

## تأثیر 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، تأثیر برخی از این مکانیزم‌ها بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از انجام این تحقیق، تعیین تأثیر 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

---

\* استادیار دانشگاه علامه طباطبائی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

۴۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

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.

## 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 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 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 سیستم‌های 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 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

۴۲ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

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، 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 قابل ملاحظه‌ای 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 موکول می‌کند. هم‌چنین می‌توان

---

1. Sharma

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۴۳

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 تحقیق

### ۲-۱- تحقیقات داخلی

هرچند در ایران از اوایل دهه ۱۳۴۰ بورس اوراق بهادار تاسیس شد و در قانون تجارت و به ویژه 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 داده‌اند، اما با وجود آن که فرآیند حسابرسی

۴۴ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری

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 بررسی های انجام شده توسط بیسلی<sup>۱</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 صورت های مالی را کم ارزیابی کرده و در پی آن ریسک ذاتی را در سطح پایین تری در نظر می گیرند و آزمون های محتوای کمتری را برنامه ریزی می کنند. اما نتایج حاصل از بررسی یافته ها، هیچ گونه رابطه معناداری را بین وجود کمیته حسابداری و تاثیرش بر برآورد وقوع تقلب و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل، نشان نداد.

کوهن و هانو<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۰ طی مقاله ای، اثرات ناشی از کیفیت حاکمیت شرکتی و کنترل های مدیریتی را بر روی قضاوت های صورت گرفته توسط حسابرسان مستقل، در مرحله برنامه ریزی و قبل از آن، مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آن ها نشان داد که حاکمیت شرکتی اثر مهم و مستقیمی بر میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده توسط حسابرس دارد. به عبارت دیگر حسابرسان عموماً مایل اند 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 زمان بندی آزمون های محتوا، بیانگر ابهام اساسی و نبود اجماع در مورد اثرات حاکمیت شرکتی بر روی زمان بندی آزمون های حسابداری است.

نتایج حاصل از بررسی های صورت گرفته توسط سیمر و ساروس<sup>۳</sup> (۲۰۰۰)، در

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

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۴۵

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 داشته‌اند.

نتایج حاصل از بررسی‌های انجام‌شده توسط ابات و پارک<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) در کشور کانادا، نتایجی مغایر با آنچه بیسلی (۱۹۹۶) و سیمر و ساروس (۲۰۰۰) بیان کرده بودند را نشان می‌داد. یافته‌های 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 هم‌چنین 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<sup>۲</sup> و همکارانش طی پژوهشی، اقدام به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیات مدیره به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیتی، بر ارزیابی ریسک کنترل و میزان آزمون‌های محتوا برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان مستقل نمودند. در ابتدای تحقیق، دو دیدگاه اساسی مطرح شد، که نتایج حاصل از بررسی‌ها، فقط باید یکی از آن دو را مورد تأیید قرار می‌داد.

**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 می‌شود 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 فعالیت‌های 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

آزمون‌های محتوای خود را افزایش می‌دهند.

ب) 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 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 مکانیزم‌های اصلی حاکمیت شرکتی و میزان آزمون‌های محتوا، مورد تایید قرار گرفت.

کوهن، مورتی<sup>۱</sup> و رایت<sup>۲</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

---

1. Moorthy  
2. Wright



تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۴۷

ساختار حاکمیتی قوی است، حسابرس می‌تواند 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<sup>۱</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 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، تأثیر 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>۲</sup> انجام شد، چگونگی ارزیابی حسابرسان از خطر دست‌کاری سود توسط مدیریت واحد تجاری و هم‌چنین

1. Uzun
2. Bedard and Johnstone

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 می‌نمایند. برای انجام تحقیق، از ارزیابی شرکایی استفاده شد که صاحب کارانشان در حسابداری بخش عمومی فعالیت می‌کردند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که حسابرسان فعالیت (ساعات برنامه‌ریزی شده) 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 شرکت‌هایی که از سطح حاکمیتی ضعیفی برخوردارند، بیان نمودند که یک رابطه مثبت قوی بین ریسک دست کاری سود، ساعات برنامه‌ریزی شده و میزان حق‌الزحمه حسابداری 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>۱</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 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 حسابداری مورد مطالعه قرار گرفت. آن‌ها در نتایج خود این گونه اظهار نمودند که، صاحب کارانی که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند، سبب می‌شوند تا ساعات حسابداری برنامه ریزی شده در مقایسه با یک حسابرسی مشابه، به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یابد. آن‌ها بیان نمودند، در زمانی که هیات مدیره در سطح قوی‌تری ارزیابی گردد، به موازات آن حسابرسان ساعات کمتری

---

1. Chen

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۴۹

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 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 پایین‌تری هستند. با تعیین ریسک کنترلی در سطح پایین، اعتماد حسابرسان به سیستم کنترل داخلی صاحب کاران 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 می‌داد و میزان کمتری از این آزمون‌ها را به پایان سال مالی موکول می‌کردند. یافته‌های آن‌ها 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) 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 ۱ - استقرایی ۲ است؛ قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه‌های تحقیق به کمک نظریه‌های 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 ۳ بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق، از نوع رابطه علی ۴ 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.

### ۴- جامعه آماری، نمونه گیری و حجم نمونه

اعضای جامعه آماری در این پژوهش، شامل مدیران موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. حجم نمونه، برابر ۸۳ بوده و روش نمونه‌گیری در این پژوهش، از نوع نمونه‌گیری‌های غیر احتمالی (به طور خاص نمونه‌گیری قضاوتی یا هدف مند) می‌باشد.

### ۵- قلمرو زمانی تحقیق

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

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

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۵۱  
تحقیق در نظر می‌گیریم.

## ۶- نحوه جمع‌آوری داده‌ها

تحقیق از نوع پیمایشی ۱ بوده و داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامه 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 الیزی، ۱۳۸۳) استخراج شده است. طبق محاسبات انجام شده توسط نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ (معیار پایایی ۲ 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. نتایج آزمون آلفای کرونباخ در جداول زیر ارائه شده است:

جدول ۱- خلاصه فرآیند آماری

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آماره‌های پایایی

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

1. Survey Research
2. Reliability

## 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 گیری های حسابرسان در مورد تعیین ریسک و چگونگی برنامه ریزی آزمون های کنترل و محتوا دارد؟

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

۱. بین تفکیک پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۲. بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره 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 پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

۶. بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره 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 پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و میزان آزمون های

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۵۳

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 هیات‌مدیره و زمان‌بندی آزمون‌های 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.

## ۸- روش‌های آماری

### ۸-۱- آزمون دوجمله‌ای<sup>۱</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 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 می‌دهیم. پاسخ این مرحله از آزمون، بیانگر تایید یا رد آن فرضیه می‌باشد. فرضیه آماری و آماره آزمون در هر دو سطح (هر سوال و کل سوالات مربوط به یک فرضیه)، به شرح رابطه (۱) می‌باشند:

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

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

که در آماره آزمون  $P_0 = 0/5$  و  $\hat{P}$  برابر نسبت تعداد پاسخ‌های بلی به تعداد کل پاسخ‌ها، می‌باشد.

### ۸-۲- آزمون فریدمن<sup>۲</sup>

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 پاسخ‌دهنده تعیین می‌کنیم.

در صورتی که  $P_v$  محاسبه شده طبق این آزمون از  $0/05$  کمتر باشد، این امر بیانگر

---

1. Binomial Test  
2. Friedman Test



تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۵۵

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 کولموگروف اسمیرنف<sup>۱</sup>

برای آن که شدت پاسخ ها در فرضیه‌های تایید شده مشخص گردد، نیاز است تا به کمک آزمون کولموگروف اسمیرنف، نرمال بودن یا نبودن داده ها تعیین گردد. در صورتی که داده ها نرمال باشند، برای تعیین شدت، می توان از آزمون تی<sup>۲</sup> و در صورتی که داده ها نرمال نباشند، می توان از آزمون من ویتنی<sup>۳</sup> بهره گرفت. اگر  $P_v$  محاسبه شده طبق آزمون کولموگروف اسمیرنف از ۰/۰۵ بیشتر باشد، داده ها نرمال و در غیر این صورت، 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 می باشد. 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

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

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

اگر  $t$  محاسبه شده از  $t$  جدول بیشتر باشد یا  $P_v$  محاسبه شده از  $0/05$  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.

#### 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 دوجمله ای را به تفکیک و برای هر فرضیه نشان می دهد.

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۵۷

جدول ۳- نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای

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	

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 مکانیزم‌های حاکمیتی بر تصمیمات حساب‌برسان 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 ۴ خلاصه‌ای از نتایج مربوط به آزمون فرضیات نمایش داده شده است.

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۵۹

جدول ۴- خلاصه نتایج تحقیق

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

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)، ویتسا شرما (۲۰۰۴)، دیچو<sup>۱</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 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، می‌توان استدلال زیر را بیان نمود:

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

1. Dechow

۶۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

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 نمی گیرند. 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 جوان تر، 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 یافته های حاصل از تحقیقات داخلی صورت گرفته 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، رسیده اند. 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 ویژگی ها به عنوان معیارهای کنترلی باید در جهتی باشد که سبب

تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۶۱

افزایش اثربخشی عملکرد هیات مدیره گردند.

- توجه بیشتر به نقش حسابرسان داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های 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 مکانیزم‌های حاکمیتی همانند کمیته حسابرسی، مالکیت اعضای هیات‌مدیره، استقلال حسابرسان و... با تصمیمات حسابرسان مستقل شامل ریسک و برنامه‌ریزی.

- بررسی رابطه بین کیفیت مکانیزم‌های حاکمیتی و حق الزحمه حسابرسی.

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

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

- تأثیر وضعیت حاکمیت شرکتی شرکت‌ها بر تصمیمات سرمایه‌گذاری استفاده‌کنندگان.

- 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 صورت‌های مالی.

## منابع

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

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

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

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



تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه‌ریزی ..... ۶۳

"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.