

بررسی و تبیین رابطه بین حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی

عمران بامری

گروه حسابداری واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

Email: Emran.Bameri@iau.ac.ir

محمدرضا شورورزی

دانشیار گروه حسابداری واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران (نویسنده مسئول)

Email: m_r_shoorvarzy@yahoo.com

زهرا نوری توپکانلو

گروه مدیریت بازرگانی واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

Email: Zahra.Noori.2007@Gamil.Com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۱۱

چکیده

حسابداری داخلی هنوز یک حرفه در حال ظهور است. حسابداری داخلی نقش مهمی در کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف و حفاظت از دارایی‌های خود ایفا می‌کند. علاوه بر این، حسابداری داخلی به یک ابزار مدیریتی حیاتی برای دستیابی به کنترل مؤثر در سازمان‌ها تبدیل شده است. حسابداری 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 حسابداری داخلی است، و نقشی تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورتهای مالی دارد. هدف اصلی این تحقیق بررسی و تبیین رابطه بین حسابداری داخلی و کیفیت اقلام 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 حسابداری 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 اندازه گیری کیفیت اقلام 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 حسابداری داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی تأثیر معنادار و منفی داشته است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری داخلی - کیفیت اقلام تعهدی - کیفیت گزارشگری مالی.

۱- مقدمه

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^۶ ایالات متحده (SEC)، می‌گوید: «استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا... نقدینگی را بهبود می‌بخشد و هزینه‌های سرمایه را کاهش می‌دهد» (لویت^۷، 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). 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 تأثیر حسابداری داخلی را بر کیفیت اقلام تعهدی به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار دهیم.

۲- مبانی نظری و پیشینه

۲-۱- حسابداری 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 بازایی اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی انجام داده‌اند. به عنوان مثال، ایالات متحده آمریکا قانون ساربنز اکسلی را در سال ۲۰۰۲ معرفی کرد و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (PCAOB^۸) 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. سیستم حاکمیت شرکتی شامل چهار سنگ بنا، از جمله مدیریت، حسابرس خارجی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی است (گراملینگ^۹ و همکاران، ۲۰۰۴؛ پراویت و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۹). حسابداری داخلی به عنوان یک عملکرد

حسابرسی داخلی یک رکن در چارچوب حاکمیت شرکتی است (حزاعیه و همکاران، ۲۰۲۰). حسابداری داخلی به عنوان یک کارکرد اساسی در نظر گرفته شده است که نقش پیشگامی در فرآیند حکمرانی ایفا می‌کند (واداسی^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). شواهدی وجود دارد مبنی بر این‌که یک حسابرسی داخلی مؤثر، جو کنترل کلی را بهبود می‌بخشد 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 می‌بخشد (اولریش و اوپلریش، ۲۰۲۰). موقعیت حسابداری داخلی در بهبود گزارشگری مالی را می‌توان با این فرض مرتبط دانست که بهبود در زیرساخت سیستم‌های حقوقی و حسابداری عوامل اساسی هستند که قابلیت اطمینان گزارشگری مالی، به ویژه، و فرآیندهای حاکمیتی را بهبود می‌بخشد (البوات^۲ و همکاران، ۲۰۲۱).

نهادهای مختلف ملی و بین‌المللی حسابداری داخلی را در فرآیند گزارشگری مالی با معرفی مقررات و دستورالعمل‌های متعدد در مورد حاکمیت شرکتی مورد بحث قرار داده‌اند. در عمل، طی سال‌های گذشته هم کشورهای توسعه یافته و هم کشورهای در حال توسعه گام‌هایی در جهت بهبود مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی خود برای حفظ کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی برداشته‌اند (الشتوی^۳ و همکاران، ۲۰۱۱).

با این حال مطالعات محدودی در زمینه حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است. بسیاری از محققان بر روی رابطه بین حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای مختلف توسعه یافته تمرکز کرده‌اند، یافته‌های پژوهشی آن‌ها متفاوت می‌باشد (جبرائیل^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به تفاوت عوامل اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی بین کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، استفاده از یافته‌های این دو گروه در این زمینه مؤثر نبوده و کاربرد محدودی دارد. از سوی دیگر، برخی از محققان تأکید دارند که حسابداری داخلی ممکن است به طور کلی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه مفید نباشد زیرا سازمانها ممکن است اهمیت مفاهیم و شیوه‌های حسابداری داخلی را به روش مشابه کشورهای توسعه یافته درک نکنند (بریرلی و همکاران، ۲۰۰۳^۵).

⁶ - Securitees and Exchange Commission

⁷ - Levitt

⁸ - Public Company Accounting Oversight Board

⁹ - Gramling

¹⁰ - Prawitt

¹ - Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A.

² - ALbawwat, I. E., AL-hajaia, M. E., & AL frijat, Y. S.

³ - Al-Shetwi

⁴ - Gebrayel

⁵ - Brierley

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^۱ (۲۰۰۲) در ایالات متحده مستلزم آن بود که مدیریت باید در مورد اثربخشی ساختار کنترل داخلی گزارش دهد (SOX^۲، ۲۰۰۴، بخش ۴۰۴).

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 [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^۴ و همکاران، (۲۰۱۵) با افزایش انتظارات ذینفعان، دامنه حسابرسی داخلی از تأکید بر پاسخگویی در مورد گذشته به سمت افزایش نتایج آتی حرکت کرده است. به حسابرسان کمک کنید تا کارآمد و مؤثر کار کنند (ناجی و همکاران، ۲۰۰۲). شواهد نشان داده است که حسابرسان داخلی در شناسایی تقلب و فساد از حسابرسان مستقل کارا تر هستند (هالوبونی، 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^۷، 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 مؤثر و تأخیر در صدور گزارش‌های مالی است که سرمایه‌گذاران و سایر مصرف‌کنندگان اطلاعات مالی را در تصمیم‌گیری گمراه می‌کند (عبدولی^۸ 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 افزوده‌ای را برای یک سازمان ایجاد می‌کند (گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ هاس و همکاران^۹، ۲۰۰۶؛ والتر و گاندورا^{۱۰}، ۲۰۱۲؛ یی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۸). مطالعات متعدد، با استفاده از جانشین‌های مختلف، به بررسی چگونگی تأثیرگذاری ویژگی‌های کیفیت حسابرسی داخلی بر گزارش مالی می‌پردازند (آبوت^{۱۲} و همکاران ۲۰۱۶؛ آگی و همکاران^{۱۳}، 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.

۲-۲- کیفیت گزارشگری مالی

با تشدید موارد جهانی رسوایی‌های مالی و شکست شرکت‌ها، ارزیابی کیفیت اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شده به یک نگرانی فزاینده تبدیل شده است. قابلیت اطمینان، صحت و انصاف اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی توسط موارد رسوایی و شکست در دنیای شرکت‌ها مورد سوال قرار گرفته است (آگروال و چادادا^{۱۴}، ۲۰۰۵).

مطالعات نشان داده است که تکنیک‌های حسابداری خلاقانه و فعالیت‌های «پنجره‌سازی» توسط مدیریت و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی، کیفیت گزارش‌های مالی را مختل می‌کند و اعتماد سرمایه‌گذاران را به آن گزارش‌های شرکتی تضعیف می‌کند. زیرا این تکنیک‌های مدیریت سود، جنبه مرکزی کیفیت اطلاعات مالی گزارش‌شده را تشکیل می‌دهند و حاکی از ارائه

⁸- Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B.

⁹- Has

¹⁰- Walter And Gandora

¹¹- Yee

¹²- Abbott

¹³- Aggy

¹⁴- Agrawal & Chadha

¹- Sarbanes-Oxely Act

²- Sarbanes Oxley

³- The Institute Of Internal Auditors

⁴- Abuazza

⁵- Nagy

⁶- Halbouni

⁷- Mohamed, M, A.

نادرست سود و دارایی‌ها در امور مالی است. (کیونگ و جیان جون^۱، ۲۰۱۱).

گزارش‌های مالی و اطلاعات حسابداری زبان تجاری را تشکیل می‌دهند که اطلاعات مربوط به موقعیت و عملکرد یک شرکت، یعنی واقعیت اقتصادی را به اشتراک می‌گذارد. بنابراین، برای توانمندسازی سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه برای ارزیابی ارزش شرکت‌ها و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری، واگذاری، یا نگهداری سرمایه‌گذاری خود بر اساس اطلاعات مالی گزارش شده (خان و رحمان^۲، ۲۰۱۷)، اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی برای سهامداران اهمیت زیادی دارد.

از آنجایی که عملکرد گزارشگری مالی برای فعالیت‌های اقتصادی و تجاری مرکزی است (آسگدو^۳، ۲۰۱۶)، کیفیت اطلاعات مالی افشا شده می‌تواند توسط شرکت‌ها مختل شود، حتی اگر وجود استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا مشهود باشد (سوزانتو^۴، ۲۰۱۵).

معمولاً استانداردهای با کیفیت بالا و کدهای حاکمیت شرکتی ممکن است کیفیت اطلاعات حسابداری را به اندازه کافی بهبود ندهند، به این دلیل که تحت تأثیر عوامل و بازیگران زیادی مانند اندازه شرکت، سن شرکت، بدهی شرکت‌ها، شکل‌گیری و گاهی اوقات مورد مذاکره قرار می‌گیرند. سودآوری، رقابت در بازار، ترکیب و عملکرد هیئت مدیره، حسابرسان و کیفیت حسابرسی، مقررات و سیستم‌های مقامات بازار سرمایه (رحمان و حسن^۵، ۲۰۱۹). برای این عوامل و بازیگران، توجه فزاینده به آنچه کیفیت گزارشگری مالی را تعریف و تعیین می‌کند، مشهود است. تعریف کیفیت گزارشگری مالی چالش برانگیز است (بارث و همکاران^۶، ۲۰۰۸؛ گراس گیل و همکاران، ۲۰۱۸).

شاخص‌های متعددی توسط محققان برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود که شامل اقلام تعهدی است (اشتوی و همکاران، ۲۰۱۱؛ ایکر^۷ و همکاران، ۲۰۱۳؛ جبرائیل و همکاران، ۲۰۱۸ و پیسنل پاپ و یانگ^۸، ۲۰۰۰). هدف حسابرسی داخلی که با اعمال کنترل داخلی انجام می‌شود، 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^۹، ۲۰۰۵). اگرچه شواهد دقیق کمی وجود دارد، دلایل خوبی برای این باور وجود دارد که حسابرسی داخلی ممکن است نقش مهمی در گزارشگری مالی خارجی داشته باشد. به عنوان مثال، تحقیقات قبلی نشان داده است که پیش‌بینی‌های مدیریت زمانی که تشخیص نادرست نسبتاً دشوار است، مغرضانه‌تر است (راجرز و استاکن^{۱۰}، ۲۰۰۵)، و ارتباطات مدیریت زمانی که توسط شخص ثالث تأیید نمی‌شوند، بیشتر مغرضانه هستند (شوارتز و یانگ^{۱۱}، ۲۰۰۲). براون و پینلو^{۱۲} (۲۰۰۷) نشان می‌دهند که کار حسابرسی مالی پایان سال توسط حسابرسان خارجی، فرصت‌های مدیران را برای مدیریت سود در سه ماهه چهارم محدود می‌کند. یک حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند از طریق نظارت، شفافیت بیشتری را در سازمان ایجاد کند، احتمال سوگیری در قضاوت‌های مدیریت را بیشتر تشخیص دهد، و به طور خلاصه، عملکردی مشابه با حسابرس خارجی اما در طول سال داشته باشد. بنابراین، یک حسابرسی داخلی با کیفیت بالا که بر بهبود گزارشگری مالی متمرکز است، می‌تواند برای شناسایی و جلوگیری از انتخاب‌های فرصت طلبانه یا جانبدارانه مفید باشد. بر اساس این استدلال‌ها، انتظار ما این است که زمانی که حسابرسی داخلی کیفیت بالایی داشته باشد، با مدیریت سود کمتری همراه است (پراویت، ۲۰۰۹).

۲-۳- کیفیت اقلام تعهدی

اقلام تعهدی به تعدیلاتی اشاره می‌کند که انجام می‌شود تا از جریان‌های نقد عملیاتی بتوان به سود رسید. اقلام 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.

⁷- Ecker

⁸- Peasnell

⁹- Hogan & Wilkins

¹⁰- Rogers, J. L., and P. C. Stocken.

¹¹- Schwartz, S. T., and R. A. Young

¹²- Brown, L. D., & Pinello, A. S.

¹- Qiong & Jianjun

²- Khan & Rahman

³- Asegdew

⁴- Susanto

⁵- Rahman & Hassan

⁶- Barth

همچنین طبق اظهارات کنستانتاتوس (۲۰۱۸)، از آنجایی که هزینه اعمال مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کمتر از انتخاب یک تصمیم عملیاتی نامناسب مانند مدیریت سود واقعی است، مدیران احتمالاً ترجیح می‌دهند مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی اولین راه حل باشد، قبل از این که تغییرات واقعی پرهزینه تری را در سرمایه گذاری و فعالیت‌های عملیاتی انتخاب کنند. آنها همچنین فکر می‌کنند که وقتی اهداف مدیران برای درآمد گزارش شده کوتاه مدت باشد، مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی بسیار کارآمدتر است. علاوه بر این، زانگ^۵ (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که عملکرد مدیریت سود مبتنی بر ارقام 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 ارقام تعهدی، از آنجایی که تشخیص مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی برای حسابرسان دشوارتر است، مدیران شرکت‌ها اغلب ترجیح می‌دهند از مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی برای جلوگیری از آسیب رساندن به اعتبار شرکت استفاده کنند (گارسیا و اسماء^۶، ۲۰۰۵).

متون اخیر حسابداری همگی بر این موضوع اتفاق نظر دارند که ارقام تعهدی تصویری مناسب‌تر از وضعیت اقتصادی شرکت نسبت به ارقام نقدی نشان می‌دهند؛ چرا که این ارقام، عدم تطابق زمانی جریان‌های نقدی را اصلاح می‌کنند. به عنوان مثال ثبت حساب‌های پرداختی پرداخت‌های آتی را در همین دوره شناسایی می‌نماید. اما در هر صورت ارقام تعهدی دارای کاستی‌هایی نیز می‌باشند که مهمترین آن خطاهای احتمالی در زمان برآورد این ارقام است. این خطاهای احتمالی در برآورد ارقام تعهدی و پیامد اقتصادی مربوط به آن، مفید بودن ارقام تعهدی و توان آن‌ها در پیش بینی جریان‌های نقدی را کاهش می‌دهد. از این رو، کیفیت ارقام تعهدی و کیفیت سود با بالا رفتن خطای برآورد ارقام تعهدی کاهش می‌یابد. بنابراین اگر بتوان خطای احتمالی در برآورد ارقام تعهدی را اندازه‌گیری نمود می‌توان از آن به عنوان معیاری از کیفیت سود استفاده نمود. (محمدی و ثقفی، ۱۳۹۶).

به صورت عملی، انحراف استاندارد باقیمانده رگرسیون ارقام تعهدی و جریان نقدی عملیاتی سال گذشته، جاری و آینده مفهوم کیفیت ارقام تعهدی را شکل می‌دهد. خطاهای برآورد ارقام تعهدی و اصلاحات بعدی آن‌ها نوعی پارازیت تلقی و منجر

کوهلبک و وارفیلد^۱ (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 (پرداختنی) 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 جریان‌های 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، به عنوان 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^۲، ۱۹۸۸؛ رویچودری^۳ 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 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 ارقام 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 انتخاب‌های تعهدی افزایش یافته است، احتمالاً در سال بعد کاهش می‌یابد (پیزنل^۴ و همکاران، ۲۰۰۰؛ کنستانتاتوس^۵، ۲۰۱۸).

^۵ - Constantatos, A. F.

^۶ - Zang, A. Y.

^۷ - García J. M., Osma, B., Mora, A.,

^۱ - Kohlbeck & Warfield

^۲ - McNichols, M., and G., Wilson.

^۳ - Roychowdhury, S., et al.

^۴ - Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S.

بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در این تحقیق به هیئت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد شد که دستورالعمل‌هایی تدوین کنند که مدیران وجوه نقد را در پروژه‌های سودآوری سرمایه‌گذاری کنند که متناسب با علایق شخصی آن‌ها نباشد، که با این کار مدیران قادر به دستکاری ارقام تعهدی نیستند و در نتیجه با کاهش ارقام تعهدی کیفیت گزارشگری مالی نیز افزایش می‌یابد.

خواجهی و ناظمی (۱۳۸۴) به بررسی ارقام تعهدی در تشریح و تحلیل کیفیت سود پرداختند. طبق یافته‌های این تحقیق، بازده شرکت‌های با ارقام تعهدی بالا با یک وقفه زمانی دو ساله، دچار افت زیادی می‌شود. این موضوع می‌تواند نشانه‌ای از فرضیه مدیریت سود و عکس‌العمل همراه با تأخیر توسط بازار باشد.

هانگ^۱ و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر کنترل داخلی بر میزان ارقام تعهدی و مدیریت سود را بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، شرکت‌های مورد بررسی معمولاً ارزش منصفانه ارقام 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 سرمایه‌گذاری و کاهش ارزش دارایی به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می‌کنند و آن‌هایی که دارای ضعف کنترل داخلی هستند معمولاً از سود فوق‌العاده به عنوان ابزار مدیریت سود استفاده می‌کنند.

مایکو و کامیردان^۲ (۲۰۱۵) تأثیر 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 ارقام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد. لشگری^۳ و همکاران (۲۰۱۵) ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، کیفیت ارقام تعهدی به شدت با ضعف کنترل داخلی ارتباط دارد و در واقع، کیفیت ارقام تعهدی بستگی زیادی به تأمین محیط اطلاعات و منابع اطلاعاتی دارد. و بر طبق تحقیقات قبلی شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی بالا، از کیفیت اطلاعات مالی کمی برخوردار بوده‌اند.

شایرنجیت و همکاران^۴ (۲۰۱۳) عملکرد حسابرسی داخلی، کیفیت هیئت مدیره و گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. طبق یافته‌های این تحقیق، بین حسابرسی داخلی و ارقام تعهدی غیر عادی رابطه معنادار منفی وجود دارد.

به کاهش سودمندی ارقام تعهدی می‌شوند. بنابراین کیفیت ارقام تعهدی سود به دلیل حجم بالای خطای برآورد ارقام تعهدی کاهش می‌یابد. سطح بالای ارقام تعهدی باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. به بیان دیگر، افزایش در میزان ارقام تعهدی مشکلات بیشتری را در زمانبندی و تطابق جریانهای نقدی ایجاد می‌کند و بنابراین به رغم این که ارقام تعهدی تلاش در بهبود این امر می‌نماید، اما این منافع به قیمت خطای برآوردی است و میان سطح ارقام تعهدی و این خطاها نوعی رابطه مثبت وجود دارد. بنابراین ارقام تعهدی بیشتر به معنی کیفیت کمتر و پایداری کمتر سود می‌باشد. (نوروش و همکاران، ۱۳۸۵). گزارشگری سودهای با کیفیت پایین و سودهایی که منعکس کننده 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 تأثیرگذار بر قیمت‌گذاری سهام شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شوند. (شفیع پور و جلالی علی آبادی، ۱۳۹۴).

۳- پیشنهاد

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

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

واصلی و همکاران (۱۳۹۶) دوره تصدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. از شاخص ارقام تعهدی جهت سنجش کیفیت گزارشگری مالی استفاده شد. طبق یافته‌های این تحقیق، دوره تصدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معنادار و منفی و همچنین اندازه حسابرس

³- Lashgari

⁴ Shireenjit

¹- Hong

² Miko & Kamardin

طبق یافته‌های این تحقیق، حسابرسان داخلی نسبت به عوامل ایجاد کننده 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.

۴- متدولوژی

۴-۱- روش تحقیق

این پژوهش از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه ی 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. در این پژوهش 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:

- ۱) شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند.
- ۲) شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری‌های مالی و شرکت‌های بیمه و ساختمانی نبوده‌اند، زیرا الگوی اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها می‌باشد.
- ۳) شرکت‌ها در طول سال‌های ۸۶ تا ۹۶ معاملاتشان دچار وقفه نشده و سهام آن‌ها در طول سال‌های مذکور در بورس فعال بوده است.
- ۴) شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ بوده و طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته‌اند.
- ۵) شرکت‌هایی که صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی مربوط به آن‌ها، بطور کامل در اختیار بوده است.

گراسیا و همکاران^۱ (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) تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورسی عربستان پرداختند. در این تحقیق از شاخص اقلام تعهدی جهت اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است. طبق یافته‌های این تحقیق، ارتباط ضعیفی بین حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی است.

پراویت و همکاران (۲۰۰۹) ابعاد کیفیت حسابرسان داخلی در شرکت‌های آمریکایی بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت سود رابطه معنادار و مثبتی دارد.

کورام و همکاران^۲ (۲۰۰۸) تأثیر 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.

چمبرز و پاین^۳ (۲۰۰۸) در پژوهش خود برای اندازه گیری میزان کیفیت حسابرسی از شاخص‌های استقلال حسابر، تخصص حسابر در صنعت، ریسک اعتباری و دعاوی حقوقی مطرح شده برای موسسات حسابرسی استفاده کردند. طبق یافته‌های این تحقیق، بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی در سال‌های پذیرش قانون ساربنز اکسلی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

دیویدسون و همکاران^۴ (۲۰۰۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حضور حسابرسان داخلی منجر به مدیریت سود کمتر در شرکت‌های استرالیایی نمیشود.

فرانسیس و دیگران^۵ (۲۰۰۵) نحوه قیمت گذاری کیفیت اقلام تعهدی به عنوان ریسک اطلاعات مربوط به سود را بررسی نمودند. طبق یافته‌های این تحقیق، هر چه کیفیت اقلام تعهدی پایین تر باشد، هزینه بدهی و سرمایه آن شرکت‌ها بالاتر می‌رود. و نشان دهنده تأثیر کیفیت اقلام تعهدی در تصمیم گیری افراد می‌باشد.

چرچ و همکاران^۶ (۲۰۰۱) عوامل مؤثر بر ملاحظات حسابرسان داخلی در مورد گزارشگری مالی را بررسی نمودند.

⁴- Davidson

⁵- Francis

⁶- Church

¹- Grasia

²- Coram

³ Chambers & Pine

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

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

منبع: یافته های پژوهشگر

جاری عملیاتی و به استثنای سود سهام (پرداختنی) و هزینه مزایای پایان خدمت در طول سال و هزینه استهلاک سال، برابر اقلام تعهدی است. به بیان دیگر، اقلام تعهدی تفاوت میان سود نقدی و سود تعهدی را نشان می‌دهد (کوهلبک و وارفیلد، ۲۰۰۸). این مدل بر عدم قطعیت حسابداری تعهدی تأکید داشته و بر پایه این شرط مبتنی است که حسابداری تعهدی در تحقق جریانات نقدی عملیاتی نقش دارد.

مدل اقلام تعهدی به صورت زیر می‌باشد:

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

TCA: کل اقلام تعهدی می‌باشد و برابر با تغییر در دارایی‌های جاری منهای تغییر در بدهی‌های جاری، منهای تغییر در وجه نقد منهای تغییر در سایر بدهی‌های جاری می‌شود.

CFO: جریانات نقدی حاصل از عملیات.

ΔSALES: تغییرات سالانه فروش.

PPE: دارایی‌های ثابت مشهود.

ε_{i,t}: بیانگر خطای برآورد اقلام تعهدی نسبت به جریانهای نقدی است.

بنابراین هرچه اندازه مقادیر باقیمانده ی حاصل از این مدل کمتر باشد کیفیت اقلام تعهدی و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی بیشتر خواهد بود. چون مقادیر خطا شاخصی برای محاسبه ی عدم کیفیت گزارشگری مالی فراهم می‌آورد، بدیهی است که می‌توان 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 می‌شود معادله فوق در یک مبنای مقطعی به صورت سالانه برای نمونه، مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این تخمین جهت شکل دهی معیار کیفیت اقلام تعهدی استفاده می‌شود.

۵- 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 (۴-۱) و (۴-۲) 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

۴-۲- فرضیه پژوهش

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

۴-۲-۱- فرضیه

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

۴-۲-۲- مدل پژوهش و اندازه گیری متغیرهای آن

در این تحقیق حسابرسی داخلی به عنوان متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. از کیفیت اقلام تعهدی به عنوان متغیر وابسته و اندازه شرکت و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترل استفاده شده است. برای اندازه گیری 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 می‌شود. مدل رگرسیونی زیر با اقتباس از پژوهش انجام شده توسط کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸) مورد استفاده قرار گرفت.

اقلام تعهدی را تفاوت میان سود خالص و جریان نقدی حاصل از عملیات تعریف می‌نمایند. 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

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

متغیرها	نماد	ضریب	کیفیت اقلام تعهدی (acc)	
			انحراف معیار	آماره T
حسابرسی داخلی	audite	-0.0207	۰.۰۱۰۱	۲.۰۴
اندازه	size	0.0527	۰.۰۰۹۵۷	۵.۵۰۶
اهرم مالی	lev	-0.0248	۰.۰۳۱۲	۰.۷۹۴
عرض از مبدأ	Constant	-0.297	۰.۰۶۲۳	۴.۷۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر-خروجی نرم افزار Eviews

۶- نتیجه گیری و پیشنهادات

به نظر می‌رسد حداکثر سازی سود یکی از اهداف اصلی شرکت ها در دنیای تجارت پیچیده و بسیار رقابتی امروزی است. بنابراین نمی توان نقش مهم صورت‌های مالی را در بازارهای سرمایه نادیده گرفت. 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^۱، ۲۰۲۰). با تکیه بر نظریه نمایندگی (راس^۲، 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 این، مدیران و اعضای هیئت مدیره گاهی اوقات انگیزه‌هایی برای مدیریت سود برای پوشش استخراج منابع شرکت دارند (پوزولی و ونوتی^۳، ۲۰۱۴). و طبق مرادی^۴ و همکاران (۲۰۲۱) با توجه به عدم اعتماد وام دهندگان و سرمایه گذاران به شرکت‌هایی که ریسک سقوط بالایی دارند، انتظار می‌رود شرکت ها 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

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 نمی شود. در این پژوهش، از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است. نتایج بررسی نشان داد که تمامی متغیرها پایا هستند. قبل از برازش الگوی پژوهش، ابتدا لازم است تا آزمون تشخیصی چاو (F-تیمر) 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 اخلاک 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.

۱-۵- 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 ۰.۲۰۷- 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

⁴ - Moradi, M., Appolloni, A., Zimon, G., Tarighi, H., & Kamali, M.

¹ - Sovaniski, T.

² - Ross, Stephen A.

³ - Pozzoli, M., & Venuti, M.

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. اثر نظارتی حسابرسی داخلی ممکن است مدیریت را از درگیر شدن در رفتار فرصت طلبانه فعالیت‌های مدیریت سود منع کند. 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، 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 کوهلیک 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 سرمایه‌گذاران کیفیت اقلام تعهدی را درجه نزدیکی سود شرکت با میزان جریان‌های نقدی ایجاد شده تعریف کرد بنابراین کیفیت اقلام تعهدی ضعیف این درجه نزدیکی را کاهش می‌دهد و باعث می‌شود که ریسک سرمایه‌گذاران در ارتباط با تصمیم‌گیری در مورد شرکت خاصی افزایش یابد. دوپل^۱ و همکاران (۲۰۰۷) رابطه بین کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی را برای

گزارشگری مالی بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که همراه با افزایش ضعف کنترل داخلی در شرکت‌ها، کیفیت اقلام 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 اقلام تعهدی را دستکاری کند. و بنابراین، این شرکت‌ها کیفیت اقلام تعهدی پایین‌تری خواهند داشت. نتایج تحقیق مهدویان و همکاران (۱۴۰۱) نشان می‌دهد که کیفیت اقلام 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 الشوی و همکاران (۲۰۱۱)، شایرنجیت و همکاران (۲۰۱۳) و ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۱) می‌باشد.

از جمله محدودیت‌های تحقیق شامل: عدم کنترل برخی از عوامل مؤثر 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 است، 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 اقلام تعهدی یا واقعی را اتخاذ کرده‌اند یا خیر، پیشنهاد می‌شود که 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.

منابع و مآخذ:

- * آذر، عادل و مومنی، منصور (۱۳۸۳). آمار و کاربرد آن در مدیریت، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی، چاپ دهم.
- * بولو، قاسم و حسنی القار مسعود (۱۳۹۵). مروری بر مهمترین عوامل تعیین‌کننده کیفیت سود، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۰، ۵۳-۳۴
- * جامعی، رضا و رستمیان، آزاده (۱۳۹۴). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۲۹)، ۱-۱۷.

¹ - Doyle, J., W. Ge, and S. Mc Vey.

- * حاجیه‌ها، زهره و نادری، مریم. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۷، صص ۱۱۸-۹۵.
- * خواجهی، شکرا... وناظمی، امین. (۱۳۸۴). نقش ارقام تعهدی در تشریح و تحلیل کیفیت سود، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۴۰، ۲۵-۴۰.
- * سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
- * سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
- * شفیع پور، سیدمجتبی و جلالی علی‌آباد، فرزانه (۱۳۹۴). عرضه عمومی اولیه: مدیریت سود و ساختار مالکیت، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۶، ۱۷-۳۲.
- * محمدی، امیر و ثقفی، علی (۱۳۹۶). بهبود سنجش کیفیت اقلام تعهدی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، ۱-۱۴.
- * مهدویان، سیدابراهیم؛ لشگری، زهرا؛ خسروی پور، نگار؛ اسماعیل زاده مقری، علی و یگانگی محمدرضا (۱۴۰۱). فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۴، صص ۲۳۱-۲۴۵.
- * مومنی، منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، (۷)، تهران، کتاب نو.
- * نوروش، ایرج؛ ناظمی، امین و حیدری، مهدی. (۱۳۸۵). کیفیت اقلام تعهدی و سود با تأکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۴۳، ۱۳۵-۱۶۰.
- * واصلی، سعید؛ پایکار، شهین و یزدان خزایی، (۱۳۹۶). مطالعه تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، کازرون، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کازرون.
- * 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، سال نهم، شماره ۲.
- * 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.
- * 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.
- * Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, university of Southern Queensland, Australia
- * Agrawal, A. and Chadha, S. (2005) Corporate governance and accounting scandals, *Journal of Law and Economics*, 48(2), pp. 371-406
- * 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.
- * 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.
- * Asegdew, K. (2016). Determinants of Financial Reporting Quality: Evidence from Large Manufacturing Share Companies of Addis Ababa. Addis Ababa.
- * Barth, M., Cram, D. P., & Nelson, K., (2016). 1-Accruals and the Prediction of Future Cash Flows. *The Accounting Review*, 76, 25-58
- * Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Re-search*, 46, 467-498
- * 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.
- * 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.
- * Brierley, J. (1999). Accountant's job satisfaction: a meta-analysis, *The British Accounting Review*, 31(1), pp. 63-84.
- * Brown, L. D., & Pinello, A. S. (2007). To what extent does the financial reporting process curb earnings surprise games? *Journal of accounting Research*, 45(5), 947-981.
- * Chambers, D. (2005). Earnings Persistence and the Accrual Anomaly. Working Paper (SSRN.COM).
- * 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.
- * Committee of Sponsoring Organizations of the tread way Commission (COSO). (2012).
- * Constantatos, A. F. (2018). Corporate governance mechanisms in Greece and their effect on earnings management and firm performance.

- Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, PP. 835-44.
- * 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.
- * Hogan, C. E., and M. S. Wilkins. (2005). "Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase
- * 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
- * Internal control – integrated framework. Exposure Draft, September. (2012). Available at <http://www.ic.coso.org> (accessed November 11, 2012).
- * 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.
- * 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.
- * Khan, A. R., & Rahman, A. (2017). An Analysis of Earnings Management: Evidence from Food & Allied Industry of Bangladesh. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 359-374.
- * 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.
- * Kohlbeck, M. and T. Warfield. (2008). The Effects of accounting standard setting on accounting quality. Working paper Florida Atlantic University (January)
- * Lashgari, Z.Gavradarb, 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
- * Levitt, A. (2000) Remarks delivered at the Economic Club of Washington, Washington, DC, April 6.
- * 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.
- * Lin, H. W., & McNichols, M. F. (1998). Underwriting relationships, analysts' earnings forecasts and investment recommendations. *Journal of accounting and economics*, 25(1), 101-127.
- * 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.
- * McNichols, M., and G., Wilson. (1988). " Evidence of earnings management from the provision of bad debt", *Journal of Accounting Research* 26: 1-31.
- * Miko, N.U., Kamardin, H. (2015). Impact of audit committee and audit quality on preventing earnings management in the pre- and post- nigerian corporate
- * 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
- * Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent. P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45 (2): 241-267.
- * Dechow, P.M. & I. Dichev. (2002). The Quality of Accruals & Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 35-59.
- * 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)
- * Ecker, F., Francis, J., Kim, T., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). "A returns-based representation of earnings quality". Duke University working paper. Retrieved March 14, 2006, from <http://www.ebsco.com>.
- * 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.
- * FASB(1978). Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- * 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.
- * Francis, J. and S. Micheal (2005). "A reexamination of the persistence of accruals and cash flows", *Journal of Accounting and Economics*, 43, PP.413-451.
- * 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.
- * 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.
- * Gramling A, Maletta MJ, Schneider, Church BK (2004). The role of the internal audit function in corporate governance. *J. Account. Lit.*, 23: 194-244.
- * 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.
- * 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.
- * Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P.(2006), "The Americas' Literature Review on

- * Sarbanes-Oxley Act (SOX). (2002). Washington, DC: Government Printing Office, Public Law No. 107-204.
- * Schwartz, S. T., and R. A. Young. (2002). A laboratory investigation of verification and reputation formation in a repeated joint investment setting. *Contemporary Accounting Research* 19 (2): 311-342.
- * Securities and Exchange Commission (SEC). (2003). NASD and NYSE rulemaking: relating to corporate governance. Release No. 34-48745.
- * Securities and Exchange Commission (SEC). (2012). SEC versus Thomas F. O'Rourke. SEC, Washington, DC, February 24. Available at <http://www.sec.gov/litigation/complaints/2012/comp-pr2012-32-1.pdf> (accessed May 4, 2012).
- * 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).
- * Shireenjit, K; Johl, Satirejit Kaur Johl, Nava Subramaniam, Barry Cooper (2013). "Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28
- * Sovaniski, T. (2020). Influencing of International Accounting Reporting Standards on Quality of Financial Reports. Available at SSRN 3665457.
- * Susanto, A. (2015). What Factors Influence the Quality of Accounting Information? *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 3995-4014.
- * The Institute of Internal Auditors (IIA) (2008). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. October: The Institute of Internal auditors.
- * 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.
- * Yee, C.S; Sujun, 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*.
- * 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.
- * governance code 2011. *Procedia Soc. Behav. Sci.* 172, 651-657.
- * 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
- * Mohammed Al-Shetwi1, Shamsheer Mohamed Ramadili, Taufiq Hassan Shah Chowdury and Zulkarnain Muhamad Sori, Impact of 15. 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
- * 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.
- * Nagy, A. L. & Cenker, W. J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit functions. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137.
- * Peasnell, K. V., Pope, P. F. & Young, S. E. (1999). Board composition and earnings management: Do outside directors constrain abnormal accruals. Working Paper, Lancaster University.
- * 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.
- * 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.
- * Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). *Internal audit quality and earnings management. The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- * 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.
- * Qiong, H., & Jianjun, D. (2016). Research on Critical Issues in Contemporary Accounting. *Proceedings of the 7th International Conference on Innovation & Management*, (pp. 918-923).
- * Rahman, M. M., & Hasan, M. M. (2019). Determinants of Quality of Financial Information: Empirical Evidence from Cement Sector of Bangladesh. *East Asian Journal of Business Management*, 13-20.
- * Rogers, J. L., and P. C. Stocken. (2005). Credibility of management forecasts. *The Accounting Review* 80 (4): 1233-1260.
- * Ross, Stephen A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review* 63: 134-39. Roy Chowdhury, Sugata. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics* 42: 335-70.
- * 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.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

Examining and explaining the relationship between internal audit and financial reporting quality

Emran Bameri

Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

Email: Emran.Bameri@iau.ac.ir

Mohammadreza Shurvarzi

Associate Professor, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran, (Corresponding author)

Email: m_r_shoorvarzy@yahoo.com

Zahra noori Tupkanloo

Department of Management, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran.

Email: Zahra.Noori.2007@Gamil.Com

Abstract

Internal auditing is still an emerging profession. Internal audit plays an important role in helping organizations to achieve their goals and protect their assets. In addition, internal audit has become a critical management tool to achieve effective control in organizations. Internal audit is recognized as one of the keys to corporate governance, whose role has evolved over time. The evolution in Iran's economic environment, especially in recent years, has caused more attention to be paid to corporate governance as a supervisory mechanism, one of the pillars of which is the internal audit unit, and it plays a decisive role in financial reporting and the validity of financial statements. The main purpose of this research is to examine and explain the relationship between internal audit and the quality of accruals as a representative of the quality of financial reporting in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The time period of this research is between 2007 and 2016, which includes two periods, 5 years before the requirement of internal audit and 5 years after that for companies admitted to the Tehran Stock Exchange, which is done using multivariate regression analysis method. It was tested using the F test of Limer and Hausman with the help of Eviews software. In this research, the model of Kohlbeck and Warfield (2008) was used to measure the quality of accruals and the data of 109 companies were used to test the hypothesis. The results of the coefficients from the hypothesis test showed that the implementation of internal audit had a significant and negative impact on the quality of accruals.

Key words: internal audit performance - quality of accruals - quality of financial reporting