

تأثیر وضع مقررات کنترل های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی

سید ابراهیم مهدویان

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
semahdavian@yahoo.com

زهرا لشگری

استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
z_lashgari@iauctb.ac.ir

نگار خسروی پور

استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
n-khosravipour@yahoo.com

علی اسماعیل زاده مقری

دانشیار، گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Ali.esmaelzadeh@iauctb.ac.ir

محمد رضا یگانگی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
m.yeganegi@iauctb.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۵

چکیده

پیاده سازی، ارزیابی و نظارت بر سیستم های کنترل داخلی موثر، تعیین کننده اصلی کیفیت گزارشگری مالی است. به طور خاص، کنترل های داخلی با کیفیت بالا دستکاری عمدی اطلاعات گزارش شده به خارج از شرکت را کاهش می دهند. خطرهایی چون خطاهای رویه ای و برآورد تصادفی در گزارش، خطرات ذاتی عملیات و استراتژی های تجاری که ممکن است بر کیفیت اقلام تعهدی گزارش شده تأثیر بگذارد را کاهش می دهد. از این رو هدف پژوهش بررسی تأثیر وضع مقررات کنترل های داخلی به منظور جلوگیری از وقوع اشتباهات و انحرافات به گونه ای اثربخش و کارآمد بر کیفیت اقلام تعهدی است. بدین منظور این پژوهش با ۹۰ شرکت نمونه و در بازه زمانی ۱۲ ساله ۱۳۹۷-۱۳۸۶ در دو مرحله با اجرای آزمون مقایسه میانگین تی زوجی و آزمون کرامر انجام شد. با در نظر گرفتن نتایج و نیز مقایسه توان تبیین کنندگی و دقت هریک از الگو های پژوهش، می توان گفت که در سطوح اطمینان مختلف الگوها از اعتبار مناسب و قابل اتکایی برخوردارند و از لحاظ مقایسه ای میانگین کیفیت اقلام تعهدی در دوره بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی، تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد. نتایج نشان داد کیفیت اقلام تعهدی شرکت ها در دوره بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی، تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد.

واژه های کلیدی: وضع مقررات، کنترل های داخلی، کیفیت اقلام تعهدی.

۱- مقدمه

امروزه مشاغل در فضای رقابتی و چالش برانگیزتری فعالیت می‌کنند. موفقیت آنها مبتنی بر توانایی سازگاری با تغییرات محیطی و مدیریت ریسک با تکامل ساختار کسب و کار هر روز است. بعد از رسوایی‌ها و سقوط شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام، کنگره، قانون ساربنز اکسلی را در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد، این قانون را جهت مبارزه با کلاهبرداری، بهبود قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و بازیابی اعتماد سرمایه‌گذاران تصویب نمود. اکثر مدیران تعجب می‌کردند که چرا باید همان فشارها را برای کسانی که غفلت ورزیده‌اند یا صادق نبوده‌اند، متحمل شوند. شاید سنگین‌ترین عنصر قانون ساربنز اکسلی بخش ۴۰۴ بود، که می‌گوید مسئولیت مدیریت، ایجاد یک ساختار کنترل داخلی مناسب برای گزارشگری مالی و ارزیابی اثربخشی آن و مسئولیت حسابرسان، تایید صحت ارزیابی مدیریت است. هدف از همه این قوانین و مقررات اطمینان سهامداران و به حداقل رساندن خطراتی است که به دلیل ضعف کنترل‌های داخلی افزایش می‌یابند.

در ایران نیز، سازمان بورس و اوراق بهادار به پیروی از قانون ساربنز اکسلی (۲۰۰۲) و در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، در سال ۱۳۹۱ اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. اگر چه در دستورالعمل کنترل‌های داخلی، الزامات به صورت شفاف بیان و به تفکیک برای همه اجزای سیستم کنترل داخلی تبیین شده‌اند و هر شرکت باید با توجه به اندازه و نوع فعالیت خود، کنترل‌های داخلی اثربخش را پیاده‌سازی کند، اما این سوال مطرح است که فرآیند مستندسازی، ارزیابی و آزمون کلیه کنترل‌های داخلی و گزارش درباره آن، می‌تواند حاوی این ادعا باشد که این کنترل‌ها به گونه‌ای اثربخش عمل می‌کنند؟ به علاوه وضع مقررات و الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی نسبت به قبل از وضع مقررات منجر به افزایش کیفیت ارقام تعهدی شده است یا خیر؟ آیا ارزیابی‌های مدیریت و حسابرس از کنترل‌های داخلی منجر به بهبود مستمر کیفیت کلی سیستم کنترل داخلی شده است یا خیر؟

در سال ۲۰۱۳ هیئت نظارت بر استانداردهای حسابداری افشا کرد که ۱۵ درصد از حسابرسی‌های کنترل داخلی که مورد بازرسی قرار گرفته بودند، اثربخش نبوده‌اند. به این معنا که کاهش افشای نقاط ضعف با اهمیت، ممکن است نشانه بهبود کیفیت کنترل داخلی نباشد و اینکه استاندارد فعلی حسابرسی کنترل داخلی برای ایجاد بهبود کیفیت کنترل داخلی کافی نبوده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۱۳، ۱، ۲۰۱۶). بدیهی است که بهبود در کیفیت کنترل‌های داخلی مزیتی است که به واسطه ارزیابی‌های مدیریتی و حسابرسان، مهم و تا حد زیادی کشف نشده

باقی مانده است. لذا شرکت‌هایی که خوب کنترل می‌شوند پیامدهای عملیاتی بهبود یافته‌ای مانند کاهش خطای پیش بینی مدیریت (فنگ^۲ و همکاران، ۱۹۰، ۲۰۰۹)، کاهش نرخ استقراض وام بانکی (کیم^۳ و همکاران، ۱۱۵۷، ۲۰۱۱) و بهبود کارایی عملیاتی (چنگ^۴ و همکاران، ۱، ۲۰۱۳) تجربه می‌نمایند. بنابراین فهم این نکته که آیا ارزیابی‌ها و حسابرسی‌های کنترل داخلی منجر به بهبود کیفیت کنترل داخلی می‌شود نه تنها برای ارزیابی قابلیت اتکای گزارشگری مالی، بلکه به منظور پیش بینی عملکرد آتی مهم است.

در واقع هدف کنترل داخلی بر گزارشگری مالی ارائه اطمینان منطقی در مورد قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی برای اهداف بیرونی است. ضعف در کنترل‌های داخلی اغلب با کلاهبرداری و شکست در تجارت همراه بوده است. اقلام تعهدی یکی از مولفه‌های اساسی اطلاعات مالی قابل اعتماد است و نقاط ضعف کنترل داخلی می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی را از دو طریق اصلی تحت تأثیر قرار دهد: از طریق تحریف‌های غیرعمد و اظهارات نادرست عمدی.

یافته‌های تجربی نشان نمی‌دهند که ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی تأثیری بر کیفیت اقلام تعهدی دارند. علاوه بر این، هیچ مدرک مهمی وجود ندارد که نشان دهد اصلاح ضعف‌های کنترل‌های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی تأثیر می‌گذارد یا اینکه تغییرات در کیفیت اقلام تعهدی با تغییراتی در اثربخشی کنترل‌های داخلی سازگار هستند (هوگان و ویکنز^۵، ۲۰۰۵؛ بدارد^۶، ۲۰۰۶).

از طرفی قابلیت اطمینان گزارشگری مالی تابعی از اثربخشی کنترل‌های داخلی یک شرکت محسوب می‌شود (هیئت نظارت بر استانداردهای حسابداری^۷، ۲۰۰۴، دونالدسون^۸، ۲۰۰۵). این امر حاکی از آن است که گزارشگری مالی مستلزم یک سری اقدامات معطوف به هدف خاص ارائه اطلاعات با کیفیت حسابداری است و چنین مجموعه‌ای از اقدامات، تجسم یک سیستم سازمانی مانند کنترل داخلی است (لوبا کوانبو و تانکو^۹، ۲۰۱۸).

لذا عدم موفقیت حاکمیت شرکتی به دلیل رسوایی‌های عمده حسابداری، نگرانی‌هایی را در مورد صداقت اطلاعات حسابداری ارائه شده به سرمایه‌گذاران ایجاد کرده است. چنین شکست‌هایی باعث شده است که هم متخصصین بازارهای مالی و هم محققان حسابداری درک اثربخشی کنترل داخلی و همچنین ارتقا فراگیر بودن مسائل کنترلی و ارتباط آنها با رفتار مدیریت شده بر کیفیت اقلام تعهدی را ضروری کند.

طبق دستورالعمل بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی، مدیریت مجبور است سیستم کنترل داخلی خود را مستند و آزمایش کند

اساس تعریف چارچوب کوزو^{۱۰} (۱۹۹۲)، "کنترل داخلی خوب قرار است به اطلاعات مالی مطمئن تری منجر شود" (والی و مسمودی^{۱۱}، ۳۶۳، ۲۰۱۹).

چنین ارتباطی ریشه در نظریه نمایندگی دارد (جنسن و مکلینگ^{۱۲}، ۱۹۷۶). بر این اساس، مدیران فرصت طلب از قدرت اختیار خود برای دستکاری اطلاعات استفاده می کنند. بنابراین، سیستم کنترل داخلی باید در کاهش هزینه های نمایندگی ناشی از اختلافات نمایندگی بین سهامداران و مدیران، ناشی از مشکلات اطلاعاتی و درگیری های احتمالی بین آنها کمک کند. کنترل داخلی گزارشگری مالی همچنین می تواند خطرات جلوگیری از اهداف گزارشگری مالی مانند عدم وجود راه حل برای کلاهبرداری شناسایی شده و عدم آگاهی مدیریت از کیفیت گزارش های مالی را کاهش دهد. این بدان معنی است که عدم کارایی کنترل داخلی بر گزارشگری مالی احتمالاً منجر به گزارش های مالی بی کیفیت می شود (بیمو و همکاران^{۱۳}، ۳۳۱، ۲۰۱۹).

مطالعه انجام شده توسط رایس و وبر^{۱۴} (۲۰۱۱) از مطالعات قبلی متفاوت بود چرا که آنها "اثربخشی گزارش های کنترل داخلی بخش ۴۰۴ ساربنز اکسلی را در شناسایی نقاط ضعف و همچنین عوامل تعیین کننده اثربخشی نسبی آن گزارش ها را در بین شرکت ها" بررسی نمودند. با جدا کردن این ضعف ها و نگاه کردن به شرکت هایی که تمام ضعف های خود را دارند، قادر به تعیین عواملی بودند که بر تشخیص و افشای اطلاعات مالی تأثیر می گذارند. نتایج آنها نشان می دهد که گزارش مربوط به ساربنز اکسلی ممکن است موثر نباشد چون باید گزارش در تشخیص و افشای ضعف های با اهمیت موثر باشد. به علاوه، اثربخشی بهبود نیافته و کاهش در گزارش این ضعف ها سبب بهبود فرآیند گزارش دهی داخلی نشده است.

از طرفی برخی شواهد نشان می دهد که الزامات بخش ۴۰۴ مفید بوده است. به عنوان مثال، کوستون^{۱۵} و همکاران (۲۰۰۴) در بین متخصصان حسابداری اتفاق نظر داشتند که "... این مقررات باعث افزایش دانش و نگرانی مدیریت در مورد کیفیت ساختار کنترل های داخلی آن می شود، بنابراین علامت های قابل توجهی وجود دارند که مدیریت چنین کنترل هایی را بسیار جدی می گیرد". به نظر می رسد قانون ساربنز اکسلی، توانایی و انگیزه های مدیریت را برای دستکاری سود و در نتیجه کاهش کیفیت سود، بسیار کاهش می دهد.

بدیهی است که سود خلاصه عملکردی است که با استفاده از مبنای تعهدی تهیه می شود (هان^{۱۶}، ۱۹۵، ۲۰۱۰؛ ژانگ^{۱۷}، ۲۰۱۶) که به نوبه خود به مدیر امکان می دهد رفتار حسابداری معاملات را تخمین زده و توجیه کند. با این وجود، دو توضیح

تا گزارش سالانه حاوی ارزیابی ساختار کنترل داخلی اثربخش باشد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار بیان می دارد که چنین الزامی کیفیت گزارشگری را افزایش می دهد و اعتماد سرمایه گذار را به انصاف و راستی بازارهای اوراق بهادار برقرار می کند. در حالی که سیستم های کنترل داخلی توسط مدیریت طراحی و اجرا می شوند، نقاط ضعف آنها به طور ضمنی در مورد صلاحیت و دیدگاه مدیریت در مورد گزارشگری مالی تردید ایجاد می کند. بعلاوه، یک سیستم کنترل داخلی ضعیف ممکن است بر تلاش مدیریت برای دستکاری بیشتر عملیات شرکت با استفاده از هزینه های تولید کنترل شده، هزینه های اختیاری و فروش تأثیر بگذارد.

از طرفی کیفیت اجزای سود همیشه مدنظر تصمیم گیرندگان مالی بوده و هست و مدیران واحدهای اقتصادی به دلایل متعدد اقدام به دستکاری اقلام تعهدی سود نموده اند. بدیهی است که اگر شرکتی کنترل داخلی ضعیفی داشته باشد، مدیران کمتر قادر به تعیین مبالغ تعهدی قابل اعتماد بوده و در نتیجه اطلاعات مالی کمتر قابل اعتماد هستند. علاوه بر این، مدیران شرکت های اقتصادی با کنترل داخلی ضعیف می توانند به راحتی کنترل ها را نادیده بگیرند و عمداً تخمین های تعهدی را مغرضانه تهیه کنند که در این صورت، اهداف گزارشگری مالی فرصت طلبانه خود را تسهیل می کنند. بنابراین، صرف نظر از اینکه اظهارات نادرست غیر عمدی یا عمدی هستند، وقتی شرکت ها کنترل های داخلی ضعیفی دارند، کیفیت اقلام تعهدی احتمالاً کاهش می یابد.

با توجه به اینکه شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس ایران ملزم به استقرار و بکارگیری سیستم کنترل داخلی مطابق با مفاد دستورالعمل مذکور می باشند، این پژوهش به بررسی تأثیرپذیری کیفیت اقلام تعهدی از وضع مقرراتی است که حسابرسان را ملزم به اظهار نظر نسبت به کنترل های داخلی می نماید. نتایج این پژوهش نشان دهنده آن است که آیا قانون گذاران از وضع مقررات مذکور به هدف خود رسیده اند یا خیر؟ لذا پژوهش حاضر بدنبال مقایسه تأثیر قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی می باشد.

۲- مبانی نظری پژوهش

هیئت نظارت بر استانداردهای حسابداری، کنترل های داخلی گزارشگری مالی را به عنوان "فرآیندی برای ارائه اطمینان منطقی در مورد قابلیت اطمینان گزارشگری مالی" تعریف می کند. که هدف از آن جلوگیری و یا تشخیص خطاها یا تقلب هایی است که منجر به سوء استفاده از صورت های مالی می شود. بر

همان‌طور که تحقیقات قبلی نشان می‌دهد، ویژگی‌های حاکمیتی با کیفیت پایین با وجود ضعف‌های با اهمیت همراه است (ژانگ و همکاران، ۳۰۰، ۲۰۰۷؛ هویتاش^{۲۳} و همکاران، ۸۳۹، ۲۰۰۹؛ اسکایف^{۲۴} و همکاران، ۹۱، ۲۰۱۳) و مدیران در صورت وجود ضعف با اهمیت به‌طور فرصت‌طلبانه‌ای از عدم تقارن اطلاعاتی استفاده می‌کنند (اسکایف و همکاران، ۹۱، ۲۰۱۳). این استدلال وجود دارد که بدلیل افشای ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی انگیزه‌ای برای رفتار مدیریت سود ایجاد شود. بدیهی است که به دلیل پیامدهای منفی پیش‌بینی شده از این افشاگری‌ها (به عنوان مثال، واکنش‌های منفی سرمایه‌گذاران، افزایش هزینه بدهی یا تأثیر بر اعتبار شخصی)، مدیران تلاشی برای کاهش این اثرات در غالب مدیریت سود خواهند داشت.

ایلینف^{۲۵} (۲۰۱۰) به‌طور خاص تأثیر بخش ۴۰۴ را بوسیله مقایسه شرکت‌های دارای ارزش سهام مشابه که تابع بند الف بخش ۴۰۴ (شرکت‌های بزرگ) بوده‌اند و شرکت‌هایی که تبعیت نمی‌کردند (شرکت‌های کوچک) ارزیابی نمودند. نتایج نشان داد که رابطه منفی بین اجرای کامل بخش ۴۰۴ و اقلام تعهدی اختیاری ثبت شده وجود دارد. نوندرف^{۲۶} و همکاران (۲۰۱۲) یکی از مزایای وضع مقررات کنترل‌های داخلی، افزایش همکاری و ارتباط کمیته حسابرسی و مسئولان شرکت در مسائل حسابداری می‌دانند. اگرچه هزینه اجرای بخش ۴۰۴ علی‌الخصوص بخش (ب) می‌تواند به‌طور نامناسبی برای شرکت‌های کوچک‌تر، بدلیل کمبود ساختارهای کنترلی در گزارشگری شان سنگین باشد، اما همین شرکت‌های کوچک به مراتب مشکلات بیشتری در کنترل داخلی شان نسبت به شرکت‌های بزرگ تر داشته‌اند.

دویل^{۲۷} و همکاران (۲۰۰۷) رابطه بین کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی را تحت الزامات بخش ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی بررسی نموده و دریافتند شرکت‌هایی که کنترل داخلی ضعیفی بر گزارشگری مالی خود دارند به‌طور کلی از کیفیت اقلام تعهدی ضعیفی برخوردار هستند. اشبوق اسکایف^{۲۸} و همکاران (۲۰۰۸) شرکت‌هایی که از کنترل‌های داخلی قوی برخوردارند، کیفیت اقلام تعهدی آنها در سطح مناسبی قرار دارد در حالی که شرکت‌های با کنترل داخلی ضعیف با کاهش قابل توجهی از کیفیت اقلام تعهدی روبه‌رو هستند.

لذا وجود کنترل‌های داخلی قوی در ساختارهای مالی و اداری شرکت‌ها می‌تواند به‌صورت سیستماتیک رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت و در نتیجه انحرافات ناشی از تضاد منافع و خطر اخلاقی (کژ منشی) را کاهش دهد و همزمان با بهبود کیفیت گزارشگری مالی بر شیوه مدیریت بنگاه اثر مثبت بگذارد.

وجود دارد که چرا میزان اقلام تعهدی می‌تواند منجر به کیفیت پایین گزارشگری مالی شود (دویل و همکاران، ۱۹۳، ۲۰۰۷؛ د'ملو^{۱۸} و همکاران، ۲۵۱، ۲۰۱۷). اولاً، مدیریت معمولاً رفتار فرصت‌طلبانه دارد و نتیجه آن تخمین اقلام تعهدی مغرضانه است و ثانیاً، اشتباهات غیر عمدی احتمالاً رخ می‌دهد، زیرا مدیریت پیش‌بینی دقیق معاملات دشوار است که اگر زودتر شناسایی و اصلاح نشوند، این عوامل ممکن است کیفیت گزارشگری مالی را مختل کنند (بیمو و همکاران، ۳۳۱، ۲۰۱۹). از این سو پژوهش حاضر استدلال می‌کند که وضع مقررات کنترل‌های داخلی موثر باید بتواند خطاها را تشخیص داده و اقدامات اصلاحی را برای چنین خطاهایی پیشنهاد کند که ممکن است ناشی از خطای غیرعمد در اقلام تعهدی تخمینی یا حتی برای مدیریت سود باشد (جگی^{۱۹} و همکاران، ۱، ۲۰۱۵). به همین ترتیب استنباط می‌شود که کنترل داخلی می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی را افزایش دهد.

وضع مقررات کنترل‌های داخلی منجر به محدود شدن دستکاری سود با استفاده از انتخاب و انعطاف‌پذیری سیاست‌های حسابداری می‌شود و سپس تبدیل به استفاده از مدیریت سود واقعی می‌شود. اشبوق اسکایف (۲۰۰۷) بدین ترتیب شرکت سود غیر عادی بیشتری دارد و اصلاح ضعف‌های کنترل داخلی می‌تواند مدیریت سود را مهار کند. مدیران معمولاً مدیریت سود را از پایان سال تا انتشار صورت‌های مالی انتخاب می‌کنند، اما مدیریت سود واقعی می‌تواند در هر زمانی انجام شود. بنابراین مدیران مدیریت سود واقعی را ترجیح می‌دهند (ژانگ و همکاران، ۶۷۵، ۲۰۱۲). از طرفی مدیران به‌طور فعال اصول حسابداری را به دلیل ضعف عمده در کنترل داخلی تغییر خواهند داد (لیو و کانگ^{۲۰}، ۱۱۹، ۲۰۲۰). در واقع مدیران معتقدند که تغییر داوطلبانه عبارت است از بهبود اطلاعات حسابداری، انطباق با سیاست‌های داخلی و ارائه مزایای اجرایی (کیون^{۲۱} و همکاران، ۲۰۱۸).

جاروینن و میلماکی^{۲۲} (۲۰۱۶) کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی می‌تواند به خوبی با رفتار مدیریت سود مرتبط باشد و وجود این واقعیت که هدف نهایی آنها محدود کردن دستکاری فعالیت‌های واقعی نیست، تا آنجا که اثربخشی کنترل‌های داخلی نشان‌دهنده نگرش مدیریت نسبت به کیفیت گزارشگری مالی است. از این‌رو، یک سیستم کنترل داخلی ناکارآمد می‌تواند توضیحاتی در مورد عدم صلاحیت یا تعهد مدیریت برای ایجاد کنترل‌های داخلی موثر داشته باشد. این یافته‌ها حاکی از آن است که مدیران با توجه به صلاحدید خود در تلاشند تا از کنترل‌های داخلی ضعیف برای منافع شخصی استفاده کنند.

کنند ... و ضعف کنترل داخلی بر ارزش منصفانه و مدیریت سود تأثیر دارد. شرکت های ذکر شده بدون ضعف کنترل داخلی معمولاً از سود سرمایه گذاری و کاهش ارزش دارایی به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می کنند ... و آنهایی که دارای ضعف کنترل داخلی هستند معمولاً از سود فوق العاده به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می کنند.

شرودر و شیردسن (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی "بهبود کیفیت سیستم کنترل های داخلی پس از حسابرسی کنترل های داخلی و ارزیابی مدیریت از کنترل های داخلی" (موضوع بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی) پرداختند. نتایج نشان داد که حسابرسی کنترل های داخلی موجب افزایش کیفیت کنترل های داخلی گردیده است. همچنین شواهد محدودی به دست آوردند که ارزیابی مدیریت از کنترل داخلی بر کیفیت کنترل داخلی اثر می گذارد.

جاروینن و میلماکی (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی "مدیریت سود واقعی قبل و بعد از گزارش نقاط ضعف با اهمیت موضوع قانون ساربنز آکسلی بخش ۴۰۴" پرداختند. یافته ها نشان می دهد، در مقایسه با شرکت هایی که کنترل داخلی موثری دارند، شرکت هایی که ضعف های اساسی در کنترل های داخلی خود دارند، دستکاری بیشتری در فعالیت های واقعی (به ویژه تولید بیش از حد موجودی) دارند. این نشان می دهد که تعهد ضعیف مدیریت برای ارائه سیستم کنترل داخلی موثر و اطلاعات مالی با کیفیت بالا مربوط به گرایش استفاده از روش های مدیریت سود واقعی است. علاوه بر این، آنها دریافتند که شرکت ها پس از افشای نقاط ضعف با اهمیت سال گذشته، از مدیریت سود واقعی (تولید بیش از حد و کاهش هزینه های اختیاری) استفاده می کنند.

لشگری و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی "ضعف کنترل های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی در شرکت ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پرداختند. نتایج نشان می دهد که کیفیت اقلام تعهدی به شدت با ضعف کنترل های داخلی ارتباط دارد و در واقع، کیفیت اطلاعات حسابداری (اقلام تعهدی) بستگی زیادی به تأمین محیط اطلاعات و منابع اطلاعاتی دارد. طبق تحقیقات قبلی شرکت های دارای ضعف کنترل های داخلی بالا، کیفیت اطلاعات مالی کاهش یافته است.

فیشر^{۳۰} و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی "ارزیابی قانون ساربنز آکسلی بخش ۴۰۴: هزینه ها، سودها و مدیریت سود" پرداختند. در مورد مدیریت سود، نتایج نشان می دهد که این بخش تأثیر مثبتی مانند افزایش کیفیت سود و بهبود سیستم های کنترل داخلی دارد. اگرچه این بخش در ادبیات به شدت مورد بحث است، این اتفاق نظر وجود دارد که بخش ۴۰۴ قانون

ایجاد اطمینان در کنترل های داخلی سبب بهبود عدم تقارن اطلاعات و همچنین کاهش تضاد منافع بین طرفین ذی نفع در نگاه می گردد، زیرا جریان اطلاعات به صورت کامل و شفاف ارائه می گردد و همچنین فرآیندهای داخلی از طریق وجود ضعف های موجود در سیستم های کنترل داخلی امکان بروز رفتارهای فرصت طلبانه به مدیریت را نمی دهند. در نتیجه کنترل های داخلی می تواند اولاً کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد و ثانیاً تقارن اطلاعات را افزایش دهد و ثالثاً باعث کاهش تضاد منافع و نظارت بیشتر بر مدیریت گردد (رضوی عراقی و همکاران، ۱۴۳، ۱۳۹۷).

۲- پیشینه پژوهش

لیو و کانگ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی "همبستگی بین کنترل داخلی و مدیریت سود" پرداختند. نتایج حاکی از آن است که شرکت های نمونه به طور کلی رفتار مدیریت سود، مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود فعالیت های واقعی را دارا می باشند و یک همبستگی منفی معناداری بین مدیریت سود و کنترل داخلی وجود دارد و کنترل داخلی تأثیر محدودکننده بهتری بر مدیریت سود تعهدی مثبت و مدیریت سود فعالیت واقعی دارد. والی و مسمودی (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی "کنترل های داخلی و مدیریت سود واقعی" پرداختند. نتایج نشان داد که شاخص کنترل داخلی بالا تأثیر منفی بر مدیریت سود واقعی دارد و کنترل داخلی بهتر منجر می شود گزارشگری مالی برای سرمایه گذاران معتبرتر باشد. علاوه بر این، نتایج نشان می دهد که محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی و نظارت از مولفه هایی هستند که به طور عمده بر مدیریت سود واقعی تأثیر می گذارند.

چالمرز^{۲۹} و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی "کنترل داخلی در تحقیقات حسابداری" پرداختند. نتایج آنها سه تحلیل را شامل می شود؛ اول، شواهدی در مورد پیامدهای اقتصادی کیفیت کنترل داخلی نشان می دهد که کیفیت کنترل داخلی می تواند تأثیر قابل توجهی بر تصمیم گیری کاربران اطلاعات مالی داشته باشد. دوم، نتایج تحقیقات در مورد ارتباط تجربی بین ساختار مالکیت، ویژگی های خاص هیئت مدیره و کیفیت کنترل داخلی معنادار است. سوم، شواهد تجربی در مورد ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی به طور کلی از یک ارتباط مثبت و معناداری پشتیبانی می کند.

هانگ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی "تأثیر کنترل داخلی بر میزان اقلام تعهدی و مدیریت سود" پرداختند. نتایج نشان می دهد که شرکت های ذکر شده معمولاً ارزش منصفانه اقلام تعهدی را به عنوان ابزار مدیریت سود اتخاذ می

ساربنز آکسلی بسیار به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و به طور کلی حاکمیت شرکتی کمک کرده است.

رایس و وبر (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی "گزارش کنترل های داخلی تحت موضوع بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی چقدر موثر است؟" پرداختند. نتایج آنها نشان داد که تنها یک تعداد کمی از این شرکتها ضعفهای کنترلی موجود خود را تایید می کنند و این نسبت به مرور زمان کاهش یافته است. علاوه بر این، احتمال گزارش ضعفهای موجود به طور منفی با تامین سرمایه خارجی، اندازه شرکت، هزینه های غیر حسابرسی و وجود یک شرکت حسابرسی بزرگ مرتبط است؛ این امر به طور مثبتی مرتبط با پربشانی مالی، تلاش حسابرس و حسابرسی اخیر و تغییرات مدیریتی می باشد. این نتایج شواهدی ارائه می کنند که نشان می دهند که عوامل موردانتظار در شناسایی و انگیزه های آشکارسازی، نقشی در این امر ایفا می کنند که ضعفهای با اهمیت موجود گزارش شوند و پیامدهایی برای اثربخشی موضوع بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی در ارائه هشدار قبلی به سرمایه گذاران در مورد مشکلات احتمالی حسابداری دارد.

خرم آبادی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی "تبیین و اولویت بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی" پرداختند. یافته های حاصل از اولویت بندی عوامل بیانگر آن است که در بین معیارهای اصلی، ویژگی های حسابرس داخلی مهمترین عامل در ارزیابی اثربخش کنترل داخلی است. سپس ساختار هیئت مدیران، ویژگی های حسابرس مستقل و عوامل فرآیندی در رتبه های بعدی اهمیت قرار گرفته اند. همچنین ساختار مالکیت، کم اهمیت ترین معیار و در اولویت هشتم قرار گرفت؛ بنابراین شناسایی، تبیین و در نظر گرفتن اهمیت اولویت عوامل موثر بر ارزیابی کنترل های داخلی، زمینه ای برای ارتقای ارزیابی اثربخش کنترل های داخلی فراهم می کند.

ابراهیمی کردلر و آخوندی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی "ارتباط بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود" پرداختند. نتایج نشان داد که بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود ارتباط مثبت (مستقیم) وجود دارد.

حاجیه و نادری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی "ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف های با اهمیت کنترل داخلی" پرداختند. نتایج نشان داد که اقلام تعهدی عملیاتی و کل اقلام تعهدی با ضعف های با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی دار و اقلام تعهدی سرمایه گذاری و اقلام نقد عملیاتی با ضعف های با اهمیت کنترل داخلی رابطه منفی و معنی داری دارد.

بیرامی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی "اثربخشی دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت های بورسی سیمان" پرداختند. برای پاسخ به فرضیه ها تاثیر کنترل داخلی بر سه متغیر مستقل مدیریت ریسک کیفیت گزارشگری مالی و حقوق سهامداران از منظر حاکمیت شرکتی مورد آزمون قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل های رگرسیون نشان داد که کنترل داخلی بر سه متغیر مدنظر تاثیر مثبت و معنی داری دارد. در نتیجه می توان گفت کنترل داخلی بر معیارهای گزارشگری مالی و مدیریت ریسک که از اهمیت خاصی برخوردار است تاثیر می گذارد و همچنین می تواند حقوق سهامداران را از منظر حاکمیت شرکتی تحت تاثیر مثبت قرار دهد و رضایت سهامداران را در پی داشته باشد. باتوجه به آنچه بیان شد، فرضیه پژوهش به شرح زیر مطرح می شود:

- کیفیت اقلام تعهدی در دوره بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی، تفاوت معناداری با دوره قبل از آن دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

داده های این پژوهش از صورت های مالی حسابرسی شده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه های اینترنتی مانند تارنمای کدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت هایی بدین شرح اعمال شد:

- ۱- دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند هر سال باشد. ۲-
- سال مالی در طی دوره های مورد نظر تغییری نداشته باشد. ۳-
- سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد. ۴- جزء شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری و مالی نباشد. ۵- اطلاعات مورد نیاز برای انجام این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد.

در نهایت اطلاعات مالی مربوط به ۹۰ شرکت به طور نمونه در دوره زمانی ۱۲ ساله ۶ سال قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی از سال ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۱ و ۶ سال بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی از سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ با اعمال محدودیت های فوق به عنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۴- مدل ها و متغیرهای پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده ها از دومرحله آزمون به شرح زیر استفاده شد:

- (۱) در مرحله اول برای نشان دادن تفاوت معنادار بین هریک از متغیرهای وابسته، قبل و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی از آزمون آماری مقایسه میانگین تی

۳-۴- متغیرهای کنترلی

GROWTH: نرخ رشد دارایی های شرکت برای سال t از کل دارایی های سال جاری منهای کل دارایی های سال قبل تقسیم بر کل دارایی های سال قبل (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).
ARINV: نسبت جمع حساب های دریافتنی و موجودی مواد و کالا به کل دارایی ها (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

در این پژوهش از متغیر تجدید ساختار مالی (شامل متغیرهای خالص بدهی، خالص حقوق صاحبان سهام) و تجدید ساختار عملیاتی- دارایی (شامل متغیرهای نسبت بهای تمام شده کالای فروش رفته به فروش، دارایی) به شرح زیر استفاده شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶؛ عبدالباقی عطاآبادی و میرلوحی، ۲۳۹، ۱۳۹۸):

COGS: متغیری مجازی که اگر شرکت کاهش در نسبت بهای کالای فروش رفته به فروش شرکت از سال $t-1$ به سال t را تجربه کرده باشد، برابر یک است و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

ASSETS: متغیری مجازی که اگر شرکت کاهشی در مجموع دارایی های خود از سال $t-1$ به سال t را تجربه کرده باشد، برابر با یک است و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

NetDebt: متغیری مجازی که اگر خالص بدهی ها بیش از ۵ درصد از ارزش کل دارایی ها در سال t یا $t+1$ فراتر رود، برابر با یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

NetEquity: متغیری مجازی که اگر خالص حقوق صاحبان سهام بیش از ۵ درصد ارزش کل دارایی ها در سال فراتر رود، برابر با یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.
STD-CFO: انحراف معیار وجوه نقد عملیاتی سه سال گذشته. قبل از بدست آوردن انحراف معیار وجوه نقد عملیاتی، وجوه نقد عملیاتی هر سال با کل دارایی های همان سال استاندارد شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

STD-SALES: انحراف معیار فروش سه سال گذشته. قبل از بدست آوردن انحراف معیار فروش، فروش هر سال با کل دارایی های همان سال استاندارد شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

OP-CYCLE: لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی، از طریق مجموع نسبت گردش بهای تمام شده کالای فروش رفته و گردش فروش محاسبه شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

CAP-INTENSITY: شدت دارایی های سرمایه ای از تقسیم خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات بر کل دارایی ها محاسبه شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

ZMIJ: در این پژوهش ورشکستگی شرکت ها به کمک مدل زیمسکی (۱۹۸۴) اندازه گیری شده است:

زوجی استفاده شد. برای این کار از متغیر مستقل RegChg برای تفکیک دو گروه جهت بررسی معناداری تفاوت بین دو گروه قبل و بعد از وضع مقررات کنترل- های داخلی استفاده شده است.

(۲) در مرحله دوم جهت بررسی تفاوت میان ضرایب تعیین یک الگو بین دو گروه قبل و بعد از وضع مقررات کنترل- های داخلی (تأثیر متغیر مستقل بر وابسته) از آزمون کرامر در سطح شرکت های نمونه پژوهش انجام شد که مدل رگرسیونی به شرح زیر آمده است:

مدل رگرسیونی فرضیه پژوهش:

$$UAQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 RIC_{i,t} + \beta_2 OP-CYCLE_{i,t} + \beta_3 STD-SALE_{i,t} + \beta_4 STD-CFO_{i,t} + \beta_5 ASSETS_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t} + \beta_7 ARINV_{i,t} + \beta_8 CAP-INTENSITY_{i,t} + \beta_9 SIZE_{i,t} + \beta_{10} LOSS_{i,t} + \beta_{11} ZMIJ_{i,t} + \beta_{12} MBR_{i,t} + \beta_{13} BIGN_{i,t} + \beta_{14} COGS_{i,t} + \beta_{15} NetDebt_{i,t} + \beta_{16} NetEquity_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آنها:

۱-۴- متغیرهای مستقل

RegChg: تغییر نظام کنترل های داخلی، متغیر مجازی است که اگر مشاهدات به تاریخی بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

RIC: متغیری مجازی است که اگر حسابرس مستقل در خصوص کنترل های داخلی اظهار نظر کرده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است (شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

۲-۴- متغیر وابسته - کیفیت اقلام تعهدی

در این پژوهش، کیفیت اقلام تعهدی به کمک مدل مک نیکولز^{۳۱} (۲۰۰۲) اندازه گیری شده است. انحراف معیار بزرگتر باقیمانده- ها، وضعیت ضعیف اقلام تعهدی در تبدیل به جریان های نقدی است و همچنین به سمت کیفیت کمتر سود به عبارتی کمتر بودن این عدد بیانگر کیفیت بیشتر سود است.

$$Acc_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{i,t-1} + \beta_2 CFO_{i,t} + \beta_3 CFO_{i,t+1} + \beta_4 \Delta REV_{i,t} + PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فوق، CFO جریان نقد عملیاتی، ΔREV تغییرات فروش در سال جاری نسبت به سال قبل، PPE اموال و ماشین آلات و تجهیزات، Acc میزان اقلام تعهدی که از کسر نمودن جریان وجوه نقد عملیاتی از سود عملیاتی حاصل می شود. کلیه متغیرها با استفاده از کل دارایی های ابتدای سال، استاندارد شده است.

غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است(شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

$$Z = -4.3 - 4.5X_1 + 5.7X_2 + 0.004X_3$$

که در آن: X_1 نسبت سود خالص به کل دارایی ها، X_2 نسبت کل بدهی به کل دارایی، X_3 نسبت دارایی جاری به بدهی جاری Z . مقدار متغیر وابسته به دست آمده از الگو (حاجیها و بابایی منش، ۱۳۹۵؛ مقدم و ملایی، ۱۱، ۱۳۹۲؛ شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

$Z < 0.5$ شرکت های غیر ورشکسته
 $Z > 0.5$ شرکت های ورشکسته

۵- یافته های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

جدول شماره ۱ و ۲ آمار توصیفی شرکت های موجود در نمونه را ارائه می نماید. با توجه به مجازی بودن متغیر گزارش در خصوص کنترل های داخلی توسط حسابرس به ترتیب قبل و بعد از وضع مقررات با میانگین ۰/۰۶۹ و ۰/۶۸۵ می توان دریافت که حتی با وجود الزام حسابرس به گزارش درباره کنترل های داخلی کمتر ۷۰ درصد شرکت های نمونه در طی دوره پژوهش بعد از وضع مقررات مشمول اظهار نظر حسابرس مستقل در خصوص کنترل های داخلی بوده اند. متغیر اندازه حسابرس به ترتیب قبل و بعد از وضع مقررات با مقدار میانگین ۰/۲۸۷ و ۰/۲۷۴ نشان می دهد که ۳۰ درصد شرکت های نمونه برای عملیات حسابرسی از موسسه های حسابرسی بزرگ (مفید راهبر و سازمان حسابرسی) استفاده کرده اند.

با توجه به نتایج جدول ۳ و ۴ متغیر کیفیت اقلام تعهدی به ترتیب قبل و بعد از وضع مقررات با میانگین ۰/۰۱۰- و ۰/۰۱۲- نشان دهنده کیفیت بالای اقلام تعهدی و سود شرکت های نمونه در طی دوره پژوهش بوده است.

MBR- : نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام(شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

Size- : لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی ها(شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

Loss- : اگر شرکت دارای زیان باشد برابر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است(شرودر و شپردسن، ۱۵۲۵، ۲۰۱۶).

BIGN- : اگر شرکت توسط یک موسسه حسابرسی بزرگ (مفید راهبر یا سازمان حسابرسی) حسابرسی شده باشد برابر یک در

جدول ۱. تحلیل توصیفی مقادیر مربوط به متغیرهای مجازی (قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی)

متغیر	نماد	مقادیر مجازی	فراوانی	درصد فراوانی	تعداد مشاهدات
گزارش در خصوص کنترل های داخلی توسط حسابرس مستقل	RIC	۰	۵۰۳	۰/۹۳۱	۵۴۰
		۱	۳۷	۰/۰۶۹	
تجدید ساختار دارایی ها	ASSETS	۰	۴۲۸	۰/۷۹۳	
		۱	۱۱۲	۰/۲۰۷	
تجدید ساختار مالی (خالص بدهی ها)	NetDebt	۰	۶	۰/۰۱۱	
		۱	۵۳۴	۰/۹۸۹	
تجدید ساختار مالی (خالص حقوق صاحبان سهام)	NetEquity	۰	۶	۰/۰۱۱	
		۱	۵۳۴	۰/۹۸۹	
اندازه حسابرس	BIGN	۰	۳۸۵	۰/۷۱۳	
		۱	۱۵۵	۰/۲۸۷	
تجدید ساختار عملیاتی (نسبت بهای تمام شده به فروش)	COGS	۰	۲۸۵	۰/۵۲۸	
		۱	۲۵۵	۰/۴۷۲	
زیان شرکت	Loss	۰	۴۹۹	۰/۹۲۴	
		۱	۴۱	۰/۰۷۶	

جدول ۲. تحلیل توصیفی مقادیر مربوط به متغیرهای مجازی (بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی)

متغیر	نماد	مقادیر مجازی	فراوانی	درصد فراوانی	تعداد مشاهدات
گزارش در خصوص کنترل های داخلی توسط حسابرس مستقل	RIC	۰	۱۷۰	۰/۳۱۵	۵۴۰
		۱	۳۷۰	۰/۶۸۵	
تجدید ساختار دارایی ها	ASSETS	۰	۴۳۲	۰/۸	
		۱	۱۰۸	۰/۲	
تجدید ساختار مالی (خالص بدهی ها)	NetDebt	۰	۳	۰/۰۰۶	
		۱	۵۳۷	۰/۹۸۹	
تجدید ساختار مالی (خالص حقوق صاحبان سهام)	NetEquity	۰	۲۵	۰/۰۴۶	
		۱	۵۱۵	۰/۹۵۳	
اندازه حسابرس	BIGN	۰	۳۹۲	۰/۷۲۶	
		۱	۱۴۸	۰/۲۷۴	
تجدید ساختار عملیاتی (نسبت بهای تمام شده به فروش)	COGS	۰	۲۵۹	۰/۴۸۰	
		۱	۲۸۱	۰/۵۲۰	
زیان شرکت	Loss	۰	۴۵۸	۰/۸۴۸	
		۱	۸۲	۰/۱۵۲	

جدول ۳. تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش (قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی)

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	بیشینه	کمینه
نسبت جمع ح دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها	ARINV	۰/۴۷۹	۰/۱۹۴	۲/۳۲۱	-۰/۱۹۶	۰/۰۰۱	۰/۹۴۴
شدت دارایی های سرمایه ای	CPA-INTENSITY	۰/۲۳۳	۰/۱۶۸	۴/۳۲۸	۱/۲۰۲	۰/۰۱۲	۰/۸۵۷
نرخ رشد دارایی ها	GROWTH	۰/۱۵۵	۰/۲۲۷	۷/۸۱۹	۱/۹۵۷	-۰/۲۹۵	۱/۶۵۸
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OP-CYCLE	۵/۸۹۳	۱/۱۶۵	۴/۰۱۶	-۰/۲۰۶	-۲/۹۳۲	۱۱/۹۲۵
انحراف معیار وجوه نقد عملیاتی	STD-CFO	۰/۰۸۷	۰/۰۸۶	۷/۲۳۱	۰/۲۰۶	۰/۰۰۴	۰/۹۸۵
انحراف معیار فروش	STD-SALES	۰/۱۳۶	۰/۱۲۸	۷/۹۷۱	۲/۶۶۲	۰/۰۰۲	۰/۸۷۲
کیفیت اقلام تعهدی	UAQ	-۰/۰۱۰	۰/۰۸۳	۷/۵۷۱	-۰/۳۷۱	-۰/۵۶۶	۰/۳۸۳
شاخص ورشکستگی مدل زیمسکی	ZMIJ	-۶/۰۷۸	۱/۸۰۷	۴/۰۷۸	-۰/۷۸۷	-۲۶/۱۶۳	۹/۹۵۸
نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری	MBR	۱/۷۹۸	۱/۲۹۲	۵/۴۹۴	۱/۱۰۵	-۲/۹۹۶	۹/۹۷۲
اندازه شرکت	SIZE	۲۷/۲۲۲	۱/۴۹۱	۴/۰۹۸	۰/۸۷۵	۲۳/۸۴۷	۳۳/۲۷۰

تعداد مشاهدات: ۵۴۰

جدول ۴. تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش (بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی)

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	بیشینه	کمینه
نسبت جمع ح دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها	ARINV	۰/۵۲۸	۰/۲۰۴	۲/۱۶۰	۰/۱۲۶	۰/۰۰۱	۰/۹۲۳
شدت دارایی های سرمایه ای	CPA-INTENSITY	۰/۲۳۸	۰/۱۷۰	۴/۲۹۴	۱/۱۷۹	۰/۰۱۱	۰/۹۳۳
نرخ رشد دارایی ها	GROWTH	۰/۲۰۶	۰/۲۷۹	۵/۵۱۲	۱/۳۹۱	-۰/۳۴۴	۱/۵۲۱
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OP-CYCLE	۴/۹۹۹	۱/۴۰۰	۳/۳۸۶	-۰/۰۳۴	-۲/۴۹۷	۱۱/۹۸۹
انحراف معیار وجوه نقد عملیاتی	STD-CFO	۰/۰۹۰	۰/۰۷۴	۷/۱۲۷	۴/۰۸۲	۰/۰۰۱	۰/۹۸۶
انحراف معیار فروش	STD-SALES	۰/۱۶۰	۰/۱۴۵	۷/۳۳۲	۱/۹۴۸	۰/۰۰۲	۰/۹۱۰
کیفیت اقلام تعهدی	UAQ	۰/۰۱۲	۰/۰۹۸	۶/۴۶۴	-۰/۴۷۹	-۰/۵۸۱	۰/۳۴۸

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	بیشینه	کمینه
شاخص ورشکستگی مدل زیمسکی	ZMIJ	-۴/۹۲۶	۱/۸۳۶	۳/۵۵۷	-۰/۳۹۷	-۲۶/۶۴۸	۱۱/۸۳۲
نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری	MBR	۲/۶۵۸	۱/۹۹۲	۵/۱۲۷	۰/۸۱۳	-۲/۹۷۰	۹/۹۷۱
اندازه شرکت	SIZE	۲۸/۱۰۲	۱/۵۶۵	۳/۹۳۱	۰/۶۳۷	۲۴/۳۲۰	۳۳/۱۲۹
تعداد مشاهدات: ۵۴۰							

۵-۲- نتایج حاصل از آزمون مرحله اول

جدول شماره ۵ نتایج آزمون مرحله اول مقایسه تی زوجی را نشان می دهد که آیا میانگین دو نمونه مرتبط، با یکدیگر متفاوتند یا خیر؟ با توجه به نتایج به دست آمده از اجرای آزمون تی زوجی، سطح معناداری آن کمتر از سطح خطای ۵٪ است. بنابراین فرض برابری میانگین ها به صورت دو به دو (زوجی) با یکدیگر دارای تفاوت معناداری هستند. به بیان دیگر، میانگین کیفیت اقلام تعهدی قبل و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی با هم تفاوت معناداری دارد.

۵-۳- نتایج حاصل از آزمون مرحله دوم

جدول شماره ۶ نتایج آزمون مرحله دوم فرضیه پژوهش به منظور آزمون تفاوت میان ضرایب تعیین یک مدل با استفاده از آزمون کرامر در سطح شرکت های نمونه را نشان می دهد. همان طور که نتایج آزمون کرامر نشان می دهد ضرایب تعیین مدل فرضیه پژوهش قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی ۰/۱۵۳ و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی ۰/۲۹۶ می باشد. نتایج آزمون کرامر با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می دهد که فرض صفر آزمون رد می شود. بنابراین تفاوت ضرایب تعیین دو مدل (به میزان ۰/۱۴۳) معنی دار است. به بیان دیگر بین اثر کنترل های داخلی توسط حسابرس مستقل بر کیفیت اقلام تعهدی قبل و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۵. نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی قبل و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی

فرضیه ها	الگو	میانگین	آزمون مقایسه زوجی	
			سطح معناداری	آماره تی
فرضیه پژوهش (UAQ)	قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی	۰/۰۲۱	۲/۲۷۷	۰/۰۰۰
	بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی	۰/۰۲۰		

جدول ۶. نتایج آزمون کرامر برای الگوی پژوهش

فرضیه ها	مدل	ضریب تعیین	نتایج آزمون	
			سطح معناداری	Z stat
فرضیه پژوهش	قبل از وضع مقررات کنترل های داخلی	۰/۱۵۳	۲۱۹/۹۹۴	۰/۰۰۰
	بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی	۰/۲۹۶		

۶- بحث و نتیجه گیری

قانون ساربنز آکسلی در سال ۲۰۰۲ در پاسخ به رسوایی های مهم شرکتی و حسابداری شرکت های با سابقه در ایالات متحده تصویب شد که می تواند نتیجه یک بحران جهانی در حاکمیت شرکتی باشد. این مقاله بر روی یکی از بحث برانگیزترین بخش های قانون ساربنز آکسلی متمرکز شده است: بخش ۴۰۴، در مورد کنترل های داخلی بر گزارش های مالی که به دو بخش تقسیم می شود. بخش ۴۰۴ (الف) با ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی بر گزارشگری مالی سروکار دارد، در حالی که

بخش ۴۰۴ (ب) مربوط به الزامات حسابرسی مستقل بر کنترل های داخلی گزارشگری مالی است. در ابتدا، ساربنز آکسلی از طرف شرکت ها و همچنین مردم پشتیبانی گسترده ای داشت. با این حال، از زمان وضع این قانون در شرکت ها، منتقدان مربوط به هزینه های انطباق ظاهر شده اند. به ویژه هزینه های مربوط به بخش ۴۰۴ بیش از مزایای بدست آمده در نظر گرفته می شود. لذا هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر قبل و بعد از وضع مقررات کنترل های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی

بین ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۷ است.

با در نظر گرفتن نتایج حاصل از آزمون‌ها و نیز مقایسه توان تبیین کنندگی و دقت هر کدام از مدل‌ها می‌توان گفت در سطوح اطمینان مختلف، الگوهای پژوهش از اعتبار مناسب و قابل اتکایی برخوردارند و از لحاظ مقایسه‌ای در رابطه با قبل و بعد از وضع مقررات کنترل‌های داخلی قابلیت توضیح دهندگی دارند. نتایج حاصل از مقایسه تی زوجی و آزمون مقایسه کرامر حاکی از تفاوت بین دو جامعه قبل و بعد از وضع مقررات کنترل‌های داخلی می‌باشد. با توجه به نتایج آزمون‌ها و تایید فرضیه به نظر می‌رسد اطلاعات و داده‌ها از این واقعیت حمایت می‌کنند که بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی و به تبع الزامات سازمان بورس اوراق بهادار ایران با آنچه که قرار بوده انجام شود مطابقت دارد. به نظر می‌رسد ارزیابی‌های حساب‌برسان بهبود قابل توجهی در کشف و افشای مشکلات کنترل داخلی و نقش مهمی در کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی و اقلام تعهدی موجود دارند و همه این عوامل نشان می‌دهد که قوانین و الزامات کنترل‌های داخلی به سلامت کلی گزارشگری مالی کمک کرده است. کنترل داخلی با کیفیت بالا می‌تواند نقش مهار کننده ای در مدیریت سود و میزان اقلام تعهدی داشته باشد. هرچه وضع مقررات کنترل داخلی بهتر و با کیفیت بالاتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی متناظر با آن بهبود می‌یابد. لذا وضع مقررات بخش ۴۰۴ با بهبود دقت و اطمینان از افشای شرکت به ویژه در مورد محیط کنترل، فعالیت‌های ضد تقلب و اقلام تعهدی دستکاری شده در دستیابی به هدف اصلی قانون ساربنز اکسلی در حمایت از سرمایه‌گذاران کمک کرده است. به طور خاص وضع مقررات کنترل‌های داخلی منجر به ارزیابی‌های مبتنی بر شواهد در بهبود کیفیت کنترل داخلی و منجر به افزایش تصمیم‌گیری به دلیل کاهش ابهام اطلاعات در مورد کیفیت گزارشگری مالی شده است.

به طور کلی، در ادبیات پیشین اتفاق نظر وجود دارد که به دلیل اجرای بخش ۴۰۴، کیفیت اقلام تعهدی در شرکت‌ها بهبود یافته است. برای مثال لیو و کانگ (۲۰۲۰) همبستگی منفی و معناداری بین مدیریت سود و کنترل داخلی یافتند و همچنین کنترل داخلی تأثیر محدودکننده بهتری بر مدیریت سود تعهدی مثبت و مدیریت سود فعالیت واقعی دارد. هانگ و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که ضعف کنترل داخلی بر ارزش منصفانه و مدیریت سود تأثیر دارد.

از طرفی جاروینن و میلماکی (۲۰۱۶) شرکت‌هایی که کنترل داخلی ضعیفی دارند بیشتر به دستکاری فعالیت‌های واقعی می‌پردازند. لشگری و همکاران (۲۰۱۵) کیفیت اقلام تعهدی به شدت با ضعف کنترل‌های داخلی ارتباط دارد. فیشر و

همکاران (۲۰۱۴) نتایج تحقیق آنها نشان داد که بخش ۴۰۴ تأثیر مثبتی مانند افزایش کیفیت سود و بهبود سیستم‌های کنترل داخلی دارد. سینگر و یو^{۳۳} (۲۰۱۱) افزایش در قابلیت اطمینان سودها و کاهش اعمال فرصت طلبانه بعد از تصویب بخش ۴۰۴ را گزارش کردند.

با توجه به نتایج پژوهش و تأثیر مثبت وضع مقررات کنترل‌های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی، پیشنهاد می‌گردد که بر لزوم اجرا و استقرار سیستم کنترل‌های داخلی کارا و اثربخش نظارت گردد و نیز افشاء منظم گزارشات کنترل داخلی به شکل فصلی اجرا شود تا موجبات افزایش کیفیت گزارشگری مالی و تقویت ساختار کنترل داخلی و به تبع آن افزایش شفافیت اطلاعات مالی منتشر شده منجر شود.

برای پژوهش‌های آتی، موضوع‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

۱) در این پژوهش از مدل مک نیکولز (۲۰۰۲) برای سنجش کیفیت اقلام تعهدی استفاده شد پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از مدل‌های کیفیت اقلام تعهدی اختیاری مانند (مدل کوتاری^{۳۳} و همکاران (۲۰۰۵)؛ دچو^{۳۴} و همکاران (۱۹۹۵)؛ کازینک^{۳۵} (۱۹۹۹) استفاده گردد.

۲) در این پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده قبل و بعد از وضع مقررات کنترل‌های داخلی استفاده شده است، پیشنهاد می‌شود موضوع پژوهش حاضر را جهت بررسی اثربخشی وضع مقررات کنترل‌های داخلی به صورت ترکیبی از صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده (تفکیک بهتر بهبودهای کیفیت اقلام تعهدی مرتبط با کنترل داخلی از بهبودهای ناشی از حسابرسی سالانه صورت‌های مالی و به دلیل مشکلات مربوط به شناسایی و انگیزه‌های افشا) به دو گروه تقسیم و بررسی شود.

در نهایت در این پژوهش، با محدودیت عدم گزارش صورت جریان وجوه نقد سه ماهه حسابرسی نشده و یادداشت‌های توضیحی در دوره زمانی پژوهش حاضر روبه‌رو بوده ایم، لذا به بدلیل عدم وجود اطلاعات کامل، نمی‌توانستیم کیفیت اقلام تعهدی سه ماهه حسابرسی نشده را مورد بررسی قرار دهیم. بدیهی است که استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی نشده سه ماهه در برآورد تفاوت‌های ایجاد شده کیفیت اقلام تعهدی، بهتر می‌توانست بهبودهای کیفیت اقلام تعهدی مرتبط با وضع کنترل داخلی را از حسابرسی صورت‌های مالی سالانه تفکیک کند.

فهرست منابع

- * Ashbaugh-Skaife, Hollis, Daniel W. Collins, William R. Kinney Jr., and Ryan LaFond. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*. Vol 83, (1). pp 217-250.
- * Bedard, J. (2006). Reported internal control deficiencies and earnings quality. Working paper, Universit6 Laval.
- * Bimo, I D , Siregar, S V , Hermawan, A A, Wardhani, R. (2019). Internal Control Over Financial Reporting, Organizational Complexity, and Financial Reporting Quality. *Int. Journal of Economics and Management*, vol 13 (2); pp 331-342 .
- * Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), *Internal Control- Integrated Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, New York, New York, NY.
- * Cheng, Mei., Dhaliwal, Dan S. and Zhang, Yuan, (2013). Does Investment Efficiency Improve after the Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting? *Journal of Accounting & Economics*, Vol 56, pp 1-18.
- * Coustan, H., Leinicke, L., Rexroad, W. & Ostrosky, J. (2004). Sarbanes-Oxley: what it means to the marketplace. *Journal of Accountancy*, Vol 197(2), pp 43-47.
- * Doyle, J, Weili, G, & McVay, S (2007), 'Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting', *The Accounting Review*, Vol 82, 5, pp. 1141-1170 .
- * Doyle, J, Ge, W & McVay, S (2007), 'Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting', *Journal of Accounting and Economics*, vol. 44, no. 1, pp. 193-223.
- * Donaldson, W. (2005). Testimony concerning the impact of the Sarbanes-Oxley Act. House Committee on Financial Services, U.S. House of Representatives. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- * D'Mello, R, Gao, X & Jia, Y (2017), 'Internal control and internal capital allocation: evidence from internal capital markets of multi-segment firms', *Review of Accounting Studies*, vol. 22, no. 1, pp. 251-287.
- * Epps, R. W. & Guthrie C. P. (2010). Sarbanes-Oxley 404 material weaknesses and discretionary accruals. *Accounting Forum*, vol 34(2), 67-75.
- * Feng, M., Li, C., McVay, S., (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting & Economics*. Vol 48 (2-3), pp 190-209.
- * Fischer, B. Gral, B. Lehner, O. (2014). Evaluating Sox Section 404: Costs, Benefits and Earnings Management. *Acn Journal of Finance and Risk Perspectives*. Vol. 3, Issue 1, pp. 43 - 55.
- * Hogan, C., and M. Wilkins. (2005). Do internal control weaknesses result in lower earnings quality? Implications and evidence from the audit risk model. Working paper, Southern Methodist University.
- * Huang, C , Mengnong Zhou , M. Guan , J. (2017). The Influence of Internal Control on Accrual Measure and Earnings Management. *Advances in Intelligent Systems Research*, volume 156.
- * Hoitash, R., U. Hoitash, and J. C. Bedard. (2009). Corporate governance and internal control over
- * ابراهیمی کردلر، علی؛ آخوندی، امید. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود. پژوهش های تجربی حسابداری. سال نهم، شماره ۳۴، صص ۱۲۲-۱۰۳.
- * بیرامی، لاله؛ کیانی، علی؛ بیرامی، وحید؛ قائمی راد، محمد حسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت های بورسی سیمان. مجله اقتصاد. شماره های ۳ و ۴، صص ۷۰-۴۳.
- * حاجیها، زهره؛ بابایی منش، زهرا. (۱۳۹۵). مقایسه قدرت پیش بینی مدل های ورشکستگی و وجوه نقد عملیاتی در شرکت های پذیرفته در بورس تهران (مطالعه مدل های ورشکستگی شیراتا و زیمسکی. دانش و پژوهش حسابداری. سال دوازدهم. شماره ۴۵، صص ۱-۲۱.
- * خرم آبادی، مهدی؛ حساس یگانه، یحیی؛ برزیده ، رخ؛ صالحی صدقیانی، جمشید (۱۳۹۹). تبیین و اولویت بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثربخش کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی. پژوهش های حسابداری مالی. سال ۱۲، شماره ۱، پیاپی ۴۳، صص ۸۲-۵۷.
- * رضوی عراقی، سیدمحمد رضا؛ جهانشاد، آریتا؛ مستوفی، امیر. (۱۳۹۷). پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۱۰، شماره ۳۸، صص ۱۴۳-۱۶۷.
- * سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس.
- * عبدالباقی عطاآبادی، عبدالمجید؛ میرلوحی، سیدمجتبی. (۱۳۹۸). چرخه عمر ، درماندگی مالی و استراتژی های تجدید ساختار (شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز. دوره یازدهم، شماره اول، پیاپی ۷۶/۳، صص ۲۲۹-۲۶۰.
- * مقدم، عبدالکریم؛ تقی ملایی، مصطفی. (۱۳۹۲). بررسی مدل های مالی فالمر و زیمسکی در پیش بینی ورشکستگی شرکت ها. پژوهش های نوین در حسابداری ، سال اول ، شماره ۱، صص ۲۵-۱۱.
- * حاجیها، زهره؛ نادری، مریم؛ (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف های با اهمیت کنترل داخلی. فصلنامه حسابداری مالی. سال دهم، شماره ۳۷، صص ۱۱۸-۹۵.

- * Rice, S., and D. Weber. (2011). How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the (non-)disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*. Vol 50, pp 811–843.
- * Schroeder, J.H. Shepardson, M.L. (2016). Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? *American Accounting Association*. Vol. 91(5). pp. 1513–1541.
- * Singer, Z. & You, H. (2011). The Effect of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act on Earnings Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol 26(3), 556-589.
- * Spira, L. and Gowthorpe, C. (2008). Reporting on internal control in the UK and the US. 1st ed. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, p.5.
- * Sarbanes, P., Oxley, M., (2002). The Sarbanes–Oxley Act of 2002. US Congress”, Washington, DC, Available at: <http://www.soxlaw.com>.
- * Skaife, H. A., D. Veenman, and D. Wangerin. (2013). Internal control over financial reporting and managerial rent extraction: Evidence from the profitability of insider trading. *Journal of Accounting & Economics*. Vol 55 (1),pp 91–110.
- * Wali, S. and Masmoudi, S.M. (2020), "Internal control and real earnings management in the French context", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 18 (2), pp. 363-387.
- * Zhang, Y., J. Zhou, and N. Zhou. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 26 (3),pp 300–327.
- * Zmijewski mark. E. (1984) metod lojical issues relate to the estimation of financial distress prediction models, *journal of accounting research*. vol 22.
- * Zhang, XL (2016), ‘Study on Cash Flow Manipulation and Earnings Management -Based on Empirical Evidence of China Listed Companies’ SEO’, *International Journal of Business and Social Science*, vol. 7, no. 9.
- * Zang, Amy Y.(2012). Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management [J]. *The Accounting Review*, vol 87(2): pp 675-703.
- * financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*. Vol 84 (3),pp 839–867.
- * Han, L (2010), ‘The internal control provisions of sarbanes-oxley act and quality of interim earnings’, The University of Texas at Arlington. ProQuest Dissertations and Theses, pp. 195.
- * Iliev, P. (2010). The effect of SOX Section 404: Costs, earnings quality, and stock prices. *The Journal of Finance*, Vol 65(3),pp 1163–1196.
- * [Jarvinen, T. Rikka Myllymaki, E.](#) (2016). Real Earnings Management before and after Reporting SOX 404 Material Weaknesses. *Accounting Horizons*. Vol: 30 (1).pp. 119–141.
- * Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976), “Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure En: *Journal of Finance Economics*, 3.
- * Jaggi, B, Mitra, S & Hossain, M (2015), ‘Earnings quality, internal control weaknesses and industry-specialist audits’, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, vol. 45, no. 1, pp. 1-32.
- * Keryn Chalmers, K. Hayb, D. Khelif. H. (2019). Internal control in accounting research: A review. [Journal of Accounting Literature](#). Vol 42, pp 80-103.
- * Kim, Jeong-Bon and Song, Byron Y. and Zhang, Liandong, (2011). Internal Control Weakness and Bank Loan Contracting: Evidence from SOX section 404 Disclosures. *The Accounting Review*, Vol. 86(4), pp. 1157-1188.
- * Keune M B, Keune T M. (2018) Do Managers Make Voluntary Accounting Changes in Response to a Material Weakness in Internal Control? [J]. *Social Science Electronic Publishing*.
- * Lashgari, Z. Gawradarb, A. bakhshayeshc, E. (2015). Internal Control Weakness and Accruals Quality in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Vol 207 ,pp 454 – 461.
- * Lubabah Kwanbo, M. Tanko, M. (2018). Financial Reporting Quality and Internal Control System of Nigerian, Stock Exchange Lotus Islamic Index. *Journal of Accounting Research and Practice* Vol. 7. Issue 1.
- * Zhibin Liu, Z, Kong, D. (2020). Research on Correlation between Internal control and Earnings Management of Electric Power Listed Companies. *Journal of Applied Science and Engineering Innovation*, Vol. 7, No. 3, 2020, pp. 119-124.
- * McNichols, M. (2002). Discussion of the Quality of Accruals and Earnings: the Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*. Vol 77, pp 61-69.
- * Nondorf, M. E., Singer, Z., & You, H. (2012). A study of firms surrounding the threshold of Sarbanes–Oxley Section 404 compliance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol 28(1), pp 96–110.
- * Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2004). An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements. *Auditing Standard (AS) No. 2*. Washington, D.C.: PCAOB.

یادداشت ها

¹ Schroeder and Shepardson

² Feng

³ Kim

⁴ Cheng

⁵ Hogan and Wilkins

⁶ Bedard

⁷ PCAOB

⁸ Donaldson

⁹ Lubabah Kwanbo & Tanko

¹⁰ COSO

¹¹ Wali and Masmoudi

¹² Jensen and Meckling

¹³ BIMO

¹⁴ Rice and Weber

¹⁵ Couston

¹⁶ Han

¹⁷ Zhang

- ¹⁸ D'Mello
- ¹⁹ Jaggi
- ²⁰ Liu and Kong
- ²¹ Keune
- ²² Jarvinen and Myllymaki
- ²³ Hoitash
- ²⁴ Skaife
- ²⁵ Iliev
- ²⁶ Nondorf
- ²⁷ Doyle
- ²⁸ Ashbaugh-Skaife
- ²⁹ Chalmers
- ³⁰ Fischer
- ³¹ McNichols
- ³² Epps and Guthrie
- ³³ Khotari
- ³⁴ Dechow
- ³⁵ Kasznik



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 11/ No. 44/ Winter 2023

Impact of internal control regulations on the quality of accruals

Seyed Ebrahim Mahdavian

Ph.D. Candidate., group Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Zahra Lashgari

Assistant Prof., group Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Corresponding Author
z_lashgari@iauctb.ac.ir

Negar Khosravi Pour

Assistant Prof., group Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Ali Esmaelzadeh Moghari

Associate Professor, Department of Accounting, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Mohammadreza yeganegi

Assistant Professor, Department of accounting, Central Tehran Branch Islamic Azad University, Tehran, Iran

Abstract

Implementing, evaluating and monitoring effective internal control systems is a key determinant of the quality of financial reporting. In particular, high-quality internal controls reduce the deliberate manipulation of information reported outside the company. Reduces risks such as procedural errors and accidental estimates in the report, inherent operational risks and business strategies that may affect the quality of reported accruals. Therefore, the purpose of this study is to investigate the impact of internal control regulations in order to prevent errors and deviations in an effective and efficient manner on the quality of accruals. For this purpose, this study was conducted with 90 sample companies in a period of 12 years 2007-2018 in two stages by performing a comparison test of mean t-pair and Cramer test. Considering the results and comparing the explanatory power and accuracy of each research model, it can be said that at different levels of reliability, the models have appropriate and reliable validity and in terms of comparison, the average quality of accruals in the post-regulation period. Internal controls are significantly different from the previous period. The results showed that the quality of companies' accruals in the period after the establishment of internal control regulations is significantly different from the previous period.

Key words: Regulation Establishment, Internal Control, quality of accruals

