

ارائه مدل شایستگی کمیته حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی

فاطمه ریاحی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران
Email: fateme.riahi@yahoo.com

منصور گرکز

دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول)
Email: m.garrkaz@gmail.com

خدیجه اسلامی

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران
Email: kh.eslami88@gmail.com

علیرضا معطوفی

دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران
Email: alirezamaetoofi@gmail.com

علی خوزین

دانشیار گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران
Email: khozain@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

چکیده

در دو دهه اخیر راهبری شرکتی تغییرات زیادی داشته است که از جمله می‌توان به نقش کمیته حسابرسی اشاره نمود که از حالت منفعل به حالت فعال در شرکت‌ها تبدیل گشته است. کمیته‌های حسابرسی یک بخش ارزشمند و مکمل از فعالیت‌های راهبری در سازمان‌ها هستند و وجود آن‌ها به عنوان یک ساختار نظارتی عنصر مهمی در راهبری شرکتی خوب محسوب می‌شود، بنابراین مهارت‌ها و شایستگی‌های کمیته حسابرسی برای اثربخش بودن کمیته در انجام وظایفش حیاتی می‌باشد. از این رو هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای شایستگی اعضای کمیته حسابرسی با توجه به شرایط حاکم بر کشور ایران می‌باشد. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از مصاحبه با ۱۵ خبره حرفه حسابرسی که جزء اعضای هیئت علمی دانشگاه و جامعه حسابداران رسمی ایران، کمیته حسابرسی، شرکاء مؤسسات حسابرسی بوده‌اند با بهره‌گیری از روش گلوله برفی داده بنیان انجام پذیرفت، داده‌های پژوهش جمع‌آوری شده طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و ۱۷۴ کد مفهومی و ۱۸ مقوله فرعی و ۹ مقوله اصلی و یک مدل مفهومی استخراج گردید، لذا مهمترین دستاورد این پژوهش را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از شایستگی کمیته حسابرسی دانست. نتایج این بررسی نشان داد شایستگی اعضای کمیته حسابرسی به منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی به مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، دانشی، مهارت و تجربه و محیطی نیاز دارند. این مطالعه می‌تواند شروع مناسبی برای در نظر گرفتن یک شاخص جهت دستیابی و ارزیابی شایستگی‌های لازم در بین اعضای کمیته حسابرسی توسط مجامع حرفه‌ای و سازمان‌ها و اعضای هیئت‌مدیره مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: شایستگی کمیته حسابرسی، اثربخشی کمیته حسابرسی، رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، پژوهش کیفی.

۱- مقدمه

امروزه مدیریت مناسب، کنترل و نظارت بر امور شرکت‌های سهامی عام، یکی از مسائل اساسی مطرح شده در نظام اقتصادی کشورهای مختلف جهان و از جمله ایران است. باتوجه به تحولات دنیای کنونی، حفظ منافع سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین‌کنندگان 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 ساز و کارهایی است که انتظار می‌رود در حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ی اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی، مؤثر واقع شود. در برخی کشورهای توسعه یافته، بسیاری از شرکت‌ها 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)، کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در ارکان راهبری بنگاه در نظر گرفته می‌شود که از وجود آن بهترین استفاده را می‌توان برای شرکت در نظر گرفت. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است، همکاری داشته و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، اجرای بهینه فرآیند حسابرسی، کنترل داخلی و نیز فرآیند گزارشگری مالی نظارت می‌کند. با برقراری ارتباط بین حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، کیفیت گزارشگری مالی شرکت بهبود خواهد یافت (داغانی و احمدخان بیگی، ۱۳۹۶). در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار هدف از تشکیل کمیته حسابرسی را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان نموده است (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱). بنابراین یک کمیته اثربخش، مشکل نمایندگی را با حداقل نمودن عدم تقارن اطلاعات بین مالکان و مدیران تعدیل می‌کند. همچنین با انجام اثربخش برخی از وظایف خود از قبیل نظارت بر معاملات با اشخاص وابسته به حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان کمک می‌کند (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). پالازنلاس و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که بحران ملی اخیر و رسوائی‌های مالی شرکت‌های بزرگ نگرانی سیاست‌گذاران، سرمایه‌گذاران و دانشگاہیان را باتوجه به کیفیت اطلاعات مالی تجدید کرده است، بنابراین واکنش مقامات بازار سرمایه به این

موارد منجر به یک چارچوب قانونی قابل اجراتر شده است. یک نمونه از این چارچوب جدید، چارچوب قانونی اتحادیه اروپا در مورد حسابرسی قانونی است (هرانز و همکاران ۲۰۲۲). تحقیقات در مورد این تغییرات قانونی نشان داده است که بیش از وجود صرف کمیته‌های حسابرسی، اثربخشی و شایستگی آن‌ها از نظر افزایش کیفیت گزارشگری مالی مهم است (باجرا و کادز، ۲۰۱۸). به اعتقاد هرانز و همکاران (۲۰۲۲)، تحقیقات متمرکز ایالات متحده نشان می‌دهد که ارتباط واضحی بین شایستگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، به گفته بلال و همکاران (۲۰۱۸) نتایج واضحی که برای این کشورها ظاهر می‌شود ممکن است ناشی از شفافیت نهادی بالاتر، کمیته‌های حسابرسی اثربخش‌تر و حمایت بیشتر از سرمایه‌گذاران باشد. هرانز و همکاران (۲۰۲۲) در بررسی ارتباط بین شایستگی اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت سود که در ۱۴۲ شرکت در دوره ۲۰۰۶-۲۰۱۳ انجام داده‌اند به این نتیجه رسیده‌اند که با توجه به توصیه اتحادیه اروپا که دستور می‌دهد مدیران کمیته حسابرسی باید دارای تخصص باشند و تعهد آن‌ها به کمیته باید به اندازه‌ای باشد که به آن‌ها اجازه انجام وظایف خود را بدهد در راستای این دیدگاه شایستگی اعضای کمیته حسابرسی به دو ویژگی شایستگی و تعهد یا تخصص بستگی دارد. همچنین گرشانو و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که حضور یک مدیر کمیته حسابرسی با چهار صلاحیت (استقلال، تجربه مدیریت و تخصص مالی، پهنای باند و مالکیت سهام) در یک شرکت دولتی احتمال ۷۲٪ فساد مالی را کاهش می‌دهد بنابراین شایستگی کمیته حسابرسی از جمله موضوعات با اهمیت در راستای دستیابی به کمیته حسابرسی با کیفیت و اثربخش است.

آگوت و همکاران (۲۰۰۳) اینگونه استدلال نموده‌اند که افراد در یک سازمان در صورتی اثربخش می‌باشند که هم به وظایف شغلی و هم به تغییرات محیطی پاسخ دهند، جهت سازگاری با این دو تقاضا چارچوب مدیریت سنتی که مبتنی بر دانش و مهارت می‌باشد کافی نیست. سازمان‌ها همیشه با برخی از شکاف‌های مهارتی مواجه می‌شوند، اما نکته مهم این است که بتوانند نوآوری و یادگیری مستمر را ارتقاء دهند، به طوری که کارکنان دانش و مهارت‌های خود را برای مواجه با نیازهای در حال تغییر محیط به روز کنند (لاور، ۱۹۹۴). در نتیجه سازمان‌های امروز تأکید ویژه‌ای را بر روی منابع انسانی و شایستگی‌های آن‌ها دارند. در عصری که تغییرات سریع وجود دارد، برای نقش‌های در حال تغییر در سازمان‌ها، مهارت‌های جدید مورد نیاز می‌باشد. الگوهای شایستگی، ابزاری را برای تعیین آنچه که در حال و آینده مورد نیاز است فراهم می‌کنند. شایستگی‌ها منجر

تدوین مدل یکپارچه شایستگی کمیته حسابرسی، می‌پردازد. به این ترتیب حسابرسان و نهادهای نظارتی می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدات لازم جهت ارتقای شایستگی کمیته حسابرسی و بهبود امکان تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم نمایند.

در قسمت بعد ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق ارائه می‌شود و سپس روش تحقیق، نحوه گردآوری داده‌ها و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه می‌گردد و متعاقباً مدل شایستگی کمیته حسابرسی که مبتنی بر روش نظریه پردازی زمینه بنیان تدوین شده است، تشریح می‌شود. در پایان نیز محدودیت‌های تحقیق تشریح شده و پیشنهادات پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کمیته حسابرسی مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل، پیشنهاد حسابرس مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور انتصاب، تعیین حق‌الزحمه و عزل حسابرس مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، تطابق نداشتن با سیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابرسان است. کمیته حسابرسی باید به طرز صحیح سازمان‌دهی و استفاده شود در این صورت می‌تواند برای کلیه گروه‌های علاقه‌مند منافع چشمگیری داشته باشد (دریگر، ۲۰۲۱). با تصویب منشور کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱، شرکت‌های بورسی و فرابورسی ایران ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی شدند. کمیته حسابرسی از طریق نظارت بر روند گزارشگری مالی، شامل سیستم کنترل داخلی و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و نیز نظارت بر عملکرد حسابرس مستقل و حسابرس داخلی موجب می‌شود که اشتباه‌های عمدی و سهوی در اندازه‌گیری حسابداری و افشای موارد بااهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیرقانونی مدیریت کاهش یابد. انتظار می‌رود وجود کمیته حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره شرکت، حسابرس مستقل و حسابرس داخلی کمک کند (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). نظر به اهم موارد فوق ضروری است تا به بررسی عوامل مهم بر کمیته حسابرسی شایسته پرداخته شود. این در حالی است که واژه شایستگی اکنون به یک اصطلاح چند منظوره‌ای تبدیل شده است که با معانی مختلف در زمینه‌های علمی متنوع مورد استفاده قرار می‌گیرد (مجاب و دیگران، ۲۰۱۱). در ادبیات مربوط به شایستگی تعاریف متنوعی از شایستگی‌ها وجود دارد و هنوز هم یکی از مبهم‌ترین عبارات ادبیات سازمانی باقی مانده است، اگرچه همه آن‌ها تعاریف به‌طور

به بهره‌وری و کاهش هزینه‌های سازمان می‌شود (هوشیار و رحیم‌نیا، ۱۳۹۲). برای اینکه یک سازمان، رویکرد مبتنی بر شایستگی را نسبت به منابع انسانی اجرا کند، باید شایستگی‌ها تعیین و الگویی توسعه پیدا کند که این شایستگی‌ها را توصیف کند (کوکران، ۲۰۰۹). به عبارت دیگر هدف رویکرد مبتنی بر شایستگی عبارت است از تعیین شایستگی‌های مورد نیاز افراد برتر در پست‌ها کلیدی سرتاسر سازمان و تلاش برای گزینش و آموزش اثربخش و اطمینان از اینکه عملکرد شایسته تشخیص و پاداش داده می‌شود (وثرلی، ۲۰۰۵). مدیریت مبتنی بر شایستگی فرآیندی تلفیقی است که باعث قرار گرفتن افراد در جایگاه سازمانی مناسب، مطابق با توانایی‌ها، قابلیت‌ها و مهارت‌های کاری شده و موجب گسترش صلاحیت‌های تخصصی و حرفه‌ای می‌شود. از این رو انتخاب و انتصاب افراد شایسته از مهمترین و حساس‌ترین مسائل در فرآیند کار هر سازمانی خواهد بود (رستمی و همکاران، ۱۳۹۸). به اعتقاد دوبیس و همکاران (۲۰۰۴) نیز سازمان‌های اثربخش باید افراد شایسته را شناسایی و حفظ نمایند تا رسالتشان محقق شود، الگوهای جامع شایستگی می‌تواند در واحدهای کمیته حسابرسی اثربخشی هرچه بیشتر اعضا را به همراه داشته باشد. با در نظر گرفتن موارد ذکر شده و با توجه به اینکه تا کنون مدلی برای بکارگیری، شناسایی و تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر شایستگی کمیته حسابرسی با توجه به شرایط محیطی ایران ارائه نشده است، هدف اصلی این پژوهش آن است که تجربیات و دیدگاه‌های گروه‌های درگیر را واکاوی کرده تا بدین ترتیب بتوانیم مدلی پارادایمی برای شایستگی کمیته حسابرسی ارائه نمود تا برداشتی یکسان و همه شمول از این مفهوم ارائه شود و در عمل زمینه را برای بکارگیری و اعمال بیشتر شایستگی کمیته حسابرسی فراهم نماید. با توجه به اینکه هدف این پژوهش ارائه مدل شایستگی کمیته حسابرسی با توجه به مجموعه شرایط موجود از منظر اجتماعی و ادراک کنشگران درگیر در آن است تا مقوله‌ها و ارتباط بین آن‌ها را استخراج نماییم، پژوهشگر هیچگونه پیش‌فرض، چارچوب و یا مدل از پیش تعیین شده‌ای را برای خود تعیین ننموده و در نتیجه این پژوهش دارای فرضیه نمی‌باشد. با این حال سوال اصلی پژوهش را می‌توان اینگونه بیان نمود: "مدل مناسب برای عوامل مؤثر بر شایستگی کمیته حسابرسی چیست؟" پاسخ به این سؤال مستلزم پاسخگویی به سؤالات خاصی است که به‌طور ویژه محقق در این مطالعه بدنبال پاسخگویی به آن‌ها می‌باشد. نظیر چه مؤلفه‌هایی بر شایستگی کمیته حسابرسی مؤثر است و یا آن را تهدید می‌کند؟ چه راهبردهایی برای شایستگی کمیته حسابرسی اتخاذ می‌شود؟ و چه پیامدهایی برای آن‌ها دارد؟ در این راستا پژوهش حاضر از طریق نظریه پردازی داده بنیان به

جانشیننی و .. به شمار می‌آید (عابدیان اول، ۱۳۹۰). در پژوهش حاضر نیز این تعریف از شایستگی که مورد نظر اکثر متخصصان منابع انسانی است، مدنظر می‌باشد.

با در نظر گرفتن ملاحظات فوق در ادامه به برخی از مهمترین مطالعات انجام شده در این حوزه اشاره می‌شود.

هرانز و همکاران (۲۰۲۲)؛ در پژوهشی به ارزیابی شایستگی کمیته حسابرسی و مدیریت سود پرداخته‌اند، این مطالعه که در نمونه‌ای متشکل از ۱۴۲ شرکت غیرمالی در دوره ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۳ انجام گردید، صلاحیت اعضا را از طریق تعهد و تخصص آن‌ها سنجده‌اند. ایشان دریافتند که مدیریت‌های بیرونی اثری دوگانه دارند به طوری که سطح متوازن تعهد به کمیته حسابرسی مدیریت سود را کاهش می‌دهد، آن‌ها چهار نوع شایستگی شامل حسابرسی، حسابداری، کارشناسی مالی و تخصص نظارتی را مورد بررسی قرار داده‌اند و همچنین دریافتند بین مدیریت سود و تجربه حسابرسی اعضای کمیته حسابرسی رابطه منفی وجود دارد و سایر انواع شایستگی نقش مرتبیطی ندارند و سهم کمیته حسابرسی در مهار مدیریت سود به ویژه در کمیته‌های کوچکتر و کمتر فعال و همچنین در هیئت مدیره‌های کوچکتر و شلوغ‌تر مهم است.

گورشانف و همکاران (۲۰۲۱)؛ در تحقیقی با عنوان چهار صلاحیت مدیر کمیته حسابرسی: پیامدهای نظارت و کاهش فساد مالی، صلاحیت مدیر کمیته حسابرسی بر کاهش فساد مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آن‌ها حکایت از آن دارد که حضور یک مدیر کمیته حسابرسی با چهار صلاحیت (استقلال، تجربه مدیریت و تخصص مالی و مالکیت سهام) احتمال فساد مالی کاهش می‌یابد، نتایج آن‌ها همچنین نشان می‌دهد که داشتن تنها یک مدیر حسابرسی با چهار صلاحیت مؤثر از ترکیبی از صلاحیت‌های فردی پراکنده در بین اعضای کمیته است.

تامبزه و همکاران (۲۰۲۱)؛ در تحقیقی با عنوان اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و شیوه‌های گزارش‌دهی پایداری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد، اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به‌طور مثبت و قابل توجهی با شیوه‌های گزارش‌دهی پایداری مرتبط هستند، همچنین دریافتند اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به‌طور قابل توجهی با شاخص‌های اقتصادی و اجتماعی نسبت به شاخص‌های پایداری زیست محیطی مرتبط هستند.

امجدیان و غلامی جمکرانی (۱۴۰۱)؛ در تحقیقی تحت عنوان عوامل مؤثر بر کمیته حسابرسی کارا به بررسی و تدوین مدل ارزیابی کارایی کمیته‌های حسابرسی به صورت بومی

وسیع شبیه هم‌اند و اساساً بر نقش‌ها و مسئولیت‌های شغل متمرکزند (کلارک و آرمیت، ۲۰۱۰) اما با بررسی آن به این نتیجه می‌رسیم که یک تعریف واحد و اصطلاح‌شناسی معین در مورد شایستگی وجود ندارد (کرمی، ۱۳۸۸). اما نکات مشترک و قابل تشخیص در تمامی این تعریف‌ها وجود دارد اینکه شایستگی شامل دانش، مهارت، ویژگی‌های فردی و یا ترکیبی از این عوامل است و همچنین شایستگی آن دسته از خصوصیات شاغلان است که زیر بنای رفتارهای موفق شغلی آنان را تشکیل می‌دهد و موجب عملکرد برتر و مؤثر آن‌ها در شغل، وظیفه یا شرایط می‌شود. همچنین شایستگی‌ها باید قابل مشاهده و قابل اندازه‌گیری باشند و با ثبات و تکرار در رفتار فرد مشاهده شود (زاهدی و شیخ، ۱۳۸۹). نکته دیگر در زمینه تعریف شایستگی‌ها این است که معمولاً دو تعریف در زمینه شایستگی ارائه می‌شود؛ تعریف نخست نشانگر توانایی یک فرد برای انجام اثربخش فعالیت‌های شغلی است در حالیکه در تعریف دوم بر آنچه یک فرد برای عملکرد اثربخش نیاز دارد، تأکید می‌کند (هاری، ۲۰۰۴).

کرسیتد (۱۹۹۸) بر این باور است که رویکرد شایستگی، رویکردی جدید در مدیریت منابع انسانی نیست و رومی‌ها در تلاش برای دستیابی به صفات جزئی و تفصیلی سرباز خوب رومی از آن استفاده می‌کردند. در ادبیات رهبری، تحقیقات و تلاش‌های بسیاری شده است که ویژگی‌های یک رهبر خوب را تعریف کنند. روان‌شناسان صاحب نظر در امور پرسنلی نیز در زمینه شناسایی روابط موجود میان خصیصه‌های افراد، رفتار و خروجی‌های کار مدت‌های مدیدی به فعالیت و تحقیق پرداخته‌اند. در هر حال متدولوژی مبتنی بر شایستگی به شکل مدون و امروزی توسط شرکت هی-مک‌بر که مؤسس آن دیوید مک کلند روانشناس برجسته دانشگاه هاروارد بود در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ ارائه شد. پس از انتشار کتاب بویاتزیس در سال ۱۹۸۲ به نام مدیر شایسته: یک مدل برای عملکرد مؤثر، رویکرد مک کلند و نیز مفهوم شایستگی‌ها به عنوان محرک‌های موفقیت سازمانی مخاطبان و محبوبیت زیادی در شمال آمریکا پیدا کرد و در زمان اندکی پس از آن جان روان کتاب شایستگی در جامعه مدرن در بریتانیا را نوشت. انتشار این دو کتاب بحث شایستگی را از اساس آکادمیک و علمی که فقط مورد علاقه برخی از محققان بود خارج کرد و در جهت استفاده کاربردی میان مدیران عملیاتی و مشاوران و متخصصان منابع انسانی رواج داد. محبوبیت و رواج رویکرد شایستگی در اوایل دهه ۱۹۹۰ به اوج خود رسید و هم اکنون ادامه دارد و تأثیرات مهمی بر بسیاری از سازمان‌ها گذاشته است (قرائی پور، ۱۳۸۲) در طی چند سال ثابت شد که رویکردهای مبتنی بر شایستگی به عنوان ابزار مهمی در بیشتر کارکردهای سازمانی نظیر ارزیابی عملکرد، طرح

شکل دادن مدل نظری خود کمک نماید و این کار تا جایی ادامه می‌یابد که طبقه‌بندی مربوط به داده‌ها و اطلاعات اشباع و نظریه مورد نظر با تمام جزئیات و با دقت تشریح شود (کرسول، ۲۰۰۷). ضمناً با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی برای مصاحبه استفاده می‌گردد.

به منظور غنای تحقیق، تلاش بر آن است تا با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد بنابراین جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اعضای کمیته حسابرسی، شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها صاحب نظر و دارای تجربه در زمینه حسابرسی و مدیران نهادهای نظارتی بر حرفه حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار است. در این پژوهش اطلاعات به روش مصاحبه نیمه ساخت یافته جمع آوری شده است. مشارکت‌کنندگان در تحقیق ۱۵ نفر بودند و پس از آن داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه شونده‌گان از موضوع تحقیق و تمایل آن‌ها به همکاری جهت غنی‌تر شدن نتایج تحقیق میانگین زمان مصاحبه‌ها ۴۵ دقیقه بوده است. از ۱۵ مصاحبه‌شونده ۱۲ نفر دارای مدرک دکتری تخصصی و ۳ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد بودند و فراوانی مشارکت‌کنندگان زن و مرد در پژوهش به ترتیب ۲ و ۱۳ نفر می‌باشد.

۴- یافته‌های پژوهش

در رهیافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولید شده تأکید دارد. در این تعریف سه مرحله از کدگذاری وجود دارد (کرسول، ۲۰۰۵). در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۴-۱. کدگذاری باز

منظور از کدگذاری باز فرآیندی است که تحلیل و نام‌گذاری مفاهیم، طبقه‌بندی و کشف ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها از طریق انجام مقایسه‌ای مداوم صورت می‌گیرد که پژوهشگر مفاهیم را از زوایای مختلفی مورد بررسی و تحلیل قرار می‌دهد تا دیدگاه متفاوتی نسبت به اهمیت و جایگاه مفاهیم کسب نماید (استراوس و کوربین، ۱۳۹۰). در این بخش پس از پیاده‌سازی

پرداخته‌اند. نتایج نشان داد شانزده عامل؛ تجربه کافی، داشتن تجربه مالی و غیرمالی، نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی، حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی، انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران، ارائه گزارش‌های زمانبندی شده به هیئت مدیره، گزارشگری در مورد رویداد های گذشته، انتشار گزارش صورت جلسات هیئت‌مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، دوره تصدی کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، استقرار واحد حسابرسی داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی، ایجاد رویه اداری برای بررسی اسناد، ارتقا آگاهی کمیته حسابرسی و تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی منجر به کارایی کمیته‌های حسابرسی می‌گردد. قائمی و همکاران (۱۳۹۹)؛ در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود پرداختند. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری آن شامل ۵۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است؛ و از تحلیل آماری رگرسیون برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین ویژگی اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد اما بین اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است که در آن با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد شایستگی کمیته حسابرسی در ایران بررسی و الگوی مفهومی ارائه شده است. رویکرد نظریه داده بنیاد یک نوع روش پژوهش کیفی است که به طور استقرایی یک سلسله رویه‌های سیستماتیک را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای درباره پدیده مورد مطالعه ایجاد کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). سه رهیافت مسلط در رویکرد نظریه داده بنیاد قابل تفکیک است: رهیافت نظام‌مند که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ رهیافت ظاهر شونده که مربوط به اثر گلیزر (گلیزر، ۱۹۹۲) است و رهیافت ساخت‌گرایانه که توسط چامرز حمایت می‌شود (چامرز، ۱۹۹۰) در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده شده است. در نمونه‌گیری (انتخاب مشارکت‌کنندگان) پژوهش کیفی که آن را نمونه‌گیری هدفمند یا نمونه‌گیری تئوریک می‌نامند، هدف پژوهشگر انتخاب مواردی می‌باشد که با توجه به بیان مسئله و هدف تحقیق سرشار از اطلاعات باشد و محقق را در

مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی تر می‌باشد؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود، انتزاعی تر از مفهیمی است که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقوله‌ها دارای قدرت مفهومی بالایی هستند چون می‌تواند مفاهیم و مقوله‌های خرد را بر محور خود جمع کنند. در نهایت، ۱۸ مقوله فرعی و ۹ مقوله اصلی شناسایی شد.

۲-۴. کدگذاری محوری

کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیر مقوله‌هایشان و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری، به این دلیل محوری نامیده می‌شود که کدگذاری حول محور یک مقوله تحقق می‌یابد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) (لی، ۲۰۰۱: ۴۹). در این مرحله، مقوله‌ها ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد (لی، ۲۰۰۱: ۸۴). در این مرحله، نظریه‌پرداز داده بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (به عنوان پدیده مرکزی) قرار می‌دهد و سپس دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. این مقوله‌های دیگر عبارتند از:

مقوله اصلی یا محوری؛ مقوله محوری پدیده‌ای است که اساس و محور فرآیند است. مقوله‌ای که به عنوان مقوله اصلی یا محوری انتخاب می‌شود باید به اندازه کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن مرتبط کرد. پدیده محوری مورد مطالعه در این پژوهش افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی است.

شرایط علی؛ مقوله‌ها یا شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر منجر می‌شوند (عبداللهی، ۱۳۹۷). از سوی دیگر مجموعه رویدادهایی هستند که موقعیت‌ها و مسائل و امور مربوط به پدیده را خلق می‌کنند و تا حد معین چگونگی و چرایی پاسخ افراد و گروه‌ها را نسبت به آن شرایط توضیح می‌دهند. بر اساس دیدگاه و تجارب مشارکت‌کنندگان پژوهش مقوله اصلی شایستگی‌های سازمانی تشخیص داده شد که بر شایستگی اعضای کمیته حسابرسی تأثیرگذار است و شایستگی اعضا کمیته را کاهش می‌دهد.

از جمله شایستگی‌های سازمانی که مشارکت‌کنندگان در پژوهش به آن اشاره کرده‌اند شرایط کلی سازمان، استراتژی استخدام اعضای کمیته و زیر ساخت فرهنگی است. مقوله‌های شرایط علی شناسایی شده در این تحقیق به شرح جدول زیر می‌باشد.

مصاحبه‌ها، جهت رمزگذاری داده‌ها، متن مصاحبه‌ها چندین بار مورد مطالعه قرار گرفت و فرآیند رمزگذاری با شناسایی و پر رنگ نمودن کلمات، جملات، پاراگراف‌ها و مضمون‌های واحد، تحلیل آغاز گردید. برای تشریح فرآیند کدگذاری باز نمونه از کدگذاری مصاحبه‌ها ذکر می‌شود که کدهای باز هر نکته کلیدی در گیومه نشان داده شده است.

(یک عضو کمیته حسابرسی شایسته باید دارای خلاقیت {خلاقیت} و نوآوری {نوآوری} باشد و از بینش قوی {بینش قوی} برخوردار باشد، چون مواردی در کمیته حسابرسی مطرح می‌شود که با داشتن خلاقیت بالا قابل انجام است و همچنین برنامه کمیته توسط اعضای آن مصوب می‌شود در نتیجه کسانی می‌توانند برنامه خوب داشته باشند که از خلاقیت و هوش بالا {هوش بالا} برخوردار باشند و همچنین ویژگی ریسک‌پذیری {ریسک‌پذیر بودن} داشته باشند چون اداره شرکت بدون ریسک نمی‌باشد پس باتوجه به اینکه باید استقلال {استقلال} داشته باشد دارای روحیه ریسک‌پذیری هم باشد. یکی از موارد تأثیرگذار در ارتقاء شایستگی و کارکرد اعضا کمیته حسابرسی استمرار فعالیت اعضا {ماندگاری کارکنان حرفه‌ای} در شرکت می‌باشد یعنی شرکت اعضا کمیته را دائم تغییر ندهد و همچنین وجود استقرار نظام کنترل داخلی {کنترل داخلی اثربخش} است چون اگر نباشد کارکرد کمیته حسابرسی از بین می‌رود و به عنوان عامل بعدی طلب جلب همکاری همه واحدهای ذینفع در درون شرکت {فرهنگ مشارکت و کارگروهی}، مثلاً مصوبه کمیته حسابرسی استقرار کنترل داخلی باشد واحد تولید همکاری نمی‌کند، در صورت همکاری تمامی ذینفعان کیفیت کار حسابرسی افزایش می‌یابد.)

با بررسی داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط شده پس از پیاده‌سازی با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. تمام مصاحبه‌ها و نقل قول‌ها مورد بررسی و مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور، بعد از خواندن مکرر و دقیق متن تایپ شده مصاحبه‌ها و موارد ذکر شده در آن، واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نامگذاری شدند. در نتیجه تحلیل سطر به سطر مصاحبه‌ها محقق به ۱۷۴ برچسب مفهومی رسید که این مفاهیم بر اساس تشابه آن‌ها طبقه‌بندی شدند. زمانی که مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند و مشخص شد که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، مقوله‌ها کشف شدند، بنابراین مفاهیم در سطحی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله

| مفاهیم | مقوله فرعی | مقوله اصلی |
|--|-----------------------------|---------------------|
| میزان درجه منابع و قدرت اعضا | شرایط کلی سازمان | شایستگی های سازمانی |
| میزان آزادی عمل اعضا در برخورد با مسائل | | |
| عدم ساختار یافتگی و نظم اداری | | |
| عدم وجود دبیرخانه قوی | | |
| پذیرش کمیته حسابرسی به عنوان بازوی خویش | | |
| صلاحیت و درستکاری هیئت مدیره و مدیران | | |
| عدم وجود هیئت مدیره آگاه و مدیرعامل همراه | | |
| نداشتن آزادی عمل در برخورد با گزارش حسابرسان مستقل | | |
| عدم انسجام در سیاست گذاری و اجرا | | |
| عدم استفاده از مدیران خوب برای بهره‌مندی از ایده‌های اعضای کمیته | | |
| عدم وجود زیرساخت‌های حفظ استقلال اعضا در صدور گزارش | | |
| ناآگاهی اعضا از استراتژی‌های شرکت | | |
| انتصاب‌های صوری و اشتباه | استراتژی استخدام اعضا کمیته | |
| عدم استمرار فعالیت در شرکت | | |
| استخدام برحسب ضوابط نه صرفاً روابط | | |
| جدا بودن اعضای کمیته از اجرا | | |
| عدم وجود برنامه منظم و بلندمدت برای استخدام، ارتقا و آموزش | زیر ساخت فرهنگی | |
| نگرش هیئت مدیره به پیشنهادات کمیته حسابرسی | | |
| میزان فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند صدور گزارش اثربخش | | |
| میزان فرهنگ مشارکت و کار گروهی | | |
| میزان فرهنگ پاسخ‌خواهی در هیئت مدیره | | |
| فرهنگ پاسخگویی و نظارت پذیری در اعضا کمیته | | |
| میزان توسعه یافتگی حرفه در کشور | | |
| میزان اعتقاد به رعایت قوانین و مقررات | | |
| گسترش فرهنگ ارزیابی عملکرد | | |

شده است در بستر و شرایط زمینه‌ای خاصی اتفاق می‌افتند. در پژوهش حاضر بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها دو مؤلفه تنگناهای حرفه‌ای و قانونی همچنین محدودیت‌های آموزشی به عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شدند که نیاز به شایستگی اعضای کمیته حسابرسی در سطح یک سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

شرایط زمینه‌ای؛ هر مقوله محوری در شرایط زمینه‌ای و بستری خاص روی می‌دهد در این شرایط و بستر است که راهبردها و کنش‌های متقابل برای اداره، اجرا، کنترل و پاسخ به پدیده مرکزی صورت می‌گیرد. در رابطه با پژوهش حاضر نیز مقوله مرکزی و همچنین راهبردهایی که در الگو به آن‌ها اشاره

| | | |
|--|---------------------------|---------|
| عدم برخورداری از امکانات لازم مناسب با حجم کار | تنگناهای حرفه‌ای و قانونی | محدودیت |
| عدم ارائه اطلاعات به اعضای کمیته حسابرسی | | |
| عدم حق الزحمه مناسب و قابل توجه | | |
| بی‌توجهی به نتایج کار اعضای کمیته حسابرسی | | |
| عدم وجود قوانین حمایتی از حرفه | محدودیت‌های آموزشی | |
| تخصیص نبودن محتوای آموزشی ویژه کمیته حسابرسی | | |
| ماهیت تئوریک آموزش‌ها | | |
| دانش و مهارت پایین فارغ‌التحصیلات دانشگاهی | | |

تخصصی تأکید می‌کند. این بعد اعضا کمیته را به عنوان کارشناسانی معرفی می‌کند که باید دانش و اطلاعات عمومی درباره مسائلی همچون اقتصادی و حقوقی داشته باشند و همچنین از دانش تخصصی بالایی در حوزه حسابداری و حسابرسی و آخرین تحولات و تغییرات آن‌ها نیز برخوردار است. شایستگی مهارتی و تجربه؛ تحقیقات در روانشناسی نشان داده است که شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد، اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه‌بندی پیچیده‌تر می‌شود (بستانیان، ۱۳۸۷). بعد مهارت و تجربه اعضا کمیته حسابرسی بر اثرگذاری در شایستگی اعضا در زیر مقوله‌هایی چون مهارت فردی، مهارت حرفه‌ای و کیفیت تجربه بررسی شده است.

شایستگی‌های محیطی؛ بعد شایستگی محیطی بر اثرگذاری در شایستگی اعضا کمیته حسابرسی در دو بخش عوامل اقتصادی و فرهنگی کشور و همچنین شرایط محیط حرفه‌ای تأکید می‌کند.

شرایط مداخله‌گر؛ شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند (مداحی، ۱۳۹۷). به این ترتیب باتوجه به نتایج پژوهش، شرایط مداخله-گری که بر راهبردهای شایستگی اعضای کمیته حسابرسی مؤثر است عبارتند از شایستگی‌های فردی، شایستگی‌های دانشی، شایستگی‌های مهارتی و تجربه همچنین شایستگی‌های محیطی. در زیر شرح مختصری از هر یک از این شرایط مداخله‌گر ارائه خواهد شد؛

شایستگی‌های فردی؛ بعد فردی شایستگی اعضای کمیته حسابرسی به ویژگی‌ها و خصوصیات یک عضو کمیته اشاره دارد. در این خصوص مصاحبه‌شوندگان به شایستگی‌های زیادی اشاره داشتند که در قالب دو مقوله فرعی، شایستگی‌های شخصیتی و شایستگی‌های اخلاقی طبقه‌بندی گردید.

شایستگی‌های دانشی؛ دانش اعضای کمیته حسابرسی بر اثرگذاری شایستگی اعضا در دو بخش دانش عمومی و دانش

| | | |
|--|--------------------|------------------|
| دارای خلقیات پاسخگویی | شایستگی‌های شخصیتی | شایستگی‌های فردی |
| خودباوری | | |
| ثبات شخصیت | | |
| هوش هیجانی | | |
| انگیزه بالا | | |
| استطاعت (اقتدار) | | |
| خلاقیت در انجام امور | | |
| قاطعیت در تصمیم‌گیری | | |
| روحیه کار تیمی و همکاری | | |
| پیشگامی (اولویت دادن به عمل) | | |
| ادراک میان فردی (تمایل به درک کردن، دقیق شنیدن...) | | |
| قدرت رهبری | | |
| انعطاف‌پذیری | | |
| تفکر راهبردی به منظور واکنش راهبردی مناسب | | |
| دارای خلاقیت و نوآوری | | |
| جسارت کافی | | |
| هوش بالا | | |
| ریسک‌پذیر بودن | | |
| دارای بینش قوی (درک) | شایستگی‌های اخلاقی | |
| سخنوری | | |
| دارای عزت نفس | | |
| استقلال رأی | | |
| استقلال باطنی | | |
| منضبط بودن | | |

| | | |
|--|---------------|----------------------------|
| صدافت و درستکاری | | |
| رازداری | | |
| بردباری و سعه صدر | | |
| پای بندی به آیین رفتار حرفه ایی | | |
| پذیرش و پایبندی به ارزش های اخلاقی | | |
| برخورداری از سلامت روان | | |
| پایبندی به استانداردهای اخلاقی | | |
| دارای جسارت کافی (جسور بودن) | | |
| اعتقاد به نظارت الهی (خداپرست و وطن پرست) | | |
| انتقادپذیر بودن | | |
| مسئولیت پذیری | | |
| آگاهی از وضعیت اقتصادی کشور و جهان | دانش عمومی | شایستگی های دانشی |
| اطلاعات در زمینه بازارهای مالی | | |
| تسلط به زبان انگلیسی | | |
| آگاهی از فعالیت های تجاری صاحب کار | | |
| تحصیلات دانشگاهی مرتبط | | |
| به روز بودن دانش | | |
| اعتبار دانشگاه محل اخذ مدرک | | |
| تسلط به نرم افزارهای حسابداری و حسابرسی | دانش تخصصی | |
| دانش نسبت به قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت صاحبکار | | |
| تسلط به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و تغییرات آن | | |
| مطالعه مقالات مرتبط با حسابداری و حسابرسی | | |
| شرکت در کارگاه ها و دوره های آموزشی حسابداری و حسابرسی | | |
| گواهی حضور در سمینارها و همایش های ملی و بین المللی مرتبط | | |
| میزان آشنایی با روش های مختلف حساب سازی، سو استفاده مالی، پولشویی و تقلب | | |
| آگاهی از آیین رفتار حرفه ای | | |
| دانش تخصصی حسابرسی داخلی | | |
| آگاهی از حسابرسی عملیاتی و عملکرد | | |
| آگاهی از مدیریت ریسک و استراتژیک | | |
| تسلط به قوانین و مقررات نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس | | |
| عضویت در جامعه حسابداران رسمی | | |
| شناخت و آگاهی از صورت های مالی | | |
| تخصص بالا در رشته حسابداری، حسابرسی و مالی | | |
| آگاهی از چارچوب های گزارشگری کنترل های داخلی | | |
| مهارت بی طرفی ذهنی | مهارت فردی | شایستگی های مهارتی و تجربه |
| مهارت ارتباطی و تعاملی | | |
| توانایی تصمیم گیری | | |
| توانایی انجام دستورالعمل های منشور | مهارت حرفه ای | |
| توانایی انجام وظایف در زمان مقرر | | |
| مهارت استفاده از روش های مبتنی بر ریسک | | |
| توانایی دیدن تصویر کلی از صنعت | | |

| | | | |
|---|-----------------------------|-------------------|-------------|
| توانایی تفسیر آمار و اطلاعات مالی و غیرمالی | | | |
| توانایی تحلیل مشکلات | | | |
| دارای اخلاق حرفه‌ای | | | |
| توانایی ایجاد پل ارتباطی بین هیئت مدیره و پرسنل مالی | | | |
| توانایی شناخت نیاز بازار سرمایه و سرمایه‌گذار | | | |
| توانایی درک درست از مقررات و ضوابط جدید | | | |
| توانایی درک زبان حسابرسی | | | |
| میزان انطباق مهارت‌ها با وظایف و اختیارات | | | |
| داشتن تجربه اجرایی و مدیریتی در کنار هم | | | کیفیت تجربه |
| داشتن تجربه حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل | | | |
| داشتن تجربه در حوزه حسابرسی در حد مدیر حسابرسی | | | |
| تجربه حسابرسی صورت‌های مالی | | | |
| تجربه در صنعت ویژه صاحبکار | | | |
| داشتن تجربه مرتبط در حسابداری و حسابرسی | | | |
| میزان اعتبار محل کسب تجربه | عوامل اقتصادی و فرهنگی کشور | شایستگی‌های محیطی | |
| میزان اثرگذاری تحریم‌ها | | | |
| میزان ثبات اقتصادی | | | |
| عدم وجود فرهنگ شایسته‌سالاری در انتخاب مدیران | | | |
| کاهش تعداد سرمایه‌گذاران و پس اندازکنندگان | | | |
| عدم نیاز به اطلاعات و مشورت برای تصمیم‌گیری به دلیل رقابتی نبودن اقتصاد | | | |
| عوامل سیاسی | شرایط محیط حرفه‌ای | | |
| ضعف حاکمیت شرکتی | | | |
| میزان توسعه‌یافتگی حرفه در کشور | | | |
| نوظهور و نوپا بودن حرفه | | | |
| وضعیت نظارت نهادهای ناظر | | | |

توسعه و برجستگی شایستگی حرفه‌ای پیشنهاد می‌شود. در این خصوص با توجه به تجزیه و تحلیل نظرات دریافتی از خبرگان استقرار نظام شایستگی اقداماتی هستند که در جهت فراهم کردن کمیته حسابرسی اثربخش صورت می‌پذیرند. در واقع راهبرد تحقیق حاضر این است که بتوانیم شایستگی را در بین اعضای کمیته حسابرسی افزایش دهیم تا بتوانیم به بهبود کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی کمک کنیم که به شرح جدول زیر می‌باشد.

راهبردها: راهبردها بیانگر این موضوع است که کنش‌گران بر اثر موجبات علی دست به چه راهبردهای رفتاری و تاکتیک-هایی می‌زنند؟ (رستمی، ۱۳۹۸). به بیان دیگر راهبردها از دو عامل مقوله مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌پذیرد و کنش-ها و واکنش‌هایی هدفمند و بر اساس دلیل به منظور کنترل و اداره پدیده مورد نظر را انجام می‌دهد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها یک مقوله اصلی به عنوان راهبردها شناسایی شد. در مطالعه حاضر راهبرد اساسی

| | | |
|---|----------------------|---------------------------------|
| استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش | استقرار نظام شایستگی | توسعه و برجستگی شایستگی حرفه‌ای |
| پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در همه سطوح و ارکان | | |
| عدم توجه به منافع شخصی | | |
| پایبندی واقعی به ارزش‌های اخلاقی حرفه | | |
| پذیرش الزامات استقلال و تعهد واقعی به آن | | |
| تدوین رهنمودها و تفاسیر لازم برای استانداردهای حسابداری و حسابرسی | | |

| | | |
|---|--|--|
| تناسب حق الزحمه با میزان کار | | |
| آموزش ویژه کمیته حسابرسی | | |
| آموزش مستمر و متناوب | | |
| استانداردسازی برای انتخاب اعضا و حوزه فعالیت | | |
| نظارت نهادهای نظارتی (بورس، امور مالیاتی، مجمع عمومی...) | | |
| تنوع (ترکیب) تخصص‌های مختلف در اعضا | | |
| تصویب مقررات برای هیئت مدیره در خصوص وظایف کمیته | | |
| ایجاد برنامه منظم | | |
| تشکیل جلسات به صورت جدی تر و با محتوا | | |
| توجه به دستورالعمل‌های منشور کمیته حسابرسی | | |
| استفاده عملی از گزارش کمیته حسابرسی | | |
| جلوگیری از رفع تکلیف نمودن قانونی | | |
| برخورداری از حق رأی کافی | | |
| دیدبانی مناسب | | |
| ثبت اعضای کمیته در کدال | | |
| شناخت عملیات و صنعت خاص شرکت | | |
| جلب همکاری همه واحدها | | |
| همسوسازی برنامه‌های عملیاتی کمیته با برنامه‌های شرکت | | |
| آموزش توانمندسازی | | |
| ایجاد ارتباط تعاملی کمیته و هیئت مدیره | | |
| توجه به مصوبات کمیته توسط هیئت مدیره | | |
| دارای دستور جلسه و برگزاری جلسات سر موعده | | |
| حضور حداقل یک عضو واقف به مسائل صنعت مربوطه | | |
| ترکیب مناسب فنی اعضا | | |
| داشتن برنامه مبتنی بر ریسک | | |
| ایجاد سیستم پاداش برای اعضا | | |
| بکارگیری فارغ‌التحصیلان نخبه دانشگاهی | | |
| بکارگیری حسابرسان خبره | | |
| تدوین دستورالعمل توانمندسازی اعضا کمیته حسابرسی جهت افزایش کارایی و اثربخشی | | |

بخش ارتقاء سطح کیفی کمیته حسابرسی و ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فراملی طبق جدول زیر تقسیم کرد. بکارگیری اعضای کمیته حسابرسی شایسته در بخش ارتقای سطح کیفی کمیته حسابرسی باعث بهبود کارایی و اثربخشی و ارتقاء ثروت سهامداران می‌شود مصاحبه شوندگان عنوان نمودند ارتقاء ابعاد شایستگی اعضای کمیته حسابرسی با در نظر گرفتن تمامی عوامل و شرایط دارای پیامد ارتقای سطح شفافیت اطلاعات شرکت و به طبع آن رعایت حقوق ذینفعان می‌شود و همچنین باعث جلوگیری از گزارش بی‌کیفیت و جلوگیری از بین رفتن حرفه می‌شود. در بخش ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فراملی در بعد استقرار و

پیامدها؛ پیامدها خروجی‌هایی هستند که در اثر استخدام راهبردها به وجود می‌آیند (عبداللهی، ۱۳۹۷)، هر جا انجام یا عدم انجام عمل معینی در پاسخ به امر یا مسأله‌ای یا به منظور اداره یا حفظ موقعیتی از سوی فرد یا افرادی انتخاب شود، پیامدهایی پدید می‌آید (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). مشارکت‌کنندگان در پژوهش بیان نمودند در صورت اجرای کامل و با کیفیت راهبردها در شرایط زمینه‌ای موجود و تحت تأثیرات عوامل مداخله‌گر، اعضای کمیته حسابرسی به ابعاد شایستگی که نیاز به آنها تحت عوامل علی احساس شده است مجهز شده و کمیته حسابرسی به اهداف از پیش تعیین شده خود دست خواهد یافت. پیامدهای مربوط به توسعه و برجستگی شایستگی حرفه‌ای را می‌توان به دو

استخدام مختص اعضای کمیته حسابرسی نیز می‌باشد. این عوامل باعث می‌شود که حرفه جایگاه خود را حفظ کند و همگان از جمله هیئت مدیره و مجمع صاحبان سهام و ... کاربرد کمیته حسابرسی را درک کنند و در جهت درست به کار گیرند در نتیجه رشد بهتری خواهد داشت و اعضا کمیته نیز پای‌بندی بیشتری خواهند داشت.

اصلاح قوانین و مقررات گنجانده می‌شود باید اشاره کرد در سطح بالاتر نیز التزام اثربخش بیرونی برای تحت فشار قرار دادن اعضای کمیته وجود ندارد و ضمانت اجرائی هنوز در جامعه شکل نگرفته است که با اصلاح قوانین و مقررات فعلی امکان پذیر است که از مواردی که به آن اشاره نمودند تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش بوده است و همچنین تدوین مقررات لازم جهت نظارت می‌باشد. همچنین تدوین استانداردهای کیفی

| | | |
|---|--------------------------------------|---|
| افزایش کیفیت و بهره‌وری گزارش‌های کمیته حسابرسی | بهبود کارایی و اثربخشی | ارتقای سطح کیفی کمیته حسابرسی |
| نظارت اثربخش بر حسن اجرای فرآیند | | |
| بهبود فرآیند انتخاب و گزینش اعضا کمیته | | |
| افزایش فرهنگ پاسخگویی | | |
| جلوگیری از گزارش بی کیفیت و از بین رفتن حرفه | | |
| تأثیر مثبت بر عملکرد حسابرسی داخلی | ارتقاء ثروت سهامداران | |
| ارتقای سطح شفافیت اطلاعات شرکت | | |
| ارتقای انضباط مالی | | |
| رعایت حقوق ذینفعان | | |
| میزان اتکا به گزارش کمیته در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری | | |
| تمهیدات لازم جهت ورود نخبگان | استقرار و اصلاح نظام قوانین و مقررات | ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فرا ملی |
| تدوین مقررات لازم جهت نظارت اثربخش | | |
| تدوین استاندارد کیفی استخدام | | |
| تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش | | |
| ایجاد و عضویت در انجمن کمیته حسابرسی | | |
| استقرار نظام آموزشی اثربخش در حرفه | | |

بدان اشاره شده است و در مرکز مدل قرار دارد و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شده‌اند. پدیده محوری می‌تواند از دل مقوله‌ها استخراج شود یا اینکه محقق با یک اصطلاح انتزاعی تر که بتواند تمامی مقوله‌ها را در بر گیرد آن را بیان نماید. فرآیند انجام این مرحله بدین ترتیب است که ابتدا با بررسی فراوانی مقوله‌ها پدیده محوری از میان مفاهیم و مقوله‌ها شناسایی می‌شود و سپس ارتباط میان مقوله‌ها و سایر ارتباطات استخراج می‌گردد. (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸) البته شناسایی مقوله اصلی بر اساس نتایج و ماهیت پدیده‌ها قابل درک است و الزاماً مصاحبه شونده‌گان به صورت مستقیم به آن اشاره ننموده‌اند.

در این پژوهش، باتوجه به اینکه ارائه مدل شایستگی کمیته حسابرسی، موضوع اصلی تحقیق است و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها حول این محور اصلی قرار داشته و در اغلب داده‌ها ردپای آن را می‌توان به وضوح مشاهده کرد، لذا مقوله محوری این تحقیق نیاز به افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی می‌باشد که در مرکز مدل قرار گرفته است و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شده است. همچنین برچسب مقوله محوری باید انتزاعی

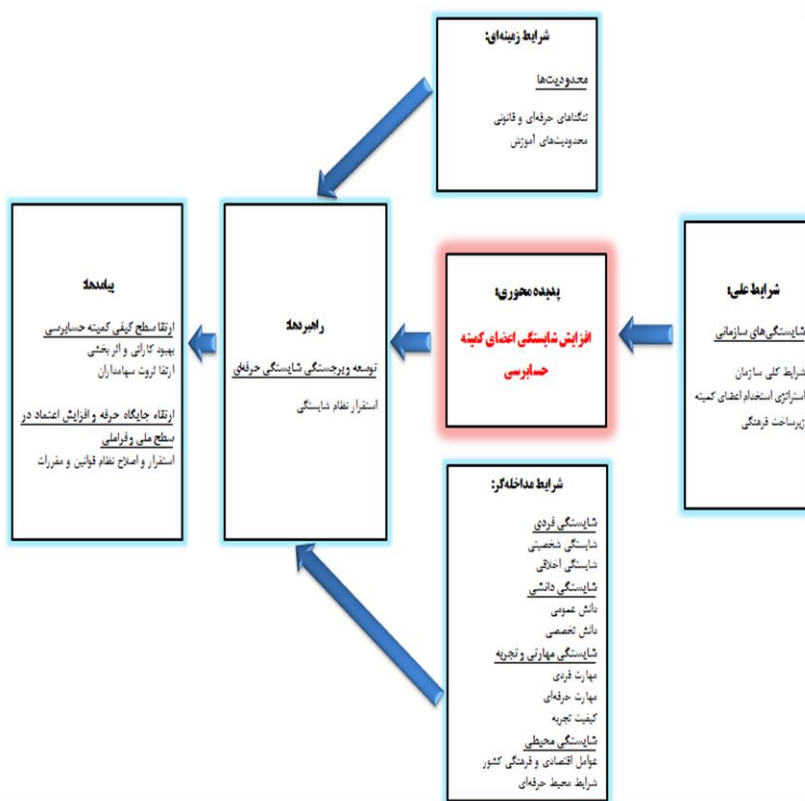
۳-۴. کدگذاری گزینشی (انتخابی)

در آخرین مرحله تحلیل داده‌ها که مرحله اصلی به شمار می‌رود، طی فرآیند کدگذاری گزینشی، مقوله‌ها و ارتباط آن‌ها یکپارچه-سازی شده و به طور منظم در کنار هم قرار می‌گیرند و گزاره‌های به‌دست آمده در حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح-دهنگی بیشتری دارد، مرتب می‌شوند تا نظریه استخراج و مدل مفهومی پژوهش پالایش و توسعه یابد. به عبارت دیگر با ارتباط دادن مقوله‌ها و بررسی پیوندهای بین مقوله‌ها نظریه شکل می‌گیرد و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه کرده و مقوله-هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

کدگذاری گزینشی بر اساس الگوی ارتباطی شناسایی شده بین مقوله‌ها در مراحل کدگذاری باز و کدگذاری محوری شروع می‌شود. به عبارت دیگر اولین گام در کدگذاری گزینشی انتخاب پدیده محوری است که نمایانگر مضمون اصلی پژوهش می‌باشد و با توجه به موضوع و مسأله پژوهش انتخاب می‌شود. پدیده محوری مقوله‌ای است که بیشتر از سایر مقولات در مصاحبه‌ها

برجستگی شایستگی حرفه‌ای می‌باشد که تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر که رابطه میان مقوله مرکزی و راهبردها را تحت تأثیر قرار داده و تعدیل می‌کند شامل شایستگی‌های فردی، دانشی، مهارتی و تجربه و شایستگی‌های محیطی است و همچنین شرایط زمینه‌ای که پیش‌نیاز و بستر فعلی است که پدیده یا مقوله مرکزی در آن اتفاق می‌افتد شامل محدودیت‌ها می‌باشد. آخرین خوشه مقوله‌ای در الگوی استخراج شده پیامدها می‌باشد. این مقوله بیان می‌کند که در صورت اجرا مؤثر مقوله مرکزی در این پژوهش نتایجی مانند ارتقا سطح کیفی کمیته حسابرسی و ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فراملی اتفاق خواهد افتاد.

بوده و از جامعیت لازم برخوردار باشد که ویژگی‌های مذکور در مورد مقوله محوری این پژوهش رعایت شده است. در ادامه مدل پارادایمی شایستگی اعضای کمیته حسابرسی که از طریق نظریه داده بنیاد و از دل داده‌ها استخراج گردید ارائه می‌گردد. همانطور که بیان گردید، مقوله نیاز به افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی به عنوان مقوله محوری استخراج شده است. این مقوله محوری تحت تأثیر شرایط علی شایستگی‌های سازمانی قرار می‌گیرد از سوی دیگر تعامل‌های راهبردی که برای تدوین و پیاده‌سازی مدل شایستگی اعضای کمیته حسابرسی طبق مصاحبه صاحب‌نظران استخراج شده است شامل توسعه و



بخش ارزشمند و مکمل از فعالیت‌های راهبری در سازمان‌ها هستند و وجود آن‌ها به عنوان یک ساختار نظارتی، عنصر مهمی در راهبری شرکتی خوب محسوب می‌شود (بیداری و همکاران، ۱۳۹۷). اغلب پژوهش‌های گذشته در حوزه ویژگی‌های کمیته حسابرسی با رویکرد اثباتی به موضوع پرداخته و یا به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته است، نظیر کامیابی و پوز مهرانی (۱۳۹۳)، عبدی و همکاران (۱۳۹۹)، اما در مطالعه حاضر ضمن در نظر گرفتن شایستگی‌های کمیته حسابرسی برای ارائه مدل تحقیق از رویکرد پارادایمی گردند تئوری استفاده شده است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

راهبری شرکتی، تصویر سازمان را بهبود می‌بخشد و در زمینه حرکت به سمت بهبود عملکرد و پاسخگویی، شرایط مناسبی را فراهم میکند (بیداری و همکاران، ۱۳۹۷). در دو دهه اخیر راهبری شرکتی تغییرات زیادی داشته است که از جمله می‌توان به نقش کمیته حسابرسی اشاره نمود که از حالت منفعل به حالت فعال در شرکت‌ها تبدیل گشته است (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). در سال‌های اخیر، کشورهای توسعه یافته شاهد ظهور و تکامل شتابان کمیته حسابرسی بوده است. کمیته‌های حسابرسی یک

در این پژوهش نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش طی سه مرحله کد گذاری شدند، در این راستا مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به عنوان الگوی یکپارچه شایستگی اعضای کمیته حسابرسی در قالب مدل پارادایمی که در بر گیرنده شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها (اقدامات) و پیامدها است، ارائه گردید. شرایط به مجموعه وقایعی اطلاق می‌شود که مباحث، موقعیت‌ها و مسائل مترتب بر پدیده مورد بررسی را خلق می‌کنند. شرایط می‌توانند از زمان، مکان، فرهنگ، قوانین، مقررات، اعتقادات، اقتصاد، اجتماع و سازمان‌ها و ... نشأت بگیرند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۸) که در مدل پارادایمی ارائه شده به آن‌ها اشاره گردید و عمده مقوله‌های شناسایی شده تحت شرایط علی از مواردی است که در مطالعات قبلی به آن‌ها اشاره نشده است. مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها، مقوله محوری پژوهش متأثر از عوامل شایستگی‌های سازمانی می‌باشد. شرایط کلی سازمان، استراتژی استخدام اعضای کمیته و زیر ساخت فرهنگی از جمله خرده مقولاتی بودند که مقوله انتزاعی شایستگی‌های سازمانی به عنوان شرایط علی مؤثر بر پدیده محوری شناسایی شده در پژوهش را شکل دادند و از نظر مشارکت‌کنندگان به این دلایل ذکر شده ممکن است اعضای کمیته حسابرسی تحت تأثیر قرار گیرند. مقوله هسته پژوهش با تأثیرپذیری از شرایط علی منجر به ایجاد توسعه و برجستگی حرفه‌ای توسط اعضای کمیته حسابرسی می‌شود که با زیر مقوله استقرار نظام شایستگی راهبرد توسعه و برجستگی شایستگی حرفه‌ای در مواجهه با مقوله محوری قرار گرفته است که در میان مهمترین راهبردهای اتخاذ شده تناسب حق‌الزحمه با میزان کار، آموزش ویژه کمیته حسابرسی، آموزش مستمر و متناوب، استانداردسازی برای انتخاب اعضا و حوزه فعالیت، نظارت نهادهای نظارتی، تنوع تخصص‌های مختلف در اعضا، دیدبانی مناسب و شناخت عملیات و صنعت خاص شرکت بسیار مورد تأکید مشارکت‌کنندگان می‌باشد. این راهبردها در اغلب موارد به استناد صحبت‌های انجام شده با مشارکت‌کنندگان و متکی بر دستورالعمل‌های تجویز شده در منشور کمیته حسابرسی است به علاوه این کنش‌ها در بستر محدودیت‌های کمیته حسابرسی با زیر مقولاتی همچون تنگناهای حرفه‌ای و قانونی، محدودیت‌های آموزش به عنوان عوامل زمینه‌ای بر راهبردها تأثیرگذار هستند. شایستگی‌های فردی با زیر مقولاتی همچون شایستگی شخصیتی و اخلاقی و نیز شایستگی دانشی با زیر مقولات دانش عمومی و تخصصی و همچنین شایستگی مهارتی و تجربه با زیر مقولات مهارت فردی، مهارت حرفه‌ای،

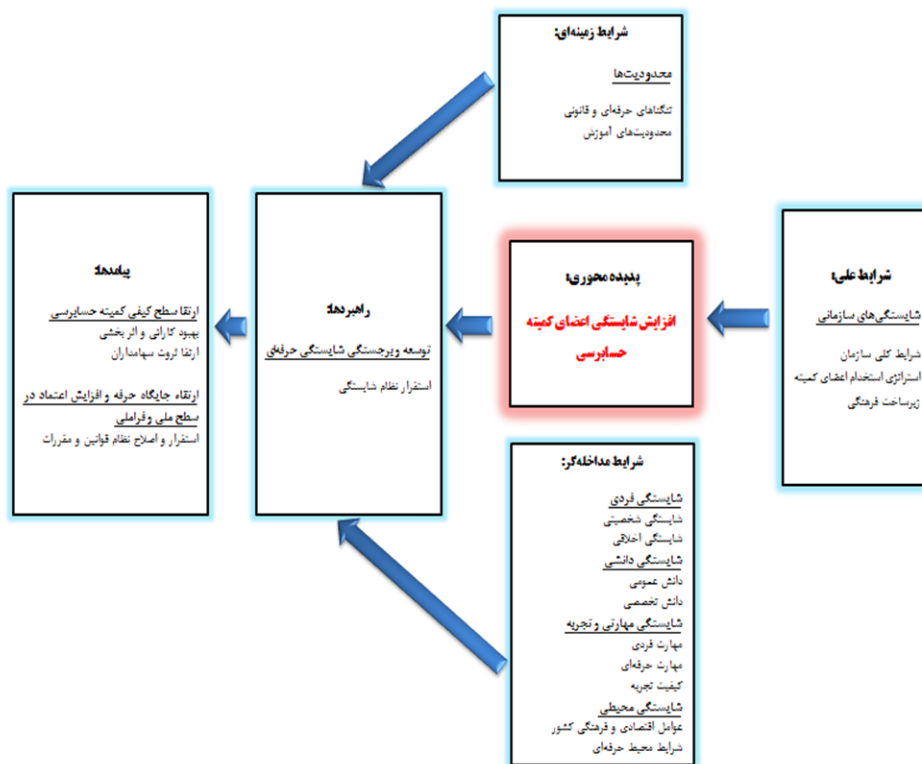
کیفیت تجربه و شایستگی محیطی با زیر مقوله‌های عوامل اقتصادی و فرهنگی کشور، شرایط محیط حرفه‌ای به عنوان عامل مداخله‌گر بر مقوله محوری و راهبردها تأثیر می‌گذارند. نهایتاً اینکه اتخاذ هریک از کنش‌ها و واکنش‌های ذکر شده به عنوان راهبردها مقابله توسط اعضای کمیته حسابرسی پیامدهای ارتقای سطح کیفی کمیته حسابرسی و ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فراملی را برای آن‌ها به همراه خواهد داشت. ارتقاء سطح کیفی کمیته حسابرسی با زیر مقوله بهبود کارایی و اثربخشی با نشانه‌هایی چون افزایش کیفیت و بهره‌وری گزارش‌های کمیته حسابرسی، نظارت اثربخش بر حسن اجرای فرآیند، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش اعضای کمیته، افزایش فرهنگ پاسخگویی جلوگیری از گزارش بی‌کیفیت و از بین رفتن حرفه و نیز تأثیر مثبت بر عملکرد حسابرسی داخلی از پیامد ارتقای سطح کیفی کمیته حسابرسی از دیدگاه شرکت-کنندگان در پژوهش هستند و همچنین پیامد ارتقاء ثروت سهامداران با نشانه‌های ارتقاء سطح شفافیت اطلاعات شرکت، ارتقای انضباط مالی، رعایت حقوق ذینفعان و میزان اتکا به گزارش کمیته در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری باعث ارتقاء سطح کیفی کمیته حسابرسی می‌شود و همچنین زیر مقوله‌ی استقرار و اصلاح نظام قوانین و مقررات که از عوامل آن تمهیدات لازم جهت ورود نخبگان، تدوین مقررات لازم جهت نظارت اثربخش، تدوین استاندارد کیفی استخدام، تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش، ایجاد و عضویت در انجمن کمیته حسابرسی و استقرار نظام آموزشی اثربخش در حرفه به عنوان پیامدهای ارتقاء جایگاه حرفه و افزایش اعتماد در سطح ملی و فراملی مورد شناسایی قرار گرفتند.

مطالعه حاضر در گسترش مفهوم شایستگی اعضای کمیته حسابرسی و تکمیل بحث‌های مطرح شده در رابطه با این موضوع نقش مؤثری را دارا می‌باشد. هرچند برخی از پژوهش‌ها در گذشته به ویژگی‌های کمیته حسابرسی پرداخته‌اند اما برخی از مؤلفه‌ها و عواملی نظیر استراتژی استخدام اعضا، میزان فرهنگ مشارکت و کار گروهی، عدم حق‌الزحمه مناسب و قابل توجه و همچنین تخصصی نبودن محتوای آموزشی ویژه کمیته حسابرسی و ... در مدل ارائه شده در این پژوهش، کشف و مورد تأیید قرار گرفته‌اند که هیچکدام از مطالعات داخلی و خارجی قبلی به آن‌ها اشاره نشده است و علاوه بر اینکه بستر خاص کشور ایران را مد نظر قرار داده، بلکه شایستگی اعضای کمیته حسابرسی را در ابعاد گسترده‌تری نیز به نمایش می‌گذارد.

مهمترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از شایستگی کمیته حسابرسی دانست و مؤلفه‌های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر شامل ۱۸ مقوله

همانطور که قبلاً نیز گفته شد یکی از نوآوری‌های این پژوهش روش پژوهش نظریه داده بنیاد است، آنچه مسلم است می‌توان گفت چارچوب مفهومی بدست آمده در پژوهش حاضر یک چارچوب جامع از شایستگی اعضای کمیته حسابرسی است که بر اساس اطلاعات در دسترس تاکنون مشابهی در پژوهش‌های گذشته، چه در خارج از کشور و چه در داخل کشور نداشته و به این صورت یکپارچه ارائه نشده است این ماهیت خاص روش‌شناسی پژوهش و بهره‌مندی از استراتژی کیفی نظریه مبنایی در راستای توسعه مدل شایستگی کمیته حسابرسی، اقدامی نو در پژوهش‌های این حوزه بوده و در گذشته کمتر مورد توجه قرار گرفته است و مهمترین نقطه افتراق این پژوهش با پژوهش‌های پیشین است. بنابراین الگوی پارادایمی اشاره شده که از داده‌های پژوهش استنتاج گردیده را نمی‌توان با الگویی مشابه و روش پژوهش مشابه مقایسه نمود. با این حال در برخی پژوهش‌ها که در زمینه ویژگی‌ها و نقش کمیته حسابرسی انجام شده است مانند کامیابی و بوژ مهرانی (۱۳۹۴)، امجدیان و غلامی جمکرانی (۱۴۰۱)، هرانز و همکاران (۲۰۲۰)، بلال و همکاران (۲۰۱۸)، گرشانو و همکاران (۲۰۲۱)، عواملی مانند تجربه کافی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، تدارکات آموزش‌های اضافی، تخصص کافی، استقلال کمیته حسابرسی، قدرت اعضای کمیته مورد توجه قرار گرفته‌اند، سازگاری دارد. بنابراین مدل مستخرج از داده‌های پژوهش به صورت زیر تدوین گردید؛

که در قالب ۹ مقوله اصلی و ۱۷۴ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل شایستگی اعضای کمیته حسابرسی در ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی و تأیید قرار گرفت. ضمن اینکه بر اساس یافته‌های پژوهش افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی به عنوان هسته اساسی، مهمترین یافته پژوهش است. با عنایت به الگوی بدست آمده از پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که با وجود گذشت بیش از یک دهه از الزام وجود کمیته حسابرسی در ایران و عدم وجود کمیته شایسته و بهره‌مندی از منافع آن، ضرورت دارد تا ضمن با اهمیت شمردن ابعاد شایستگی اعضای کمیته حسابرسی در فرآیند انتخاب و گزینش اعضای کمیته در تدوین دستورالعمل‌ها و تدوین استاندارد کیفی استخدام چه در سطح کلان و چه در سطح سازمان‌ها و نهادهای آموزشی به این عوامل توجه گردد. اعضای کمیته حسابرسی باید به این باور برسند که در چرخه عمر حرفه به توانایی‌ها و شایستگی‌های آن‌ها بها داده شده و حرفه به ارزش این سرمایه انسانی واقف است در این صورت است که اعضای کمیته حسابرسی نسبت به شغل خود تعلق خاطر پیدا کرده و به راحتی اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای را زیر پا نگذاشته و در نهایت این مقوله‌ها و روابطی که به آن اشاره شد مدل شایستگی کمیته حسابرسی در ایران را روایت می‌کنند.



۵-۱. محدودیت‌های پژوهش

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکلات نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهمترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به رویکرد پژوهش است. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود می‌باشد. بنابراین به راحتی نمی‌توان نتایج پژوهش حاضر را به دیگر حوزه‌ها تعمیم داد. همانطوری که ایمان و غفاری نسب (۱۳۹۲) بیان نمودند؛ تعمیم‌پذیری یک گام نهایی در فرآیند تحقیق کیفی است، درباره نوع و شیوه تعمیم‌پذیری در تحقیقات کیفی دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد. واقعیت این است که تحقیق کیفی مستلزم نمونه‌های نسبتاً کوچک است که طوری گزینش نمی‌شوند که دارای نمایانگی آماری باشند. بر خلاف روش کمی، تعمیم، هدف اصلی تحقیق کیفی نیست. دو دلیل عمده بر این وضعیت متصور است: نخست اینکه، مردم و محیط‌های مورد بررسی در تحقیق کیفی به ندرت به‌طور اتفاقی انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری اتفاقی بهترین روش تعمیم از یک نمونه به نمونه دیگر است. در نتیجه تحقیق کیفی تقریباً همیشه در قالب اعتبار جمعیت متمرکز بر تعمیم‌پذیری ضعیف است. دوم اینکه، برخی محققان کیفی به مستندسازی یافته‌های خاص‌گرا از یافته‌های عمومیت‌گرا علاقه‌مندند. به عبارت دیگر، در برخی اشکال تحقیق کیفی، هدف تشریح گروه معینی از افراد یا رویدادها در یک بستر خاص است (بین، ۲۰۰۳؛ جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸).

همچنین به منظور انجام مصاحبه به حسابرسان با تجربه کاری بالا در زمینه کمیته حسابرسی نیاز بود که یافتن چنین افرادی و گرفتن وقت از آن‌ها با دشواری و محدودیت مواجه بود. از محدودیت دیگر پژوهش می‌توان به این نکته اشاره کرد که نتایج پژوهش بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر است و با توجه به اینکه داده‌های عددی وجود ندارد، اعتبار نتیجه‌گیری پژوهشگر را نمی‌توان کنترل کرد. محدودیت دیگر که مربوط به این نوع پژوهش است، احتمال ورود تعصب‌ها و قضاوت‌های شخصی پژوهشگر است که سعی شده است با روش‌های آزمون مقبولیت مختلف، تعصب‌ها و قضاوت‌های شخصی را به حداقل برسانیم.

۵-۲. پیشنهاد‌های پژوهش

هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه الگو شایستگی اعضای کمیته حسابرسی است که پس از بررسی و مطالعه میدانی ادبیات موضوع و انجام طرح، پژوهش حاضر تدوین گردیده است. در این

مبحث باتوجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد‌های کاربردی به دولت، متولیان حرفه و همچنین پیشنهاد‌هایی به پژوهشگران بعدی ارائه می‌شود.

۵-۲-۱. پیشنهاد‌های کاربردی

در این بخش پیشنهاد‌هایی که جنبه عملیاتی داشته می‌توانند چراغی فرا راه دولت و متولیان حرفه حسابرسی کشور باشند، عرضه می‌گردد. یافته‌های این پژوهش چندین رهنمود از سوی ما برای عمل و سیاست‌گذاری پیرامون توسعه حرفه به همراه دارد.

- الگوی مفهومی پیشنهادی این پژوهش به عنوان مبنایی برای افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد این امر می‌تواند افزایش کیفیت و بهره‌وری گزارش‌های کمیته‌های حسابرسی، جلوگیری از گزارش‌های بی‌کیفیت و از بین رفتن حرفه، ارتقای سطح شفافیت اطلاعات شرکت و رعایت حقوق ذینفعان را به دنبال داشته است.
- به دولت پیشنهاد می‌شود با توجه به نتایج بدست آمده در اصلاح محیط قانونی حسابرسان به این ابعاد توجه ویژه‌ای شود. اصلاح قوانین و مقرراتی که توسط دولت می‌تواند با کمترین هزینه به افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی منجر گردد، از جمله این موارد: تمهیدات لازم جهت ورود نخبگان، تدوین مقررات لازم جهت نظارت اثربخش، تدوین استاندارد کیفی استخدام، تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش، ایجاد و عضویت در انجمن کمیته حسابرسی و استقرار نظام آموزشی اثربخش در حرفه.
- به متولیان حرفه از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش مستمر، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش اعضای کمیته حسابرسی، تدوین چارچوب شایستگی حرفه‌ای و نظارت بر آن‌ها، ملزم به عضویت در انجمن کمیته حسابرسی و ارائه گواهی‌نامه، آموزش توانمندسازی اعضا و همچنین تدوین دستورالعمل توانمندسازی اعضا کمیته حسابرسی جهت افزایش کارایی و اثربخشی، آموزش ویژه کمیته حسابرسی به طور جدی مورد توجه قرار گیرد که این امر به افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی کمک زیادی خواهد شد.
- به هیئت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای افزایش شایستگی اعضای کمیته حسابرسی از نتایج این پژوهش استفاده نمایند. پیشنهاد می‌شود یکی از استراتژی‌های

داغانی، رضا و مصطفی احمد خان بیگی (۱۳۹۶). حاکمیت شرکتی و نقش کمیته حسابرسی، نشریه تحلیل مالی، شماره ۱ (۲): ۲۰-۲۸.

رستمی، امین و محمد حسین ودیعی و محمدعلی باقرپور ولاشانی (۱۳۹۸). تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی. فصلنامه حسابداری مالی. سال ۱۱. شماره ۴۱.

زاهدی، شمس‌السادات و ابراهیم شیخ (۱۳۸۹). الگوی قابلیت‌های راهبردی مدیران میانی دولتی. مطالعات مدیریت راهبردی، شماره ۱. صص ۹۵-۱۳۹.

عبدی، مصطفی و غلامرضا کردستانی و جواد رضازاده. طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی. سال یازدهم. شماره چهارم.

عبداللهی، احمد (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی. رساله دکتری. تهران: دانشکده مدیریت و حسابداری علامه طباطبایی.

عابدیان اول، اکرم (۱۳۹۰). طراحی مدل شایستگی مدیران گروه‌های آموزشی دانشگاه فردوسی مشهد، رساله دکتری، مشهد، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.

علوی، سید مصطفی و محمد حسین قائمی (۱۳۹۶). آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸.

قرائی‌پور، رضا (۱۳۸۲). رویکرد شایستگی در مدیریت منابع انسانی. مجله صنعت خودرو. شماره ۷۰.

کامیابی، یحیی و احسان بوژ مهرانی (۱۳۹۶). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷.

کرسول، جان (۱۳۹۱). پویای کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهشی، پدیدار شناسی، نظریه داده بنیاد، قوم نگاری، مطالعه موردی). ترجمه حسن دانایی‌فرد، حسین کاظمی، انتشارات صفار. ویرایش دوم. تهران.

کرمی، مرتضی و مسلم صالحی (۱۳۸۸). توسعه مدیریت مبتنی بر شایستگی: رویکردی نوین در آموزش و توسعه مدیران. تهران: آبیژ.

مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ سیدحسینی، سیدمصطفی و مهتاب جهرومی (۱۳۹۴). تئوری حسابداری (چاپ اول). تهران: انتشارات نگاه دانش.

آن‌ها در زمان استخدام توجه به ابعاد شایستگی افراد باشد به علاوه بعد از استخدام جهت افزایش اثربخشی به تناسب حق‌الزحمه با میزان کار و تشکیل جلسات به صورت جدی‌تر و با محتوا و توجه به دستورالعمل‌های کمیته حسابرسی و استفاده عملی از گزارش کمیته حسابرسی و همچنین جلوگیری از رفع تکلیف نمودن قانونی و همسوسازی برنامه شرکت با برنامه‌های کمیته حسابرسی آن‌ها را در جهت بهبود شایستگی تشویق نمایند تا بهره‌وری افزایش یابد.

۵-۲. پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی

نظریه مفهومی که این تحقیق در رابطه با شایستگی اعضای کمیته حسابرسی و ابعاد و مؤلفه‌های مربوط بدان دست یافت، می‌تواند جهت بررسی‌های بیشتر در پژوهش‌های آتی نقش داشته باشد. برخی از پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر می‌باشد:

- از آنجایی که این پژوهش اولین مطالعه درباره شایستگی اعضای کمیته حسابرسی می‌باشد لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در حوزه‌های دیگر حسابداری و حسابرسی مانند جامعه حسابداران رسمی به بررسی شایستگی‌های اعضا بپردازند که این مورد سبب افزایش ارتقاء حرفه حسابداری می‌شود.
- تجزیه و تحلیل کمی و اندازه‌گیری شایستگی اعضای کمیته حسابرسی جهت دستیابی به یک مدل رگرسیونی می‌تواند در مطالعات آتی بررسی و آزمون شود.
- در این پژوهش به شایستگی کمیته حسابرسی پرداخته شد، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به شناسایی خلاءهای موجود در قوانین که بستری برای حضور کمیته حسابرسی ناشایسته است، بپردازند.

فهرست منبع

- ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفری (مترجمان)، (۱۳۷۸). اصول حسابرسی. تهران: سازمان حسابرسی، ۸۷.
- ایمان، محمدتقی و اسفندیار غفاری نسب. (۱۳۹۲). تعمیم-پذیری و چالش‌های آن در تحقیقات کیفی، پژوهش، سال چهارم، شماره یک.
- بیداری، محمدعلی، رضوان حجازی و بیتا مشایخی (۱۳۹۷). شناسایی و بررسی روابط درونی بین عوامل مؤثر بر استقرار کمیته حسابرسی اثربخش به منظور ارتقا سطح حاکمیت شرکتی در بانک‌ها، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم. شماره ۲۸.

- Earnings Management in Europe. *Journal of Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review* 25 (1) 121-135. <https://www.doi.org/10.6018/racsar.385331>.
- Johnson, R. B., and L. B. Christensen (2008), *Educational Research: Quantitative Qualitative, and Mixed Approaches*, (3rd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage. Pp: 275-282.,
- Palazuelos Cobo, E., Montoya del Corte, J., & Herrero Crespo, Á. (2017). Determinantes de la continuidad en la contratación de la auditoría de forma voluntaria: evidencia para el caso de España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 20(1), 63-72. <https://doi.org/10.1016/j.racsar.2016.06.001>
- Lee, J. (2001). A grounded theory: Integration and Internalization in ERP adoption and use, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nebreska, In Proquest UMI Database.
- Lawler, E. E. (1994). From job-based to competency-based organizations. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, No.1, pp. 3-15.
- Mikhail A. Gorshunov, Achilles A. Armenakis, Stanley G. Harris & H. Jack Walker. (2021). Quad-qualified audit committee director: Implications for monitoring and reducing financial corruption. *Journal of Corporate Finance*. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101854>.
- Mojab, F., Zaefarian, R., & Dazian Azizi, A.H. (2011). Applying competency based Approach for Entrepreneurship education. *Procedia and Behavioral Sciences*. (12) 436-447.
- Tumwebaze, Z., Bananuka, J. Kigongo Kaawaase, T., Tirisa Bonareri, C & Fre Mutesasira. (2021). Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting practices. *Journal of Accounting Research*.
- Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1990). *Basics of Qualitative Research. Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
- Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1998). *Basics of Qualitative Research Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage..
- Weatherly, L. A. (2005). Competency models series part I: Competency models – an overview. Available from Society for Human Resource Management: <http://shrm.org>.
- Yin, R. K. (2003), *Case Study Research: Design and Methods* (3rd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage
- مرادی، زهرا و غلامحسین علوی و فاطمه قائمی (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. دوره ۱۲، شماره ۴۶.
- مشایخی، بیتا، کاوه مهرانی، علی رحمانی و آزاده مداحی (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳.
- منشور کمیته حسابرسی (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار. هوشیار، وجیهه و فریبرز رحیم نیا (۱۳۹۲). ارائه الگوی شایستگی مدیران شعب در سیستم بانکی. فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱۳، ۵۵-۶۸.
- Agut, S., Grau, R., Peiro, J.M., (2003). Competency needs among managers from Spanish hotels and restaurants and their training demands. *International Journal of Hospitality Management*, Vol.22, No. 3, pp. 281-295.
- Bajra, U., & Cadez, S. (2018). Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective. *Economic Systems*, 42(1), 151-63. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2017.03.00>
- Brown, J. O., V.K. Popova, 2016. The interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment. *Behavioral Research in Accounting*. 28 (1): 27-40.
- Bilal, Chen, S., & Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. *Journal of Business Research*, 84, 253-70. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.11.048>.
- Cochran, G. (2009). "Developing a Competency Model for a 21st Century Extension Organization", Ohio State University, a doctor of dissertation.
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosing among five 2nd approaches*. Edition. California: Sage Publication.
- Creswell J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press..
- Charmaz, C. (1990), "Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory Social Science and Medicine, 30 .
- Draeger, M. Lawson, B. Schmidt, J. J. (2021), "Does Audit Committee Reporting Need to be Improved? Evidence from a Large-scale Textual Analysis". Available at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=3118408>.
- judgments', *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, Dubois, D. D., Rothwell, W. J., Stern, D. J., & Kemp, L. K. (2004), *Competency-based human resource management*. Palo Alto, CA: Davies-Black Publishing.
- Glaser, Barney G. (1992), *Emergence vs. Forcing: Basics of Grounded Theory Analysis*, Sociology Press.
- Herranz, Z., Nuria Reguera, A., & Félix J. López, I. (2022). *Audit Committee Competence and*



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 59/ Autumn 2026

Presenting the competency model of the audit committee based on grounded theory

Fatemeh Riahi

Ph.D.Student Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran,
Email: fateme.riahi@yahoo.com

Mansour Garkaz

Associate Professor. Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran, (Corresponding Author)
Email: m.garrkaz@gmail.com

Khadijeh Eslami

Assistant Professor. Department of Accounting, Bandar gaz Branch, Islamic Azad University, Bandar gaz, Iran
Email: kh.eslami88@gmail.com

Alireza Matoufi

Associate Professor. Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.
Email: alirezamaetoofi@gmail.com

Ali Khozain

Associate Professor. Department of Accounting, Aliabad katoul Branch, Islamic Azad University Aliabad katoul, Iran.
Email: khozain@yahoo.com

Abstract

In the last two decades, corporate governance has undergone many changes, including the role of the audit committee, which has shifted from a passive to an active role within companies. Audit committees are a valuable and complementary component of governance activities in organizations, and their existence as a supervisory structure is considered a key element of good corporate governance. Therefore, the skills and competencies of the audit committee are vital for the committee's effectiveness in performing its duties. The purpose of this research is to provide a model for the competencies of audit committee members, tailored to the conditions prevailing in Iran. This study was conducted by interviewing 15 experts in the auditing profession, including university faculty members and official accountants in Iran, as well as audit committee members from auditing firms. A snowball sampling method was employed to gather data. The collected data were analyzed through three stages of coding: open, axial, and selective coding. As a result, 174 conceptual codes, 18 sub-categories, 9 main categories, and a conceptual model were identified. The most significant outcome of this research is the development of a paradigmatic model of audit committee competencies. The results show that, in order to achieve the desired level of effectiveness, the competence of audit committee members requires a combination of individual knowledge, skills, experience, and environmental competencies. Given that, to date, a fundamental approach to assessing the competence of audit committees has not been extensively researched in Iran, this study presents an innovative contribution. Furthermore, the competency model serves as a systematic framework for evaluating the performance of audit committees, helping to identify their strengths and weaknesses. This study can provide a foundation for the development of indices to assess and evaluate the necessary competencies among audit committee members, which may be used by professional associations, organizations, and board members.

Key words: committee competence, committee effectiveness audit, qualitative research approach audit, foundational data theory.

