

## بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت ارقام تعهدی

### نوع مقاله: پژوهشی

عمران بامری<sup>۱</sup>

جواد شورورزی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۴/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۳/۹

### چکیده

حسابرسی داخلی هنوز یک حرفه در حال ظهور است. حسابرسی داخلی نقش مهمی در کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف و حفاظت از دارایی‌های خود ایفا می‌کند. علاوه بر این، حسابرسی داخلی به یک ابزار مدیریتی حیاتی برای دستیابی به کنترل مؤثر در سازمان‌ها تبدیل شده است. حسابرسی داخلی به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود، که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. تحول در محیط اقتصادی ایران بویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی، بیشتر مورد توجه قرار گیرد، که یکی از ارکان آن واحد حسابرسی داخلی است، و نقشی تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورت‌های مالی دارد. هدف اصلی این تحقیق بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت ارقام تعهدی به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. دوره زمانی این تحقیق بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ می‌باشد که شامل دو دوره، ۵ سال قبل از الزامی شدن حسابرسی داخلی و ۵ سال بعد از آن برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است، که با بهره‌گیری از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره با استفاده از آزمون F لیمر و هاسمن به کمک نرم افزار EViews آزمون گردید. در این تحقیق از مدل کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸) برای اندازه‌گیری کیفیت ارقام تعهدی استفاده شده است و برای آزمون فرضیه از داده‌های ۱۰۹ شرکت استفاده گردیده است. نتایج ضرایب حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که اجرای حسابرسی داخلی بر کیفیت ارقام تعهدی تاثیر معنادار و منفی داشته است.

**کلمات کلیدی:** حسابرسی داخلی، کیفیت ارقام تعهدی، کیفیت گزارشگری مالی

**طبقه بندی JEL:** B26, B30, B29

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ایرانشهر، ایرانشهر، ایران (نویسنده مسئول)

Emran.Bameri@Iau.Ac.Ir

jshoorvarzy@gmail.com

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

### مقدمه

حسابرسی داخلی یک رکن در چارچوب حاکمیت شرکتی است (حزاعیه و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسی داخلی به عنوان یک کارکرد اساسی در نظر گرفته شده است که نقش پیشگامی در فرآیند حکمرانی ایفا می کند (واداسی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). شواهدی وجود دارد مبنی بر این که یک حسابرسی داخلی مؤثر، جو کنترل کلی را بهبود می بخشد و کیفیت گزارشگری مالی را از نظر کاهش خطاهای گزارشگری، جلوگیری از نقض گزارشگری مالی و افزایش اعتماد ذینفعان در مورد قدرت سیستم کنترل شرکت و انصاف در اطلاعات مالی بهبود می بخشد (اولریش و اولریش<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). موقعیت حسابرسی داخلی در بهبود گزارشگری مالی را می توان با این فرض مرتبط دانست که بهبود در زیرساخت سیستم های حقوقی و حسابداری عوامل اساسی هستند که قابلیت اطمینان گزارشگری مالی، به ویژه، و فرآیندهای حاکمیتی را بهبود می بخشد (البوات<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

نهادهای مختلف ملی و بین المللی حسابرسی داخلی را در فرآیند گزارشگری مالی با معرفی مقررات و دستورالعمل های متعدد در مورد حاکمیت شرکتی مورد بحث قرار داده اند. در عمل، طی سالهای گذشته هم کشورهای توسعه یافته و هم کشورهای در حال توسعه گام هایی در جهت بهبود مکانیسم های حاکمیت شرکتی خود برای حفظ کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد سرمایه گذاران به گزارش های مالی برداشته اند (الشتوی<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۱).

با این حال مطالعات محدودی در زمینه حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است. بسیاری از محققان بر روی رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای مختلف توسعه یافته تمرکز کرده اند، یافته های پژوهشی آنها متفاوت می باشد (جبرائیل<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۸).

با توجه به تفاوت عوامل اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی بین کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، استفاده از یافته های این دو گروه در این زمینه موثر نبوده و کاربرد محدودی دارد. از سوی دیگر، برخی از محققان تأکید دارند که حسابرسی داخلی ممکن است به طور کلی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه مفید نباشد زیرا سازمان ها ممکن است اهمیت

۱- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A.

۲- Ulrich and Eulerich

۳- ALbawwat, I. E., AL-hajaia, M. E., & AL frijat, Y. S.

۴- Al-Shetwi

۵- Gebrayel

مفاهیم و شیوه‌های حسابرسی داخلی را به روش مشابه کشورهای توسعه یافته درک نکنند (بریرلی و همکاران، ۲۰۰۳).

کیفیت گزارشگری مالی به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، مفسران برجسته با جدیت بر اهمیت آن به عنوان پایه اصلی بازار سرمایه تأکید می‌کنند. به عنوان مثال، آرتور لویت، رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۲</sup> ایالات متحده (SEC)، می‌گوید: «استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا... نقدینگی را بهبود می‌بخشد و هزینه‌های سرمایه را کاهش می‌دهد» (لویت، ۱۹۹۸) و «اطلاعات با کیفیت مایه حیات بازارهای قوی و پرجنب‌وجوش است». بدون آن، نقدینگی خشک می‌شود و بازارهای منصفانه و کارآمد دیگر وجود ندارند (لویت، ۲۰۰۰). از دیدگاه ولک و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۴) هدف اصلی گزارشگری مالی بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص برون سازمانی برای اتخاذ تصمیم‌های مالی در ارتباط با واحد تجاری است (عشایری، ۱۴۰۱).

تحقیقات زیادی برای تعریف ویژگی‌های کیفیت اطلاعات حسابداری و درک عوامل تعیین کننده آن انجام گرفته است. در این تحقیق از کیفیت اقلام تعهدی به عنوان شاخص اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است. در این پژوهش به دنبال آن هستیم تا تاثیر حسابرسی داخلی را بر کیفیت اقلام تعهدی به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار دهیم.

## ۱- مبانی نظری و پیشینه

### ۱-۱- حسابرسی داخلی

حاکمیت شرکتی یک پایه کامل برای کمک به ذینفعان برای اعمال حقوق خود، حفاظت از منافع و کاهش تعارضات احتمالی بین آن‌ها و مدیران فراهم می‌کند. در سال‌های اخیر، کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه اقداماتی را برای بهبود مستمر سیستم حاکمیت شرکتی خود برای بهبود کیفیت گزارش‌دهی مالی و بازیابی اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی انجام داده‌اند. به عنوان مثال، ایالات متحده آمریکا قانون ساربنز اکسلی را در سال ۲۰۰۲ معرفی کرد و هیئت

۱ - Brierley

۲- Securitees and Exchange Commission

۳ - Levitt

۴ -Wolk et al

نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (PCAOB<sup>۱</sup>) را در سال ۲۰۰۴ برای کمک به بهبود عملکرد حاکمیت شرکتی ایجاد کرد. در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۱ دستورالعمل کنترل‌های داخلی را به تصویب رساند و در بهمن ماه همان سال رعایت مفاد منشورهای کمیته حسابرسی و فعالیتهای حسابرسی داخلی را برای کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران الزامی نمود. از دیدگاه بیسلی<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) نقش حاکمیت شرکتی کاهش تضاد منافع بین سهامداران و مدیران است (منصوری و ثابتی، ۱۳۹۷). سیستم حاکمیت شرکتی شامل چهار سنگ بنا، از جمله مدیریت، حسابرس خارجی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی است (گراملینگ<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۴؛ پراویت و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹). حسابرسی داخلی به عنوان یک عملکرد مؤثر در تحولات جدید در ساختار حاکمیت در نظر گرفته می‌شود و نقش مهمی در ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی ایفا می‌کند. اصلاحات حاکمیت شرکتی در بسیاری از کشورها اکنون اهمیت فزاینده‌ای به حسابرسی داخلی برای بهبود شفافیت و کیفیت گزارش‌های مالی می‌دهد. به عنوان مثال، قانون ساربنز اکسلی<sup>۵</sup> (۲۰۰۲) در ایالات متحده مستلزم آن بود که مدیریت باید در مورد اثربخشی ساختار کنترل داخلی گزارش دهد (SOX<sup>۶</sup>، بخش ۴۰۴، ۲۰۰۲). حسابرسی داخلی یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی است که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (مؤسسه حسابرسان داخلی<sup>۷</sup> [IIA]، ۲۰۲۰). فعالیتهای حسابرسی داخلی ممکن است شامل فعالیتهایی مانند مشاهده و نظارت بر سیستم‌های کنترل داخلی و پیشنهاد تحولات باشد. تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و عملیاتی؛ بررسی اقتصاد، کارایی و اثربخشی فعالیتهای عملیاتی، از جمله فعالیتهای غیرمالی یک واحد تجاری؛ ارزیابی پایبندی به قوانین، مقررات، دستورالعمل‌ها و سایر الزامات خارجی و با برنامه‌های اجرایی. و دستورالعمل‌ها و سایر الزامات داخلی ابوازا<sup>۸</sup> و همکاران، (۲۰۱۵) با افزایش انتظارات ذینفعان، دامنه حسابرسی داخلی از تأکید بر پاسخگویی در مورد گذشته به سمت افزایش نتایج آنی حرکت کرده است. به حسابرسان کمک کنید تا کارآمد و مؤثر کار کنند (ناجی و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۰۲). شواهد نشان داده است که

۱- Public Company Accounting Oversight Board

2- Beasley

۳- Gramling

۴- Prawitt

۵ - Sarbanes-Oxley Act

۶- Sarbanes Oxley

۷- The Institute of Internal Auditors

۸- Abuazza

۹- Nagy

حسابرسان داخلی در شناسایی تقلب و فساد از حسابرسان مستقل کارا تر هستند (هالوبونی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

صورت‌های مالی محصول نهایی فرآیند حسابداری است که از طریق آن استفاده‌کنندگان می‌توانند عملکرد، وضعیت مالی، منابع جریان‌های نقدی و تغییر در سرمایه یک واحد تجاری را ارزیابی کنند تا به آن‌ها در تصمیم‌گیری منطقی کمک کند (محمد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

بسیاری از شکست‌های شرکتی در طول سال‌ها در نتیجه گزارش‌های مالی ضعیف رخ داده‌اند. این امر ناشی از فقدان کنترل داخلی، عدم حضور واحد حسابرسی موثر و تأخیر در صدور گزارش‌های مالی است که سرمایه‌گذاران و سایر مصرف‌کنندگان اطلاعات مالی را در تصمیم‌گیری گمراه می‌کند (عبدولی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی، با کمک به مدیریت و اعضای هیئت مدیره برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت ریسک، کنترل داخلی و فرایندهای حاکمیت شرکتی، ارزش افزوده ای را برای یک سازمان ایجاد می‌کند (گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ هاس و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶؛ والتر و گاندورا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲؛ یی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸) مطالعات متعدد، با استفاده از جانشین‌های مختلف، به بررسی چگونگی تاثیرگذاری ویژگی‌های کیفیت حسابرسی داخلی بر گزارش مالی می‌پردازند (آبوت<sup>۷</sup> و همکاران ۲۰۱۶؛ آگی و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). به عنوان مثال، پراویت و همکاران، ۲۰۰۹) یک شاخص جامع سال-شرکت برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی ایجاد کردند، و دریافتند که شاخص کیفیت به صورت منفی با مدیریت درآمد ارتباط دارد. لین و همکاران (۲۰۱۱) مطالعه پراویت و همکاران را با بررسی ارتباط بین عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی از طریق پیشگیری و شناسایی نقاط ضعف، تکمیل کردند. آگی و همکاران (۲۰۱۵) شواهدی را ارائه می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی (یعنی مهارت و بی طرفی) با سوء رفتار احتمالی مدیریت ارتباط منفی دارد. آبوت و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که کیفیت حسابرسی داخلی، که با الحاق مهارت و استقلال اندازه‌گیری میشود، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد.

۱- Halbouni

۲- Mohamed, M, A.

۳- Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B.

۴- Has

۵- Walter And Gandora

۶- Yee

۷- Abbott

۸- Aggy

### ۲-۱- کیفیت ارقام تعهدی

ارقام تعهدی به تعدیلاتی اشاره می‌کند که انجام می‌شود تا از جریان‌های نقد عملیاتی بتوان به سود رسید ارقام تعهدی تعدیلات موقتی ضروری هستند که جریان‌های نقدی را در طی دوره‌های زمانی مختلف جابجا می‌کنند و مشکلات ناشی از تطابق و زمانبندی در جریان‌های نقدی را رفع می‌کنند. کوهلبک و وارفیلد<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) ارقام تعهدی را تفاوت میان سود خالص و جریان نقدی حاصل از عملیات تعریف می‌نماید. به عبارت دیگر، جمع تغییرات در حساب‌ها و اسناد دریافتی عملیاتی، تغییرات در موجودی کالا، تغییرات در پیش پرداخت‌ها و تغییرات در سایر دارایی‌های جاری غیرنقد عملیاتی در طول سال، منهای تغییرات در جمع بدهی‌های جاری عملیاتی و به استثنای سود سهام (پرداختی) و هزینه مزایای پایان خدمت در طول سال و هزینه استهلاک سال، برابر ارقام تعهدی است. به بیان دیگر، ارقام تعهدی تفاوت میان سود نقدی و سود تعهدی را نشان می‌دهد. این مدل بر عدم قطعیت حسابداری تعهدی تأکید داشته و بر پایه این شرط مبتنی است که حسابداری تعهدی در تحقق جریانانات نقدی عملیاتی نقش دارد.

شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مدیریت سود به دو صورت انجام می‌شود: (۱) از طریق انتخاب حسابداری و (۲) از طریق دستکاری فعالیت واقعی.

مدیریت سود که از طریق انتخاب حسابداری صورت می‌گیرد، مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی نامیده می‌شود و با تغییر روش حسابداری یا برآوردهای مورد استفاده در ارائه معاملات در صورت‌های مالی، به‌عنوان مثال تغییر سیاست استهلاک یا برآورد ذخیره بدهی‌های مشکوک الوصول به دست می‌آید. مدیریت سود واقعی عبارت است از انحراف از رویه‌های عملیاتی عادی، به عنوان مثال ارائه تخفیف قیمت برای افزایش موقت حجم فروش. (مک نیکولز و ویلسون، ۱۹۸۸؛ رویچودری<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). طبق دیدگاه (برام و همکاران ۲۰۱۵) هدف مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی، پنهان کردن عملکرد واقعی اقتصادی با تغییر روش‌های حسابداری یا برآوردها در اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) است، در حالی که مدیریت سود واقعی اجرای معاملات

۱- Kohlbeck & Warfield

۲- McNichols, M., and G., Wilson.

۳- Roychowdhury, S., et al.

تجاری واقعی را تغییر می‌دهد. نکته ای که باید در نظر داشت این است که مدیران هنگام استفاده از هر شکلی از دستکاری سود با هزینه‌هایی مواجه خواهند شد. به عنوان مثال، مدیرانی که از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی (AEM) استفاده می‌کنند، ممکن است در آینده با اثرات معکوس مواجه شوند. این بدان معنی است که سودهایی که در یک سال خاص به دلیل انتخاب های تعهدی افزایش یافته است، احتمالاً در سال بعد کاهش می‌یابد (پیزنل<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۰؛ کنستانتاتوس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

همچنین طبق اظهارات کنستانتاتوس (۲۰۱۸)، از آنجایی که هزینه اعمال مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی کمتر از انتخاب یک تصمیم عملیاتی نامناسب مانند مدیریت سود واقعی است، مدیران احتمالاً ترجیح می‌دهند مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی اولین راه حل باشد، قبل از این که تغییرات واقعی پرهزینه‌تری را در سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های عملیاتی انتخاب کنند. آن‌ها همچنین فکر می‌کنند که وقتی اهداف مدیران برای درآمد گزارش شده کوتاه مدت باشد، مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی بسیار کارآمدتر است. علاوه بر این، زانگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که عملکرد مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی در میان شرکت‌هایی که شرایط مالی ضعیفی دارند و به شدت توسط مالکان سازمانی کنترل می‌شوند یا با هزینه‌های مالیاتی بالاتر مرتبط هستند، رایج است. در مقایسه با مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی، از آنجایی که تشخیص مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی برای حسابرسان دشوارتر است، مدیران شرکت‌ها اغلب ترجیح می‌دهند از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی برای جلوگیری از آسیب‌رساندن به اعتبار شرکت استفاده کنند (گارسیا و اسما<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵).

به صورت عملی، انحراف استاندارد باقیمانده رگرسیون اقلام تعهدی و جریان نقدی عملیاتی سال گذشته، جاری و آینده مفهوم کیفیت اقلام تعهدی را شکل می‌دهد. خطاهای برآورد اقلام تعهدی و اصلاحات بعدی آن‌ها نوعی پارازیت تلقی و منجر به کاهش سودمندی اقلام تعهدی می‌شوند. بنابراین کیفیت اقلام تعهدی سود به دلیل حجم بالای خطای برآورد اقلام تعهدی کاهش می‌یابد. سطح بالای اقلام تعهدی باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. به بیان دیگر، افزایش در میزان اقلام تعهدی مشکلات بیشتری را در زمان‌بندی و تطابق جریان‌های نقدی ایجاد می‌کند و بنابراین به رغم این که اقلام تعهدی تلاش در بهبود این امر می‌نماید، اما این منافع به قیمت خطای برآوردی

۱ - Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S.

۲ - Constantatos, A. F.

۳ - Zang. A.Y.

۴ - García J. M., Osma, B., Mora, A.,

است و میان سطح اقلام تعهدی و این خطاها نوعی رابطه مثبت وجود دارد. بنابراین اقلام تعهدی بیشتر به معنی کیفیت کمتر و پایداری کمتر سود می‌باشد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۵). گزارشگری سودهای با کیفیت پایین و سودهایی که منعکس‌کننده عملکرد واقعی شرکت نیست، تخصیص نامناسب منابع را به دنبال داشته و باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود (بولو و حسنی القار، ۱۳۹۵). سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان شرکت‌های سهامی عام، در زمان ارزیابی شرکت و ارزیابی مدیران آن، بر ارقام صورت‌های مالی تأکید دارند. کیفیت این ارقام از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و به عنوان عاملی مهم و تاثیرگذار بر قیمت گذاری سهام شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شوند (شفیع پور و جلالی علی آبادی، ۱۳۹۴).

## ۲- پیشینه

مهدویان و همکاران (۱۴۰۱) تاثیر وضع مقررات کنترل‌های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایران را مورد مطالعه قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌ها در دوره‌ی بعد از وضع مقررات کنترل‌های داخلی، تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد.

داداشی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود تأثیر ساختار حسابرسی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی ایران را بررسی نمودند. یافته‌ها بیانگر آن بود که تجربه حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب تاثیر منفی و معناداری دارد. دوره تصدی حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب اثر مثبت و معناداری دارد. اما سایر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر احتمال رخداد تقلب در صورت‌های مالی اثر معناداری ندارد (سعیدآبادی و همکاران، ۱۴۰۰).

حاجیها و نادری (۱۳۹۷) ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی را بررسی نمودند، طبق یافته‌های این تحقیق، اقلام تعهدی عملیاتی و کل اقلام تعهدی با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنادار و اقلام تعهدی سرمایه گذاری و اقلام نقد عملیاتی با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی رابطه منفی و معناداری دارد.

هانگ و همکاران (۲۰۱۷) تاثیر کنترل داخلی بر میزان اقلام تعهدی و مدیریت سود را بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، شرکت‌های مورد بررسی معمولاً ارزش منصفانه اقلام تعهدی را به عنوان ابزار مدیریت سود اتخاذ می‌کنند ... و ضعف کنترل داخلی بر ارزش منصفانه و مدیریت سود تأثیر دارد. شرکت‌های ذکر شده بدون ضعف کنترل داخلی معمولاً از سود سرمایه گذاری و



کاهش ارزش دارایی به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می‌کنند و آن‌هایی که دارای ضعف کنترل داخلی هستند معمولاً از سود فوق العاده به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می‌کنند.

مایکو و کامیردان<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) تاثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر جلوگیری از مدیریت سود را بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی، دستکاری حساب از طریق اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد.

لشگری<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۵) ضعف کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، کیفیت اقلام تعهدی به شدت با ضعف کنترل‌های داخلی ارتباط دارد و در واقع، کیفیت اقلام تعهدی بستگی زیادی به تأمین محیط اطلاعات و منابع اطلاعاتی دارد و بر طبق تحقیقات قبلی شرکت‌های دارای ضعف کنترل‌های داخلی بالا، از کیفیت اطلاعات مالی کمی برخوردار بوده‌اند.

شایرنجیت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) عملکرد حسابرسی داخلی، کیفیت هیئت مدیره و گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، بین حسابرسی داخلی و اقلام تعهدی غیر عادی رابطه معنادار منفی وجود دارد.

گراسیا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) در تحقیقی پیرامون بانک‌های اسپانیایی نشان دادند کیفیت گزارشگری مالی، در صورت همکاری بین کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی، افزایش یافته است.

الشتوی و همکاران (۲۰۱۱) تاثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورسی عربستان پرداختند. در این تحقیق از شاخص اقلام تعهدی جهت اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است. طبق یافته‌های این تحقیق، ارتباط ضعیفی بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی است.

کورام و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۸) تاثیر توانایی سازمان‌های دارای واحد حسابرسی داخلی نسبت به سازمان‌های بدون واحد حسابرسی داخلی در کشف و پیشگیری از تقلب را مورد بررسی قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، سازمان‌های دارای واحد حسابرسی داخلی نسبت به سازمان‌هایی که واحد حسابرسی داخلی ندارند، احتمال بیشتری برای کشف و پیشگیری از تقلب دارند.

<sup>۱</sup> Miko & Kamardin

<sup>۲</sup> Lashgari

<sup>۳</sup> Shireenjit

<sup>۴</sup> Grasia

<sup>۵</sup> Coram

دیویدسون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حضور حسابرسان داخلی منجر به مدیریت سود کمتر در شرکت‌های استرالیایی نمی‌شود. چرچ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) عوامل مؤثر بر ملاحظات حسابرسان داخلی در مورد گزارشگری مالی را بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، حسابرسان داخلی نسبت به عوامل ایجادکننده تقلب حساس هستند، و هم‌چنین با افزایش تجربه حسابرسان داخلی، حساسیت آن‌ها نسبت به تقلب افزایش می‌یابد، در نتیجه واحد حسابرسی داخلی نه تنها در کشف، بلکه در پیشگیری از تقلب نیز نقش مهمی دارد.

### ۳- متدولوژی

#### ۳-۱- روش تحقیق

۱. این پژوهش از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه‌ی پژوهش‌های اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و مدل‌های اقتصادسنجی انجام پذیرفت. این نوع روش پژوهش برای انجام پژوهش‌هایی به کار می‌رود که در صدد بررسی علت یا علل روابط معینی است که در گذشته روی داده و به اتمام رسیده است. این پژوهش از لحاظ روش اجرا در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار دارد. فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های تلفیقی/ترکیبی آزمون گردید. تحلیل‌های آماری به کمک نرم افزار Eviews انجام گرفت. و برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده گردید. داده‌های پژوهش از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش‌های بورس اوراق بهادار و با استفاده از نرم‌افزار ره‌آورد نوین انجام گرفت. جامعه آماری متشکل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که مجموعه شرایط زیر را داشته‌اند:

۲. شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند.
۳. شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری‌های مالی و شرکت‌های بیمه و ساختمانی نبوده‌اند، زیرا الگوی اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها می‌باشد.
۴. شرکت‌ها در طول سال‌های ۸۶ تا ۹۶ معاملاتشان دچار وقفه نشده و سهام آن‌ها در طول سال‌های مذکور در بورس فعال بوده است.

۱- Davidson

۲- Church

۵. شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ بوده و طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده‌اند.

۶. شرکت‌هایی که صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی مربوط به آن‌ها، بطور کامل در اختیار بوده است.

با در نظر گرفتن ویژگی‌ها و شرایط فوق، تعداد ۶۵۴ سال شرکت با نمونه ای شامل ۱۰۹ شرکت به عنوان نمونه، در این پژوهش انتخاب گردید. نحوه دستیابی به جامعه آماری در دسترس به عنوان نمونه در جدول شماره ۱ ارائه شده است:

#### جدول ۱: نحوه انتخاب نمونه

۵۲۲	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در سال ۱۳۹۸
(۱۷۴)	تعداد شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند نبود و یا در این دوره فعال نبوده اند.
(۸۵)	تعداد شرکت‌هایی که از نوع بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه، لیزینگ و سرمایه‌گذاری بود.
(۱۵۴)	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در پژوهش را دارا نبودند و یا ناقص بوده اند.
۱۰۹	تعداد شرکت‌های انتخاب شده به عنوان نمونه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۳-۲- فرضیه پژوهش

با توجه به ادبیات تحقیق در پی بررسی رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت ارقام تعهدی هستیم بنابراین فرضیه ذیل تدوین گردیده است:

#### ۳-۲-۱- فرضیه :

بین حسابرسی داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۳-۲-۲- مدل پژوهش و اندازه‌گیری متغیرهای آن:

در این تحقیق حسابرسی داخلی به عنوان متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. از کیفیت ارقام تعهدی به عنوان متغیر وابسته و اندازه شرکت و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترل استفاده شده است. برای اندازه‌گیری متغیر حسابرسی داخلی برای سال‌های قبل از الزامی شدن حسابرسی

داخلی (۸۶-۹۱) با این فرض که واحد حسابرسی داخلی نداشته اند، عدد صفر و برای سالهای بعد از الزامی شدن حسابرسی داخلی (۹۲-۹۶)، با استقرار واحد حسابرسی داخلی، عدد یک در نظر گرفته می شود.

مدل رگرسیونی زیر با اقتباس از پژوهش انجام شده توسط کوهلیک و وارفیلد (۲۰۰۸) مورد استفاده قرار گرفت.

اقدام تعهدی را تفاوت میان سود خالص و جریان نقدی حاصل از عملیات تعریف می نمایند. به عبارت دیگر، جمع تغییرات در حسابها و اسناد دریافتی عملیاتی، تغییرات در موجودی کالا، تغییرات در پیش پرداختها و تغییرات در سایر داراییهای جاری غیرنقد عملیاتی در طول سال، منهای تغییرات در جمع بدهیهای جاری عملیاتی و به استثنای سود سهام (پرداختنی) و هزینه مزایای پایان خدمت در طول سال و هزینه استهلاک سال، برابر اقدام تعهدی است. به بیان دیگر، اقدام تعهدی تفاوت میان سود نقدی و سود تعهدی را نشان می دهد. (کوهلیک و وارفیلد، ۲۰۰۸). این مدل بر عدم قطعیت حسابداری تعهدی تأکید داشته و بر پایه این شرط مبتنی است که حسابداری تعهدی در تحقق جریان نقدی عملیاتی نقش دارد.

مدل اقدام تعهدی به صورت زیر می باشد:

$$TCA = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{i,t+1} + \alpha_2 CFO_{i,t} + \alpha_3 CFO_{i,t-1} + \alpha_4 \Delta SALES_{i,t} + \alpha_5 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

TCA: کل اقدام تعهدی می باشد و برابر با تغییر در داراییهای جاری منهای تغییر در بدهیهای جاری، منهای تغییر در وجه نقد منهای تغییر در سایر بدهیهای جاری می شود.

CFO: جریان نقدی حاصل از عملیات.

$\Delta SALES$ : تغییرات سالانه فروش.

PPE: داراییهای ثابت مشهود.

$\varepsilon_{i,t}$ : بیانگر خطای برآورد اقدام تعهدی نسبت به جریانهای نقدی است.

بنابراین هرچه اندازه مقادیر باقیمانده ی حاصل از این مدل کمتر باشد کیفیت اقدام تعهدی و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی بیشتر خواهد بود. چون مقادیر خطا شاخصی برای محاسبه ی عدم کیفیت گزارشگری مالی فراهم می آورد، بدیهی است که می توان با ضرب کردن مقادیر مثبت خطاها در منفی یک، از آن بعنوان شاخصی برای محاسبه ی کیفیت گزارشگری مالی استفاده کرد. تمام متغیرها بر حسب میانگین داراییها در سال  $t$  سنجیده می شود معادله فوق در یک مبنای مقطعی به صورت سالانه برای نمونه، مورد استفاده قرار می گیرد. از این تخمین جهت شکل دهی معیار کیفیت اقدام تعهدی استفاده می شود.

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی متغیرهای استفاده شده در مدل پژوهش با استفاده از داده‌های ۹۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ اندازه‌گیری شده‌اند، که شامل میانگین، میانه، کمینه، بیشینه، انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی است. این اطلاعات در نگاره‌های (۱-۴) و (۲-۴) ارائه شده است.

مقدار میانگین (۰,۰۱) متغیر کیفیت قلام تعهدی از میانه (۰,۰۰) بیشتر است و برای این متغیر دامنه توزیع مثبت و منفی است. در نتیجه توزیع چولگی به راست (۱,۵۸) می‌باشد. کمترین مقدار آن ۰,۲۴- مربوط به شرکت درخشان تهران سال ۹۳ است، و بیشترین مقدار متغیر کیفیت قلام تعهدی ۰,۹۲ مربوط به شرکت خدمات انفورماتیک سال ۹۴ است.

پایایی متغیرها و آزمون‌های آن در داده‌های ترکیبی مورد بحث قرار گرفت. پایایی متغیرهای پژوهش، به این معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه، استفاده از این متغیرها در مدل، باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. در این پژوهش، از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است. نتایج بررسی نشان داد که تمامی متغیرها پایا هستند. قبل از برآزش الگوی پژوهش، ابتدا لازم است تا آزمون تشخیصی چاو (F-لیمر) و هاسمن برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های ترکیبی معمولی در مقابل الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت انجام شد. نتایج تحقیق داده‌های تابلویی را تایید نمود. نتایج داده‌های پنل با اثرات ثابت تایید شد. ناهمسانی واریانس بین جملات اخلاص شناسایی گردید. برای این منظور از آزمون والد تعدیل شده استفاده شده است. همچنین مدل رگرسیون نباید دارای مشکل خود همبستگی باشد، برای این مرحله از آزمون وولدریچ استفاده شده است. با توجه به وجود ناهمسانی واریانس و خود همبستگی ( $pvalue < 0.05$ ) در مدل از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

#### ۴-۱- آزمون فرضیه

به منظور برآورد فرضیه پژوهش از مدل رگرسیون چند متغیره زیر استفاده می‌گردد:

$$acc_{it} = \beta_0 + \beta_1 audite_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t}$$

که در آن:

accit: کیفیت اقلام تعهدی شرکت i در سال t

audite i,t = حسابرسی داخلی برای شرکت i در سال t.

Sizeit = اندازه شرکت برای شرکت i در سال t.

Levit= اهرم مالی برای شرکت  $i$  در سال  $t$ .

با توجه به مقدار آماره  $t$  که در جدول شماره (۲) آورده شده است متغیر حسابرسی داخلی رابطه معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد با متغیر کیفیت اقلام تعهدی دارد، و با توجه به مقدار ضریب  $-۰,۰۲۰۷$  این رابطه منفی است، در نتیجه فرضیه  $H1$  تایید می‌گردد، یعنی الزامی شدن حسابرسی داخلی از سال ۹۱ به بعد با کیفیت اقلام تعهدی رابطه معنادار و منفی دارد، یعنی دستورالعمل الزامی شدن داخلی با کاهش کیفیت اقلام تعهدی به همراه بوده است. همچنین جدول همبستگی نشان دهنده ی این موضوع است که بین حسابرسی داخلی و اقلام تعهدی ارتباط ضعیفی وجود دارد.

جدول ۲: نتیجه حاصل از آزمون فرضیه تحقیق

کیفیت اقلام تعهدی (acc)			متغیرها
آماره T	انحراف معیار	ضریب	نماد
۲,۰۴	۰,۰۱۰۱	-0.0207	audite
۵,۵۰۶	۰,۰۰۹۵۷	0.0527	size
۰,۷۹۴	۰,۰۳۱۲	-0.0248	lev
۴,۷۶	۰,۰۶۲۳	-0.297	Constant

منبع: یافته‌های پژوهشگر استخراج شده از نرم افزار Eviews

##### ۵- نتیجه گیری و پیشنهادات

طبق هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB)، هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دیگران در اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، اعتبار و تخصیص منابع مفید باشد (سوانیسکی، ۲۰۲۰). با تکیه بر نظریه نمایندگی (راس، ۱۹۷۳)، انگیزه ارائه نادرست عملکرد شرکت در تضاد منافع بین مدیران و سهامداران به دلیل جدایی مالکیت از مدیریت ریشه دارد (حسن و احمد، ۲۰۱۲؛ صالحی و همکاران ۲۰۱۹). علاوه بر

۱- Sovaniski, T.

۲- Ross, Stephen A.

۳- Hasan & Ahmed

این، مدیران و اعضای هیئت مدیره گاهی اوقات انگیزه هایی برای مدیریت سود برای پوشش استخراج منابع شرکت دارند (پوزولی و ونوتی، ۲۰۱۴). و طبق مرادی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۱) با توجه به عدم اعتماد وام دهندگان و سرمایه گذاران به شرکت‌هایی که ریسک سقوط بالایی دارند، انتظار می رود شرکت‌ها تصویر زیبایی از وضعیت مالی خود نشان دهند تا بتوانند منابع مالی بهتری به دست آورند و سرمایه گذاران بیشتری را جذب کنند. مدت‌هاست که علاقه زیادی به مدیریت سود در ادبیات حسابداری وجود دارد. این به عنوان یک شاخص مهم برای صحت و کیفیت اطلاعات مالی است که شرکت‌ها به سهامداران و جامعه ارائه می‌دهند. وجود حسابرسی داخلی قوی در یک شرکت، قابلیت اطمینان و شفافیت آن را از طریق افشای اطلاعات افزایش می‌دهد. بنابراین، احتمال تصمیم‌گیری خودخواهانه توسط مدیریت کاهش می‌یابد. اتخاذ سیاست‌های مؤثر واحد حسابرسی داخلی، اجرای استانداردهای حسابرسی بالا و شفافیت در گزارش‌های مالی را فراهم می‌کند که باعث افزایش اعتماد سهامداران و کاهش رفتار فرصت‌طلبانه مدیران برای دستکاری سود برای نیازهای شخصی می‌شود.

هدف این مطالعه بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و کیفیت اقلام تعهدی (مدیریت سود تعهدی)، قبل و بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و لزوم استقرار واحد حسابرسی داخلی توسط بورس اوراق بهادار ایران است. که در این تحقیق با اقتباس از پژوهش کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸)، از میزان خطای برآورد اقلام تعهدی به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی استفاده شد.

بر اساس تجزیه و تحلیل‌های آماری انجام شده حسابرسی داخلی با سطح اطمینان ۹۵ درصد با کیفیت اقلام تعهدی رابطه معنادار و منفی دارد. یکی از نقش‌های مهم اقلام تعهدی انتقال یا تعدیل شناسایی جریان‌های نقدی در طول زمان می‌باشد به طوری که اعداد تعدیل شده بهتر عملکرد شرکت را ارزیابی کند. اقلام تعهدی تفاوت بین سود حسابداری و جریان وجوه نقد حاصل از عملیات را بیان می‌کنند این تفاوت نتیجه قیود حسابداری می‌باشد که چه موقع درآمد و هزینه باید شناسایی شود. این اقلام که بر اساس مفروضات و برآوردهای حسابداری می‌باشند اگر اشتباه باشند باید در سود و اقلام تعهدی آینده تصحیح شوند، بنابراین کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود در هنگام مواجهه با خطاهای برآوردی کاهش می‌یابند پس می‌توانیم نتیجه بگیریم که بر اساس آزمون فرضیه کیفیت اقلام تعهدی ربطی به حسابرسی داخلی نداشته و منشاء ایجاد آن استانداردهای حسابداری می‌باشند از دیدگاه دیگر می‌توان برای سرمایه گذاران کیفیت اقلام تعهدی را درجه

۱ - Pozzoli, M., & Venuti, M.

۲ - Moradi, M., Appolloni, A., Zimon, G., Tarighi, H., & Kamali, M.

نزدیکی سود شرکت با میزان جریان‌های نقدی ایجاد شده تعریف کرد بنابراین کیفیت ارقام تعهدی ضعیف این درجه نزدیکی را کاهش می‌دهد و باعث می‌شود که ریسک سرمایه‌گذاران در ارتباط با تصمیم‌گیری در مورد شرکت خاصی افزایش یابد. دویل<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۷) رابطه بین کیفیت ارقام تعهدی و کنترل‌های داخلی را برای گزارشگری مالی بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که همراه با افزایش ضعف کنترل داخلی در شرکت‌ها، کیفیت ارقام تعهدی نیز کاهش می‌یابد. آن‌ها همچنین خاطر نشان کردند که هم سرمایه‌گذاران و هم حسابرسان محیط کنترل داخلی را بسیار در نظر می‌گیرند و در ارزیابی‌های خود از آن استفاده می‌کنند. علاوه بر این، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌هایی که ضعف کنترل داخلی بالایی دارند، مدیریت بیشتر احتمال دارد ارقام تعهدی را دستکاری کند. و بنابراین، این شرکت‌ها کیفیت ارقام تعهدی پایین‌تری خواهند داشت. نتایج تحقیق مهدویان و همکاران (۱۴۰۱) نشان می‌دهد که کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها در دوره بعد از وضع مقررات کنترل‌های داخلی تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد. همچنین نتایج این تحقیق منطبق بر نتایج تحقیقات الشتوی و همکاران (۲۰۱۱)، شایرنجیت و همکاران (۲۰۱۳) و ولی‌زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۱) می‌باشد.

در زمان انجام هر تحقیقی، محدودیت‌هایی بر سر راه پژوهشگران وجود دارد و مطالعه ما نیز در معرض برخی محدودیت‌ها می‌باشد. عدم کنترل برخی از عوامل موثر بر نتیجه تحقیق، از جمله: الگوهای متمایز اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و همچنین هنجارهای قانونی و نظارتی خاص اعمال شده در کشور ایران که خارج از دسترس محقق می‌باشد، همچنین با توجه به شرایط تحریمی و کاهش ارزش پول ملی کشور ایران، که دوره پژوهش در آن واقع شده است صرف نظر از اینکه شرکت‌ها مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی یا واقعی را اتخاذ کرده‌اند یا خیر، قانون‌گذاران (به عنوان مثال دولت) باید تدابیر امنیتی و قوانین و مقررات سخت‌تری را برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وضع کنند تا از مدیریت سود جلوگیری کنند و آن‌ها را تشویق نمایند تا درآمدهای واقعی خود را گزارش کنند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

۱ - Doyle, j., W. Ge, and S. Mc vey.



## منابع

۱. بولو، قاسم و حسنی القار مسعود (۱۳۹۵). مروری بر مهمترین عوامل تعیین کننده کیفیت سود، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۰، ۳۴-۵۳.
۲. جامعی، رضا و رستمیان، آزاده (۱۳۹۴). تاثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی شده، پژوهش های حسابداری مالی، ۸(۲۹)، ۱-۱۷.
۳. حاجیهها، زهره و نادری، مریم (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف های با اهمیت کنترل داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۷، صص ۹۵-۱۱۸.
۴. سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
۵. سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
۶. سعید آبادی، سمانه، محمدی، علی، بیات، علی و محمدی، مهدی (۱۴۰۰). ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبان، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۰(۳۷)، ۳۴۵-۳۷۷.
۷. شفیق پور، سیدمجتبی و جلالی علی آباد، فرزانه (۱۳۹۴). عرضه عمومی اولیه: مدیریت سود و ساختار مالکیت، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۶، ۱۷-۳۲.
۸. عشایری آسو، امین (۱۴۰۱). تبیین نقش دانش مالی اعضا و استقلال مدیر عامل بر کیفیت اطلاعات حسابداری در بانکها و موسسات مالی، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۳۸)، ۳۲۵-۳۴۸.
۹. محمدی، امیر و ثقفی، علی (۱۳۹۶). بهبود سنجش کیفیت اقلام تعهدی، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۲۵(۷)، ۱-۱۴.
۱۰. منصوری، ابراهیم و ثابتی، فریده (۱۳۹۷). بررسی تاثیر ویژگی های حاکمیت شرکتی به عنوان مکانیزم های نظارتی بر مدیریت سود واقعی (نمونه مورد مطالعه صنعت خودرو-ساز و قطعات آن در بورس اوراق بهادار تهران)، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۷(۲۵)، ۱۸۹-۲۰۹.
۱۱. مهدویان، سیدابراهیم؛ لشگری، زهرا؛ خسروی پور، نگار؛ اسماعیل زاده مقری، علی و یگانگی محمدرضا (۱۴۰۱). فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴)، ۲۳۱-۲۴۵.
۱۲. نوروش، ایرج؛ ناظمی، امین و حیدری، مهدی. (۱۳۸۵). کیفیت اقلام تعهدی و سود با تأکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۴۳، ۱۳۵-۱۶۰.

۱۳. ولی زاده، اعظم؛ حسینی، سیدعلی و عاطفه علی عسگری (۱۴۰۱). بررسی پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود، فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۹(۲)، ۷۱-۹۵.

14. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence, *Journal of Accounting Research*, 54(1): 3-40
15. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence, *Journal of Accounting Research*, 54 (1): 3-40.
16. Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B. (2021). Internal Audit and Quality of Financial Reporting in the public Sector: The Case of University for Developments. *Finance & Accounting Research Journal*, 3(1), 1-23.
17. Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, university of Southern Queensland, Australia
18. ALbawwat, I. E., AL-hajaia, M. E., & AL frijat, Y. S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
19. Alqudah, Hamza, Noor Amran, and Haslinda Hassan. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector. *Euro Med Journal of Business* 14: 251-73.
20. Barth, M., Cram, D. P., & Nelson, K., (2016). 1-Accruals and the Prediction of Future Cash Flows. *The Accounting Review*, 76, 25-58
21. Behrend, Joel, and Marc Eulerich. (2019). The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (1926-2016). *Accounting History Review* 29: 103-39.
22. Braam, G., Nandy, M., Weitzel, U. & Lodh, S. (2015). Accrual-based and real earnings management and political connections. *International Journal of Accounting*, 50, 111- 141.
23. Brierley, J. (1999). Accountant's job satisfaction: a meta-analysis, *The British Accounting Review*, 31(1), pp. 63-84.
24. Chambers, D. (2005). Earnings Persistence and the Accrual Anomaly. Working Paper (SSRN.COM).
25. Church BK, McMillan J, Schneider A (2001). Factors affecting internal auditor's consideration of fraudulent financial reporting during analytical procedures. *Auditing: J. Practice Theory*, March, pp. 6580.
26. Committee of Sponsoring Organizations of the tread way Commission (COSO). (2012).
27. Constantatos, A. F. (2018). Corporate governance mechanisms in Greece and their effect on earnings management and firm performance.

28. Coram, P., Ferguson, C, & Moroney, R. (2008). The Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures, and the Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance*, 48: 543-59
29. Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent. P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45 (2): 241- 267.
30. Dechow, P.M. & I. Dichev. (2002). The Quality of Accruals & Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 35-59.
31. Doyle, j., W. Ge, and S. Mc vey. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*. Vol . 82, No . 5. Epps, R. W and Guthrie, CP. Sarbanes-Oxley 404 material weaknesses and discretionary accruals. *Accounting Forum* (2009)
32. Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing?- A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, 94(3/4), 83-93.
33. FASB (1978). Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
34. Felix, W., Gramling, A.A. & Maletta, M, J. (2001). " The contribution of internal. audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, pp. 250-274.
35. García J. M., Osma, B., Mora, A., The effect of earnings management on the asymmetric timeliness of earnings. (2005). *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(3-4), P.691-726.
36. García-Osma, B., Gill de Albornoz Noguer, B. and Gisbert-Clemente, A. (2012). La investigación sobre "earnings management". *Revista Española De Financiación y Contabilidad*, 34 (127): 1001-1034.
37. Gebrayel, E., Jarrar, H., Salloum, C., & Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting quality: Empirical evidence from Omani listed firms. *International Journal of Auditing*, 22(2), 197-213.
38. Gramling A, Maletta MJ, Schneider, Church BK (2004). The role of the internal audit function in corporate governance. *J. Account, Lit.*, 23: 194-244.
39. Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S. and Garcia-Perez de Lema, D. (2018), "Internal audit and Financial reporting in the Spanish banking industry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 No. 8, pp. 728-753.
40. Halbouni, S. S, (2015), The role of auditors in preventing, detecting, and reporting fraud: The case of the United Arab Emirates (UAE), *International Journal of Auditing*, 19(2): 117-130.
41. Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P.(2006), "The Americas' Literature Review on Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, PP. 835-44.

42. Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Khatib, S. F., Zhu, J., & Al-Kuhali, A. A. (2020). The impact of internal audit quality on financial performance of Yemeni commercial banks: An empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), 867–875.
43. Hong X, Schouest B, Xu H.(2017)Effects of exosome on the activation of CD4+ T cells in rhesus macaques: a potential application for HIV latency reactivation. *Scientific Reports*. 7(1):15611
44. Internal control – integrated framework. Exposure Draft, September.(2012). Available at <http://www.ic.coso.org> (accessed November 11, 2012).
45. Jaggy. B, Mitra. S & Hosain .M. (2015), Earnings quality, internal control, weaknesses and industry specialist audits, *Review of Quantitative Finance and Accounting*,vol.45,no.1,pp 1-32.
46. Khan, S., Rehman, A., Zeeshan, M., & Afridi, F. E.(2020). Effect of Corporate Governance on Financial Reporting Quality: Evidence from Listed Textile Sector Firms on Pakistan Stock Exchange. *Journal of Management Research*, 51-66.
47. Kohlbeck, M. and T. Warfield. (2008). The Effects of accounting standard setting on accounting quality. Working paper Florida Atlantic University (January)
48. Lashgari, Z.Gavradarb,A.bakhshayeshc,E.(2015).Internal Control Weakness and Accruals Quality hn Companies Listed on Tehran Stock Exchange.*Procedia-Social and Behavioral Sciences*.vol 207,pp 454-461
49. Levitt, A. (2000) Remarks delivered at the Economic Club of Washington, Washington, DC, April 6.
50. Levitt, A.(1998). Speech by SEC Chairman: The numbers game. Remarks delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, September 28, 1998.
51. Lin, H. W., & McNichols, M. F. (1998). Underwriting relationships, analysts' earnings forecasts and investment recommendations. *Journal of accounting and economics*, 25(1), 101-127.
52. Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M.E. and Bardhan, I.(2011), “The role of the internal audit function in the detection and disclosure of material weaknesses”, *The Accounting Review*, Vol. 86 No. 1, pp. 287-323.
53. McNichols, M., and G., Wilson. (1988). " Evidence of earnings management from the provision of bad debt", *Journal of Accounting Research* 26: 1-31.
54. Miko, N.U., Kamardin, H.(2015). Impact of audit committee and audit quality on preventing earnings management in the pre- and post- nigerian corporate governance code 2011. *Procedia Soc. Behav. Sci.* 172, 651–657.
55. Mohamed,M,A. (2018). Developing the comprehensive income to enhance the quality of financial reporting. *Journal of Accounting Thought*, Faculty of Commerce, Ain Shams University, vol.3

56. Mohammed Al-Shetwi<sup>1</sup>, Shamsheer Mohamed Ramadili, Taufiq Hassan Shah Chowdury and Zulkarnain Muhamad Sori, Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, *African Journal of Business Management* Vol.5 (27), pp. 11189-11198, 9 November, 2011
57. Moradi, M., Appolloni, A., Zimon, G., Tarighi, H., & Kamali, M. (2021). Macroeconomic factors and stock price crash risk: Do managers withhold bad news in the crisis-ridden Iran market?. *Sustainability*, 13(7), 3688.
58. Nagy, A. L. & Cenker, W. J.(2002). An assessment of the newly defined internal audit functions. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130–137.
59. Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S. (2000). Accrual management to meet earnings targets: UK evidence pre-and post-Cadbury. *The British Accounting Review*, 32(4), 415-445.
60. Pozzoli, M., & Venuti, M. (2014). Related party transactions and financial performance: Is there a correlation? Empirical evidence from Italian listed companies. *Open Journal of Accounting*, 2014.
61. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
62. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) .(2007). Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements.
63. Ross, Stephen A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review* 63: 134–39. Roychowdhury, Sugata. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics* 42: 335–70.
64. Roychowdhury, S., et al. (2012). "Managing for the moment: The role of real activity versus accruals earnings management in SEO valuation." Available at SSRN 1982826.
65. Sarbanes-Oxley Act (SOX).(2002). Washington, DC: Government Printing Office, Public Law No. 107-204.
66. Securities and Exchange Commission (SEC).(2003). NASD and NYSE rulemaking: relating to corporate governance. Release No. 34-48745.
67. Securities and Exchange Commission (SEC).(2013). Notice of filing of proposed rule change to require that listed companies have an internal audit function. Release No. 34-69030. Available at <http://www.sec.gov/rules/sro/nasdaq/2013/3469030.pdf> (accessed March 25, 2013).
68. Shireenjit, K; Johl, Satirenjit Kaur Johl, Nava Subramaniam, Barry Cooper (2013). "Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28
69. Sovaniski, T. (2020). Influencing of International Accounting Reporting Standards on Quality of Financial Reports. Available at SSRN 3665457.

70. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2008). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. October: The Institute of Internal auditors.
71. Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: An institutional theory perspective. *Corporate Governance: International Journal of Business in Society*, 20(1), 175–190.
72. Yee, C.S; Sujana, A, James; K, Leung, J.K. (2008). The perception of the Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit *Asian J. Bus. Acc.* 1(2), 147-174. Salehi, M., DashtBayaz, M. L., Hassanpour, S., & Tarighi, H. (2020). The effect of managerial overconfidence on the conditional conservatism and real earnings management. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*.
73. Zang, A.Y. (2012). Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review*, 87(2): 675-703.

