



## تاثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی

دکتر یحیی حساس یگانه<sup>۱</sup>

ایمان داداشی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۸۹/۶/۱۷

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۳

### 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 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 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- 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

۱- عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی

۲- کارشناس ارشد حسابداری

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 سیستم‌های کنترل داخلی و به ویژه نظارت مدیران غیرموظف، سبب افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات شدید سودهای برآوردی و دست‌کاری در قیمت‌ها می‌شود. 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 قضاوت‌های حسابرسان در مراحل مختلف کار حسابرسی نیز اثرگذار 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<sup>۱</sup>، 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 نظر گرفت 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 آزمون‌ها را به پایان سال مالی موقوف می‌کند. هم‌چنین می‌توان انتظار داشت، اگر ساختار حاکمیتی قوی باشد، حسابرس می‌تواند 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 (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 در موارد 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 پژوهش‌های 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 همایش‌های 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 و قضاوت‌های حسابرسان را مورد بررسی قرار داده اند (شرما، ۲۰۰۸، ۱۰۶). در ادامه چند نمونه از این پژوهش‌ها ارائه شده است.

نتایج حاصل از بررسی‌های انجام شده توسط بیسلی<sup>۲</sup> (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 تأثیرش بر برآورد وقوع تقلب و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل، نشان نداد.

کوهن و هانو<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۰ طی مقاله‌ای، اثرات ناشی از کیفیت حاکمیت شرکتی و کنترل‌های مدیریتی را بر روی قضاوت‌های صورت‌گرفته توسط حسابرسان مستقل، در مرحله برنامه‌ریزی و قبل از آن، مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حاکمیت شرکتی اثر مهم و مستقیمی بر میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان 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 زمان بندی آزمون های محتوا، بیانگر ابهام اساسی و نبود اجماع در مورد اثرات حاکمیت شرکتی بر روی زمان بندی آزمون های حسابرسی است.

نتایج حاصل از بررسی های صورت گرفته توسط سیمر و ساروس<sup>۴</sup> (۲۰۰۰)، در راستای نتایج پژوهش بیسلی (۱۹۹۶) بوده است. آن ها نیز به وجود یک رابطه معنادار، بین حضور مدیران غیراجرایی در ساختار هیات مدیره و ارزیابی های حسابرسان مستقل درباره ریسک، اذعان داشته اند.

نتایج حاصل از بررسی های انجام شده توسط ابات و پارک<sup>۵</sup> (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 اثربخش با اعضای برون سازمانی فعال و تعداد جلسات زیاد، بر ارزیابی حسابرسان مستقل درباره احتمال وقوع انحراف در ادعاهای مدیریت و همچنین ارزیابی آن ها در مورد ریسک ذاتی اثرگذار است. یافته ها، هیچ گونه ارتباط معناداری را بین ویژگی های هیات مدیره و ارزیابی های حسابرسان مستقل، نشان نمی داد.

در سال ۲۰۰۰، هرمانسون<sup>۶</sup> و همکارانش طی پژوهشی، اقدام به بررسی تأثیر ویژگی های هیات مدیره به عنوان یکی از مکانیزم های 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.

**در دیدگاه اول** بیان شد که عملکرد و ویژگی های هیات مدیره، به عنوان مکملی برای فرآیند حسابرسی مطرح می باشد. یعنی استقلال بیشتر اعضای هیات مدیره، سخت کوشی آنان و همچنین تجربه و تخصص آن ها، سبب می شود تا آن ها بهتر بتوانند نقش نظارتی خود را ایفا کنند و این امر سبب می شود تا هیات مدیره به عنوان پشتیبانی برای عملکرد حسابرسی مستقل باشد. چنین هیات مدیره ای اصرار خواهد داشت تا حوزه فعالیت های حسابرسی مستقل در داخل شرکت گسترده تر 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 ویژگی‌های 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 می‌گیرند 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 بررسی‌ها، 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 مکانیزم‌های اصلی حاکمیت شرکتی و میزان آزمون‌های محتوا، مورد تایید قرار گرفت.

کوهن، مورتی<sup>۷</sup> و رایت<sup>۸</sup> در سال ۲۰۰۲ طی پژوهشی که در آن برای جمع‌آوری 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 می‌دهند. 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 به کار گیرد. اگر ساختار حاکمیتی قوی است، حسابرس می‌تواند 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.

نتایج حاصل از بررسی‌های صورت‌گرفته توسط یوزون<sup>۹</sup> 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 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<sup>۱۰</sup> 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 برنامه‌ریزی و تعیین حق‌الزحمه می‌نمایند. برای انجام تحقیق، از ارزیابی شرکایی استفاده شد که صاحبکارانشان در حسابداری بخش عمومی فعالیت می‌کردند. یافته‌های 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 شرکت‌هایی 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 می‌شوند.

نتایج حاصل از بررسی‌های چن<sup>۱۱</sup> 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. آن‌ها در نتایج خود این گونه اظهار نمودند که، صاحبکارانی که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند، سبب می‌شوند تا ساعات حسابرسی برنامه ریزی شده در مقایسه با یک حسابرسی مشابه، به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یابد. آن‌ها 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، می‌توان 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 به صورت 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، افزایش یافته 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 می‌دادند و میزان کمتری از این آزمون‌ها را به پایان سال مالی موقوف می‌کردند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن بود که استراتژی‌های انتخابی توسط حسابرس، واکنشی به میزان قوت حاکمیت شرکتی صاحبکاران می‌باشد. هم‌سو با یافته‌های کوهن و همکاران (۲۰۰۷) آن‌ها نیز بیان نمودند که هیچ اثر قابل توجهی از حاکمیت شرکتی را بر روی ریسک ذاتی مشاهده نکرده‌اند.

### ۳- روش شناسی تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق به صورت قیاسی<sup>۱۲</sup> - استقرایی<sup>۱۳</sup> 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.

تحقیق حاضر از لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی<sup>۱۴</sup> بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق، از نوع رابطه علی<sup>۱۵</sup> می‌باشد. در رابطه علی، 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 علی، 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) می‌باشد.

تحقیق از نوع پیمایشی ۱۶ بوده و داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامه‌پیرای سال ۸۸ گردآوری شده‌اند. پرسشنامه طراحی شده شامل ۵۰ سوال بوده که عوامل مربوط به ریسک ذاتی و ریسک کنترل، از یافته‌های حاصل از تحقیقات صورت گرفته داخلی (حساس‌یگانه و وحیدی الیزبی، ۱۳۸۳) استخراج شده است. طبق محاسبات انجام شده توسط نرم افزار اسپاس، ضریب آلفای کرونباخ (معیار پایایی ۱۷ پرسشنامه) برای تحقیق حاضر، برابر ۰/۷۱۷ تعیین شد، که این امر بیانگر آن است که همبستگی درونی بین گویه‌ها زیاد بوده و پرسشنامه به طور مناسبی طراحی شده است.

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	20	100.0
	Excluded	0	.0
	Total	20	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure

#### Reliability Statistics

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

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

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

**سوال تحقیق:** آیا کیفیت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در شرکت‌ها، تاثیری بر تصمیم‌گیری‌های حساب‌برسان در مورد تعیین ریسک و چگونگی برنامه‌ریزی آزمون‌های کنترل و محتوا دارد؟ برای پاسخ به سوال بالا، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر قابل تدوین است:

- (۱) بین تفکیک پست‌های مدیریت عامل 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 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 آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد .
- (۱۲) بین وجود سهامدار عمده و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد .
- (۱۳) بین تفکیک پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات‌مدیره و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد .

- ۱۴) بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد .
- ۱۵) بین وجود سهامدار نهادی و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد .
- ۱۶) بین وجود سهامدار عمده و زمان بندی آزمون های 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 آزمون های محتوای برنامه ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲۰) بین وجود حسابرسی داخلی و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

## ۵- روش های آماری

### آزمون دوجمله ای<sup>۱۸</sup>

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 پاسخ دهنده مورد تایید قرار می گیرد یا نه، از آزمون دوجمله ای استفاده شده است. بعد از انجام آزمون دوجمله ای 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 می باشند:

$$\begin{cases} H_0 : P \leq 0/5 \\ H_1 : P > 0/5 \end{cases}$$

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

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

### آزمون فریدمن<sup>۱۹</sup>

برای پاسخ به این سوال که، "آیا اختلاف معناداری، بین سوالات مربوط به یک فرضیه از دیدگاه پاسخ دهندگان وجود دارد یا خیر"، از آزمون فریدمن بهره می گیریم. 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  $0/05$  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  $0/05$  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 کولموگروف اسمیرنوف<sup>۲۰</sup>

برای آن که شدت پاسخ ها در فرضیه های تایید شده مشخص گردد، نیاز است تا به کمک آزمون کولموگروف اسمیرنوف، نرمال بودن یا نبودن داده ها تعیین گردد. در صورتی که

داده ها نرمال باشند، برای تعیین شدت، می توان از آزمون تی ۲۱ و در صورتی که داده ها نرمال نباشند، می توان از آزمون من ویتنی ۲۲ بهره گرفت. اگر  $P_v$  محاسبه شده طبق آزمون کولموگراف اسمیرنف از ۰/۰۵ بیشتر باشد، داده ها نرمال و در غیراین صورت، داده ها غیرنرمال می باشند.

### 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 می باشد. بر همین اساس فرضیه آماری و آماره آزمون به شرح زیر بیان می شوند:

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

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

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 می باشد.

### ۶- تجزیه و تحلیل یافته ها

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

جدول ۱- نتایج حاصل از آزمون دو جمله ای

نتیجه آزمون	Z جدول	Z محاسبه شده	$\hat{p}$	فراوانی	گزینه	فرضیه
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۸,۳	٪۲۳,۷	۵۹	بلی	اول
				۱۹۰	خیر	
$H_0$ رد	۱,۶۴	۴,۳	٪۶۳,۹	۱۵۹	بلی	دوم
				۹۰	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۹۰	٪۳۱,۳	۷۸	بلی	سوم
				۱۷۱	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۲,۹۷	٪۴۰,۶	۱۰۱	بلی	چهارم
				۱۴۸	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۶,۹۱	٪۲۸,۱	۷۰	بلی	پنجم
				۱۷۹	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۷,۹۲	٪۲۴,۹	۶۲	بلی	ششم
				۱۸۷	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۷,۵۴	٪۲۶,۱	۶۵	بلی	هفتم
				۱۸۴	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۴,۰۱	٪۳۷,۳	۹۳	بلی	هشتم
				۱۵۶	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۳,۷۳	٪۳۵,۵	۵۹	بلی	نهم
				۱۰۷	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۲۸	٪۲۹,۵	۴۹	بلی	دهم
				۱۱۷	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۵۹	٪۲۸,۳	۴۷	بلی	یازدهم
				۱۱۹	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۹۰	٪۲۷,۱	۴۵	بلی	دوازدهم
				۱۲۱	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۳,۸۶	٪۳۵,۰	۵۸	بلی	سیزدهم
				۱۰۸	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۷۵	٪۲۷,۷	۴۶	بلی	چهاردهم
				۱۲۰	خیر	
$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۵,۴۴	٪۲۸,۹	۴۸	بلی	پانزدهم
				۱۱۸	خیر	

$H_0$ تایید	۱,۶۴	-۴,۸۲	%۳۱,۳	۵۲	بلی	شانزدهم
				۱۱۴	خیر	
$H_0$ رد	۱,۶۴	۶,۰۳	%۶۹,۱	۱۷۲	بلی	هفدهم
				۷۷	خیر	
$H_0$ رد	۱,۶۴	۵,۷۷	%۶۸,۳	۱۷۰	بلی	هجدهم
				۷۹	خیر	
$H_0$ رد	۱,۶۴	۵,۲۸	%۷۰,۵	۱۱۷	بلی	نوزدهم
				۴۹	خیر	
$H_0$ رد	۱,۶۴	۵,۵۹	%۷۱,۷	۱۱۹	بلی	بیستم
				۴۷	خیر	

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 مکانیزم‌های حاکمیتی بر تصمیمات حسابرسان در فرضیات تایید شده (فرضیه‌های 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.

#### جدول ۲- خلاصه نتایج تحقیق

تصمیمات حسابرسان مستقل				مکانیزم‌های حاکمیتی
زمان بندی آزمون محتوا	میزان آزمون محتوا	ریسک کنترل	ریسک ذاتی	
بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	تفکیک پست‌ها
بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	تاثیر کم	درصد مدیران غیرموظف
بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	سرمایه گذاران نهادی
بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	بی تاثیر	سهامدار عمده
تاثیر کم	تاثیر کم	تاثیر کم	تاثیر کم	حسابرسی داخلی

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات



نتیجه تحقیق حاضر در مورد ریسک ذاتی برخلاف یافته‌های بدارد و جانستون (۲۰۰۴) و کوهن و همکاران (۲۰۰۷) می‌باشد. یافته‌های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم‌های حاکمیتی و ارزیابی ریسک کنترل، برخلاف یافته‌های بیسلی (۱۹۹۶)، وینتا شرما (۲۰۰۴)، دیچو<sup>۳۳</sup> و همکاران (۱۹۹۶) و دیویش شرما و همکاران (۲۰۰۸) می‌باشد. 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) می‌باشد. هم‌چنین یافته‌های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم‌های حاکمیتی و زمان‌بندی آزمون‌های محتوا توسط حساب‌برسان 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، می‌توان استدلال زیر را بیان نمود:

از آن جایی که، استاندارد مربوط به مدل ریسک حسابرسی در کشورمان حدود چند سالی است که الزامی شده و اکثر حسابداران رسمی از اعضای قدیمی شاغل در این حرفه می‌باشند، لذا این اعضا، عموماً طبق تجربه و به صورت قضاوتی عمل نموده و مدل ریسک و متغیرهای اثرگذار بر این مدل (شامل مکانیزم‌های حاکمیتی) را در نظر نمی‌گیرند. به عبارتی دیگر، اکثر اعضای قدیمی این حرفه، دچار نوعی ثبات کارکردی شده‌اند. از طرفی دیگر، طی فرآیند پژوهش، مشاهده شده است که حساب‌برسان مستقل جوان‌تر، که اخیراً از محافل دانشگاهی فارغ‌التحصیل شده‌اند، 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، می‌توان به این نتیجه رسید که، اکثر این تحقیقات به نوعی عدم ارتباط بین حاکمیت شرکتی و سایر متغیرهای مورد بررسی، رسیده‌اند. از آن جمله می‌توان 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 شرکت‌های ایرانی، بازارهای سرمایه و محافل علمی، هنوز در ابتدای راه خود است و فاصله‌ای 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 ویژگی ها 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 هیات مدیره، استقلال حسابرسان و... با تصمیمات حسابرسان مستقل شامل ریسک و برنامه ریزی.
- 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) حساس یگانه، یحیی، و وحیدی الیزبی، 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.
- 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
- 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