

بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها

محمد رضا عبدلی*

علی اکبر نادعلی**

چکیده

وجود حسابرسی داخلی برای تقویت حاکمیت شرکتی، ارتقا و قدرت بخشی سامانه کنترل داخلی، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و اطمینان یابی از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و در سطح برون سازمانی، ضرورتی انکارناپذیر است هدف این تحقیق بررسی رابطه بین وجود حسابرس داخلی با تحریف های مالیاتی، قانونی و حسابداری در شرکت ها می باشد نمونه مورد بررسی شامل ۱۲۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ می باشد برای آزمون فرضیه ها از آزمون مقایسه میانگین ها استفاده شده است یافته های تحقیق نشان می دهند که شرکت هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت ها دارند علاوه بر این در شرکت هایی که نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره بیشتر است میزان انحراف های کمتر است و عمده تحریف های مربوط به عدم رعایت قانون می باشد و اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیر مقبول می باشد فرضیه های تحقیق در خصوص وجود تفاوت معناداری بین شرکت ها از حیث تحریف های قانونی و حسابداری تایید شدند ولیکن فرضیه وجود تفاوت معناداری بین شرکت ها از جنبه تحریف های مالیاتی تایید نگردید

واژه های کلیدی: حسابرس داخلی، تحریف های مالیاتی، تحریف های قانونی، تحریف های

حسابداری

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی، نقش بسیار بااهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. از اوایل هزاره گذشته، با تاسیس بنگاه‌های اقتصادی بزرگ و پیچیده تر شدن فعالیت‌ها، امکان‌رسیدگی به تمام فعالیت‌ها توسط مدیریت سلب شد؛ حسابرسی داخلی به عنوان حرفه‌ای برای یاری سازمان‌ها در انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت‌ها قرار گرفت و اهمیت یافت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید، در هر دهه نقشه‌های جدیدتری به عهده گرفت. سیستم حاکمیت شرکتی را می‌توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادهای و روش‌هایی تعریف کرد که تعیین می‌کنند واحدهای تجاری چگونه و به نفع چه کسانی اداره شوند. حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات یک واحد تجاری است. به این ترتیب می‌توان گفت عرضه خدمات حسابرسی داخلی مانند سایر کالاها و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و تقاضای آن از سوی مدیران و سایر استفاده‌کنندگان این خدمات است. در اهداف کلی طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حسابرسان داخلی در کنار حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی یکی از اجزای ارزش‌آفرین را تشکیل می‌دهد.

آیین‌نامه حاکمیت شرکتی در ایران نیز تأکید ویژه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی دارد و در آن رابطه بین مدیران و حسابرسان مستقل از طریق کمیته حسابرسی شکل می‌گیرد. در ادامه می‌توان اذعان داشت که سازمان‌ها برای خلق ارزش یا منافع برای مالکان، مشتریان، صاحبکاران و سایر ذی‌نفعان، تاسیس شده‌اند. این مفهوم فلسفه وجودی آنها است. ارزش‌آفرینی، حاصل استفاده از منابع در فرآیند تولید و عرضه کالا و خدمات است. در این فرآیند حسابرسان داخلی اطلاعاتی درباره شناخت و ارزیابی ریسک‌ها و فرصت‌ها برای کسب منافع سازمان فراهم می‌کنند. طی سه دهه اخیر، حسابرسی داخلی در دنیا با تحولات بزرگی همراه شده، اما در کشور ما به دلیل اقتصاد دولتی و نبود شرکت‌های بزرگ و چندملیتی و همراهی نکردن با اقتصاد جهانی، از این تحولات پیروی نشده و هنوز هم در بسیاری از شرکت‌ها، حسابرسی داخلی در حد سندرسی است (مهمان و تک روستا، ۱۳۹۰). حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر کارآمد در نظام اقتصادی دانش‌محور و جهانی تنها مربوط به واحدهای تجاری و انتفاعی نیست، بلکه دستگاه‌های دولتی هم اگر بخواهند خدمات بهتری عرضه کنند باید از حسابرسی داخلی استفاده کنند. علاوه بر آن در شرکت‌ها یا سازمان‌هایی که از حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند به حسابرسی داخلی تنها به عنوان فرآیند سندرسی یا بررسی کفایت کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی نگریسته می‌شود، در حالی که در دنیای امروز دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. آنها نه تنها در استقرار کنترل‌های داخلی و نظارت بر رعایت آنان شرکت می‌کنند بلکه به بررسی کارآیی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارآیی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان در یک کلام به خلق ارزش در

شرکت کمک می‌کنند. ما باید به حسابرسی داخلی در کلیه سازمان‌ها به عنوان یک امر جدی توجه ویژه‌ای داشته باشیم. این امر نیازمند توسعه فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در کشور است که یکی از اصول متری در حرفه مالی است. تا زمانی که حساب‌خواهی و حساب‌دهی وجود نداشته باشد، حسابرسی داخلی معنی پیدا نخواهد کرد و هزینه حسابرسی داخلی هزینه بدون منفعت محسوب می‌شود (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶) با وجود تلاش‌های صورت گرفته در زمینه تقویت حسابرسی داخلی مانند برگزاری سمینارهای حسابرسی داخلی و انتشار استانداردهای حسابرسی داخلی توسط برای تقویت و گسترش حسابرسی داخلی و تدوین آیین رفتار حرفه‌ای (اخلاق حرفه‌ای)، اولویت دادن به کنترل‌های داخلی در قوانین، باز تعریف کنترل‌های داخلی یکپارچه با شرایط محیطی در ایران و تشکیل انجمنی متشکل از حساب‌رسان داخلی و مدیران پیشرو و سایر تخصص‌های مرتبط نیازمندیم. (اریک^۱ و همکاران، ۲۰۱۲)

در تحقیق حاضر می‌خواهیم رابطه وجود حسابرس داخلی با تحریف‌های مالی، مالیاتی و قانونی مندرج در گزارش حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهیم بنابراین پرسشهایی که این تحقیق در پی یافتن پاسخی علمی برای آنها است عبارتند از: آیا وجود حسابرس داخلی در شرکت موجب کمتر شدن خطاها و اشتباهات در شرکت‌ها می‌شود؟

۱-۱- مبانی نظری تحقیق

ضرورت وجود حساب‌رسان داخلی

در بیشتر موارد برای حسابرسی دو نقش عمده و اساسی متصور است. یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات. حسابرسی، چه مستقل و چه داخلی، در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می‌کند، نقش بازدارندگی دارد و باعث می‌شود که هیچ کس نتواند در موقعیتی قرار گیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند. در فرآیند گزارشگری مالی، حسابرس مستقل، از جهت اعتباردهی به بیرون سازمان و حسابرس داخلی از جهت اعتباردهی به درون سازمان باعث می‌شود که چنانچه اشتباهات و تحریف‌هایی در گزارش‌های مالی صورت گرفته، آنها را کشف و گزارش کند. در عین همسویی هدف حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، می‌توان وجوه تمایز را نیز برای آن برشمرد. نخست اینکه حسابرسی مستقل یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی‌آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می‌آید. (چارلز^۲ و همکاران، ۲۰۱۲) هدف اصلی حسابرسی مستقل، اظهار نظر در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی و عاری بودن آنها از اشتباه و تحریف با اهمیت است. حسابرسی مستقل ممکن است در مورد سیستم کنترل داخلی نیز اظهار نظر کند اما این اظهار نظر به کنترل‌هایی محدود می‌شود که حساب‌رسان آن را به عنوان بخشی از کار خود مورد ارزیابی قرار داده‌اند. تفاوت اصلی و اساسی حسابرس مستقل و داخلی تفاوت در نوع رابطه همکاری آنها با واحد تجاری است. حسابرسی داخلی در استخدام واحد تجاری است

و پیوسته با مدیریت همکاری دارد در حالی که حسابرسی مستقل فقط به موجب قرارداد به واحد تجاری ورود می‌یابد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۰) این اصل، زمینه ساز تفاوت اساسی این دو رشته فعالیت یا همان استقلال حسابرس است. حسابرس مستقل دارای استقلال کاملی در مقایسه با حسابرس داخلی است. مسوولیت حسابرسی مستقل، بیشتر در برابر استفاده کنندگان از صورت‌های مالی برون سازمانی و تصمیم‌گیرندگان و به عبارت دیگر صاحبان سهام است در حالی که حسابرسی داخلی در برابر دستگاه مدیریت یا واحد انتخاب کننده آن همانند کمیته حسابرسی یا هیات مدیره پاسخگو خواهد بود. بررسی و رسیدگی‌های حسابرسی مستقل، تنها از لحاظ مالی است و اطمینان از رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گاهی اوقات اصالت و صحت اسناد و مدارک مالی و سیستم کنترل‌های داخلی وی را به ابزار عقیده حرفه‌ای در خصوص صورت‌های مالی اساسی قانع می‌کند؛ در حالی که حسابرسی داخلی خط و مشی و سیاست مدیریت را در تمام جنبه‌های سازمان اعم از مالی و غیرمالی بررسی و حسابرسی می‌کند. (حساس یگانه، ۱۳۸۸)

نحوه رسیدگی حسابرسان مستقل به عملیات شرکت‌های بزرگ به خصوص با توجه به زمان محدود، متکی بر نمونه‌گیری و استفاده از تکنیک‌های جدید حسابرسی است و در عمل نمی‌توانند آنچنان که حسابرسان داخلی به آزمایش و بررسی حسابها و مدارک و اطلاعات می‌پردازند در جزئیات وارد شوند. البته حسابرسان داخلی از روش‌های رسیدگی و تکنیک‌های حسابرسان مستقل استفاده می‌کنند اما حیطه فعالیت حسابرسان داخلی بسیار بیشتر از حسابرسان مستقل خواهد بود، و به همین خاطر حسابرسان داخلی باید توانایی‌های بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل داشته باشند. در عین حال باید توجه داشت که حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل هر دو بخشی از زنجیره نظارت محسوب می‌شوند و این دو کاملاً با یکدیگر مرتبند. فقدان یا کارا نبودن حسابرسی داخلی یک خلأ جدی است و هنگامی که حسابرسی داخلی بویژه در واحدهای تجاری بزرگ وجود نداشته باشد، حسابرسی مستقل هم به‌درستی انجام نمی‌پذیرد. به اعتقاد اینجانب حسابرسی مستقل و داخلی لازم و ملزوم یکدیگرند و هنگامی که حسابرسی مستقل را الزامی کرده‌ایم، بی‌توجهی به حسابرسی داخلی یعنی کاهش دادن اثر بخشی حسابرسی مستقل. از سوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که ساز و کار حسابرس مستقل با این فرض است که حسابرسی داخلی وجود دارد و بدون وجود آن، حسابرسی مستقل ناقص خواهد بود؛ به دلیل همین ضرورت است که در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی نیز تأکیدی جدی بر حسابرس داخلی صورت پذیرفته است. (حساس یگانه، ۱۳۸۹)

تخریف‌ها

اتخاذ هرگونه تصمیم بر اساس اطلاعاتی که دارای تناقض با واقعیت و جانبدارانه باشد، می‌تواند زیان‌های جبران‌ناپذیری به بار آورد که آثار سوء این گونه زیان‌ها می‌تواند

گریبانگیر سرمایه مالی و فکری تصمیم‌گیرندگانی باشد که بر اساس این اطلاعات اقدام به اخذ تصمیم کرده‌اند. محیط کسب و کار امروزی مستلزم نوعی پاسخگویی است که بتواند به یک آگاهی به هنگام و دقیق در شرایط بازرگانی به کار خود ادامه دهد و نبود تقلب یا اطلاعات متناقض امر بدیهی محیط‌های کسب و کار امروزی است. بخش ۲۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱) تحریف را به این صورت تعریف کرده است: عبارت است از ارائه نادرست اطلاعات در صورتهای مالی. تحریف‌های در صورتهای مالی ممکن است ناشی از اشتباه و یا تقلب باشد

اشتباه: خطای سهوی در صورتهای مالی و مدارک حسابداری مانند اشتباه در گردآوری و پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورتهای مالی یا اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری و...

تقلب: عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا و غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورتهای مالی نباشد. حسابرسان در ارتباط با وقوع تقلب قضاوت حقوقی نمی‌کنند. تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد به عنوان تقلب مدیران و تقلبی که تنها توسط کارکنان واحد مورد رسیدگی روی می‌دهد به عنوان تقلب مدیران نامیده می‌شود. در هر دو حالت ممکن است تبانی با اشخاص خارج از سازمان نیز وجود داشته باشد. یکی از مهم‌ترین وظایفی که حاکمیت شرکتی می‌تواند بر عهده گیرد، اطمینان‌دهی نسبت به کیفیت فرآیند گزارشگری مالی است. در سال‌های اخیر که پژوهش‌های زیادی در رابطه با فروپاشی شرکت‌های بزرگی چون انرون، ورلند کام و... برآثر تقلب‌های موجود در گزارشگری مالی و... بوده است، بحث حاکمیت شرکتی مورد توجه این تحقیق قرار گرفته و از این گذشته، مطالعات علمی نشان داده است که میان حاکمیت شرکتی ضعیف و کیفیت نازل گزارشگری مالی، تحریف سود، وجود تقلب در صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه وجود دارد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹)

با توجه به اتفاقات مزبور می‌بایست اقداماتی از قبیل انجام اصلاحاتی به منظور افزایش اثر بخشی کمیته حسابرسی، ارتقای سطح پاسخگویی هیئت مدیره و مدیران شرکت به منظور اطمینان از ارائه صادقانه گزارش‌های مالی و گسترش تحقیق‌های انجام شده در زمینه حاکمیت شرکتی، تاکید بیشتری در زمینه بهبود آثار حاکمیت شرکتی بر فرآیند گزارشگری مالی صورت گیرد. مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست اما حسابرسی سالانه عاملی بازدارنده برای وقوع تقلب و اشتباه محسوب می‌شود. هنگامیکه حسابرسان رسیدگی

خود را طبق استانداردهای حسابرسی انجام داده باشند، نباید حسابرس را مسئول کشف نکردن اشتباهات و تخلف ها موجود دانست. حسابرسان تنها در صورتی مسئول هستند که رسیدگی خود را با سهل انگاری انجام داده باشند (عبدلی و همکاران ، ۲۰۱۳). استانداردهای حسابرسی مقرر می دارد که حسابرسان اولاً حسابرسی خود را به گونه ای طراحی و انجام دهند که از کشف اشتباهات و تخلفات دارای اثر با اهمیت بر صورت های مالی اطمینان معقول کسب گردد ثانیاً در برنامه ریزی و انجام رسیدگی های خود مراقبتهای حرفه ای و تردید حرفه ای را بکار گیرند ثالثاً هر گونه تخلف کشف شده و اصلاحات پیشنهادی خود را به کمیته حسابرسی هیات مدیره صاحبکار گزارش کنند.

۲-۱- پیشینه تحقیق

نونهال و جبارزاده و پورکریم (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی پرداخته اند دوره زمانی آنها ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ بوده است برای کیفیت حسابرسی اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس مد نظر قرار گرفته است برای اندازه گیری قابلیت اتکای اقلام تعهدی از مدل ریچاردسون و همکاران استفاده شده است نتایج تحقیق نشان داده که شرکت های حسابرسی شده با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت هایی که توسط موسسه حسابرسی با کیفیت پائین تر ، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی دارند. شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران زیاد می باشد، رابطه معنی داری بین سهامداران نهادی و ارزش شرکت وجود ندارد. همچنین با توجه به اینکه در کلیه شرکت های نمونه حداقل یک عضو غیرموظف در هیات مدیره وجود دارد رابطه معناداری بین وجود مدیران غیر موظف و ارزش شرکت وجود ندارد.

فرحناز قنبری (۱۳۸۶) اثر نسبت حضور اعضای غیرموظف، شفافیت اطلاعاتی، وجود حسابرسی داخلی و حضور سرمایه گذاران نهادی را به عنوان معیارهایی از حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق نشان میدهد که فقط وجود سرمایه گذاران نهادی بر عملکرد شرکت تاثیر دارد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی پرداخته اند آنها اندازه موسسه را در دو طبقه سازمان حسابرسی و سایر موسسات عضو جامعه حسابدار رسمی مد نظر قرار داده اند و برای کیفیت حسابرسی نیز انواع تخریف های مالی و قانونی و مالیاتی و سایر موارد را محاسبه و مد نظر قرار داده اند شرکت های مورد بررسی آنها شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران بوده و نمونه آنها شامل ۱۳۶ شرکت بوده است نتیجه تحقیق آنها مبین رابطه معنادار و معکوس بین کیفیت حسابرسی با اندازه حسابرس بوده است

سجادی و عربی (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان «تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود»، هدف این مقاله بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود و معرفی تحقیق‌های مختلف انجام شده در این زمینه است. اقلام تعهدی سود از یک سو به مدیران اجازه می‌دهند تا سود را طوری محاسبه کنند که گویای ارزش واقعی بنگاه اقتصادی باشد و از سوی دیگر این اقلام به مدیران اختیار می‌دهند تا از انعطاف پذیری روش‌ها و اصول پذیرفته شده حسابداری سوء استفاده کرده و محتوای اطلاعاتی سود را مخدوش کنند. ذی نفعان خارج از شرکت مانند سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، نمی‌توانند به طور مستقیم این رفتار فرصت طلبانه‌ی مدیران را کنترل کنند. بنابراین، حسابرسان با رسیدگی‌های دقیق و با کیفیت خود می‌توانند اقلام تعهدی مورد استفاده‌ی مدیران را کاهش و مدیریت سود را محدود کنند. نتایج تحقیق‌های انجام شده نیز، نشان‌دهنده‌ی همین موضوع است.

گاری^۳ و گونزالس^۴ (۲۰۰۸) دو پژوهشگر بلژیکی در تحقیق خود به بررسی اثرهای اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در بلژیک پرداخته‌اند نتیجه تحقیق آنها نشان داد که بین سهم موسسه از بازار حسابرسی و تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد

داگلاس^۵ و دیگران (۲۰۰۹) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که تحت حسابرسی موسسه‌های بزرگ حسابرسی شده‌اند اقلام تعهدی کمتری نسبت به بقیه شرکت‌ها نشان می‌دهند و این به خاطر شناخته شده تر بودن و معتبر بودن نام تجاری آن است. وانگ ژین هان^۶ (۲۰۰۵)، به بررسی ارتباط افزایش سود (مدیریت سود از طریق اقلام زیرخط)، اظهار نظر حسابرسی و موقعیت حسابرس پرداخت. فرضیه تحقیق این است که شرکت با مدیریت سود بالاتر از طریق اقلام اظهار نظرهای تعدیلی حسابرس احتمالاً دریافت خواهند کرد و رابطه بین مدیریت سود و حسابرس برای شرکت‌هایی که توسط حسابرس غیر محلی رسیدگی شده‌اند قوی تر خواهد بود. یافته‌ها نشان داد که مشتریان حسابرس غیر محلی سودشان را کمتر گزارش می‌کنند. یافته‌ها هر سه فرضیه را تایید کردند نتایج نشان داد که هر سه فرضیه برای دو قلم تشکیل دهنده قابل اجراست.

هاچینسن^۷ و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر حسابرس داخلی و کمیته‌های حسابرسی بر عملکرد شرکت‌ها پرداخته‌اند شرکت‌های مورد بررسی آنها ۶۰ شرکت مالزیایی بود نتایج تحقیق آنها حاکی از آن بود که بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌های دارای فرصتهای رشد رابطه معناداری وجود دارد آنها همچنین مشاهده نمودند که هر چه استقلال کمیته‌های حسابرسی بیشتر باشد (تعداد اعضای غیر موظف عضو کمیته بیشتر باشد) این ارتباط معنادارتر خواهد بود

پراوینت^۸ و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیق‌های خود شواهد بیشتری درباره اثر کیفیت حسابرسی بر رفتار مدیریت سود فراهم نمودند. نتایج بررسی آنها نشان داد که وجود حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی تاثیر معنادار و مثبتی بر کاهش مدیریت سود داشته است و هرچه استقلال کمیته حسابرسی بیشتر بوده، دستکاری سود کمتری رخ داده است.

مارسیا^۹ و همکاران (۲۰۰۸) بیان می‌دارند فرایند تغییر حسابرس موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های تهیه شده از سوی حسابرسان می‌شود و در نتیجه، انگیزه حسابرسان برای کشف و گزارش تحریف‌های با اهمیت به دلیل اعتماد سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد.

دبی^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی تاثیر اهمیت و جایگاه حسابرس داخلی بر عملکرد شرکت‌های خانوادگی و تک‌مالکی پرداخته‌اند آنها بر این نکته اشاره داشتند که در شرکت‌های فامیلی که تئوری نمایندگی به شدت شرکت‌های سهامی و بزرگ نقش ایفا نمی‌نماید ولیکن وجود حسابرس داخلی می‌تواند به تاثیر کنترل‌های داخلی کمک نماید و نقش نظارتی را بهبود ببخشد.

۳-۱- فرضیه‌ها

فرضیه‌ها در راستای پاسخ‌گویی به سوال اصلی تحقیق که در بخش بیان مساله مطرح شد، طرح‌ریزی شده‌اند و به شرح زیر صورت‌بندی شده‌اند:

۱. تعداد تحریف‌های قانونی در شرکت‌هایی که دارای حسابرس داخلی هستند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد حسابرس داخلی هستند، تفاوت معناداری دارد.
۲. تعداد تحریف‌های مالیاتی در شرکت‌هایی که دارای حسابرس داخلی هستند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد حسابرس داخلی هستند، تفاوت معناداری دارد.
۳. تعداد تحریف‌های حسابداری در شرکت‌هایی که دارای حسابرس داخلی هستند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد حسابرس داخلی هستند، تفاوت معناداری دارد.

۲- روش‌شناسی تحقیق

۲-۱- روش تحقیق

این تحقیق از نوع کاربردی تلقی می‌شود و از آنجا که به همبستگی بین متغیرها می‌پردازد از نوع همبستگی است و به دلیل آنکه داده‌های تاریخی را بررسی و مورد مطالعه قرار می‌دهد پس رویدادی است.

۲-۲- گردآوری متغیرها و اندازه‌گیری آنها

برای مشاهده تحریف‌ها و اشتباه‌های رخ داده در شرکت‌ها به گزارش‌های حسابرس

مستقل و بازرسی قانونی آنها در دوره زمانی مراجعه گردید در این گزارش ها، بندهای حسابداری و سایر مواردی که بعد از بند اظهار نظر آورده شده را مورد توجه قرار دادیم و آنها را با توجه به ماهیت و موضوعیت به سه دسته تقسیم بندی کردیم موارد مربوط به عدم رعایت قانون مالیات به عنوان تحریف های مالیاتی طبقه بندی گردید و موارد مربوط به عدم رعایت تکالیف مجامع عمومی و قانون تجارت و سایر قوانین موضوعه به عنوان تحریف های قانونی دسته بندی شدند و موارد مربوط به عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و حسابداری به عنوان تحریف های مالی مشخص گردیدند تعداد بندهای سه گانه فوق الذکر در هر شرکت برای مدت شش سال مورد مطالعه قرار گرفت و مشخص گردید این تحریفات سپس در دو دسته شرکت های دارای حسابداری داخلی و فاقد حسابداری داخلی تفکیک گردیدند و در ادامه مورد بررسی آماری قرار گرفتند

۲-۳- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که شرکت های مزبور دارای تمامی شرایط زیر باشند:

۱. جزو شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی و بانک ها و بیمه ها نباشد
۲. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد
۳. اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای تحقیق در مورد شرکت ها در طول دوره تحقیق در دسترس باشد

روش نمونه گیری در این تحقیق، حذفی سیستماتیک می باشد به این صورت که از بین همه شرکت های موجود آن دسته شرکت هایی که فاقد شرایط اشاره شده در فوق حذف شدند و بقیه به عنوان نمونه انتخاب گردیدند با توجه به شرایط فوق الذکر تعداد ۱۲۶ شرکت در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفتند که در مجموع برای شش سال ۷۶۲ مشاهده (شرکت - سال) صورت گرفته است قلمرو زمانی این تحقیق از سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ می باشد

۳- یافته های تحقیق

۳-۱- نتایج آمار توصیفی

تعداد ۷۴ شرکت دارای حسابداری داخلی و ۵۲ شرکت فاقد حسابداری داخلی بودند شرکت هایی که حسابداری داخلی داشتند از لحاظ اندازه بزرگتر از شرکت های فاقد حسابداری داخلی بود بررسی ترکیب هیات مدیره شرکت ها مشخص شد که در شرکت های دارای حسابداری داخلی نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره ۶۳ درصد و در شرکت هایی که فاقد حسابداری داخلی بودند نسبت اعضای موظف هیات مدیره ۷۵ درصد بود در شرکت هایی که حسابداری داخلی داشتند عمده تحریف های مربوط به عدم رعایت قانون

مالیات بود ولی در شرکت‌هایی که فاقد حسابرسان داخلی بودند عمده تحریفات مربوط به تحریف‌های قانونی (تکالیف مجمع و قانون تجارت و...) بود علاوه بر این موارد در شرکت‌هایی که فاقد حسابرسان داخلی بودند نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل به طور میانگین در ۴ سال از ۶ سال غیرمقبول بود و تحریف‌ها عمدتاً به دلیل اهمیت و ابهام اساسی قبل از بند اظهار نظر آورده شده‌اند

۲-۳- نتایج آمار استنباطی فرضیه یک

تعداد تحریف‌های قانونی در شرکت‌هایی که دارای حسابرسان داخلی هستند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد حسابرسان داخلی هستند تفاوت معناداری دارد. از آنجا که این فرضیه در خصوص میانگین دو جامعه (شرکت‌های بدون حسابرسان و دارای حسابرسان) است جهت بررسی صحت و سقم آن از آزمون‌های میانگین (آزمون t) استفاده شده است

گزارش‌های تحریف‌ها یکسان است $H_0 : \mu_1 = \mu_2$

گزارش‌های تحریف‌ها یکسان نیست $H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$

برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه (شرکت‌های بدون حسابرسان و دارای حسابرسان) ابتدا تساوی واریانس‌ها را آزمون می‌کنیم با توجه به اینکه sig آزمون لوین (آزمون F) بیشتر از ۵ درصد و برابر $\text{sig} = 0,921$ می‌باشد فرض تساوی واریانس‌ها پذیرش می‌شود. یعنی $0,921$ احتمال دارد که تفاوت واریانس‌ها در جامعه صفر باشد در نتیجه H_0 را پذیرش و H_1 را رد می‌کنیم (واریانس‌ها مساوی است) و بنابراین در ادامه بررسی نتایج سطر اول آزمون t مورد استفاده قرار می‌گیرد.

نگاره شماره ۱: نتایج آمار توصیفی هر دسته از شرکت‌ها برای فرضیه شماره یک

| حسابرسی داخلی | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------------------------|----|-------|----------------|-----------------|
| عدم وجود حسابرسان داخلی | ۵۲ | ۶۳,۸۳ | ۲۱,۳۱۶ | ۲,۹۵۶ |
| وجود حسابرسان داخلی | ۷۴ | ۵۳,۱۴ | ۲۳,۴۱۷ | ۲,۲۲۲ |

با توجه به بررسی میانگین‌ها نشان می‌دهد که میانگین شرکت‌های بدون حسابرسان از شرکت‌های دارای حسابرسان بیشتر است. ولی برای بررسی اندازه اثر آن از آزمون t استفاده می‌کنیم.

نگاره شماره ۲: نتایج مقایسه میانگین ها و آزمون t

| | Levene's Test for Equality of Variances | | t-test for Equality of Means | | | | | | |
|-----------------------------|---|------|------------------------------|-------|-----------------|-----------------|-----------------------|---|--------|
| | F | Sig. | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | | | | Lower | Upper |
| Equal variances assumed | .010 | .921 | 2.61 | 124 | .010 | 10.692 | 4.085 | 2.606 | 18.778 |
| Equal variances not assumed | | | 2.66 | 115.9 | .009 | 10.692 | 4.019 | 2.733 | 18.651 |

با توجه به نتایج سطر اول جدول از آنجا که $\text{sig} > 0.05$ ($\text{sig} = 0.01$) کمتر از ۵ درصد است، پس H_0 را رد و H_1 تایید می شود یعنی ادعای "بین شرکت های بدون حسابرس و دارای حسابرس نسبت به گزارش های تحریف ها قانونی تفاوت وجود دارد" تایید می شود.

فرضیه دو

تعداد تحریف های مالیاتی در شرکت هایی که دارای حسابرس داخلی هستند در مقایسه با شرکت هایی که فاقد حسابرس داخلی هستند، تفاوت معناداری دارد. از آنجا که این فرضیه در خصوص میانگین دو جامعه (شرکت های بدون حسابرس و دارای حسابرس) است جهت بررسی صحت و سقم آن از آزمون های میانگین (آزمون t) دو نمونه مستقل استفاده میشود. با توجه به اینکه sig آزمون لوین (آزمون F) بیشتر از ۵ درصد و برابر $\text{sig} = 0.395$ می باشد فرض تساوی واریانس ها پذیرش می شود، یعنی 0.395 احتمال دارد که تفاوت واریانس ها در جامعه صفر باشد در نتیجه H_0 را پذیرش و H_1 را رد می کنیم (واریانس ها مساوی است) و بنابراین در ادامه بررسی نتایج سطر اول آزمون t مورد استفاده قرار می گیرد.

نگاره شماره ۳: نتایج آمار توصیفی هر دسته از شرکت‌های فرضیه شماره دو

| حسابرسی داخلی | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------------------------|----|------|----------------|-----------------|
| عدم وجود حسابرسان داخلی | ۵۲ | ۵.۱۷ | ۵.۱۸۲ | .۷۶۴ |
| وجود حسابرسان داخلی | ۷۴ | ۷.۱۳ | ۵.۶۷۲ | .۷۱۵ |

با توجه به بررسی میانگین‌ها نشان می‌دهد که میانگین شرکت‌های با حسابرسان از شرکت‌های بدون حسابرسان بیشتر است. ولی جهت بررسی اندازه اثر آن از آزمون t استفاده می‌کنیم.

نگاره شماره ۴: نتایج مقایسه میانگین‌ها و آزمون t

| | Levene's Test for Equality of Variances | | t-test for Equality of Means | | | | | | |
|-----------------------------|---|------|------------------------------|------|-----------------|-----------------|-----------------------|---|-------|
| | F | Sig. | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | | | | Lower | Upper |
| Equal variances assumed | .613 | .435 | -1.8 | 107 | .068 | -1.953 | 1.061 | -4.057 | .151 |
| Equal variances not assumed | | | -1.8 | 101. | .065 | -1.953 | 1.046 | -4.028 | .122 |

با توجه به نتایج سطر اول جدول از آنجا که $\text{Sig} < 0.05$ ($\text{Sig} = 0.068$)، بیشتر از ۵ درصد است، پس H_0 را پذیرفته و H_1 رد می‌شود یعنی ادعای "بین شرکت‌های بدون حسابرسان و دارای حسابرسان نسبت به گزارش‌های تحریف‌های مالیاتی تفاوت وجود دارد" تایید نمی‌شود.

فرضیه سه

تعداد تحریف‌های مالی در شرکت‌هایی که دارای حسابرسان داخلی هستند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد حسابرسان داخلی هستند، تفاوت معناداری دارد با توجه به اینکه sig آزمون لوین (آزمون F) بیشتر از ۵ درصد و برابر $\text{sig} = 0.198$ می‌باشد فرض تساوی واریانس‌ها پذیرش می‌شود. یعنی 0.198 احتمال دارد که تفاوت واریانس‌ها در جامعه صفر باشد در

نتیجه H_0 را پذیرش و H_1 را رد می کنیم (واریانس ها مساوی است) و بنابراین در ادامه بررسی نتایج سطر اول آزمون t مورد استفاده قرار می گیرد.

نگاره شماره ۵: نتایج آمار توصیفی هر دسته از شرکت ها برای فرضیه سه

| حسابرسی داخلی | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|----------------------|----|-------|----------------|-----------------|
| عدم وجودحسابرس داخلی | ۵۲ | ۲۶.۵۰ | ۱۸.۵۰۱ | ۲.۵۶۶ |
| وجودحسابرس داخلی | ۷۴ | ۲۶.۱۶ | ۱۶.۵۷۲ | ۱.۹۲۶ |

با توجه به بررسی میانگین ها نشان می دهد که میانگین شرکت های بدون حسابرس از شرکت های دارای حسابرس بیشتر است . ولی جهت بررسی اندازه اثر آن از آزمون t استفاده می کنیم.

نگاره شماره ۶: نتایج مقایسه میانگین ها و آزمون تی

| | Levene's Test for Equality of Variances | | t-test for Equality of Means | | | | | | |
|-----------------------------|---|------|------------------------------|-------|-----------------|-----------------|-----------------------|---|-------|
| | F | Sig. | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | | | | Lower | Upper |
| Equal variance assumed | 1.677 | .198 | .107 | 124 | .915 | .338 | 3.147 | -5.891 | 6.567 |
| Equal variances not assumed | | | .105 | 102.0 | .916 | .338 | 3.208 | -6.026 | 6.702 |

با توجه به نتایج سطر اول جدول از آنجا که $sig < 0.05$ ($sig = 0.915$) بیشتر از ۵ درصد است، پس H_0 را رد و H_1 تایید می شود یعنی ادعای " بین شرکت های بدون حسابرس و دارای حسابرس نسبت به گزارش های تحریف های حسابداری تفاوت وجود دارد " تایید می شود.

۴- نتیجه گیری

بررسی رابطه بین وجود حسابرس داخلی و تحریف‌های مندرج در گزارش حسابرسی هدف پژوهش حاضر می‌باشد و فرضیه‌های تحقیق نیز بر این اساس صورت بندی شده اند به موجب نتایج آماری، رابطه بین وجود حسابرس داخلی و تحریف‌های قانونی و تحریف‌های حسابداری تایید و رابطه آن با تحریف‌های مالیاتی تایید نمی‌شود تایید تاثیر حسابرس داخلی بر کاهش میزان تحریف‌های قانونی موید این مطلب می‌باشد که وجود حسابرس داخلی مانع از رخداد اشتباه‌های ناشی از عدم رعایت قوانین اعم از داخلی (مصوبات مجمع عمومی و هیات مدیره) و خارجی (قانون تجارت و ...) می‌شود و این نکته بسیار مهمی است چونکه در نظامنامه مصوب برای کمیته‌های حسابرسی و حسابرس داخلی از وظایف حسابرس داخلی کاهش ریسک عدم رعایت قوانین و مقررات در شرکت‌ها می‌باشد که این تایید رابطه حاکی از تاثیر مثبت حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌ها و تخلف‌ها می‌باشد

تایید تاثیر حسابرس داخلی بر کاهش تحریف‌های مالی و حسابداری نیز دارای اهمیت می‌باشد از آنجا که حسابرسان داخلی و نیز ریاست کمیته حسابرسی بر اساس اعلام و تصویب سازمان بورس می‌بایست دارای تخصص مالی باشند لذا آنها می‌توانند با پیگیری موارد مندرج در نامه مدیریت حسابرس مستقل و نیز کسب شواهد مستقل از نقاط ضعف کنترل‌های مالی و نیز عدم رعایت دقیق استانداردهای حسابداری مانع از رخداد تحریف‌ها و اشتباه‌های عمده در گزارشگری مالی برون سازمانی و نیز سایر گزارش‌های درون سازمانی شوند از آنجا که حسابرس داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی فعالیت می‌نماید و ریاست کمیته حسابرسی عضو غیر موظف و مستقل هیات مدیره می‌باشد لذا نتایج رسیدگی‌های حسابرس داخلی می‌تواند مستقلاً و از طریق بالاترین مرجع تصمیم‌گیری به مدیران اجرائی اعلام شود و این جایگاه به نقش کاهندگی ریسک عدم رعایت ضوابط و استانداردهای حسابداری توسط شرکت‌ها به کمک حسابرس مساعدت نموده است

عدم تایید تاثیر حسابرس داخلی بر رعایت قوانین مالیاتی می‌تواند بیانگر آن باشد که رعایت موارد مالیاتی به واسطه جرائم سخت‌گیرانه مالیاتی و نیز تهیه گزارش حسابرس مالیاتی توسط حسابرس مستقل قابل تفسیر باشد از آنجا که پیگیری موارد مالیاتی دارای حساسیت بیشتری در شرکت‌ها می‌باشد لذا مدیران با گزارش تهیه شده توسط حسابرس مستقل نقش کمرنگ تری را برای حسابرسان داخلی در نظر می‌گیرند و حسابرسان مستقل نیز دارای تسلط کمتری نسبت به سایر موضوع‌های برای قوانین مالیاتی و ساز و کارهای استفاده از معافیت‌ها و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی دارند

تحقیق‌های خارجی انجام شده در خصوص حسابرسان داخلی (کارسلو و همکاران ۲۰۰۵، جیمز ۲۰۰۳ و فیلکس و همکاران ۲۰۰۵) نشان داده است که حسابرسان داخلی بعنوان یکی از اصول مهم در حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود و حسابرسان داخلی در هر دو زمینه راهبردی و نظارتی حاکمیت شرکتی مشارکت می‌کنند. این در حالی است که ایفای دو نقش مزبور در نهایت منجر به بهبود گزارشگری مالی می‌شود.

شوند. حسابرسی داخلی از طریق نظارت بر ریسک‌های سازمانی و کمک به ایجاد اطمینان نسبت به قابلیت اعتماد گزارشگری مالی نقش منحصر به فرد و اساسی در حاکمیت شرکتی دارد. اما تحقیق‌های داخلی انجام شده در این زمینه نتایج متفاوتی را نشان می‌دهد. در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران شرکت‌هایی که دارای حسابرس داخلی هستند حسابرس داخلی نقش موثری را در عملکرد شرکت ایفانمی‌کند (قنبری ۱۳۸۶، رحیمیان ۱۳۹۰) به نظر می‌رسد که به کارگیری حسابرسی داخلی هر چند ناقص، کنترل‌هایی را در سازمان‌ها ایجاد کرده است ولی عملکرد آن به مفهومی که حسابرسی داخلی موجب اطمینان بخشی گزارشگری مالی و مدیریتی شود نبوده است عموماً مسئولیتهای حسابرسی داخلی در ایران محدود به سندرسی و مطابقت اسناد ختم می‌شود در بنگاههای اقتصادی دولتی نیز ذیحسابان در انجام وظایف خود آن‌طور که باید و شاید از این پدیده نوین کنترلی استفاده نمی‌نمایند

۴-۱- پیشنهادها

برای رسیدن به هدف کاهش زمینه‌های رخداد تخلف‌های در عملکرد شرکت‌ها موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

حرفه حسابرسی داخلی به طور کلی در تمام شرکت‌ها و علی‌الخصوص در شرکت‌های بورسی اهمیت بیشتری داده شود و کمیته حسابرسی در شرکت‌ها فعال گردد و ریاست و اعضای کمیته حتماً اعضای غیر موظف هیات مدیره باشند تا بتوانند مستقلاً گزارش‌هایی را در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی و کفایت آنها تهیه نمایند

وظایف حسابرسی مستقل و بازرس قانونی از یکدیگر تفکیک شود تا بازرس قانونی بتواند به ارزیابی عملکرد دقیق مدیران در خصوص موارد عدم رعایت قوانین بپردازد و این دو در سایر کشورها مستقل می‌باشند

۵- منابع و مآخذ

- ۱- قنبری فرحناز (۱۳۸۶)، بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء (س).
- ۲- رحیمیان نظام الدین و رضایور نرگس و اخضری حسین (۱۳۹۰)، نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۱(۴۵)، ص ۸۱-۶۸.
- ۳- زارعی محسن و عبدی سعید (۱۳۸۹)، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۰(۱)، ص ۱۲۹-۱۰۲.
- ۴- سجادی سید حسین و عربی مهدی (۱۳۸۹)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۲، پیاپی ۲۴.
- ۵- حساس یگانه یحیی (۱۳۸۸)، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ دوم.

- ۶- حساس یگانه یحیی و آذین فر کاوه، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری، بررسیهای حسابداری و حسابداری، دوره ۱۷ (۶۱)، صص ۸۵-۹۸.
- ۷- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، (سال ۱۳۹۱)، استانداردهای حسابداری ایران، نشریه ۱۲۴.
- ۸- مهام کیهان و تک روستا مجید، (۱۳۹۰)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۲ (۴۶)، صص ۶۲-۷۹.
- ۹- نونهال نهرعلی اکبر و جبارزاده سعیدوپور کریم یعقوب، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسان و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، مجله بررسیهای حسابداری و حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۳.
- 1- Abdoli M , Eskandari M and Panahi H ,(2013).The Impact of cultural contexts on errors financial reporting , The Technical Journal of Engineering and Applied Sciences,3(19) .
- 2- Charles Bame-Aldred , Duane M. Brandon , William F. Messier Jr.Larry Rittenberg , Chad M. Stefaniak (2012) . A Summary of research on external auditor reliance on the internal audit function , A Journal of Practice & Theory, Forthcoming ,Northeastern U. D’Amore-McKim School of Business Research Paper No. 2013-11.
- 3- Debbie Lasher, Kennesaw (2010) . Firm characteristics associated with the investmentIn internal auditing in family businesses ,19th EDAMBA Summer Academy Soreze, France .
- 4- Douglas .Nanka. Bruse(2009). Corporate governance and multi dimensional of performance, doctoralthesis,barcelonauniversity, p:3.
- 5- Eric Michael Negangard,Stephen Kwaku Asare, gBrian C. Fitzgerald , Lynford E. Graham , , Jennifer Joe , Christopher J. Wolfe (2012) , Auditors’ internal control over financial rReporting decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions , <http://ssrn.com/abstract=2032822>
- 6- .Garay,U and Gonzalez,M(2008). Corporate governance and firm Value: The Case of Venezuela. Journal of Corporate Governance, An International Review, Volume ۱۶ Number 3,pp.194-209
- 7- Hutchinson, Marion Ruth and Zain, Mazlina Mat (2009) .Internal audit quality,audit committee independence, growth opportunities and firm performance.Corporate Ownership and Control, 7(2). pp. 50-63.
- 8- Marcia Millon Cornett, Alan J. Marcus, Hassan Tehranian(2008) . Corporate governance and pay-for-performance”, Journal of Financial Economics,357-373.
- 9- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D(2009). Internal audit quality and earnings management.
- 10- Watts, R.L., and Zimmerman, J. L (1986). Positive Accounting Theory. Prentice-Hall
- 11- Young Sang Kim ,Pornsit Jiraporn , , Wallace N. Davidson, Manohar Singh(2005). Corporate governance,shareholder rights and firm diversification”, Journal of Banking & Finance 30,947-963 .