Archive of SID

تاثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی

دکتر یحیی حساس یگانه*

ایمان داداشی**

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۱۰/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۸/۱۱/۰۱

چکیده

با توجه به نقش تعیین‌کننده مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در امور مرتبط با شرکت‌ها، در این پژوهش، تاثیر برخی از این مکانیزم ها بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از انجام این تحقیق، تعیین تاثیر مکانیزم های حاکمیتی هم‌چون ساختار هیات مدیره شرکت، حسابرسی داخلی (مکانیزم های نظارتی درون‌سازمانی حاکمیت شرکتی)، سهامدار عمده و سرمایه‌گذاران نهادی (مکانیزم های نظارتی برون‌سازمانی حاکمیت شرکتی) بر روی تصمیمات و برنامه‌ریزی‌های حسابرسان مستقل هم‌چون ارزیابی ریسک ذاتی، ریسک کنترل، میزان و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا بوده است.

فرضیه‌های تحقیق به کمک داده‌های گردآوری شده توسط ابزار پرسشنامه از ۸۳ حسابدار رسمی در سال ۱۳۸۸، مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل از بررسی

* استادیار دانشگاه علامه طباطبایی ، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

www.SID.ir

Archive of SID

یافته‌ها نشان داد که به غیر از حسابرسی داخلی، سایر مکانیزم‌های حاکمیتی، تاثیری بر فرآیند برنامه‌ریزی و قضاوت‌های صورت‌گرفته توسط حسابرسان مستقل ایرانی نداشته‌اند. تنها در یک مورد، یافته‌ها نشان داد که، درصد مدیران غیرموظف در ساختار هیات مدیره شرکت، بر ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان، اثرگذار بوده است.

واژه‌های کلیدی: حاکمیت شرکتی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل، میزان آزمون محتوا، زمان‌بندی آزمون محتوا.

www.SID.ir

Archive of SID

۱- مقدمه

استقرار مناسب سازوکارهای حاکمیت شرکتی، اقدامی اساسی برای استفاده بهینه از منابع، ارتقای پاسخگویی، شفافیت، رعایت انصاف و حقوق همه ذی‌نفعان شرکت‌هاست. فرض اولیه حاکمیت شرکتی و فرایند حسابرسی مستقل، که یکی از اجزای بسیار مهم آن تلقی می‌گردد، این است که واحد تجاری به دنبال حفظ منافع سهامداران خود و افزایش ارزش سهام آنان می‌باشد (جلالی، ۱۳۸۷، ۳). لذا، باید نوعی ارتباط حرفه‌ای بین حسابرسان و مدیرانی که صورت‌های مالی تهیه شده توسط آن‌ها مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، برقرار شود. حسابرسان مستقل ملزم هستند تا مهارت‌های حرفه‌ای خود را به صورت بی‌طرفانه به کار برند و در عین حال، ویژگی استقلال و دیدگاه انتقادی خود را حفظ نمایند. در این بین، اعضای هیات مدیره به عنوان طراحان استراتژی‌های شرکت، باید تلاش نمایند تا رابطه بین حسابرسان و مدیریت اجرایی با سهولت بیشتری پیش رود. این روند باید به گونه‌ای باشد که مدیران نسبت به مسئولیت‌های خود واقف بوده وضمن رعایت کنترل‌های داخلی واحد تجاری، به سوی تداوم فعالیت گام بردارند و توضیحات لازم جهت حسابرسان ارائه نمایند (مکرمی، ۱۳۸۲، ۴۴).

در مفاهیم حاکمیت شرکتی، تاکید ویژه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی داخلی، بکارگیری اعضای غیر موظف در ترکیب هیات‌مدیره و اجرای حسابرسی مستقل شده است. به نظر می‌رسد با اجرای درست حاکمیت شرکتی، حسابرسی مستقل از شکل تشریفاتی خارج شده و استقرار سیستم های کنترل داخلی و به ویژه نظارت مدیران غیر موظف، سبب افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات شدید سودهای برآوردی و دست‌کاری در قیمت‌ها می شود. از سوی دیگر، همان‌طوری که قوت حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است، به نظر می‌رسد که این امر به طور بالقوه بر تصمیمات و قضاوت های حسابرسان در مراحل مختلف کار حسابرسی نیز اثرگذار

www.SID.ir

Archive of SID

است. برای این که عوامل حاکمیتی بر برنامه‌های حسابرسی اثرگذار باشند، حسابرس باید ابتدا قوت حاکمیت شرکتی را بطور صحیحی شناسایی و ارزیابی کند، سپس این مدارک و شواهد را جهت ایجاد برنامه حسابرسی به کار گیرد (شرما[1]، ۲۰۰۸، ۱۰۷).

استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی، مقرر می‌دارند که برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان‌بندی و میزان آزمون‌هایی که باید اجرا شود، نیاز است تا شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی کسب گردد. حسابرس از شناخت کنترل‌های داخلی، برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه و طراحی ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی لازم استفاده می‌کند.

از طرفی دیگر هیات مدیره و کمیته‌های مرتبط با آن، جزئی از یک محیط کنترلی هستند که می‌توانند سبب افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی گردند. بنابراین می‌توان حاکمیت شرکتی را به عنوان یک عامل مهم در سطح شرکت در نظرگرفت که بیانگر کیفیت اجزای محیط کنترلی شرکت است. لذا می‌توان انتظار داشت که کیفیت حاکمیت شرکتی موجود در شرکت ها، تاثیر زیادی بر تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در مورد پذیرش صاحبکاران جدید، تعیین ریسک و چگونگی برنامه‌ریزی آزمون‌های کنترل و محتوا داشته باشد (شرما، ۲۰۰۸، ۱۱۰).

براساس مباحث تئوریک، در مورد صاحبکارانی که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند، می‌توان انتظار داشت که ساعات حسابرسی برنامه‌ریزی شده در مقایسه با یک حسابرسی نوعی، به میزان قابل‌ملاحظه‌ای کاهش یابد. چنین صاحبکارانی دارای ریسک محیط کنترلی پائین‌تری هستند. با تعیین ریسک کنترلی در سطح پایین، اعتماد حسابرسان به سیستم کنترل داخلی صاحبکاران با حاکمیت شرکتی قوی، افزایش یافته و این امر سبب کاهش میزان آزمون‌های محتوای انجام شده توسط حسابرس می‌گردد. در چنین وضعیتی، حسابرس تعداد بیشتری از آزمون‌های محتوای خود را در طی دوره مورد رسیدگی انجام داده و میزان کمتری از این آزمون ها را به پایان سال مالی موکول می کند. هم‌چنین می‌توان

1. Sharma

www.SID.ir

Archive of SID

انتظار داشت، اگر ساختار حاکمیتی قوی باشد، حسابرس می‌تواند اندازه نمونه‌هایش را کاهش دهد (به عنوان مثال تعداد مکان های بازدید جهت ارزشیابی موجودی‌ها را کم کند) و بنابراین میزان آزمون‌های محتوای هزینه بر خود را کاهش دهد (شرما، ۲۰۰۸، ۱۰۹).

۲- پیشینه تحقیق

۲-۱- تحقیقات داخلی

هرچند در ایران از اوایل دهه۱۳۴۰ بورس اوراق بهادار تاسیس شد و در قانون تجارت و به ویژه در لایحه اصلاحی اسفندماه ۱۳۴۷ درموارد مرتبط با نحوه تاسیس و اداره شرکت‌ها تا حدودی مطرح شده بود، ولی موضوع حاکمیت شرکتی، در چندسال اخیر مطرح شده است. این موضوع در اوایل دهه ۸۰ و در مصاحبه‌های مسئولان وقت سازمان بورس اوراق بهادار و در مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی مطرح و بررسی می‌شد و در وزارت امور اقتصادی و دارایی کمیته‌ای به موضوع حاکمیت شرکتی پرداخته بود. موضوع حاکمیت شرکتی نخستین بار در کنفرانس ملی " بازار سرمایه، موتور محرک توسعه اقتصادی ایران"، که توسط دانشگاه علامه طباطبایی در ۷ و ۸ آذرماه ۱۳۸۳ در مرکز همایش های رازی برگزار شد، در مقاله "حاکمیت شرکتی و نقش آن در توسعه بازار سرمایه" ارائه شد .

بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که تاکنون، هیچ پژوهشی در مورد شناسایی ارتباط بین حاکمیت شرکتی و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در مورد ریسک و برنامه‌ریزی، در داخل کشور صورت نگرفته است و این پژوهش، اولین پروژه تحقیقاتی داخلی بوده که به بررسی این موضوع پرداخته است.

۲-۲- تحقیقات خارجی

در خارج از کشور، تحقیقات دانشگاهی زیادی، رابطه بین فرآیند گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی را مورد بررسی قرار داده اند، اما با وجود آن که فرآیند حسابرسی

www.SID.ir

Archive of SID

جزو اجزای حیاتی گزارشگری مالی شرکت هاست، تحقیقات اندکی رابطه بین حاکمیت شرکتی و قضاوت های حسابرسان را مورد بررسی قرار داده اند (شرما، ۲۰۰۸، ۱۰۶). در ادامه چند نمونه از این پژوهش ها ارائه شده است.

نتایج حاصل از بررسی‌های انجام شده توسط بیسلی[1](۱۹۹۶) نشان داد، حسابرسان مستقل در حالتی که تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره و مدت زمان حضور آن‌ها در شرکت، بیشتر باشد، احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی را کم ارزیابی کرده و در پی آن ریسک ذاتی را در سطح پایین‌تری در نظر می‌گیرند و آزمون‌های محتوای کمتری را برنامه‌ریزی می‌کنند. اما نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها، هیچ‌گونه رابطه معناداری را بین وجود کمیته حسابرسی و تاثیرش بر برآورد وقوع تقلب و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل، نشان نداد.

کوهن و هانو[2] در سال ۲۰۰۰ طی مقاله‌ای، اثرات ناشی از کیفیت حاکمیت شرکتی و کنترل های مدیریتی را بر روی قضاوت‌های صورت‌گرفته توسط حسابرسان مستقل، در مرحله برنامه‌ریزی و قبل از آن، مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آن ها نشان داد که حاکمیت شرکتی اثر مهم و مستقیمی بر میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرس دارد. به عبارت دیگر حسابرسان عموماً مایل‌اند با صاحب کارانی کار کنند که از حاکمیت شرکتی در سطح بالایی برخوردارند، تا از این طریق بتوانند بر سیستم کنترل داخلی صاحب کاران خود اتکا کرده و میزان آزمون محتوای کمتری انجام دهند. اما برخلاف انتظارات و بیانیه های رهنمود حرفه، مطالعه انجام شده توسط کوهن و هانو بر روی حاکمیت شرکتی و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا، بیانگر ابهام اساسی و نبود اجماع در مورد اثرات حاکمیت شرکتی بر روی زمان‌بندی آزمون‌های حسابرسی است.

نتایج حاصل از بررسی‌های صورت‌گرفته توسط سیمر و ساروس[3](۲۰۰۰)، در

1. Beasley
2. Cohen and Hanno
3. Seamer and Psaros

www.SID.ir

Archive of SID

راستای نتایج پژوهش بیسلی (۱۹۹۶) بوده است. آن‌ها نیز به وجود یک رابطه معنادار، بین حضور مدیران غیر اجرایی در ساختار هیات مدیره و ارزیابی‌های حسابرسان مستقل درباره ریسک، اذعان داشته اند.

نتایج حاصل از بررسی‌های انجام‌شده توسط ابات و پارک[1](۲۰۰۰) در کشور کانادا، نتایجی مغایر با آن‌چه بیسلی (۱۹۹۶) و سیمر و ساروس (۲۰۰۰) بیان کرده بودند را نشان می داد. یافته های ابات و پارک حاکی از آن بود که، وجود کمیته حسابرسی اثر بخش با اعضای برون سازمانی فعال و تعداد جلسات زیاد، بر ارزیابی حسابرسان مستقل درباره احتمال وقوع انحراف در ادعاهای مدیریت و هم چنین ارزیابی آن‌ها در مورد ریسک ذاتی اثر گذار است. یافته‌ها، هیچ‌گونه ارتباط معناداری را بین ویژگی‌های هیات مدیره و ارزیابی‌های حسابرسان مستقل، نشان نمی‌داد.

در سال ۲۰۰۰، هرمانسون[2] و همکارانش طی پژوهشی، اقدام به بررسی تاثیر ویژگی‌های هیات مدیره به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیتی، بر ارزیابی ریسک کنترل و میزان آزمون های محتوا برنامه ریزی شده توسط حسابرسان مستقل نمودند. در ابتدای تحقیق، **دو دیدگاه اساسی** مطرح شد، که نتایج حاصل از بررسی ها، فقط باید یکی از آن دو را مورد تایید قرار می داد.

الف)در دیدگاه اول بیان شد که عملکرد و ویژگی‌های هیات‌مدیره، به عنوان مکملی برای فرآیند حسابرسی مطرح می‌باشد. یعنی استقلال بیشتر اعضای هیات‌مدیره، سخت‌کوشی آنان و همچنین تجربه و تخصص آن‌ها، سبب می شود تا آن‌ها بهتر بتوانند نقش نظارتی خود را ایفا کنند و این امر سبب می‌شود تا هیات‌مدیره به عنوان پشتیبانی برای عملکرد حسابرسی مستقل باشد. چنین هیات‌مدیره‌ای اصرار خواهد داشت تا حوزه فعالیت های حسابرسی مستقل در داخل شرکت گسترده‌تر شود، لذا به دنبال این درخواست، حسابرسان نیز ساعات فعالیت بیشتری را برنامه‌ریزی کرده و میزان

1. Abbott and Park
2. Hermanson

www.SID.ir

Archive of SID

آزمون‌های محتوای خود را افزایش می‌دهند.

ب) طبق دیدگاه دوم، عملکرد و ویژگی های هیات مدیره، به عنوان جانشینی برای فرآیند حسابرسی مطرح می‌باشد. به عبارت دیگر، هر چه استقلال اعضای هیات مدیره بیشتر و سخت‌کوشی و تجربه آن‌ها بالاتر باشد، حسابرسان ریسک کنترل را در سطح پایین‌تری در نظر می گیرند و این امر منجر به کاهش فعالیت حسابرسان و کاهش آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده جهت انجام حسابرسی می‌گردد. محققان برای بررسی‌های اولیه خود ۱۰۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس را مدنظر قرار دادند، اما در نهایت حجم جامعه آماری شان را به ۷۶۰ شرکت کاهش دادند. ۴۰ شرکت به دلیل فعالیت در بخش خصوصی و همچنین ۲۰۰ شرکت سرمایه‌گذاری، از جمع ۱۰۰۰ شرکت اولیه حذف شدند.

در نهایت، نتایج حاصل از بررسی ها، با دیدگاهی که استقلال، سخت‌کوشی و تجربه هیات مدیره را مکملی برای تلاش‌های حسابرسان می‌دانست، منطبق بود. یعنی وجود یک رابطه مستقیم و مثبت بین ویژگی‌های هیات مدیره به عنوان یکی از مکانیزم های اصلی حاکمیت شرکتی و میزان آزمون‌های محتوا، مورد تایید قرار گرفت.

کوهن، مورتی[1] و رایت[2] در سال ۲۰۰۲ طی پژوهشی که در آن برای جمع آوری اطلاعات و داده‌ها، از روش مصاحبه استفاده شده بود، در صدد برآمدند تا اثرات حاکمیت شرکتی را بر فرآیند حسابرسی مورد بررسی قرار دهند. آن‌ها مشاهده کردند که همه پاسخ‌دهندگان شامل حسابرسان ارشد، مدیران و شرکای موسسات حسابرسی اطلاعات حاکمیتی را جمع‌آوری کرده و در زمان اخذ تصمیم مورد استفاده قرار می دهند. آن‌ها بیان کردند، برای این که عوامل حاکمیتی بر برنامه‌های حسابرسی اثرگذار باشند، حسابرس باید ابتدا قوت حاکمیت شرکتی را بطور صحیحی شناسایی و ارزیابی کند. سپس این مدارک و شواهد را جهت ایجاد برنامه حسابرسی به‌کار گیرد. اگر

1. Moorthy
2. Wright

www.SID.ir

Archive of SID

ساختار حاکمیتی قوی است، حسابرس می تواند اندازه نمونه هایش را کاهش دهد (به عنوان مثال، تعداد مکان‌های بازدید جهت ارزشیابی موجودی‌ها را کم کند) و بنابراین میزان آزمون‌های محتوای هزینه بر خود را کاهش دهد. هم‌چنین، در یافته‌های این تحقیق بیان شد که عملکرد کمیته‌های حسابرسی به دلیل نبود اقتدار و قدرت کافی، از اثربخشی لازم برخوردار نبوده است. آن‌ها در نتایج خود بیان کردند که، حسابرسان تنها در حالتی بر اعتماد خود نسبت به کمیته‌های حسابرسی می‌افزایند که این کمیته‌ها، در فرآیند گزارشگری مالی از قدرت و مسئولیت بیشتری برخوردار شوند.

نتایج حاصل از بررسی‌های صورت‌گرفته توسط یوزون[1] و همکاران (۲۰۰۴) حاکی از آن بود که، اگر در ترکیب هیات‌مدیره و کمیته حسابرسی، مدیران غیرموظف و مستقل بیشتری حضور داشته باشند، حسابرسان مستقل، ریسک‌های حسابرسی مربوط به آن صاحب کار را در سطح پایینی در نظر می‌گیرند. اما محققین بین سایر ویژگی‌های هیات‌مدیره شامل اندازه هیات‌مدیره، تعداد جلسات و یکی‌بودن پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات‌مدیره با ارزیابی ریسک توسط حسابرسان مستقل، رابطه معناداری را مشاهده نکردند.

شرما در سال ۲۰۰۴ طی پژوهشی، تاثیر حضور سرمایه‌گذاران نهادی و ویژگی‌های هیات مدیره را بر ارزیابی‌های حسابرسان استرالیایی در مورد ریسک حسابرسی و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی‌شده مورد مطالعه قرار دادند. وی از رگرسیون لاجیت مقطعی برای آزمون فرضیه‌های خود استفاده نمود. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها حاکی از آن بود که، هر چه قدر درصد مدیران مستقل هیات‌مدیره بیشتر باشد، ریسک حسابرسی در سطح پایین‌تری قرار می‌گیرد و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی‌شده جهت انجام حسابرسی کاهش خواهد یافت. این یافته‌ها برای سرمایه‌گذاران نهادی نیز صادق بود.

طی پژوهشی دیگر که در سال ۲۰۰۴ توسط بدارد و جانستون[2] انجام شد، چگونگی ارزیابی حسابرسان از خطر دست‌کاری سود توسط مدیریت واحد تجاری و همچنین

1. Uzun
2. Bedard and Johnstone

www.SID.ir

Archive of SID

خطرات ناشی از ضعف حاکمیت شرکتی مورد بررسی و مطالعه قرار گرفت. محققان نشان دادند که چگونه حسابرسان در حضور این ریسک‌ها، اقدام به برنامه ریزی و تعیین حق‌الزحمه می نمایند. برای انجام تحقیق، از ارزیابی شرکایی استفاده شد که صاحب کارانشان در حسابداری بخش عمومی فعالیت می کردند. یافته های حاصل از پژوهش نشان داد که حسابرسان فعالیت (ساعات برنامه‌ریزی‌شده) و نرخ حق‌الزحمه بالاتری را برای صاحب کارانی که با خطر دست کاری سود مواجه‌اند، در نظر می‌گیرند. آن‌ها برای موارد فوق یک رابطه مستقیم و مثبت را نشان دادند. همچنین آن‌ها در مورد شرکت هایی که از سطح حاکمیتی ضعیفی برخوردارند، بیان نمودند که یک رابطه مثبت قوی بین ریسک دست‌کاری سود، ساعات برنامه‌ریزی‌شده و میزان حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. این یافته‌ها، شواهدی را در مورد وضعیتی فراهم کرد که در آن حسابرسان، به صورت هم‌زمان هم با یک مدیریت متقلب و هم با یک سطح حاکمیت شرکتی ضعیف، مواجه می شوند.

نتایج حاصل از بررسی‌های چن[1] و همکارانش (۲۰۰۶) در کشور چین، تا حدودی مشابه به یافته‌های یوزون (۲۰۰۴) بوده است. حتی بررسی‌های چن و همکارانش، نشان داد که بین نسبت مدیران غیر موظف حاضر در هیات مدیره شرکت و ارزیابی ریسک توسط حسابرسان مستقل نیز رابطه‌ای وجود ندارد.

کوهن، مورتی و رایت در سال ۲۰۰۷، به بررسی رابطه بین ترکیب هیات مدیره به عنوان یکی از عوامل اثرگذار حاکمیتی و قضاوت‌های انجام گرفته توسط حسابرسان در مرحله برنامه ریزی پرداختند. در بررسی‌های صورت گرفته توسط آن‌ها، رفتار ۶۸ نفر از مدیران و شرکاء موسسات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفت. آن ها در نتایج خود این گونه اظهار نمودند که، صاحب کارانی که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند، سبب می شوند تا ساعات حسابرسی برنامه ریزی شده در مقایسه با یک حسابرسی مشابه، به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یابد. آن ها بیان نمودند، در زمانی که هیات مدیره در سطح قوی‌تری ارزیابی گردد، به موازات آن حسابرسان ساعات کمتری

1. Chen

www.SID.ir

Archive of SID

را به امر برنامه‌ریزی حسابرسی اختصاص می‌دهند. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها، هیچ رابطه مشخصی را در مورد ریسک ذاتی نشان ندادند، اما برخی از مدارک و شواهد بیانگر اثری معنادار بر ریسک کنترل بودند.

تحقیقی دیگری که در حوزه ارتباط بین حاکمیت شرکتی و فرایند حسابرسی، می توان از آن نام برد، پژوهشی است که توسط دیویش شرما و همکارانش، در سال ۲۰۰۸ در کشور سنگاپور انجام گرفت. آن‌ها شواهد اولیه مربوط به واکنش حسابرسان به موضوع حاکمیت شرکتی را در محیط‌های سازمانی که حاکمیت طبق قانون در آن‌ها اجباری نیست، تهیه کردند. برای آزمون رابطه فوق ۶۰ مدیر حسابرسی را از بین چهار موسسه بزرگ حسابرسی انتخاب و به‌صورت تصادفی به یکی از سه گروه آزمایشی حاکمیت شرکتی ضعیف، متوسط و قوی اختصاص دادند.

نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که حسابرسان رضایت مندی بیشتری برای پذیرش صاحب کارانی دارند که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند. مشخص شد صاحب کارانی که از حاکمیت شرکتی قوی برخوردارند، دارای ریسک محیط کنترلی پائین‌تری هستند. با تعیین ریسک کنترلی در سطح پایین، اعتماد حسابرسان به سیستم کنترل داخلی صاحب کاران با حاکمیت شرکتی قوی، افزایش‌یافته و این امر سبب کاهش میزان آزمون‌های محتوای انجام شده توسط حسابرس گشته بود.

مشاهدات صورت گرفته در حالتی که حاکمیت شرکتی در سطح قوی بود، نشان می‌داد که حسابرس، تعداد بیشتری از آزمون‌های محتوای خود را در طی دوره مورد رسیدگی انجام می داد و میزان کمتری از این آزمون‌ها را به پایان سال مالی موکول می‌کردند. یافته های آن ها حاکی از آن بود که استراتژی‌های انتخابی توسط حسابرس، واکنشی به میزان قوت حاکمیت شرکتی صاحب کاران می‌باشد. هم‌سو با یافته‌های کوهن و همکاران (۲۰۰۷) آن ها نیز بیان نمودند که هیچ اثر قابل توجهی از حاکمیت شرکتی را بر روی ریسک ذاتی مشاهده نکرده اند.

www.SID.ir

Archive of SID

۳- روش شناسی تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق به صورت قیاسی۱ - استقرایی۲ است؛ قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه‌های تحقیق به کمک نظریه های موجود و استقرایی به جهت آزمون فرضیه‌ها و از نوع تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی کسب شده از حسابداران رسمی. در این تحقیق عملاً امکان و توانایی دخل و تصرف در واقعیت‌های موجود در جامعه مورد تحقیق، وجود ندارد و صرفاً به بررسی وضع موجود پرداخته خواهد شد.

تحقیق حاضر از لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی[3] بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق، از نوع رابطه علّی[4] می‌باشد. در رابطه علّی، تغییرات یک متغیر (متغیر وابسته)، تحت تاثیر تغییرات متغیر دیگر (متغیر مستقل) است، یعنی رابطه علت و معلولی، بین متغیرها وجود دارد و وقوع یکی مقدم بر دیگری می‌باشد. در رابطه علّی، نوعی ارتباط یک طرفه بین متغیرها وجود دارد.

۴- جامعه آماری، نمونه گیری و حجم نمونه

اعضای جامعه آماری در این پژوهش، شامل مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. حجم نمونه، برابر۸۳ بوده و روش نمونه‌گیری در این پژوهش، از نوع نمونه‌گیری‌های غیر احتمالی (به طور خاص نمونه‌گیری قضاوتی یا هدف مند) می باشد.

۵- قلمرو زمانی تحقیق

داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های این تحقیق، توسط پرسشنامه‌های توزیع‌شده در سال ۱۳۸۸، گردآوری شده اند، لذا همین سال را به عنوان قلمرو زمانی

1. Deductive
2. Inductive
3. Survey Research
4. Causal Relation

www.SID.ir

Archive of SID

تحقیق در نظر می‌گیریم.

۶- نحوه جمع‌آوری داده‌ها

تحقیق از نوع پیمایشی[1] بوده و داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامه گردآوری شده‌اند. پرسشنامه طراحی‌شده شامل ۵۰ سوال بوده که عوامل مربوط به ریسک ذاتی و ریسک کنترل، از یافته‌های حاصل از تحقیقات صورت‌گرفته داخلی (حساس‌یگانه و وحیدی الیزیی، ۱۳۸۳) استخراج شده است. طبق محاسبات انجام شده توسط نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ (معیار پایایی[2] پرسشنامه) برای تحقیق حاضر، برابر ۰/۷۱۷ تعیین شد، که این امر بیانگر آن است که همبستگی درونی بین گویه ها زیاد بوده و پرسشنامه به طور مناسبی طراحی‌شده است. نتایج آزمون آلفای کرونباج در جداول زیر ارائه شده است:

جدول ۱- خلاصه فرآیند آماری

	تعداد	درصد
معتبر	۲۰	۱۰۰/۰
متثنی شده	۰	۰/
کل	۲۰	۱۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آماره های پایایی

آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ بر مبنای اقلام استاندارد شده	تعداد اقلام
۰.۷۱۷	۰.۷۴۱	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

1. Survey Research
2. Realiability

www.SID.ir

Archive of SID

۷- فرضیه های تحقیق

با توجه به مقدمه و مباحث پیشین، سوال و فرضیات تحقیق به شرح ذیل طرح شده است:

سوال تحقیق: آیا کیفیت مکانیزم های حاکمیت شرکتی در شرکت ها، تاثیری بر تصمیم گیری‌های حسابرسان در مورد تعیین ریسک و چگونگی برنامه‌ریزی آزمون های کنترل و محتوا دارد؟

برای پاسخ به سوال بالا، فرضیه های تحقیق به صورت زیر قابل تدوین است:

۱. بین تفکیک پست‌های مدیریت‌عامل و رئیس هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۲. بین درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۳. بین وجود سهامدار نهادی و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۴. بین وجود سهامدار عمده و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۵. بین تفکیک پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۶. بین درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۷. بین وجود سهامدار نهادی و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۸. بین وجود سهامدار عمده و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۹. بین تفکیک پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات‌مدیره و میزان آزمون‌های

www.SID.ir

Archive of SID

محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۰. بین درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۱. بین وجود سهامدار نهادی و میزان آزمون های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۲. بین وجود سهامدار عمده و میزان آزمون های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۳. بین تفکیک پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و زمان‌بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۴. بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و زمان‌بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۵. بین وجود سهامدار نهادی و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۶. بین وجود سهامدار عمده و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۷. بین وجود حسابرسی داخلی و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۸. بین وجود حسابرسی داخلی و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۱۹. بین وجود حسابرسی داخلی و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۲۰. بین وجود حسابرسی داخلی و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

www.SID.ir

Archive of SID

۸- روش‌های آماری

۸-۱- آزمون دوجمله‌ای[1]

از آن جایی که سوالات مطرح شده در پرسشنامه، به صورت دوگزینه ای بلی یا خیر، بوده است، لذا برای بررسی این که، فرضیه ها از دیدگاه پاسخ‌دهنده مورد تایید قرار می‌گیرد یا نه، از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است. بعد از انجام آزمون دوجمله‌ای در سطح هر سوال، این آزمون را در سطح تمامی سوالات مربوط به یک فرضیه خاص، انجام می دهیم. پاسخ این مرحله از آزمون، بیانگر تایید یا رد آن فرضیه می باشد.

فرضیه آماری و آماره آزمون در هر دو سطح (هر سوال و کل سوالات مربوط به یک فرضیه)، به شرح رابطه (۱) می‌باشند:

$$\begin{cases} H_0 : P \le 0/5 \\ H_1 : P \succ 0/5 \end{cases}$$

$$Z = \frac{\hat{P} - P_0}{\sqrt{\frac{P_0(1-P_0)}{n}}} \qquad (۱)$$

که در آماره آزمون $P_0 = 0/5$ و $\hat{P}$ برابر نسبت تعداد پاسخ های بلی به تعداد کل پاسخ ها، می باشد.

۸-۲- آزمون فریدمن[2]

برای پاسخ به این سوال که، " آیا اختلاف معناداری، بین سوالات مربوط به یک فرضیه از دیدگاه پاسخ‌دهندگان وجود دارد یا خیر"، از آزمون فریدمن بهره می‌گیریم. به کمک این آزمون جایگاه و رتبه سوالات مربوط به یک فرضیه را از دیدگاه پاسخ دهنده تعیین می کنیم.

در صورتی که P_v محاسبه شده طبق این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد، این امر بیانگر

1. Binomial Test
2. Friedman Test

www.SID.ir

Archive of SID

وجود اختلاف معنادار بین پاسخ دهندگان است (رتبه برابری ندارند)، لذا آن سوالی که میانگین رتبه ای بالاتری داشته باشد، ارزش بالاتری از دید پاسخ دهنده دارد. اگر P_v محاسبه شده طبق این آزمون از ۰/۰۵ بیشتر باشد، یعنی آن که، اختلاف معناداری بین سوالات مربوط به یک فرضیه خاص وجود ندارد و همه سوالات از یک جایگاه یکسان، در نزد پاسخ دهنده برخوردارند.

لازم به ذکر است که در این پژوهش دو بار از آزمون فریدمن استفاده خواهیم کرد، که عبارت خواهند بود از:

- تعیین رتبه سوالات مربوط به هر فرضیه، از دیدگاه پاسخ دهنده
- تعیین رتبه سوالات در فرضیات تایید شده با در نظر گرفتن شدت آن ها

۸-۳- آزمون کولموگرف اسمیرنف[1]

برای آن که شدت پاسخ ها در فرضیه‌های تایید شده مشخص گردد، نیاز است تا به کمک آزمون کولموگرف اسمیرنف، نرمال بودن یا نبودن داده ها تعیین گردد. در صورتی که داده ها نرمال باشند، برای تعیین شدت، می توان از آزمون تی[2] و در صورتی که داده ها نرمال نباشند، می توان از آزمون من ویتنی۳ بهره گرفت. اگر P_v محاسبه شده طبق آزمون کولموگرف اسمیرنف از ۰/۰۵ بیشتر باشد، داده ها نرمال و در غیر این‌صورت، داده ها غیر نرمال می باشند.

۸-۴- آزمون تی

در این پژوهش به دلیل نرمال بودن داده ها، از آزمون تی جهت تعیین شدت تاثیر در فرضیه های تایید شده، استفاده شده است. از آن جایی که گزینه های شدت از ۱ تا ۱۰ بوده، بنابراین میانگین گزینه ها برابر ۵/۵ می‌باشد.

بر همین اساس فرضیه آماری و آماره آزمون به شرح رابطه (۲) بیان می شوند:

---

1. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test
2. T -Test
3. Mann-Whitney U Test

www.SID.ir

Archive of SID

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 5/5 \\ H_1 : \mu \succ 5/5 \end{cases}$$

$$t = \frac{\overline{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} \qquad (۲)$$

اگر t محاسبه شده از t جدول بیشتر باشد یا P_v محاسبه شده از ۰/۰۵ کمتر باشد، H_0 رد می شود، به عبارتی، شدت فرضیات تایید شده، زیاد است، در غیر این صورت، شدت فرضیات تایید شده، کم می‌باشد.

۹- تجزیه و تحلیل یافته‌ها

نتایج حاصل از بررسی یافته‌های حاصل از پژوهش که به کمک آزمون دوجمله ای مورد تایید قرار گرفت، نشان داد که به جزء مکانیزم‌های " درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و حسابرسی داخلی"، سایر مکانیزم‌های حاکمیتی، تاثیری بر ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل ندارند. جدول ۳، نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای را به تفکیک و برای هر فرضیه نشان می دهد.

www.SID.ir

Archive of SID

جدول ۳- نتایج حاصل از آزمون دوجمله ای

فرضیه	گزینه	فراوانی	$\hat{P}$	Z محاسبه شده	Z جدول	نتیجه آزمون
اول	بلی	۵۹	٪۲۳.۷	-۸.۳	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۹۰				
دوم	بلی	۱۵۹	٪۶۳.۹	۴.۳	۱.۶۴	رد H_0
	خیر	۹۰				
سوم	بلی	۷۸	٪۳۱.۳	-۵.۹۰	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۷۱				
چهارم	بلی	۱۰۱	٪۴۰.۶	-۲.۹۷	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۴۸				
پنجم	بلی	۷۰	٪۲۸.۱	-۶.۹۱	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۷۹				
ششم	بلی	۶۲	٪۲۴.۹	-۷.۹۲	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۸۷				
هفتم	بلی	۶۵	٪۲۶.۱	-۷.۵۴	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۸۴				
هشتم	بلی	۹۳	٪۳۷.۳	-۴.۰۱	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۵۶				
نهم	بلی	۵۹	٪۳۵.۵	-۳.۷۳	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۰۷				
دهم	بلی	۴۹	٪۲۹.۵	-۵.۲۸	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۱۷				
یازدهم	بلی	۴۷	٪۲۸.۳	-۵.۵۹	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۱۹				
دوازدهم	بلی	۴۵	٪۲۷.۱	-۵.۹۰	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۲۱				

www.SID.ir

Archive of SID

سیزدهم	بلی	۵۸	٪۳۵.۰	-۳.۸۶	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۰۸				
چهاردهم	بلی	۴۶	٪۲۷.۷	-۵.۷۵	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۲۰				
پانزدهم	بلی	۴۸	٪۲۸.۹	-۵.۴۴	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۱۸				
شانزدهم	بلی	۵۲	٪۳۱.۳	-۴.۸۲	۱.۶۴	تایید H_0
	خیر	۱۱۴				
هفدهم	بلی	۱۷۲	٪۶۹.۱	۶.۰۳	۱.۶۴	رد H_0
	خیر	۷۷				
هجدهم	بلی	۱۷۰	٪۶۸.۳	۵.۷۷	۱.۶۴	رد H_0
	خیر	۷۹				
نوزدهم	بلی	۱۱۷	٪۷۰.۵	۵.۲۸	۱.۶۴	رد H_0
	خیر	۴۹				
بیستم	بلی	۱۱۹	٪۷۱.۷	۵.۵۹	۱.۶۴	رد H_0
	خیر	۴۷				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

این نتیجه‌گیری تا حدودی با یافته‌های تحقیق شرما و همکاران (۲۰۰۸) مطابقت دارد، با این تفاوت که در تحقیق شرما، عدم ارتباط بین همه مکانیزم‌های حاکمیتی و ارزیابی ریسک ذاتی، مورد تایید قرار گرفت. شدت تاثیر مکانیزم های حاکمیتی بر تصمیمات حسابرسان در فرضیات تایید شده (فرضیه های دوم، هفدهم، هجدهم، نوزدهم و بیستم)، به کمک آزمون تی، تعیین و مقدار آن "ضعیف" بیان شده است. در جدول ۴ خلاصه‌ای از نتایج مربوط به آزمون فرضیات نمایش داده شده است.

www.SID.ir

Archive of SID

جدول۴- خلاصه نتایج تحقیق

مکانیزم‌های حاکمیتی	تصمیمات حسابرسان مستقل			
	ریسک ذاتی	ریسک کنترل	میزان آزمون محتوا	زمان‌بندی آزمون محتوا
تفکیک پست‌ها	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر
درصد مدیران غیرموظف	تاثیر کم	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر
سرمایه‌گذاران نهادی	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر
سهامدار عمده	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر	بی‌تاثیر
حسابرسی داخلی	تاثیر کم	تاثیر کم	تاثیر کم	تاثیر کم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتیجه تحقیق حاضر در مورد ریسک ذاتی برخلاف یافته های بدارد و جانستون (۲۰۰۴) و کوهن و همکاران (۲۰۰۷) می باشد. یافته های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم های حاکمیتی و ارزیابی ریسک کنترل، برخلاف یافته های بیسلی (۱۹۹۶)، وینتا شرما (۲۰۰۴)، دیچو[1] و همکاران (۱۹۹۶) و دیویش شرما و همکاران (۲۰۰۸) می باشد.

یافته‌های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم‌های حاکمیتی و میزان آزمون‌های محتوا، برخلاف یافته‌های کوهن و هانو (۲۰۰۰)، کوهن، رایت و مورتی (۲۰۰۲) و (۲۰۰۷)، بدارد و جانستون (۲۰۰۴) و شرما و همکاران (۲۰۰۸) می باشد. هم‌چنین یافته های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم‌های حاکمیتی و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان مستقل، برخلاف یافته‌های شرما و همکاران (۲۰۰۸) می‌باشد.

با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق، که به اختلاف در تئوری و عمل اشاره دارد، می توان استدلال زیر را بیان نمود:

از آن جایی که استاندارد مربوط به مدل ریسک حسابرسی در کشورمان چند سالی است که الزامی‌شده و اکثر حسابداران رسمی از اعضای قدیمی شاغل در این حرفه می

1. Dechow

www.SID.ir

Archive of SID

باشند، بنابراین این اعضا، عموماً طبق تجربه و به صورت قضاوتی عمل نموده و مدل ریسک و متغیرهای اثرگذار بر این مدل (شامل مکانیزم های حاکمیتی) را در نظر نمی‌گیرند. به عبارتی دیگر، اکثر اعضای قدیمی این حرفه، دچار نوعی ثبات کارکردی شده اند. از طرفی دیگر، طی فرآیند پژوهش، مشاهده شده است که حسابرسان مستقل جوان‌تر، که اخیراً از محافل دانشگاهی فارغ التحصیل شده اند، به نوعی به ارتباط بین متغیرهای این پژوهش اذعان داشته اند.

از طرفی دیگر با کمی دقت در یافته‌های حاصل از تحقیقات داخلی صورت‌گرفته درباره حاکمیت شرکتی، می توان به این نتیجه رسید که اکثر این تحقیقات به نوعی عدم ارتباط بین حاکمیت شرکتی و سایر متغیرهای مورد بررسی، رسیده‌اند. از آن جمله می توان به تحقیقاتی چون رهبری (۸۳)، یزدانیان (۸۵)، مرفوع (۸۵)، پورزمانی (۸۵)، رجبی (۸۵)، قنبری (۸۶)، حسینی (۸۶) و رئیسی (۸۷) اشاره نمود. این امر شاید بدین دلیل باشد که حاکمیت شرکتی در شرکت های ایرانی، بازارهای سرمایه و محافل علمی، هنوز در ابتدای راه خود است و فاصله ای بسیار با مفهوم حاکمیت، در سایر کشورهای پیش‌رو دارد.

۱۰- پیشنهادات

۱۰- ۱- پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق

- آموزش مفاهیم حاکمیت شرکتی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در حین آموزش مستمر.

- بومی کردن مفاهیم حاکمیت شرکتی و انطباق آن با بستر فرهنگی و اقتصادی در ایران کار مهمی است که باید مراجع حرفه ای از جمله سازمان بورس اوراق بهادار در داخل کشور انجام دهد.

- توجه بیشتر به ویژگی های کیفی مدیران غیرموظفی که در ترکیب هیات مدیره قرار دارند. این ویژگی‌ها به عنوان معیارهای کنترلی باید در جهتی باشد که سبب

www.SID.ir

Archive of SID

افزایش اثربخشی عملکرد هیات مدیره گردند.

- توجه بیشتر به نقش حسابرسان داخلی به عنوان یکی از مکانیزم های اثرگذار حاکمیت شرکتی.

- بالا بردن دانش و آگاهی فعالان بازار در ارتباط با مفاهیم و الزامات حاکمیت شرکتی.

۱۰-۲- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- بررسی رابطه بین سایر مکانیزم های حاکمیتی همانند کمیته حسابرسی، مالکیت اعضای هیات‌مدیره، استقلال حسابرسان و... با تصمیمات حسابرسان مستقل شامل ریسک و برنامه‌ریزی.

- بررسی رابطه بین کیفیت مکانیزم های حاکمیتی و حق الزحمه حسابرسی.

- تصمیم گیری در مورد پذیرش صاحب کار با تاکید بر سطح حاکمیت شرکتی صاحب کار.

- بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی.

- تاثیر وضعیت حاکمیت شرکتی شرکت ها برتصمیمات سرمایه گذاری استفاده کنندگان.

- بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و نوع گزارش حسابرسان مستقل.

- بررسی رابطه بین کیفیت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و میزان انحرافات اظهارشده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری در صورت های مالی.

www.SID.ir

Archive of SID

منابع

جلالی، فاطمه، (۱۳۸۷)، " حاکمیت شرکتی و حرفه حسابداری "، حسابدار، سال بیست و سوم، شماره ۱۹۶، ص ۹-۳.

حساس‌یگانه، یحیی، و وحیدی الیزیی، ابراهیم، (۱۳۸۳)، " برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی "، فصل‌نامه مطالعات حسابداری، شماره ۷، ص ۳۱-۱.

مکرمی، یدالله، (۱۳۸۲)، " نظریه اطلاعات نامتقارن "، مجله حسابدار، شماره ۱۶۰، ص ۴۵-۴۲.

Abbott,L.j., Park,Y. and Parker, S. ,(2000), "The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud" , Managerial Finance, (26),PP.55-67.

Beasley,M , (1996),"An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud", The Accounting Review No.71, vol.4, October,PP.443-465.

Bedard, J. C., and Johnstone, K. M. ,(2004). "Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions" , The Accounting Review, 79,(2),PP. 277–304.

Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.R. ,(2000), "Board Characteristics and Audit Fees" , Social Science Research Network Electronic Paper Collection.

Cohen, J.R. and Hanno, D. M. , (2000), "Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments" , Auditing: A Journal of Practice and Theory, 19,(2),PP.133-146.

Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. and. Wright, A. , (2002), "Corporate Governance and the Audit Process" , Contemporary Accounting Research ,19(4),PP.573-594.

Cohen, J. R., Wright, A. and Krishnamoorthy, G. , (2007), "The Impact of Roles of the Board on Auditors' Risk

www.SID.ir

Archive of SID

Assessments and Program Planning Judgments" , Auditing: A Journal of Practice and Theory, 26,(1),PP.91-112.

Dechow,P.M., Sloan, R. G. and Sweeney, A. P. , (1995) "Detecting Earnings Management", Accounting Review, vol. 70, No. 2 (April), PP. 193-225.

Divesh S. Sharma, El'fred Boo and Vineeta D.Sharma, (2008), "The Impact of Corporate Governance on Auditors' Client Acceptance, Risk and Planning Judgments." Accounting and Business Research, vol.38. No. 2. pp. 105-120.

El'fred Boo and Divesh S. Sharma, (2008), "The Association Between Corporate Governance and Audit Fees of Bank Holding Companies" , Corporate Governance, vol. 8 , No. 1, pp. 28-45.

Seamer,M. Psaros,j. , (2000), "Board Composition and the Incidence of Management Perpetrated Fraud" , Working Paper, the University of New South Wales.

Sharma,V. , (2004), "Board of Director Characteristics, Institutional Ownership, and Fraud: Evidence from Australia", Auditing: A Journal of Practice & Theory, No. 23, vol. 2 , September,PP.105-117.

Uzun, H. Szewczyk, S.H. and Varma,R. , (2004), "Board Composition and Corporate Fraud", Financial Analysis Journal, No.60,PP.33-43.

www.SID.ir