معتبر برای بررسی ادعاهای مدیریت در رابطه با کفایت ساختار کنترل داخلی از سوی حسابرسان مستقل، گسترش استفاده از سیستمهای رایانه‌ای و به دنبال آن، مشکلتر شدن نظارت بر کنترل این سیستمها، سبب تشدید روند ایجاد و به‌کارگیری کمیته حسابرسی شده است (رحیمیان، ۱۳۸۲). در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه‌ای بر استقرار کمیته‌های حسابرسی بیان شده است، در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال و اثربخشی حسابرس مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان شده است. بنظر می‌رسد با استقرار کمیته حسابرسی کارا، کمیته حسابرسی از شکل تشریفاتی خارج شده و کمک شایانی در تحقق اهداف ذکر شده داشته باشد.

در ایران مطابق دستورالعمل کنترلهای داخلی مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی خود مطابق با الزامات سازمان بورس هستند. بنابراین این پژوهش به دنبال تعیین عوامل اثرگذار در کارایی کمیته‌های حسابرسی می‌باشد. امروزه مدیریت مناسب، کنترل و نظارت بر امور شرکت‌های سهامی عام، یکی از مسایل اساسی مطرح شده در نظام اقتصادی کشورهای مختلف جهان و از جمله ایران است. با توجه به تحولات دنیای کنونی، حفظ منافع سرمایه‌گذاران به عنوان تامین کنندگان سرمایه و همچنین مهمترین گروه استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی بیش از پیش ضرورت یافته است. ایجاد و گسترش کمیته‌های حسابرسی، یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی، موثر واقع شود. امروزه در برخی کشورهای توسعه یافته، بسیاری از شرکتهای کمیته حسابرسی تشکیل داده‌اند تا نقش ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری

و گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی را به عهده گیرد. (ارباب سلیمانی و نفری ۱۳۸۷) نقش کمیته حسابرسی به عنوان یک عامل موثر در افزایش مطلوبیت ارائه گزارشهای مالی همچنان ادامه خواهد یافت و کمیته حسابرسی اثربخش، نقشی کلیدی در پرکردن خلأ اعتباردهی که امروز در گزارش‌های مالی وجود دارد، ایفا خواهد کرد. براساس ماده ۱۰ دستورالعمل کنترلهای داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران و فرابورس، مدیریت ارشد شرکت باید کمیته حسابرسی را زیرنظر هیأت مدیره و مطابق با ضوابط سازمان بورس اوراق بهادار و واحد حسابرسی داخلی را زیرنظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. خدمات کمیته حسابرسی که ریاست آن به عهده یکی از اعضای غیرموظف هیأت مدیره است به عنوان مشاور هیأت مدیره اهمیت بسزایی دارد. وجود کمیته حسابرسی برای نظارت بر وظایف و مسئولیتهای حسابرسی داخلی موجب افزایش استقلال حسابرسان داخلی می‌شود (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). وظایف کمیته حسابرسی که شامل حصول اطمینان از نظامهای کنترلی و سیستم حسابداری است، می‌تواند به کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود سیستم کنترلهای داخلی کمک کند. کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر استخدام، ترفیع، حقوق و مزایای رئیس حسابرسی داخلی و شکل‌گیری عملیاتی واحد حسابرسی داخلی است (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). همچنین این کمیته مسئول نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و کنترلهای مربوط به آن می‌باشد. بنابراین به منظور اطمینان بخشی بیطرفانه نسبت به صورتهای مالی و عملکرد شرکت باید دارای حداقل سه عضو غیرموظف هیأت مدیره باشد. (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). کمیته حسابرسی مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیتهای مالی شرکت را برعهده دارد. این پژوهش به دنبال شناسایی عوامل موثر در عدم کارایی کمیته‌های حسابرسی با بهره‌گیری از رویکرد نظریه بنیان (گرنند تئوری) می‌باشد. تا کنون تحقیقات زیادی در خصوص کمیته حسابرسی و اثرات آن در ابعاد و زوایای متخلف از قبیل تأثیر کمیته حسابرسی در مدیریت سود تعهدی، محافظه کاری، سطح افشا، ذینفعان و بسیاری از متغیرهای دیگر شده است لاکن با توجه به بررسی‌های انجام شده تا کنون در ایران تحقیقی جامع از تبیین مدل یکپارچه از چالش‌ها و موانع موثر در کارایی کمیته‌های حسابرسی با استفاده رویکرد از نظریه داده‌بنیاد (گرنند تئوری) انجام نگردیده بود که از این نظر این پژوهش دارای نوآوری می‌باشد. یکی از مهم‌ترین نتایج و دستاوردهای پژوهش حاضر ارائه مدل عوامل موثر در عدم کارایی کمیته حسابرسی است. در این مدل مقوله محوری موانع کارایی کمیته حسابرسی و مولفه‌های شناسایی شده

مارسی شیپرسون^۲، (۲۰۱۹) در پژوهش خود به بررسی تأثیرات تجربه‌های فردی اعضای کمیته حسابرسی بر نتایج گزارشگری مالی خارجی در شرکتها با استفاده از روش گزند تیوری پرداختند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که تجربه بااهمیت کار در کمیته حسابرسی باعث می‌شود که تصمیمات محافظه کارانه‌تری اتخاذ گردد، این نتایج در ارزیابی توانایی نظارت کمیته های حسابرسی از اهمیت ویژه ای برخوردار خواهد بود، به ویژه هنگامی که انگیزه های مدیریتی بالایی برای سودآوری وجود دارد.

بیلال و همکاران^۳، (۲۰۱۸). در پژوهشی به بررسی تخصص کمیته حسابرسی و کیفیت سود با استفاده از روش متآنالیز پرداختند. آنها با استفاده از یک سری نمونه‌های مشاهده شده از شرکتها به این نتیجه دست یافتند که تخصص مالی کمیته حسابرسی ارتباط مثبت با کیفیت سود دارد.

توماس و پورسل^۴، (۲۰۱۸). در پژوهش خود، از تئوری رفتاری به مثابه یک "عدسی تفسیری" جهت تشریح فعالیتها و تبیین کارایی کمیته‌های حسابرسی بهره‌برده و یافته‌هایی بدین مضمون گزارش نمودند: "رضایت مالی، استقلال برای اجتناب از تضاد منافع و انطباق با فعالیت‌های اخلاقی، پایه‌های راهبری اثربخش است". همچنین کمیته حسابرسی یکی از مکانیزم‌های نظارت بر ریسک‌های بخش عمومی و تیم مدیریت اجرایی است، به‌ویژه در شرایطی که بین منافع فردی با الزامات راهبری قانونگذاری، هنجارهای اجتماعی و انتظارات جامعه تضاد وجود داشته باشد. بنابراین کمیته حسابرسی اثربخش می‌تواند نظارت رفتاری بر فرایندهای راهبری فراهم نماید.

بومان و راتزینگر^۵، (۲۰۱۷). در مطالعه‌ای به بررسی تجربی این موضوع پرداختند که چگونه حضور حسابرسی که در گذشته در موسسات حسابرسی مشغول به کار بوده‌اند در کمیته حسابرسی شرکتها، بر کیفیت حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر گذار است. نتایج نشان داد بین حضور حسابرسان در کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. در مقابل با حضور این حسابرسان در کمیته و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. آکوبین و همکاران^۶، (۲۰۱۶). در مطالعه‌ای با انجام مصاحبه و توزیع پرسش نامه بین کارکنان حسابداری وزارتخانه‌های نامبیا و استفاده از روش کیفی و به کارگیری تکنیک تحلیل محتوا، میزان استقرار کمیته حسابرسی بین این وزارتخانه‌ها را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که از ۱۷ وزارتخانه تنها ۲ دو وزارتخانه کمیته حسابرسی مستقر نموده‌اند. علاوه بر آن، قانونی مبنی بر اجبار استقرار کمیته حسابرسی توسط

تحت عناوین عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، مداخله‌گر و در نهایت پیامدهای مربوطه شناسایی و ارایه گردیده است.

هدف اصلی این پژوهش عبارت است از

تبیین مدل یکپارچه از موانع عدم کارایی کمیته حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران با استفاده از روش گزند تیوری می‌باشد.

اهداف فرعی مرتبط با هدف اصلی عبارتند از:

"مشخص کردن مولفه‌های توضیح دهنده کارایی و عدم کارایی کمیته حسابرسی در شرکتهای بازار سرمایه ایران" و "تبیین رابطه بین مولفه‌های کشف شده و بیان منطق زیربنایی آنها".

ساختار مقاله در ادامه به این شرح است: در بخش بعد پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. سپس با ارائه سوالات پژوهش روش تحقیق برای یافتن پاسخ سوالات معرفی می‌گردد و سپس یافته‌ها ارائه شده و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیتهای پژوهش ارائه شده است.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه تجربی پژوهش

در ایران تا کنون تلاشی برای مدلسازی فرایند عوامل موثر در عدم کارایی کمیته حسابرسی صورت نگرفته است لیکن تحقیقات معدودی در سایر کشورها صورت گرفته است. در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه‌ای بر استقرار کمیته‌های حسابرسی بیان شده است، در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال و اثربخشی حسابرس مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان شده است. بنظر می‌رسد با استقرار کمیته حسابرسی کارا، کمیته حسابرسی از شکل تشریفاتی خارج شده و کمک شایانی در تحقق اهداف ذکر شده داشته باشد.

لانفنگ کا و انلین چن^۱، (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی چگونگی تأثیر کمیته حسابرسی در بهبود قیمت گذاری عرضه اولیه عمومی در شرایط اقتصادی با اطمینان بخشی پایین و عدم تقارن اطلاعاتی در بازار تایوان پرداختند. نتایج پژوهش نشان میدهد وجود کمیته حسابرسی قبل از عرضه اولیه در بازار می‌تواند در کارایی قیمت گذاری عرضه اولیه موثر باشد. این کارایی با کاهش قدرت چانه زنی طرف مقابل و افزایش کیفیت گزارشگری ایجاد می‌گردد.

به معرفی رویه‌های تولید استقرایی نظریه در روش کیفی با اتکا به بررسی دقیق و منظم داده‌ها پرداختند. روش داده بنیاد روش استقرایی برای نظریه پردازی و نظریه گسترده است که نظریه تدوین شده برخاسته از داده‌هایی است که به شکل نظام‌مند و همزمان گردآوری و تحلیل می‌شوند. منظور از استقرایی بودن نظریه داده بنیاد این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها رویداده و زاینده می‌شود (گولدینگ، ۲۰۰۲ و نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). الگوهای مختلفی از این تئوری توسط صاحب نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰) استفاده شده است که بر تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و گزینشی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. در نظریه برخاسته از داده‌ها، داده‌ها می‌توانند از منابع متعددی مانند مصاحبه با افراد، مقالات منتشر شده در مجلات علمی، مستندات منتشر شده دولتی، مقالات رایج شده در سمینارها و کنفرانس‌های علمی و سخنرانی‌های علمی، گزارش‌های روزنامه‌ای و نیز کتابهای تالیف شده تهیه شوند. در این تحقیق برای شناسایی مولفه‌ها و ساخت مدل پارادایم کارایی حسابرس از ابزار مصاحبه عمیق با مدیران کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی و شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که در شهر تهران حضور دارند صورت می‌گیرد. دوره زمانی تحقیق شامل سال ۱۳۹۸ خواهد بود. روش نمونه‌گیری بر مبنای نمونه‌گیری نظری (روش گلوله برفی) خواهد بود. در نمونه‌گیری نظری نمونه‌هایی انتخاب می‌شوند که بیشترین قدرت تبیین و استدلال را فراهم می‌آورند و نمونه‌گیری تا زمانی ادامه می‌یابد که پژوهش به اشباع نظری برسد. بنابراین از میان گروه‌های نمونه عنوان شده نمونه‌گیری به نحوی صورت می‌پذیرد که پژوهش به اشباع برسد. این پژوهش با مصاحبه از ۳۱ نفر به شرح زیر به اشباع رسیده است.

وزارتخانه‌ها وضع نشده است، همچنین هیچ مرجع و منشور رسمی برای استقرار کمیته حسابرسی وجود ندارد و وزارتخانه‌های نامییا تاکنون فعالیت‌های راهبردی ملی و بین‌المللی در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی را نپذیرفته‌اند.

جامی و رستمیان، (۱۳۹۵). در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش بینی شده پرداختند. در این پژوهش از داده‌های ۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که کمیته حسابرسی دارند جمع‌آوری شد و نتایج بیانگر این مطلب است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیش بینی سود رابطه مثبت دارد.

بذرافشان و همکاران، (۱۳۹۴). مطالعه‌ای در خصوص فراتحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. هدف از این تحقیق، اجرای فراتحلیل رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد در حالیکه در مقابل، رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت ارقام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد.

سوالات پژوهش

این پژوهش فاقد فرضیه بوده و در برگزیده سؤال‌هایی به شرح زیر است.

- ۱) مولفه‌های توضیح دهنده چالشها و موانع موثر در کارایی کمیته‌های حسابرسی کدامند؟
- ۲) روابط بین مولفه‌های توضیح دهنده چگونه است و منطق این روابط چیست؟
- ۳) چه مدلی این روابط را تبیین میکند؟

روش پژوهش

در این پژوهش از روش تئوری داده بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰ درایمان، الف ۱۳۹۱). برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. این پژوهش از بعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی شمرده می‌شود و از بعد استراتژی در دسته تحقیقات غیرآزمایشی، میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. این روش پژوهش که با نام گراند تئوری^۷ شناخته می‌شود، ترجمه‌های مختلفی دارد، از جمله نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه پردازی داده بنیاد، نظریه مبتنی بر داده‌ها و نظریه برخاسته از داده‌ها.

نگاره ۱: ترکیب مصاحبه شونده‌گان

سمت/موقعیت شغلی	تعداد	تحصیلات			سابقه کاری	
		کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ۱۵ سال	۱۵-۳۰ سال	بیش از ۳۰ سال
اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها	۱۷	۱	۱۵	۱	۴	۸
مدیران سازمان حسابرسی	۲	۱	۱	۰	۰	۲
مدیران مالی	۴	۲	۲	۰	۱	۲
مدیران عامل	۸	۰	۷	۱	۲	۰
جمع	۳۱	۴	۲۵	۲	۷	۱۲

مراحل انجام پژوهش

گام‌های طی شده در تحقیق به طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد.



نگاره ۲: گام‌های تحقیق

روش تجزیه و تحلیل داد‌ها

نظریه برخاسته از داده‌ها یک روش پژوهشی استقرایی و اکتشافی است که به پژوهشگر در حوزه‌های موضوعی گوناگون امکان می‌دهد تا بجای اتکا به تئوری‌های موجود و از پیش تدوین شده خود به تدوین تئوری و گزاره اقدام نماید. این تئوری‌ها و گزاره‌ها به شکلی نظام مند و بر اساس داده‌های واقعی تدوین می‌شود. واژه گراند در این موضوع نشانگر آن است که هر تئوری و گزاره‌ای که بر اساس این روش تدوین می‌

شود بر زمینه‌ای مستند از داده‌های واقعی بنیان نهاده شده است. در واقع گراند تئوری روشی است برای کسب شناخت پیرامون موضوع مورد مطالعه، و موضوع یا موضوعاتی که قبلاً در مورد آنها تحقیق جامع و عمده‌ای نشده است و دانش ما در آن زمینه محدود است.

امروزه ۳ رهیافت مسلط در نظریه برخاسته از داده‌ها قابل تفکیک است: رهیافت نظام‌مند^۸ که با اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ رهیافت ظاهرشونده^۹ که مربوط به اثر گلیسر (۱۹۹۲) است؛ و رهیافت ساخت‌گرایانه^{۱۰} که توسط چارمز (۱۹۹۰ و ۲۰۰۰) حمایت می‌شود. در این پژوهش از رهیافت نظام مند استفاده می‌شود. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. همان گونه که قبلاً بیان شد، تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌گیرد که در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آنها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی‌گنجد و صرفاً مهم‌ترین تحلیل‌ها در این خصوص ارائه می‌شود.

کدگذاری باز. عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق مواد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگ‌تر متن باشند. در فرایند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برچسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه

است که اعضا را انتخاب و معرفی می‌کند در نتیجه مدت عملکرد اعضای کمیته با مدت مدیریت مدیرعامل ارتباط تنگاتنگ دارد" که از این مصاحبه مفاهیم "فشار و دخالت سهامدار عمده و تغییرات پی در پی اعضای کمیته و مدیرعامل استخراج گردیده که به عنوان راهبردهای فرهنگی طبقه‌بندی گردیده است.

کدگذاری محوری. عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱) در کدگذاری محوری، مقوله‌های استخراجی حول محورهای "شرایط علی"، "پدیده"، "بستر"، "شرایط مداخله‌گر"، "راهبردها" و "پیامدها" ارائه می‌گردند.

همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

مقوله یا پدیده اصلی (محوری): منظور پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه است و حادثه یا اتفاق اصلی است که یک سلسله کنشها، کنشهای متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می‌شود.

الف) شرایط علی یا سبب ساز^{۱۱}: متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

ب) راهبردها^{۱۲}: فعالیت‌های پیامدمحور یا نتیجه‌محور هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

ج) شرایط مداخله‌گر^{۱۳}: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

د) شرایط بستر^{۱۴}: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذابترند را به عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰)

شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوطاند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است، یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود انتزاعی‌تر از مفهیمی که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده‌مقولات را بر محور خود جمع کنند؛ بنابراین تحت این نوع کدگذاری مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ای از این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱). به عبارت ساده و به زبان حسابداری، مفاهیم شبیه حسابهای تفصیلی، مقوله‌ها شبیه حسابهای معین و مقوله‌های کلان شبیه حسابهای کل هستند. در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها یا داده‌های حاصل از میزگردهای چاپ شده) یک برچسب مفهومی در پایین‌ترین سطح، چسبانده می‌شود. به عنوان نمونه، یکی مشارکت کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است.

"به عنوان مثال باید گفت در بیشتر شرکتها از جمله شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار که در آنها کمیته حسابرسی به وجود آمده است صرفاً جهت رعایت ظاهری قانون مربوطه کمیته حسابرسی تشکیل و عمدتاً از دوستان و یا آشنایانی که شاید هیچ یک صلاحیت حضور در کمیته حسابرسی را نداشته باشند ایجاد گردیده و هیچ اختیار خاصی هم به کمیته داده نشده و معمولاً فقط نظرات مدیریت شرکت را تایید می‌کنند. همچنین هیچ نهاد ناظری بر نحوه و چگونگی انتخاب اعضای کمیته نظارتی نداشته و صرفاً با افشای مشخصات اعضا در سامانه کدال همه چیز به اتمام میرسد."

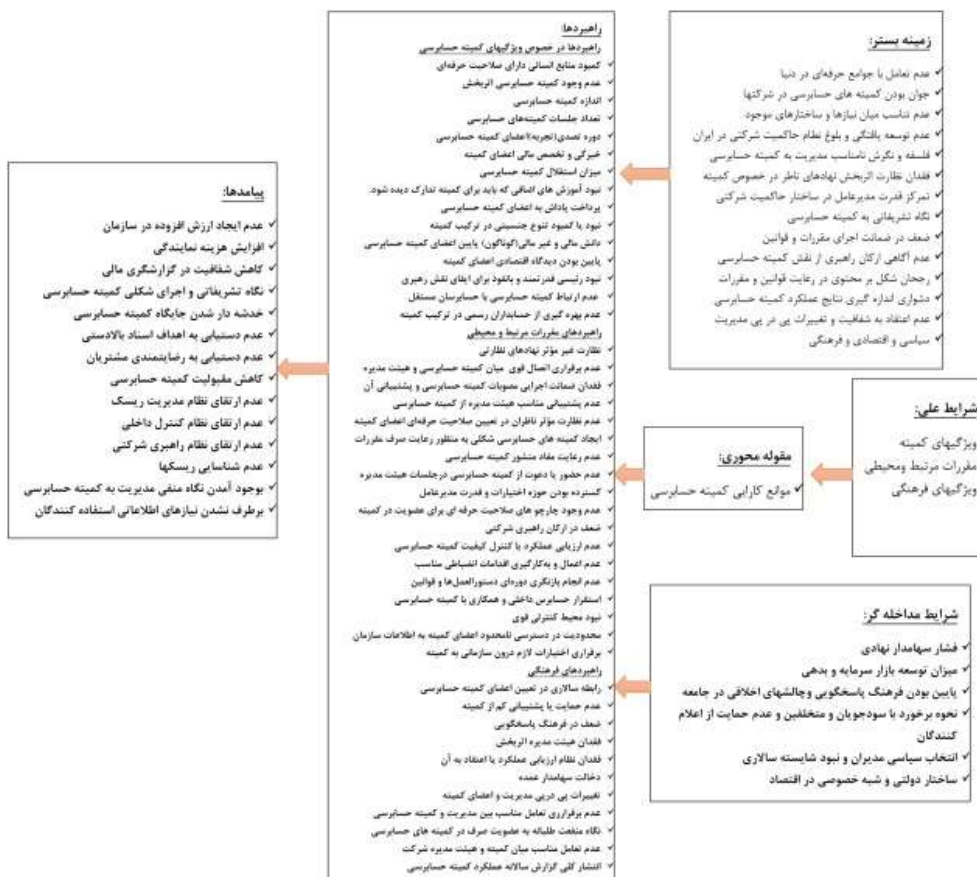
برچسب‌های مفهومی "نگاه تشریفاتی به کمیته حسابرسی"، میزان استقلال کمیته حسابرسی، عدم نظارت موثر نهادهای ناظر در تعیین صلاحیت اعضای کمیته و ایجاد کمیته‌های حسابرسی شکلی به منظور رعایت صرف مقررات" از جمله مفاهیم استخراجی از این مصاحبه بوده است که مورد اول به عنوان عامل زمینه‌بستر و مابقی به عنوان راهبردها شناسایی و طبقه‌بندی شده است. در نقل قول دیگری چنین آمده است.

"من خودم سالهاست که هم حسابرس هستم و عضویت در چند کمیته حسابرسی را هم داشته‌ام و به عینه شاهد بوده‌ام که در انتخاب اعضای کمیته عوامل متعددی اثرگذار بوده است از جمله توصیه مدیران هلدینگ و یا میزان ارتباط و آشنایی اعضای کمیته با مدیریت شرکت یکی از مهمترین عوامل در انتخاب آنها می‌باشد در واقع اصلاً این مدیر عامل

• با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیفگر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله‌های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه داده بنیاد تدوین می‌شود (نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این پژوهش مقوله "کارایی و عدم کارایی کمیته حسابرسی" که تمام مقوله‌ها را در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند، به عنوان مقوله محوری انتخاب شده است. بنا بر نظریه کرسول (۲۰۰۵) یک نظریه پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به شیوه ممکن ارایه نماید. به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان، و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش نظریه خلق شده به شکل زیر ارایه شده است. مدل یکپارچه عوامل موثر در عدم کارایی کمیته‌های حسابرسی به شرح زیر است.

ه) پیامدها^{۱۵}: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه مقاله در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است. **کدگذاری انتخابی**. هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷)، سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند.

- این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند. (قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند).
- با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود.
- به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد.



روایی و پایایی پژوهش

جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

شناسایی و غربالگری شاخص‌های پژوهش

در گام نخست به غربالگری و شناسایی شاخص‌های نهایی پژوهش پرداخته شد. براساس ادبیات پژوهش در مجموع ۸۴ زیرمعیار شناسایی شده است. برای غربال شاخص‌ها و شناسایی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است.

برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگر چه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش بینی بلند مدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (کارامن و همکاران، ۲۰۰۹). در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

راند نخست تکنیک دلفی: دیدگاه ۱۲ کارشناس پیرامون شاخص‌ها که بخشی از آن در جدول ۲ ارائه شده است

همان گونه که تشریح شد، قبل از شروع مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه تدوین گردید. پس از مصاحبه گروه‌های کانونی با ۶ نفر از مدیران کمیته حسابرسی شرکتهای بزرگ و دریافت نقطه نظرات چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی، نهایتاً رهنمود مصاحبه تهیه گردید و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت پذیرفت. به تدریج پیشرفت مصاحبه‌ها، رهنمود مزبور نیز تکامل یافت. بیشتر مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه شونده‌گان ضبط گردید و پژوهشگر هر مصاحبه را چندین بار گوش داد تا نسبت به پیاده سازی کلیه مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیری از دست دادن برخی داده‌ها، اطمینان حاصل آید. فرایند کدگذاری و الصاق برچسب‌های مفهومی به قطعات متن نیز به صورت رفت و برگشتی و طی چندین مرحله توسط پژوهشگر صورت پذیرفت. به منظور اعتبار یافته‌ها نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۱۲ نفر (شامل ۵ نفر از مشارکت کنندگان در پژوهش) و ۷ نفر خارج از مشارکت کنندگان قرار گرفت و نظر آنها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. بعلاوه گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلث سازی) و مشارکت کنندگان مختلف داده‌ها گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشبا نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های

جدول ۱- طیف هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	مقدار فازی	متغیر زبانی
(0, 0, 0.1)	$\bar{1}$	کاملاً بی اهمیت
(0, 0.1, 0.3)	$\bar{2}$	خیلی بی اهمیت
(0.1, 0.3, 0.5)	$\bar{3}$	بی اهمیت
(0.3, 0.5, 0.75)	$\bar{4}$	متوسط
(0.5, 0.75, 0.9)	$\bar{5}$	بااهمیت
(0.75, 0.9, 1)	$\bar{6}$	خیلی بااهمیت
(0.9, 1, 1)	$\bar{7}$	کاملاً با اهمیت

جدول ۲- فازی‌سازی دیدگاه پل خبرگان برای هریک از شاخص‌های تحقیق

	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷	خبره ۸	خبره ۹	خبره ۱۰	خبره ۱۱	خبره ۱۲
Q01	0.75 0.9 1	0.5 0.75 0.9	0.75 0.9 1	0.5 0.75 0.9	0.75 0.9 1	0.9 1 1	0.1 0.3 0.5	0.5 0.75 0.9	0.9 1 1	0.5 0.75 0.9	0.75 0.9 1	0.9 1 1
Q02	0.5 0.75 0.9	0.9 1 1	0.5 0.75 0.9	0.9 1 1	0.3 0.5 0.75	0.5 0.75 0.9	0.3 0.5 0.75	0.75 0.9 1	0.5 0.75 0.9	0.75 0.9 1	0.75 0.9 1	0.75 0.9 1
Q03	0.9 1 1	0.75 0.9 1	0.9 1 1	0.75 0.9 1	0.3 0.5 0.75	0.75 0.9 1	0.9 1 1	0.5 0.75 0.9	0.5 0.75 0.9	0.9 1 1	0.9 1 1	0.75 0.9 1
Q04	0.9 1	0.5 0.75	0.5 0.75	0.75 0.9	0.5 0.75	0.9 1	0.75 0.9	0.5 0.75	0.9 1	0.75 0.9	0.75 0.9	0.9 1

	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	خبره ۶	خبره ۷	خبره ۸	خبره ۹	خبره ۱۰	خبره ۱۱	خبره ۱۲
	1	0.9	0.9	1	0.9	1	1	0.9	1	1	1	1
Q05	0.1 0.3 0.5	0.5 0.75 0.9	0.75 0.9 1	0 0 0.1	0.3 0.5 0.75	0.5 0.75 0.9	0.1 0.3 0.5	0 0.1 0.3	0.5 0.75 0.9	0.5 0.75 0.9	0.1 0.3 0.5	0.75 0.9 1

(چنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ سو و همکاران، ۲۰۱۰؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱)

یکی دیگر از روش‌های ساده برای فازی زدایی میانگین اعداد فازی مثلثی به صورت زیر است.
رابطه ۲

$$F_{ave} = (L, M, U)$$

$$x_m^1 = \frac{L+M+U}{3}; x_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; x_m^3 = \frac{L+4M+U}{6}$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3)$$

مقادیر x_{max}^i تفاوت چندانی باهم ندارند و همواره عددی نزدیک به M هستند. منظور از M میانگین حاصل از جمع مقادیر محتمل m از اعداد فازی مثلثی مختلف است. با این وجود مقدار قطعی بزرگترین x_{max}^i محاسبه شده در نظر گرفته می‌شود (بوجادزیف و بوجادزیف، ۲۰۰۷).

در این مطالعه برای فازی زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۳

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

(زنگ و تانگ، ۱۹۹۳)

میانگین فازی و برون داد فازی زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها در شاخص‌های «دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی»، «عدم حضور یا دعوت از اعضای کمیته حسابرسی در جلسه‌های هیات مدیره» و «عدم تعامل با جوامع حرفه‌ای در دنیا» امتیازی کمتر از آستانه تحمل کسب کردند و حذف گردیدند. مواردی که امتیازی بالای ۰/۷ کسب کرده‌اند برای راند دوم استفاده شدند.

راند دو تکنیک دلفی

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۸۴ شاخص براساس دیدگاه ۱۲ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت و نتایج حاصل از فازی زدایی عناصر در راند دوم در جدول ۴ گزارش شده است.

پایان راندهای تکنیک دلفی

در دور دوم هیچ سوالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای

در گام بعدی باید دیدگاه خبرگان تجمیع شود. برای تجمیع نظرات n پاسخ‌دهنده، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است. در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلثی را کمیته ۱ و میانگین هندسی m و بیشینه u در نظر گرفته‌اند.

رابطه ۱

$$F_{AGR} = (\min\{l\}, \left[\prod \{m\}, \max\{u\} \right])$$

رابطه ۲

$$F_{AGR} = (\min\{l\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\})$$

رابطه ۲

$$F_{AVE} = \left(\left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right)$$

هر عدد فازی مثلثی حاصل از تجمیع دیدگاه خبرگان برای شاخص زام به صورت زیرنمایش داده شده است

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j)$$

$$L_j = \min(X_{ij})$$

$$M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}}$$

$$U_j = \max(X_{ij})$$

اندیس i به فرد خبره اشاره دارد. به طوری که

- X_{ij} : مقدار ارزیابی خبره i ام از معیار زام
- L_j : حداقل مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام
- M_j : میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار زام
- U_j : حداکثر مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام

(چنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ سو و همکاران، ۲۰۱۰؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱؛ سو و چن، ۲۰۱۱)

در این مطالعه ما از روش میانگین فازی استفاده کرده‌ایم.

فازی زدایی مقادیر

معمولاً می‌توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و ذوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی زدایی گویند. روش‌های متعددی برای فازی زدایی وجود دارد. در بیشتر موارد برای فازی زدایی از روش ساده زیر استفاده می‌شود

رابطه ۱

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3}$$

پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲؛ لطیفی و همکاران، ۱۳۹۷).

براساس نتایج مندرج در

جدول ۵ مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

پایان راندهای تکنیک دلفی

در دور دوم هیچ سوالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲؛ لطیفی و همکاران، ۱۳۹۷).

براساس نتایج مندرج در

جدول ۳ بخشی از آن آمده است. مقدار فازی زدایی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰/۷ داشته باشد رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱).

شاخص‌های «دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی»، «عدم حضور یا دعوت از اعضای کمیته حسابرسی در جلسه‌های هیات مدیره» و «عدم تعامل با جوامع حرفه‌ای در دنیا» امتیازی کمتر از آستانه تحمل کسب کردند و حذف گردیدند. مواردی که امتیازی بالای ۰/۷ کسب کرده‌اند برای راند دوم استفاده شدند.

راند دو تکنیک دلفی

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۸۴ شاخص براساس دیدگاه ۱۲ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت و نتایج حاصل از فازی‌زدایی عناصر در راند دوم در جدول ۴ گزارش شده است.

جدول ۵ مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

جدول ۳- نتایج حاصل از غربالگری شاخص‌ها (راند نخست)

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
C01	0.65	0.83	0.93	(0.93,0.83,0.65)	0.80	پذیرش
C02	0.62	0.80	0.93	(0.93,0.8,0.62)	0.78	پذیرش
C03	0.73	0.88	0.96	(0.96,0.88,0.73)	0.86	پذیرش
C04	0.72	0.88	0.97	(0.97,0.88,0.72)	0.86	پذیرش
C05	0.34	0.53	0.69	(0.69,0.53,0.34)	0.52	رد

جدول ۴- میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (راند دو)

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
Q01	0.78	0.92	0.98	(0.98,0.92,0.775)	0.89	پذیرش
Q02	0.70	0.88	0.97	(0.97,0.88,0.7)	0.85	پذیرش
Q03	0.75	0.90	0.98	(0.98,0.9,0.75)	0.88	پذیرش
Q04	0.70	0.88	0.97	(0.97,0.88,0.7)	0.85	پذیرش
Q06	0.71	0.88	0.96	(0.96,0.88,0.71)	0.85	پذیرش
Q07	0.74	0.90	0.98	(0.98,0.9,0.74)	0.87	پذیرش
Q08	0.67	0.85	0.96	(0.96,0.85,0.67)	0.83	پذیرش
Q09	0.59	0.80	0.92	(0.92,0.8,0.59)	0.77	پذیرش
Q10	0.68	0.85	0.95	(0.95,0.85,0.68)	0.83	پذیرش

جدول ۵- فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

اختلاف دو راند	مقدار قطعی راند دوم	میانگین فازی راند دوم	مقدار قطعی راند اول	میانگین فازی راند اول	معیارهای تحقیق
۰,۰۸۸	۰,۸۹۲	(0.98,0.92,0.775)	۰,۸۰۳	(0.93,0.83,0.65)	✓ کمبود منابع انسانی دارای صلاحیت حرفه‌ای
۰,۰۶۷	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	۰,۷۸۳	(0.93,0.8,0.62)	✓ عدم وجود کمیته حسابرسی اثربخش
۰,۰۲۰	۰,۸۷۷	(0.98,0.9,0.75)	۰,۸۵۷	(0.96,0.88,0.73)	✓ اندازه کمیته حسابرسی
۰,۰۰۷	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	۰,۸۵۷	(0.97,0.88,0.72)	✓ تعداد جلسات کمیته‌های حسابرسی
-	-	-	۰,۵۲۰	(0.69,0.53,0.34)	✓ دوره تصدی (تجربه) اعضای کمیته حسابرسی
۰,۰۳۳	۰,۸۵۰	(0.96,0.88,0.71)	۰,۸۱۷	(0.93,0.84,0.68)	✓ خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته
۰,۰۵۳	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۲۰	(0.93,0.85,0.68)	✓ میزان استقلال کمیته حسابرسی
۰,۰۴۳	۰,۸۲۷	(0.96,0.85,0.67)	۰,۸۷۰	(0.97,0.9,0.74)	✓ نبود آموزش‌های اضافی که باید برای کمیته تدارک دیده شود.
۰,۰۰۰	۰,۷۷۰	(0.92,0.8,0.59)	۰,۷۷۰	(0.92,0.8,0.59)	✓ پرداخت پاداش به اعضای کمیته حسابرسی
۰,۰۶۷	۰,۸۲۷	(0.95,0.85,0.68)	۰,۷۶۰	(0.92,0.78,0.58)	✓ نبود یا کمبود تنوع جنسیتی در ترکیب کمیته
۰,۰۰۰	۰,۸۱۳	(0.95,0.84,0.65)	۰,۸۱۳	(0.95,0.84,0.65)	✓ دانش مالی و غیر مالی (گوناگون) پایین اعضای کمیته حسابرسی
۰,۰۲۳	۰,۸۲۰	(0.95,0.84,0.67)	۰,۷۹۷	(0.92,0.82,0.65)	✓ پایین بودن دیدگاه اقتصادی اعضای کمیته
۰,۰۳۷	۰,۸۱۳	(0.94,0.84,0.66)	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	✓ نبود رئیسی قدرتمند و بانفوذ برای ایفای نقش رهبری
۰,۰۶۳	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۸۲۰	(0.94,0.84,0.68)	✓ عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل
۰,۰۸۰	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۷۹۳	(0.93,0.82,0.63)	✓ عدم بهره‌گیری از حسابداران رسمی در ترکیب کمیته
۰,۰۳۰	۰,۸۲۰	(0.95,0.84,0.67)	۰,۷۹۰	(0.93,0.81,0.63)	✓ نظارت غیر مؤثر نهادهای نظارتی
۰,۰۹۳	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۷۹۰	(0.93,0.81,0.63)	✓ عدم برقراری اتصال قوی میان کمیته حسابرسی و هیئت مدیره
۰,۰۵۷	۰,۷۹۷	(0.94,0.82,0.63)	۰,۸۵۳	(0.95,0.88,0.73)	✓ فقدان ضمانت اجرایی مصوبات کمیته حسابرسی و پشتیبانی آن
۰,۰۳۷	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۳۷	(0.97,0.86,0.68)	✓ عدم پشتیبانی مناسب هیئت مدیره از کمیته حسابرسی
۰,۰۳۷	۰,۸۳۳	(0.96,0.86,0.68)	۰,۷۹۷	(0.93,0.82,0.64)	✓ عدم نظارت مؤثر ناظران در تعیین صلاحیت حرفه‌ای اعضای کمیته
۰,۰۰۳	۰,۸۸۰	(0.97,0.9,0.77)	۰,۸۷۷	(0.98,0.9,0.75)	✓ ایجاد کمیته‌های حسابرسی شکلی به منظور رعایت صرف مقررات
۰,۰۰۰	۰,۸۴۳	(0.97,0.87,0.69)	۰,۸۴۳	(0.97,0.86,0.7)	✓ عدم رعایت مفاد منشور کمیته حسابرسی
-	-	-	۰,۵۸۳	(0.75,0.59,0.41)	✓ عدم حضور یا دعوت از کمیته حسابرسی در جلسات هیئت مدیره
۰,۰۶۷	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	✓ گسترده بودن حوزه اختیارات و قدرت مدیرعامل
۰,۰۲۰	۰,۸۰۷	(0.94,0.84,0.64)	۰,۸۲۷	(0.93,0.85,0.7)	✓ عدم وجود چارچوهای صلاحیت حرفه‌ای برای

اختلاف دو راند	مقدار قطعی راند دوم	میانگین فازی راند دوم	مقدار قطعی راند اول	میانگین فازی راند اول	معیارهای تحقیق
					عضویت در کمیته
۰,۰۰۳	۰,۸۳۰	(0.95,0.86,0.68)	۰,۸۳۳	(0.95,0.86,0.69)	✓ ضعف در ارکان راهبری شرکتی
۰,۰۵۷	۰,۸۴۷	(0.96,0.87,0.71)	۰,۷۹۰	(0.91,0.81,0.65)	✓ عدم ارزیابی عملکرد یا کنترل کیفیت کمیته حسابرسی
۰,۰۹۰	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۷۸۳	(0.93,0.81,0.61)	✓ عدم اعمال و به کارگیری اقدامات انضباطی مناسب
۰,۰۴۰	۰,۸۳۳	(0.95,0.86,0.69)	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	✓ عدم انجام بازنگری دوره‌ای دستورالعمل‌ها و قوانین
۰,۰۶۳	۰,۹۰۳	(0.98,0.93,0.8)	۰,۸۴۰	(0.96,0.86,0.7)	✓ استقرار حسابرس داخلی و همکاری با کمیته حسابرسی
۰,۰۱۳	۰,۸۸۷	(0.97,0.91,0.78)	۰,۸۷۳	(0.97,0.9,0.75)	✓ نبود محیط کنترلی قوی
۰,۱۳۷	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۷۴۷	(0.9,0.77,0.57)	✓ محدودیت در دسترسی نامحدود اعضای کمیته به اطلاعات سازمان
۰,۰۳۳	۰,۸۸۷	(0.97,0.91,0.78)	۰,۸۵۳	(0.96,0.88,0.72)	✓ برقراری اختیارات لازم درون سازمانی به کمیته
۰,۰۰۷	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	۰,۸۱۳	(0.94,0.84,0.66)	✓ رابطه salari در تعیین اعضای کمیته حسابرسی
۰,۰۵۳	۰,۸۵۰	(0.96,0.88,0.71)	۰,۷۹۷	(0.93,0.82,0.64)	✓ عدم حمایت یا پشتیبانی کم از کمیته
۰,۰۰۷	۰,۸۳۳	(0.96,0.86,0.68)	۰,۸۲۷	(0.96,0.85,0.67)	✓ ضعف در فرهنگ پاسخگویی
۰,۰۱۷	۰,۸۴۷	(0.96,0.87,0.71)	۰,۸۶۳	(0.97,0.89,0.73)	✓ فقدان هیئت مدیره اثربخش
۰,۰۱۰	۰,۸۵۳	(0.95,0.88,0.73)	۰,۸۴۳	(0.97,0.87,0.69)	✓ فقدان نظام ارزیابی عملکرد یا اعتقاد به آن
۰,۰۳۳	۰,۸۷۷	(0.97,0.91,0.75)	۰,۸۴۳	(0.96,0.87,0.7)	✓ دخالت سهامدار عمده
۰,۱۰۰	۰,۸۶۷	(0.98,0.89,0.73)	۰,۷۶۷	(0.9,0.79,0.61)	✓ تغییرات پی در پی مدیریت و اعضای کمیته
۰,۰۶۷	۰,۸۵۷	(0.96,0.89,0.72)	۰,۷۹۰	(0.93,0.81,0.63)	✓ عدم برقراری تعامل مناسب بین مدیریت و کمیته حسابرسی
۰,۰۴۷	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	۰,۸۹۷	(0.99,0.92,0.78)	✓ نگاه منفعت طلبانه به عضویت صرف در کمیته های حسابرسی
۰,۰۲۳	۰,۸۱۳	(0.95,0.84,0.65)	۰,۸۳۷	(0.95,0.87,0.69)	✓ عدم تعامل مناسب میان کمیته و هیئت مدیره شرکت
۰,۰۶۰	۰,۸۶۷	(0.98,0.89,0.73)	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	✓ انتشار کلی گزارش سالانه عملکرد کمیته حسابرسی
۰,۱۵۳	۰,۸۷۷	(0.98,0.9,0.75)	۰,۷۲۳	(0.89,0.75,0.53)	✓ عدم انتشار نظرات کمیته در گزارش صورتجلسات هیئت مدیره
۰,۰۸۳	۰,۸۷۰	(0.97,0.9,0.74)	۰,۷۸۷	(0.92,0.81,0.63)	✓ عدم آرایه گزارشهای زمانبندی شده به هیئت مدیره
۰,۰۳۷	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۳۷	(0.97,0.86,0.68)	✓ فقدان فرهنگ تعامل و کار تیمی بین اعضای کمیته
-	-	-	۰,۶۱۷	(0.77,0.63,0.45)	✓ عدم تعامل با جوامع حرفه‌ای در دنیا
۰,۰۴۷	۰,۸۹۰	(0.98,0.92,0.77)	۰,۸۴۳	(0.96,0.87,0.7)	✓ جوان بودن کمیته های حسابرسی در شرکتها
۰,۱۱۷	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۷۵۷	(0.9,0.78,0.59)	✓ عدم تناسب میان نیازها و ساختارهای موجود
۰,۰۸۷	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۷۹۷	(0.94,0.82,0.63)	✓ عدم توسعه یافتگی و بلوغ نظام حاکمیت شرکتی در ایران
۰,۰۶۳	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۸۲۰	(0.95,0.85,0.66)	✓ فلسفه و نگرش نامناسب مدیریت به کمیته

اختلاف دو راند	مقدار قطعی راند دوم	میانگین فازی راند دوم	مقدار قطعی راند اول	میانگین فازی راند اول	معیارهای تحقیق
					حسابرسی
۰,۱۰۰	۰,۹۲۷	(1,0.95,0.83)	۰,۸۲۷	(0.96,0.85,0.67)	✓ فقدان نظارت اثربخش نهادهای ناظر در خصوص کمیته
۰,۰۵۰	۰,۸۷۷	(0.97,0.91,0.75)	۰,۸۲۷	(0.95,0.85,0.68)	✓ تمرکز قدرت مدیرعامل در ساختار حاکمیت شرکتی
۰,۰۷۰	۰,۸۷۷	(0.98,0.9,0.75)	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	✓ نگاه تشریفاتی به کمیته حسابرسی
۰,۱۲۳	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	۰,۷۶۰	(0.9,0.79,0.59)	✓ ضعف در ضمانت اجرای مقررات و قوانین
۰,۰۵۰	۰,۷۹۳	(0.93,0.83,0.62)	۰,۸۴۳	(0.95,0.87,0.71)	✓ عدم آگاهی ارکان راهبری از نقش کمیته حسابرسی
۰,۰۶۳	۰,۹۱۷	(0.98,0.95,0.82)	۰,۸۵۳	(0.96,0.88,0.72)	✓ رجحان شکل بر محتوی در رعایت قوانین و مقررات
۰,۰۰۰	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	✓ دشواری اندازه گیری نتایج عملکرد کمیته حسابرسی
۰,۰۴۷	۰,۸۷۳	(0.96,0.9,0.76)	۰,۸۲۷	(0.95,0.85,0.68)	✓ عدم اعتقاد به شفافیت و تغییرات پی در پی مدیریت
۰,۰۱۰	۰,۸۲۰	(0.95,0.85,0.66)	۰,۸۳۰	(0.95,0.85,0.69)	✓ سیاسی و اقتصادی و فرهنگی
۰,۰۱۰	۰,۸۹۰	(0.98,0.91,0.78)	۰,۸۸۰	(0.97,0.9,0.77)	✓ فشار سهامدار نهادی
۰,۰۷۳	۰,۷۹۰	(0.94,0.81,0.62)	۰,۸۶۳	(0.97,0.89,0.73)	✓ میزان توسعه بازار سرمایه و بدهی
۰,۰۱۷	۰,۸۵۷	(0.96,0.88,0.73)	۰,۸۴۰	(0.95,0.86,0.71)	✓ پایین بودن فرهنگ پاسخگویی و چالشهای اخلاقی در جامعه
۰,۰۴۷	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۲۷	(0.95,0.85,0.68)	✓ نحوه برخورد با سودجویان و متخلفین و عدم حمایت از اعلام کنندگان
۰,۰۲۷	۰,۸۵۰	(0.96,0.88,0.71)	۰,۸۷۷	(0.97,0.91,0.75)	✓ انتخاب سیاسی مدیران و نبود شایسته سالاری
۰,۰۷۰	۰,۸۲۰	(0.95,0.85,0.66)	۰,۸۹۰	(0.98,0.92,0.77)	✓ ساختار دولتی و شبه خصوصی در اقتصاد
۰,۰۱۰	۰,۸۶۳	(0.97,0.89,0.73)	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	✓ عدم ایجاد ارزش افزوده در سازمان
۰,۰۶۳	۰,۸۷۰	(0.97,0.9,0.74)	۰,۸۰۷	(0.95,0.83,0.64)	✓ افزایش هزینه نمایندگی
۰,۰۸۳	۰,۸۹۰	(0.98,0.92,0.77)	۰,۸۰۷	(0.95,0.83,0.64)	✓ کاهش شفافیت در گزارشگری مالی
۰,۰۳۳	۰,۸۴۳	(0.96,0.87,0.7)	۰,۸۱۰	(0.95,0.83,0.65)	✓ نگاه تشریفاتی و اجرای شکلی کمیته حسابرسی
۰,۰۵۷	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	۰,۸۶۳	(0.97,0.89,0.73)	✓ خدشه دار شدن جایگاه کمیته حسابرسی
۰,۰۹۰	۰,۸۵۷	(0.97,0.88,0.72)	۰,۷۶۷	(0.91,0.79,0.6)	✓ عدم دستیابی به اهداف اسناد بالادستی
۰,۰۱۰	۰,۸۲۷	(0.95,0.85,0.68)	۰,۸۳۷	(0.95,0.86,0.7)	✓ عدم دستیابی به رضایتمندی مشتریان
۰,۰۹۷	۰,۸۲۷	(0.96,0.85,0.67)	۰,۷۳۰	(0.89,0.75,0.55)	✓ کاهش مقبولیت کمیته حسابرسی
۰,۰۵۳	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	۰,۸۲۰	(0.95,0.85,0.66)	✓ عدم ارتقای نظام مدیریت ریسک
۰,۰۳۳	۰,۸۵۰	(0.97,0.88,0.7)	۰,۸۸۳	(0.98,0.91,0.76)	✓ عدم ارتقای نظام کنترل داخلی
۰,۰۵۰	۰,۸۹۳	(0.98,0.92,0.78)	۰,۸۴۳	(0.97,0.87,0.69)	✓ عدم ارتقای نظام راهبری شرکتی
۰,۰۶۳	۰,۸۴۳	(0.96,0.87,0.7)	۰,۷۸۰	(0.91,0.8,0.63)	✓ عدم شناسایی ریسکها
۰,۰۱۰	۰,۸۶۳	(0.97,0.89,0.73)	۰,۸۷۳	(0.98,0.9,0.74)	✓ بوجود آمدن نگاه منفی مدیریت به کمیته حسابرسی
۰,۰۳۳	۰,۸۴۳	(0.96,0.87,0.7)	۰,۸۷۷	(0.98,0.9,0.75)	✓ برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان
۰,۰۱۰	۰,۷۹۷	(0.93,0.83,0.63)	۰,۸۰۷	(0.94,0.83,0.65)	✓ ویژگیهای کمیته
۰,۰۷۷	۰,۸۹۰	(0.98,0.92,0.77)	۰,۸۱۳	(0.94,0.83,0.67)	✓ مقررات مرتبط و محیطی

معیارهای تحقیق	میانگین فازی راند اول	مقدار قطعی راند اول	میانگین فازی راند دوم	مقدار قطعی راند دوم	اختلاف دو راند
✓ ویژگیهای فرهنگی	(0.93,0.81,0.63)	۰,۷۹۰	(0.94,0.82,0.62)	۰,۷۹۳	۰,۰۰۳

یافته‌های پژوهش

با عنایت به جوان بودن کمیته حسابرسی در ایران در پی شکل‌گیری فراگیر کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌های ایرانی به تبعیت از الزامات ایجاد شده در سالهای اخیر توسط نهادهای ناظر از قبیل سازمان بورس اوراق بهادار و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به منظور تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی، چالش‌های فراوانی برای پیاده‌سازی و اجرای موثر کمیته‌های حسابرسی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته است. در این پژوهش برای اولین بار با بهره‌گیری از رهیافت پژوهش کیفی، دینفعان اصلی کمیته حسابرسی در ایران به طور عمیق مورد مطالعه قرار گرفتند. هدف اصلی این پژوهش، ارائه و تبیین مدلی یکپارچه از موانع و چالش‌های دستیابی به کمیته‌های حسابرسی کارا در ایران است.

به تبع به کارگیری رهیافت کیفی پژوهش، در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی که خاص روش نظریه زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و سایر مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان چارچوب یکپارچه چالش‌های موثر در کارایی کمیته حسابرسی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن عوامل موثر در عدم کارایی از نگاه مشارکت‌کنندگان و دینفعان مختلف، چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای کمیته حسابرسی دربرگیرنده، عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، و راهبردها در سه سطح راهبردهای مربوط به ویژگی‌های کمیته حسابرسی، راهبردهای مربوط به ویژگی‌های مقرراتی و محیطی و راهبردها مربوط به ویژگی‌های مقرراتی طبقه‌بندی و ارائه گردیده است. برای سنجش اهمیت شاخص‌های شناسایی شده از دیدگاه خبرگان استفاده شده یافته‌های پژوهش با ارایه و تبیین مدلی یکپارچه ارایه گردید مولفه‌های مندرج در مدل با استفاده از تکنیک دلفی فازی مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از بررسیها نشان داد از مهمترین مولفه‌های اثر گذار در عدم کارایی کمیته‌های

حسابرسی از منظر ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی عبارتند از کمبود منابع انسانی دارای صلاحیت حرفه‌ای، اندازه کمیته حسابرسی، میزان استقلال کمیته حسابرسی، عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابسان مستقل و عدم بهره‌گیری از حسابداران رسمی در ترکیب کمیته حسابرسی می‌باشد. همچنین مهمترین عوامل در عدم کارایی کمیته‌های حسابرسی از منظر عوامل مقررات مرتبط و محیطی عبارتند از عدم پشتیبانی مناسب هیات مدیره از کمیته حسابرسی، ایجاد کمیته‌های حسابرسی شکلی به منظور رعایت صرف مقررات، گسترده بودن حوزه اختیارات و قدرت مدیرعامل، عدم اعمال و بکارگیری اقدامات انضباطی مناسب توسط نهاد ناظر، عدم استقرار حسابرسان داخلی و همکاری مناسب با اعضای کمیته حسابرسی، نبود محیط کنترلی قوی، محدودیت در دسترسی اعضای کمیته به اطلاعات سازمان و عدم ایجاد اختیارات لازم درون سازمانی برای کمیته از مهمترین عوامل شناسایی شده در عدم کارایی کمیته حسابرسی از منظر فوق بوده‌اند. همچنین مهمترین عوامل از منظر فرهنگی به شرح ضعف در فرهنگ پاسخگویی، دخالت سهامدار عمده، نگاه منفعت طلبانه به عضویت در کمیته حسابرسی، عدم انتشار نظرات کمیته حسابرسی در گزارش صورتجلسه‌های هیات مدیره، فقدان فرهنگ تعامل و کار تیمی بین اعضای کمیته حسابرسی می‌باشند. عوامل زمینه‌ای عواملی هستند که ممکن است کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند و اغلب خارج از کنترل ارائه دهنده خدمات می‌باشند. عوامل زمینه بستر شناسایی شده که منجر به عدم کارایی کمیته‌های حسابرسی شده‌اند عبارتند از جوان بودن کمیته‌های حسابرسی در شرکتها، عدم تناسب میان نیازها و ساختارهای موجود، عدم توسعه یافتگی و بلوغ نظام حاکمیت شرکتی در ایران، فلسفه و نگرش نامناسب مدیریت به کمیته حسابرسی، فقدان نظارت اثربخش نهادهای ناظر در خصوص کمیته، تمرکز قدرت مدیرعامل در ساختار حاکمیت شرکتی، نگاه تشریفاتی به کمیته حسابرسی، ضعف در ضمانت اجرای مقررات و قوانین، عدم آگاهی ارکان راهبردی از نقش کمیته حسابرسی، رجحان شکل بر محتوی در رعایت قوانین و مقررات، دشواری اندازه‌گیری نتایج عملکرد کمیته حسابرسی، عدم اعتقاد به شفافیت و تغییرات پی در پی مدیریت، سیاسی و اقتصادی و فرهنگی و عوامل، فشار سهامدار نهادی، میزان توسعه بازار سرمایه و بدهی، پایین بودن فرهنگ

طریق طرح مشکل و ارایه طریق توسط نهادهای مرتبط، فرهنگ سازی در زمینه شناخت بیشتر از وظایف و مزیت‌های ایجاد کمیته حسابرسی برای شرکتها و استفاده کنندگان از صورتهای مالی، تلاش در جهت بهبود فرهنگ کار تیمی و فرهنگ حسابخواهی و حسابدگی در شرکتها و ایجاد شرایط و بسترهای لازم در خصوص ارتباط بیشتر و بهتر با سایر کشورها در جهت تبادل تجربیات و ایجاد کمیته های حسابرسی کارا با توجه نحوه رفع مشکلات در سایر کشورها بدیهی است که کل این ابعاد و بسترها باید با هم مسیر پیشرفت را بپیمایند.

فهرست منابع

- * ارباب سلیمانی، عباس و نفری، محمود. (مترجمان). (۱۳۷۸ اصول حسابرسی تهران: سازمان حسابرسی،
- * جامی، رضا و رستمیان، آزاده (۱۳۹۵). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی ، شده. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۳ - شماره ۲۳ ، صص ۳۲
- * اشتراوس، آنسلم، و کوربین، جولیت، (۱۹۹۸)، اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی رویه ها و شیوه ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳، چاپ سوم.
- * بازرگان، عباس، (۱۳۹۱)، مقدمه ای بر روش های پژوهش کیفی و آمیخته رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشر- دیدار، تهران.
- * بذرافشان، آمنه (۱۳۹۲)، روش شناسی متاآنالیز (فرا تحلیل) در حسابداری: معرفی، ضرورت ها و کاربردها، یازدهمین همایش ملی حسابداری
- * علوی طبری، سیدحسین و عصابخش. راضیه (۱۳۸۹) نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و به کارگیری آن در ایران مجله پیشرفتهای حسابداری، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۷۷
- * لطیفی، سمیه؛ راحلی، حسین؛ یادی، حسین؛ سعدی، حشمت. (۱۳۹۷)، شناسایی و تبیین مراحل اجرایی توسعه کشاورزی حفاظتی در ایران با رویکرد دلفی فازی، مهندسی بیوسیستم ایران، مقاله ۱۱، دوره ۴۹، شماره ۱، صص ۱۰۷-۱۲۰.
- * رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۲). نقش کمیته‌ی حسابرسی در آینده. مقاله‌ی چاپ نشده، تهران: ۵- ۱
- * طالب نیا، قدرت اله، و کیلی فرد، حمیدرضا، شهسواری، منصوره (۱۳۸۹) تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر جلب نظر

پاسخگویی و چالشهای اخلاقی در جامعه ، نحوه برخورد با سودجویان و متخلفین و عدم حمایت از اعلام کنندگان، انتخاب سیاسی مدیران و نبود شایسته سالاری، ساختار دولتی و شبه خصوصی در اقتصاد به عنوان عوامل مداخله گر شناسایی گردیدند. مهمترین پیامدها ناشی از عدم کارایی کمیته‌های حسابرسی به این شرح شناسایی گردیدند، عدم ایجاد ارزش افزوده در سازمان، افزایش هزینه نمایندگی، کاهش شفافیت در گزارشگری مالی، نگاه تشریفاتی و اجرای شکلی کمیته حسابرسی، خدشه دار شدن جایگاه کمیته حسابرسی، عدم دستیابی به اهداف اسناد بالادستی، عدم دستیابی به رضایتمندی مشتریان ، کاهش مقبولیت کمیته حسابرسی، عدم ارتقای نظام مدیریت ریسک، عدم ارتقای نظام کنترل داخلی، عدم ارتقای نظام راهبری شرکتی، عدم شناسایی ریسکها، بوجود آمدن نگاه منفی مدیریت به کمیته حسابرسی، برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان. همچنین شاخص‌های «دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی»، «عدم حضور یا دعوت از اعضای کمیته حسابرسی در جلسه‌های هیات مدیره» و «عدم تعامل با جوامع حرفه‌ای در دنیا» امتیازی کمتر از آستانه تحمل کسب کردند و حذف گردیدند.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات کاربردی به شرح زیر ارائه می شود

- ✓ با توجه به راهکارهای ارائه شده باید تمهیداتی برای اجرای موفق این راهکارها اندیشید. برای نمونه یکی از راهکارهای افزایش کارایی و حفظ استقلال اعضا، نظارت هر چه بهتر نهاد نظارتی از قبیل (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و سیاستگذاران) ایجاد تغییرات لازم در قوانین، تغییر نحوه انتخاب اعضای کمیته حسابرسی همانند استفاده از حداقل یک عضو از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران که سالها تجربه و خبرگی مالی آنها مورد تایید است و کنترل‌های کیفی درون خود سازمانها است که با توجه به نظر مصاحبه شوندگان از وضعیت مطلوبی در ایران برخوردار نیستند. اینها مواردی هستند که بخشی با اصلاح قوانین و برخی با کار فرهنگی قابل اصلاح هستند.
- ✓ در نهایت باید تمهیداتی برای بهبود بسترهای سیاسی، اقتصادی، فرهنگی و متعاقبا حرفه ای در جامعه ما صورت گیرد. برخی از این تمهیدات شامل اجرای آموزشهای مستمر، اصلاح قوانین و مقررات موضوعه از

- * Soleimani Gh, R. , & Moghadasi, M. (2014). The Role of Internal Controls, Internal Audit and Audit Committee in Optimization of Corporate Governance, *Journal of Accounting Research*, 3 (4) , 63-77. (in persian)
- * Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
- * Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory (2 Nd Ed.)*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
- * Thomas, Keith, Purcell Aquinas J. (2018). "Local Government Audit Committees: A Behaviour Framework for Effective Audit Committee Performance". <https://doi.org/10.1111/ auar.12229>.
- * Tzeng, G.-H., Teng, J.-Y. (1993) Transportation investment project selection with fuzzy multiobjectives. *Transp.Plann. Technol.* 17(2), 91-112 .
- * Wilson, Earl R., Hay, Leon E. and Kattelus, Susan C. (2000). *Accounting for governmental and nonprofit entities*, Irwin: McGraw-Hill.
- * Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011), Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; *Qual Quant*, Vol. 45, PP. 751-768.
- سرمایه گذاران جهت سرمایه گذاری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۱
- * نوری، ع، مهرمحمدی، م. (۱۳۹۰). الگویی برای بهره گیری از روش نظریه بر خاسته از داده ها در پژوهش های تربیتی. *مطالعات برنامه درسی*، ۶(۲۳)، ۳۵-۸.
- * Akwenye Ndeshipewa Johanna, Chata Tia, Benedict Olumide Henrie. (2016). "Establishment of Audit Committees in Government Ministries of Developing Country". *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6(4), 282-290.
- * Bilal., Chen, Songsheng & Kamal, bushra. (2018). Audit committee financial expertise and earning quality: A meta-analysis *journal of Business Research*: 84, 253-270
- * Baumann, M.F. & Ratzinger-Sakel, N. (2017), Audit Firm Alumni in the Audit Committees of German Companies: An Analysis of the Time Dependence of Alumni Effects on Audit Quality, the Audit Report Lag, and Audit Fees, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2937812>
- * Cheng, C. H., & Lin, Y. (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. *European journal of operational research*, 142(1), 174-186.
- * Cheng, Jao-Hong; Chih-Ming Lee; Chih-Huei Tang. (2009), An Application of Fuzzy Delphi and Fuzzy AHP on Evaluating Wafer Supplier in Semiconductor Industry, *weas transactions on information science and applications*, Vol 6, PP 756-767.
- * Hsu, Yu-Lung; Cheng-Haw Lee, V.B. Kreng. (2010), The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection, *Expert Systems with Applications*, Vol. 37, PP. 419-425.
- * Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
- * Glaser, B. (1992). *Basics of grounded theory analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- * Hsu, P. F., & Chen, B. Y. (2007). Developing and implementing a selection model for bedding chain retail store franchisee using Delphi and fuzzy AHP. *Quality & Quantity*, 41(2), 275-290.
- * Lanfeng Kao , Anlin Chen. (2020). How a Pre-IPO Audit Committee Improves IPO Pricing Efficiency in an Economy with Little Value Uncertainty and Information Asymmetry. *Journal of Banking and Finance*.
- * Marcy L. Shepardson. (2019). Effects of individual task-specific experience in audit committee oversight of financial reporting outcomes. *the Journal of Accounting, Organizations and Society*. 1-19
- * Peivandi, M., & Khoarram, F. (2013). The Importance of Corporate Governance And Interrelationships of the Audit Committee, Internal Audit and External Audit in Improving the Quality of Financial Reporting, *the Journal of Auditor*, 15 (69), 118-125. (In Persian)

یادداشت ها

1. Lanfeng Kao , Anlin Chen
2. Marcy L. Shepardson
3. Bilal., Chen, Songsheng & Kamal, bushra
4. Thomas, Keith, Purcell Aquinas
5. Baumann, M.F. & Ratzinger-Sakel
6. Akwenye Ndeshipewa Johanna, Chata Tia, Benedict Olumide Henrie
7. Grounded theory
8. systematic
9. emergent
10. constructivist
11. Causal conditions
12. Action strategies
13. Intervening conditions
14. Context
15. Consequences