Archive of SID

مجله مهندسی مالی و مدیریت پرتفوی
شماره چهارم / پائیز ۱۳۸۹

# تاثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی

دکتر یحیی حساس یگانه[۱]
ایمان داداشی[۲]

تاریخ دریافت: ۸۹/۶/۱۷ تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۲۰

**چکیده**

با توجه به نقش تعیین‌کننده مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در امور مرتبط با شرکت‌ها، در این پژوهش، تاثیر برخی از این مکانیزم‌ها بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از انجام این تحقیق، تعیین تاثیر مکانیزم‌های حاکمیتی همچون ساختار هیات مدیره شرکت، حسابرسی داخلی (مکانیزم‌های نظارتی درون‌سازمانی حاکمیت شرکتی)، سهامدار عمده و سرمایه‌گذاران نهادی (مکانیزم‌های نظارتی برون سازمانی 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 قرارگرفته و نتایج حاصل از بررسی 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 هیات‌مدیره شرکت، بر ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان، اثرگذار بوده است.

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

۱- عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
۲- کارشناس ارشد حسابداری



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 تهیه‌شده 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 هیات‌مدیره 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 و ضمن 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 غیرموظف 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 غیرموظف، 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 است. برای این که عوامل حاکمیتی بر برنامه‌های حسابرسی اثرگذار باشند، حسابرس باید ابتدا قوت حاکمیت



www.SID.ir

Archive of SID

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 شرکت‌ها، 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 انتظار داشت، اگر ساختار حاکمیتی قوی باشد، حسابرس می‌تواند اندازه نمونه‌هایش را





www.SID.ir

Archive of SID

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 و ادبیات تحقیق

### ۲-۱- تحقیقات داخلی

هرچند در ایران از اوایل دهه ۱۳۴۰ بورس اوراق بهادار تاسیس شد و در قانون تجارت و بویژه 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 جزء اجزای حیاتی گزارشگری مالی شرکت‌هاست، تحقیقات اندکی رابطه بین حاکمیت شرکتی





www.SID.ir

Archive of SID

و قضاوت‌های 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[۲](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 صورت‌های 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[۳] در سال ۲۰۰۰ طی مقاله‌ای، اثرات ناشی از کیفیت حاکمیت شرکتی وکنترل‌های 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 صاحبکارانی کار کنند که از حاکمیت شرکتی در سطح بالایی برخوردارند، تا از این طریق بتوانند بر سیستم کنترل داخلی صاحبکاران 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[۴](۲۰۰۰)، در راستای نتایج پژوهش بیسلی(۱۹۹۶) بوده است. آن‌ها نیز به وجود یک رابطه معنادار، بین حضور مدیران غیراجرایی در ساختار هیات‌مدیره و ارزیابی‌های حسابرسان مستقل درباره ریسک، اذعان داشته اند.





www.SID.ir

Archive of SID

نتایج حاصل از بررسی‌های انجام‌شده توسط ابات و پارک[5](۲۰۰۰) در کشور کانادا، نتایجی مغایر با آن‌چه بیسلی(۱۹۹۶) و سیمر و ساروس(۲۰۰۰) بیان کرده بودند را نشان می داد. یافته‌های ابات و پارک حاکی از آن بود که، وجود کمیته حسابرسی اثربخش با اعضای برون سازمانی فعال و تعداد جلسات زیاد، بر ارزیابی حسابرسان مستقل درباره احتمال وقوع انحراف در ادعاهای مدیریت و هم‌چنین ارزیابی آن‌ها در مورد ریسک ذاتی اثرگذار است. یافته‌ها، هیچ‌گونه ارتباط معناداری را بین ویژگی‌های هیات‌مدیره و ارزابی‌های حسابرسان مستقل، نشان نمی‌داد.

در سال ۲۰۰۰، هرمانسون[6] و همکارانش طی پژوهشی، اقدام به بررسی تاثیر ویژگی‌های هیات‌مدیره به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیتی، بر ارزیابی ریسک کنترل و میزان آزمون‌های محتوا برنامه‌ریزی‌شده 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.

**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 آزمون‌های محتوای خود را افزایش می‌دهند.

**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





www.SID.ir

Archive of SID

برنامه‌ریزی شده جهت انجام حسابرسی می‌گردد. محققان برای بررسی‌های اولیه خود ۱۰۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس را مدنظر قراردادند، 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 هیات‌مدیره 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[۷] و رایت[۸] 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 ساختار حاکمیتی قوی است، حسابرس می تواند اندازه نمونه‌هایش 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.





www.SID.ir

Archive of SID

نتایج حاصل از بررسی‌های صورت‌گرفته توسط یوزون[9] 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 صاحبکار 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 هیات‌مدیره 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 چه‌قدر 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[10] انجام شد، چگونگی ارزیابی حسابرسان از خطر دست‌کاری سود توسط مدیریت واحد تجاری و همچنین 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 صاحبکارانشان 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 صاحبکارانی که با خطر دست‌کاری 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





www.SID.ir

Archive of SID

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[11] 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 غیرموظف حاضر در هیات‌مدیره 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 برنامه‌ریزی 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، صاحبکارانی 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 هیات‌مدیره در سطح قوی‌تری ارزیابی گردد، به موازات آن حسابرسان ساعات کمتری 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 درکشور 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





www.SID.ir

Archive of SID

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 رضایت‌مندی بیشتری برای پذیرش صاحبکارانی دارند که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند. مشخص شد صاحبکارانی 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 صاحبکاران با حاکمیت شرکتی قوی، افزایش‌یافته و این امر سبب کاهش میزان آزمون‌های محتوای انجام‌شده توسط حسابرس گشته بود.

مشاهدات صورت‌گرفته 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 می‌دادند 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 صاحبکاران 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 .

### ۳- روش شناسی تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق به صورت قیاسی[۱۲] – استقرایی[۱۳] است؛ قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه‌های تحقیق به کمک تئوری‌های 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.



www.SID.ir

Archive of SID

تحقیق حاضر از لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی[۱۴] بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق، از نوع رابطه علّی[۱۵] 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.

اعضای جامعه آماری در این پژوهش، شامل مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. حجم نمونه، برابر ۸۳ بوده و روش نمونه‌گیری در این پژوهش، از نوع نمونه‌گیری‌های غیراحتمالی(به طور خاص نمونه‌گیری قضاوتی یا هدف‌مند) می باشد.

تحقیق از نوع پیمایشی۱۶ بوده و داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامهبرای سال ۸۸ 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 اس‌پی‌اس‌اس، ضریب آلفای کرونباخ(معیار پایایی۱۷ 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.

**Case Processing Summary**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Cases | Valid | 20 | 100.0 |
| | Excluded[a] | 0 | .0 |
| | Total | 20 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure





www.SID.ir

Archive of SID

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | Cronbach's Alpha Based on Standardized Items | N of Items |
|---|---|---|
| .717 | .741 | 100 |

**٤- 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 شرکت‌ها، تاثیری بر تصمیم‌گیری‌های 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 .





www.SID.ir

Archive of SID

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 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.





www.SID.ir

Archive of SID

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.

## ۵- روش های آماری

### آزمون دوجمله ای[۱۸]

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 زیر می‌باشند:

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

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

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



www.SID.ir

Archive of SID

**آزمون فریدمن**[19]

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 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

**آزمون کولموگرف اسمیرنف**[20]

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 تی۲۱ و در صورتی که داده ها نرمال نباشند، می توان از آزمون من ویتنی۲۲ بهره گرفت. اگر $P_v$ محاسبه شده طبق آزمون کولموگرف اسمیرنف از ۰/۰۵ بیشتر باشد، داده ها نرمال و در غیراین‌صورت، داده ها غیرنرمال می باشند.





www.SID.ir

Archive of SID

**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، لذا میانگین گزینه ها برابر ۵/۵ می‌باشد. بر همین اساس فرضیه آماری و آماره آزمون به شرح زیر بیان می شوند:

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

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

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.

**٦- تجزیه و تحلیل یافته‌ها**

نتایج حاصل از بررسی یافته‌های حاصل از پژوهش که به کمک آزمون دوجمله ای مورد تایید قرارگرفت، نشان داد که به جزء مکانیزم‌های "درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و حسابرسی داخلی"، سایر مکانیزم‌های حاکمیتی، تاثیری بر ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل ندارند. جدول ۱، نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای را به تفکیک و برای هر فرضیه نشان می دهد.



www.SID.ir

Archive of SID

**جدول ۱- 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 | | | | |
| 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 $H_0$ |





www.SID.ir

Archive of SID

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 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 | | | | |

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 ۲ خلاصه‌ای از نتایج مربوط به آزمون فرضیات نمایش داده شده است.

**جدول۲- 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 |



www.SID.ir

Archive of SID

**۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات**

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[۲۳] 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 حدود چند سالی است که الزامی‌شده و اکثر حسابداران رسمی از اعضای قدیمی شاغل در این حرفه می باشند، لذا 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 ارتباط بین متغیرهای این پژوهش اذعان داشته‌اند.

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)،





www.SID.ir

Archive of SID

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 آن چه از مفهوم حاکمیت، در سایر کشورهای پیش‌رو مطرح است، دارد.

**مبتنی بر نتایج تحقیق، پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:**

- 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 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.

**با توجه به یافته مطالعه، برای تحقیقات آتی نیز پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود:**

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





www.SID.ir

Archive of SID

- بررسی رابطه بین کیفیت مکانیزم های حاکمیتی و حق الزحمه حسابرسی.
- تصمیم گیری در مورد پذیرش صاحبکار با تاکید بر سطح حاکمیت شرکتی صاحبکار.
- بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی.
- تاثیر وضعیت حاکمیت شرکتی شرکت ها بر تصمیمات 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.

**فهرست منابع**


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

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

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

4) Abbott,L.j., Park,Y. and Parker, S. (2000) "The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud" Managerial Finance(26):55-67

5) 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:443-465

6) 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): 277–304.




www.SID.ir

Archive of SID

7) 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.
8) 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):133-146.
9) Cohen, J .R., Krishnamoorthy, G. and. Wright, A. 2002, "corporate governance and the audit process" . Contemporary Accounting Research, 19(4):573-594.
10) Cohen, J . R., Wright, A . and Krishnamoorthy, G . 2007, "The impact of roles of the board on auditors' risk assessments and program planning judgments" . Auditing : A Journal of Practice and Theory, 26(1):91-112.
11) Dechow,P .M., Sloan, R. G. and Sweeney, A. P. (1995), "Detecting Earnings Management", Accounting Review, vol. 70, No. 2 (April), PP. 193-225.
12) 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.
13) 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 2008, pp. 28-45.
14) Seamer,M. Psaros,j. (2000) "Board composition and the incidence of management perpetrated fraud" Working paper, the university of New South Wales.
15) 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:105-117.
16) Uzun, H. Szewczyk, S.H. and Varma,R.(2004) "Board composition and corporate fraud" Financial Analysis Journal No.60:33-43

**یادداشت‌ها**

[1] . sharma
[2] . Beasley
[3] . Cohen and Hanno
[4] . Seamer and Psaros
[5] . Abbott and Park





www.SID.ir

Archive of SID

[6] . Hermanson
[7] . moorthy
[8] . Wright
[9] . Uzun
[10] . Bedard and Johnstone
[11] . Chen
[12] . Deductive
[13] . Inductive
[14] . Survey Research
[15] . Causal Relation
[16] . Survey Research
[17] . Realiability
[18] . Binomial Test
[19] . Friedman Test
[20] . One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test
[21] . T Test
[22] . Mann-Whitney U Test
[23] . Dechow





www.SID.ir