

## تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیمات حسابرسان درباره ریسک و برنامه ریزی

دکتر یحیی حساس یگانه\*  
ایمان داداشی\*\*

تاریخ دریافت: 1388/10/04 تاریخ پذیرش: 1388/11/01

### چکیده

با توجه به نقش تعیین کننده مکانیزم های حاکمیت شرکتی در امور مرتبط با شرکت ها، در این پژوهش، تأثیر برخی از این مکانیزم ها بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از انجام این تحقیق، تعیین تأثیر مکانیزم های حاکمیتی هم چون ساختار هیات مدیره شرکت، حسابرسی داخلی (مکانیزم های نظارتی درون ساز مانی حاکمیت شرکتی)، سهامدار عمده و سرمایه گذاران نهادی (مکانیزم های نظارتی برون سازمانی حاکمیت شرکتی) بر روی تصمیمات و برنامه ریزی های حسابرسان مستقل هم چون ارزیابی ریسک ذاتی، ریسک کنترل، میزان و زمان بندی آزمون های محتوا بوده است. فرضیه های تحقیق به کمک داده های گردآوری شده توسط ابزار پرسشنامه از 83 حسابدار رسمی در سال 1388، مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل از بررسی یافته ها نشان داد که به غیر از حسابرسی داخلی، سایر مکانیزم های حاکمیتی، تأثیری بر فرآیند برنامه ریزی و قضاوت های صورت گرفته توسط حسابرسان مستقل ایرانی نداشته اند. تنها در یک مورد، یافته ها نشان داد که، درصد مدیران غیرموظف در ساختار هیات مدیره شرکت، بر ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان، اثرگذار بوده است.

**واژه های کلیدی:** حاکمیت شرکتی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل، میزان آزمون محتوا، زمان بندی آزمون محتوا.

---

\* استادیار دانشگاه علامه طباطبایی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.  
\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

## 1- 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، 1387، 3). 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، 1382، 44).

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 است. برای این که عوامل حاکمیتی بر برنامه‌های حسابرسی اثرگذار باشند، حسابرس باید ابتدا قوت حاکمیت شرکتی را بطور صحیح شناسایی و ارزیابی کند، سپس این مدارک و شواهد را جهت ایجاد برنامه حسابرسی به کار گیرد (شرما<sup>1</sup>، 2008، 107).

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 اجرای محیط

کنترلی شرکت است. لذا می‌توان انتظار داشت که کیفیت حاکمیت شرکتی موجود در شرکت ها، تاثیر زیادی بر تصمیم گیری‌های حسابرسان در مورد پذیرش صاحبکاران جدید، تعیین ریسک و چگونگی برنامه‌ریزی آزمون‌های کنترل و محتوا داشته باشد (شرما، 2008، 110).

بر اساس 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 پایین‌تری 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 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، 2008، 109).

## 2- پیشینه تحقیق

### 2-1- تحقیقات داخلی

هرچند در ایران از اوایل دهه 1340 بورس اوراق بهادار تاسیس شد و در قانون تجارت و به ویژه در لایحه اصلاحی اسفندماه 1347 درموارد مرتبط با نحوه تاسیس و اداره شرکت‌ها تا حدودی مطرح شده بود، ولی موضوع حاکمیت شرکتی، در چندسال اخیر مطرح شده است. این موضوع در اوایل دهه 80 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 7 و 8 آذرماه 1383 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 تصمیم گیری‌های حسابرسان در مورد ریسک و برنامه ریزی، در داخل کشور صورت نگرفته است و این پژوهش، اولین پروژه تحقیقاتی داخلی بوده که به بررسی این موضوع پرداخته است.

### 2-2- 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 جزو اجزای حیاتی گزارشگری مالی شرکت هاست، تحقیقات اندکی رابطه بین حاکمیت شرکتی و قضاوت های حسابرسان را مورد بررسی قرار داده اند (شرما ، 2008 ، 106). در ادامه چند نمونه از این پژوهش ها ارائه شده است.

نتایج حاصل از بررسی های انجام شده توسط بیسلی<sup>2</sup> (1996) نشان داد، حسابرسان مستقل در حالتی که تعداد اعضای غیر موظف هیات مدیره و مدت زمان حضور آن ها 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 برن امه ریزی می کنند . اما نتایج حاصل از بررسی یافته ها، هیچ گونه رابطه معناداری را بین وجود کمیته حسابرسی و تاثیرش بر برآورد وقوع تقلب و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان مستقل، نشان نداد.

کوهن و هانو<sup>3</sup> در سال 2000 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 عبارات دیگر حسابرسان عموماً میل 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 بیانییه 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>4</sup> (2000) ، در راستای نتایج پژوهش بیسلی (1996) بوده است . آن ها نیز به وجود یک رابطه معنادار، بین حضور مدیران غیر اجرایی 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>5</sup> (2000) در کشور کانادا، نتایجی مغایر با آن چه بیسلی (1996) و سیمر و ساروس (2000) بیان کرده بودند را نشان می داد. یافته های ابات و پارک حاکی از آن بود که ، وجود کمیته حسابرسی اثر بخش با اعضای برون سازمانی فعال و تعداد جلسات زیاد ، بر ارزیابی حسابرسان مستقل درباره احتمال وقوع انحراف در ادعاهای مدیریت و هم چنین ارزیابی آن ها در مورد ریسک ذاتی اثر گذار است . یافته ها، هیچ گونه ارتباط معناداری را بین ویژگی های هیات مدیره و ارزیابی های حسابرسان مستقل، نشان نمی داد.

---

2. Beasley

3. Cohen and Hanno

4. Seamer and Psaros

5. Abbott and Park

در سال 2000، هرمانسون<sup>6</sup> و همکارانش طی پژوهشی، اقدام به بررسی تاثیر ویژگی‌های هیات‌مدیره به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیتی، بر ارزیابی ریسک‌کنترل و میزان آزمون‌های محتوا برنامه ریزی 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 تایید 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 برنامه ریزی کرده و میزان آزمون‌های محتوای خود را افزایش می‌دهند.

**ب) طبق دیدگاه دوم**، عملکرد و ویژگی‌های هیات‌مدیره، به عنوان جانشینی برای فرآیند حسابرسی مطرح می‌باشد. به عبارت دیگر، هر چه استقلال اعضای هیات‌مدیره بیشتر و سخت‌کوشی و تجربه آنها بالاتر باشد، حسابرسان ریسک‌کنترل را در سطح پایین‌تری در نظر می‌گیرند و این امر منجر به کاهش فعالیت حسابرسان و کاهش آزمون‌های محتوای برنامه ریزی شده جهت انجام حسابرسی می‌گردد. محققان برای بررسی‌های اولیه خود 1000 شرکت پذیرفته‌شده در بورس را مدنظر قرار دادند، اما در نهایت حجم جامعه آماری شان را به 760 شرکت کاهش دادند. 40 شرکت به دلیل فعالیت در بخش خصوصی و همچنین 200 شرکت سرمایه‌گذاری، از جمع 1000 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 هیات‌مدیره به عنوان یکی از مکانیزم‌های اصلی حاکمیت شرکتی و میزان آزمون‌های محتوا، مورد تایید قرار گرفت.

کوهن، مورتی<sup>7</sup> و رایت<sup>8</sup> در سال 2002 طی پژوهشی که در آن برای جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها، از روش مصاحبه استفاده شده بود، در صد 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 صحیح 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 نمونه هایش

---

6. Hermanson

7. Moorthy

8. Wright

را کاهش دهد (به عنوان مثال ، تعداد مکان های بازدید جهت ارزشیابی موجودی ها را کم کند ) و بنابراین میزان آزمون های محتوای هزینه بر خود را کاهش دهد . همچنین ، در یافته های این تحقیق بیان شد که عملکرد کمیته های حسابرسی به دلیل نبود اقتدار و قدرت کافی، از اثربخشی لازم برخوردار نبوده است. آن ها در نتایج خود بیان کردند که ، حسابرسان تنها در حالتی بر اعتماد خود نسبت به کمیته های حسابرسی می افزایند که این کمیته ها، در فرآیند گزارشگری مالی از قدرت و مسئولیت بیشتری برخوردار شوند.

نتایج حاصل از بررسی های صورت گرفته توسط یوزون<sup>9</sup> و همکاران (2004) حاکی از آن بود که ، اگر در ترکیب هیات مدیره و کمیته حسابرسی، مدیران غیرموظف و مستقل بیشتری حضور داشته باشند ، حسابرسان مستقل، ریسک های حسابرسی مربوط به آن صاحب کار را در سطح پایینی در نظر می گیرند. اما محققین بین سایر ویژگی های هیات مدیره شامل اندازه هیات مدیره ، تعداد جلسات و یکی بودن پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره با ارزیابی ریسک توسط حسابرسان مستقل، رابطه معناداری را مشاهده نکردند.

شرما در سال 2004 طی پژوهشی، تاثیر حضور سرمایه گذاران نهادی و ویژگی های هیات مدیره را بر ارزیابی های حسابرسان استرالیایی در مورد ریسک حسابرسی و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده مورد مطالعه قرار دادند . وی از رگرسیون لجیت مقطعی برای آزمون فرضیه های خود استفاده نمود. نتایج حاصل از بررسی یافته ها حاکی از آن بود که، هر چه قدر درصد مدیران مستقل هیات مدیره بیشتر باشد، ریسک حسابرسی در سطح پایین تری قرار می گیرد و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده جهت انجام حسابرسی کاهش خواهد یافت. این یافته ها برای سرمایه گذاران نهادی نیز صادق بود

طی پژوهشی دیگر که در سال 2004 توسط بدارد و جانستون<sup>10</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 ریسک ها، اقدام به برنامه ریزی و تعیین حق الزحمه می نمایند. برای انجام تحقیق، از ارزیابی شرکایی استفاده شد که صاحب کارانشان در حسابداری بخش عمومی فعالیت می کردند . یافته های حاصل از پژوهش نشان داد که حسابرسان فعالیت (ساعات برنامه ریزی شده) و نرخ حق الزحمه بالاتری را برای صاحب کارانی که با خطر دست کاری سود مواجه اند، در نظر می گیرند. آن ها برای موارد فوق یک رابطه مستقیم و مثبت را نشان دادند همچنین آن ها در مورد شرکت هایی که از سطح حاکمیتی ضعیفی برخوردارند بیان نمودند که یک رابطه مثبت قوی بین ریسک دستکاری سود، ساعات برنامه ریزی شده و میزان حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. این یافته ها، شواهدی را در مورد وضعیتی فراهم کرد که در آن حسابرسان، به صورت هم زمان هم با یک مدیریت متقلب و هم با یک سطح حاکمیت شرکتی ضعیف، مواجه می شوند.

---

9. Uzun

10. Bedard and Johnstone

نتایج حاصل از بررسی‌های چن<sup>11</sup> و همکارانش (2006) در کشور چین، تا حدودی مشابه به یافته‌های یوزون (2004) 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 2007، 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 68 نفر از مدیران و شرکاء موسسات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفت. آن‌ها در نتایج خود این‌گونه اظهار نمودند که، صاحب کارانی 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 هیات مدیره در سطح قوی‌تری ارزیابی گردد، به موازات آن حسابرسان ساعات کمتری را به امر برنامه ریزی 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 شوما و همکارانش، در سال 2008 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 60 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 رضایت مندی بیشتری برای پذیرش صاحب کارانی دارند که از حاکمیت شرکتی قوی‌تری برخوردارند. مشخص شد صاحب کارانی که از حاکمیت شرکتی قوی برخوردارند، دارای ریسک محیط کنترلی پائین‌تری هستند. با تعیین ریسک کنترلی در سطح پایین، اعتماد حسابرسان به سیستم کنترل داخلی صاحب کاران با حاکمیت شرکتی قوی، 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 (2007) آن‌ها نیز بیان نمودند که هیچ

اثر قابل توجهی از حاکمیت شرکتی را بر روی ریسک ذاتی مشاهده نکرده اند.

### 3- روش شناسی تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق به صورت قیاسی<sup>12</sup> - استقرایی<sup>13</sup> است؛ قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه های تحقیق به کمک نظریه های موجود و استقرایی به جهت آزمون فرضیه ها 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 واقعیت های موجود در جامعه مورد تحقیق، وجود ندارد و صرفاً به بررسی وضع موجود پرداخته خواهد شد. تحقیق حاضر از لحاظ روش جمع آوری داده ها، پیمایشی<sup>14</sup> بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق، از نوع رابطه علی<sup>15</sup> می باشد. 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 می باشد. در رابطه علی، نوعی ارتباط یک طرفه بین متغیرها وجود دارد.

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

اعضای جامعه آماری در این پژوهش، شامل مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. حجم نمونه، برابر 83 بوده و روش نمونه گیری در این پژوهش، از نوع نمونه گیری های غیر احتمالی (به طور خاص نمونه گیری قضاوتی یا هدف مند) می باشد.

### 5- قلمرو زمانی تحقیق

داده های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه های این تحقیق، توسط پرسشنامه های توزیع شده در سال 1388، گردآوری شده اند، لذا همین سال را به عنوان قلمرو زمانی تحقیق در نظر می گیریم.

### 6- نحوه جمع آوری داده ها

تحقیق از نوع پیمایشی<sup>16</sup> بوده و داده های مورد نیاز برای آزمون فرضیه های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامه گردآوری شده اند. پرسشنامه طراحی شده شامل 50 سوال بوده که عوامل مربوط به ریسک ذاتی و ریسک کنترل، از یافته های حاصل از تحقیقات صورت گرفته داخلی (حساسیگانه و وحیدی الیزی، 1383) استخراج شده است. طبق محاسبات انجام شده توسط نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ (معیار پایایی<sup>17</sup> پرسشنامه) برای تحقیق حاضر، برابر 0/717 تعیین شد، که این امر بیانگر آن است که همبستگی درونی بین گویه ها زیاد بوده و پرسشنامه به طور مناسبی طراحی شده است. نتایج

---

12. Deductive  
13. Inductive  
14. Survey Research  
15. Causal Relation  
16. Survey Research  
17. Reliability



آزمون آلفای کرونباج در جداول زیر ارائه شده است:  
**جدول 1- خلاصه فرآیند آماری**

	تعداد	درصد
معتبر	20	100/0
متثنی شده	0	0/
کل	20	100/0

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**جدول 2- آماره های پایایی**

آلفای کرونباج	آلفای کرونباج بر مبنای اقلام استاندارد شده	تعداد اقلام
0.717	0.741	100

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## 7- فرضیه های تحقیق

- با توجه به مقدمه و مباحث پیشین، سوال و فرضیات تحقیق به شرح ذیل طرح شده است:
- سوال تحقیق: آیا کیفیت مکانیزم های حاکمیت شرکتی در شرکت ها، تاثیری بر تصمیم گیری‌های حسابرسان در مورد تعیین ریسک و چگونگی برنامه‌ریزی آزمون های کنترل و محتوا دارد؟
- برای پاسخ به سوال بالا، فرضیه های تحقیق به صورت زیر قابل تدوین است:
1. بین تفکیک پست‌های مدیریت‌عامل و رئیس هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  2. بین درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  3. بین وجود سهامدار نهادی و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  4. بین وجود سهامدار عمده و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  5. بین تفکیک پست‌های مدیریت‌عامل و رئیس هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  6. بین درصد مدیران غیرموظف هیات‌مدیره و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  7. بین وجود سهامدار نهادی و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  8. بین وجود سهامدار عمده و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  9. بین تفکیک پست‌های مدیریت‌عامل و رئیس هیات‌مدیره و میزان آزمون‌های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
  10. بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و میزان آزمون های محتوای برنامه‌ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود

دارد.

11. بین وجود سهامدار نهادی و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
12. بین وجود سهامدار عمده و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
13. بین تفکیک پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
14. بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
15. بین وجود سهامدار نهادی و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
16. بین وجود سهامدار عمده و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
17. بین وجود حسابرسی داخلی و ارزیابی ریسک ذاتی توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
18. بین وجود حسابرسی داخلی و ارزیابی ریسک کنترل توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
19. بین وجود حسابرسی داخلی و میزان آزمون های محتوای برنامه ریزی شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
20. بین وجود حسابرسی داخلی و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

## 8- روش های آماری

### 8-1- آزمون دوجمله ای<sup>18</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 رابطه (1) می باشند:

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

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

که در آماره آزمون  $P_0 = 0/5$  و  $\hat{P}$  برابر نسبت تعداد پاسخ های

بلی به تعداد کل پاسخ ها، می باشد.

### 8-2- آزمون فریدمن<sup>19</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 می‌گیریم. به کمک این آزمون جایگاه و رتبه سوالات مربوط به یک فرضیه را از دیدگاه پاسخ دهنده تعیین می‌کنیم.

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

### 8-3- آزمون کولموگروف اسمیرنوف<sup>20</sup>

برای آن که شدت پاسخ ها در فرضیه‌های 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، می‌توان از آزمون تی<sup>21</sup> و در صورتی که داده ها نرمال نباشند، می‌توان از آزمون من ویتنی<sup>22</sup> بهره گرفت. اگر  $P_v$  محاسبه شده طبق آزمون کولموگروف اسمیرنوف از 0/05 بیشتر باشد، داده ها نرمال و در غیر این صورت، داده ها غیر نرمال می‌باشند.

### 8-4- آزمون تی

در این پژوهش به دلیل نرمال بودن داده ها، از آزمون تی جهت تعیین شدت تاثیر در فرضیه‌های تایید شده، استفاده شده است. از آن جایی که گزینه های شدت از 1 تا 10 بوده، بنابراین میانگین گزینه ها برابر 5/5 می‌باشد.

بر همین اساس فرضیه آماری و آماره آزمون به شرح رابطه (2) بیان می‌شوند:

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

19. Friedman Test

20. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

21. T-Test

22. Mann-Whitney U Test

$$(2) \quad t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

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.

## 9- تجزیه و تحلیل یافته ها

نتایج حاصل از بررسی یافته های حاصل از پژوهش که به کمک آزمون دوجمله ای مورد تایید قرار گرفت، 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 3، نتایج حاصل از آزمون دوجمله ای را به تفکیک و برای هر فرضیه نشان می دهد.



جدول 3- نتایج حاصل از آزمون دو جمله ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتیجه آزمون	Z جدول	Z محاسبه شده	$\hat{p}$	فراوانی	گزینه	فرضیه
$H_0$ تایید	1.64	-8.3	%23.7	59	بلی	اول
				190	خیر	
$H_0$ رد	1.64	4.3	%63.9	159	بلی	دوم
				90	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.90	%31.3	78	بلی	سوم
				171	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-2.97	%40.6	101	بلی	چهارم
				148	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-6.91	%28.1	70	بلی	پنجم
				179	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-7.92	%24.9	62	بلی	ششم
				187	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-7.54	%26.1	65	بلی	هفتم
				184	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-4.01	%37.3	93	بلی	هشتم
				156	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-3.73	%35.5	59	بلی	نهم
				107	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.28	%29.5	49	بلی	دهم
				117	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.59	%28.3	47	بلی	یازدهم
				119	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.90	%27.1	45	بلی	دوازدهم
				121	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-3.86	%35.0	58	بلی	سیزدهم
				108	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.75	%27.7	46	بلی	چهاردهم
				120	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-5.44	%28.9	48	بلی	پانزدهم
				118	خیر	
$H_0$ تایید	1.64	-4.82	%31.3	52	بلی	شانزدهم
				114	خیر	
$H_0$ رد	1.64	6.03	%69.1	172	بلی	هفدهم
				77	خیر	
$H_0$ رد	1.64	5.77	%68.3	170	بلی	هجدهم
				79	خیر	
$H_0$ رد	1.64	5.28	%70.5	117	بلی	نوزدهم
				49	خیر	
$H_0$ رد	1.64	5.59	%71.7	119	بلی	بیستم
				47	خیر	

این نتیجه‌گیری تا حدودی با یافته‌های تحقیق شرما و همکاران

(2008) مطابقت دارد، با این تفاوت که در تحقیق شرما ، عدم ارتباط بین همه مکانیزم های حاکمیتی و ارزیابی ریسک ذاتی ، مورد تایید قرار گرفت. شدت تاثیر مکانیزم های حاکمیتی بر تصمیمات حسابرسان در فرضیات تایید شده (فرضیه های دوم ، هفدهم ، هجدهم ، نوزدهم و بیستم) ، به کمک آزمون تی، تعیین و مقدار آن "ضعیف" بیان شده است. در جدول 4 خلاصه ای از نتایج مربوط به آزمون فرضیات نمایش داده شده است.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

#### جدول 4- خلاصه نتایج تحقیق

تصمیمات حسابرسان مستقل				مکانیزم های 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

منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه تحقیق حاضر در مورد ریسک ذاتی برخلاف یافته های بدارد و جانستون (2004) و کوهن و همکاران (2007) می باشد. یافته های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم های حاکمیتی و ارزیابی ریسک کنترل، برخلاف یافته های بیسلی (1996)، وینتا شرما (2004)، دیچو<sup>23</sup> و همکاران (1996) و دیویش شرما و همکاران (2008) می باشد. یافته های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم های حاکمیتی و میزان آزمون های محتوا، برخلاف یافته های کوهن و هانو (2000)، کوهن، رایت و مورتی (2002) و (2007)، بدارد و جانس تون (2004) و شرما و همکاران (2008) می باشد. همچنین یافته های این تحقیق در مورد ارتباط بین مکانیزم های حاکمیتی و زمان بندی آزمون های محتوا توسط حسابرسان مستقل، برخلاف یافته های شرما و همکاران (2008) می باشد.

با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق، که به اختلاف در تئوری و عمل اشاره دارد، می توان استدلال زیر را بیان نمود: از آن جایی که استاندارد مربوط به مدل ریسک حسابرسی در کشورمان چند سالی است که الزامی شده و اکثر حسابداران رسمی از اعضای قدیمی شاغل در این حرفه می 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 (83)، یزدانیان (85)، مرفوع (85)، پورزمانی (85)، رجبی (85)، قنبری (86)، حسینی (86) و رئیسی (87) 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.

## 10- پیشنهادات

### 10-1- 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 و 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.

### 10-2- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- جررسی 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.
- جررسی رابطه بین کیفیت مکانیسم های حاکمیتی و حق الزحمه حسابرسی.
- تصمیم گیری در مورد پذیرش صاحب کار با تاکید بر سطح حاکمیت شرکتی صاحب کار.
- جررسی 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.
- جررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و نوع گزارش حسابرسان مستقل.
- جررسی رابطه بین کیفیت مکانیزم های حاکمیت شرکتی و میزان انحرافات اظهار شده از اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت های مالی.



## منابع

جلالی، فاطمه، (1387)، "حاکمیت شرکتی و حرفه حسابداری"، حسابدار، سال بیست و سوم، شماره 196، ص 3-9.

حساسیگانه، یحیی، و وحیدی الیزی، ابراهیم، (1383)، "برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره 7، ص 1-31.

مکرمی، یدالله، (1382)، "نظریه اطلاعات نامتقارن"، مجله حسابدار، شماره 160، ص 42-45.

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 Geeeeeeeeee Reeceeee P'''''''' Tee gggggggggg Review, 79,(2),PP. 277g304.

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. ddd ,, D, .. , (,,,), "'''''''' 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 '''''''' R'''''''' PmmmmDgggggggggggg gggg"ggggggggg 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.

DgggggSg SmmmmEfffddd ooo ddd aaaaaa DaSaaaa, (2008), "The Impact of CorpoeeeeGeeeeeeee ee '''''''' C'''''''''''''''' R'''''''' Pgggggggggggg gggg" Accounting and Business Research, vol.38. No. 2. pp. 105-120.

Efffddd ooo ddd DhhhhSh Smmmm(,,8), "T,, '''''''''' '''''''' C'''''''' 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.



پښتونستان ښار  
پښتونستان ښار  
پښتونستان ښار