

Investigating the Consequences of Internal Audit Quality in Preventing Accrual-Based Earnings Management and Real Earnings Management

Azam Valizadeh Larijani*

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, a.valizadeh@alzahra.ac.ir

Seyed Ali Hosseini

Associate Professor, Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, a.hosseini@alzahra.ac.ir

Atefeh Aliasgari

MSc. of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, atefeh.aliasgari@yahoo.com

Abstract

Purpose: In this study, the relationship between the quality of companies' internal audit units and earnings management (earnings based on accruals and real earnings management) has been investigated.

Method: This study is a descriptive research that examined data of 179 companies listed in Tehran Stock Exchange during 2012 to 2019. To test the hypotheses of this research, regression and multiple correlation models have been used In which the quality of the internal audit unit is considered as an independent variable and Earnings management as a dependent variable.

Results: The results indicate that there is a significant negative relationship between the quality of the internal audit unit and accrual-based earnings management; however, no significant relationship was observed between the quality of the internal audit unit and real earnings management.

Conclusion: Despite the requirement of the Exchange Organization to establish an internal audit unit in companies, the quality of this unit has not yet favorably prevented earnings management. Although the amount of accrual based earnings management has gradually decreased with the enactment of laws and supervision, but no change has been observed in real earnings management.

Contribution: Due to the newly established internal audit units and Iran's environmental features as a developing country with an emerging economy, internal audit and its quality may have been affected compared to other developed countries. Also, in previous researches, the effect of the quality of companies' internal audit units on earnings management based on accruals and real earnings management has not been studied.

Keywords: Accrual-Based Earnings Management, Internal Audit, Real Earnings Management.

Cite this article: Valizadeh Larijani, Hosseini & Aliasgari(2022) Investigating the Consequences of Internal Audit Quality in Preventing Accrual-Based Earnings Management and Real Earnings Management, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.2, Summer 2022, 71-95

DOI: 10.30479/jfak.2021.16398.2937

Received on 23 October, 2021 **Accepted on** 26 December, 2021

© The Author(s).



Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Azam Valizadeh Larijani (a.valizadeh@alzahra.ac.ir)

بررسی پیامدهای کیفیت حسابداری داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود

اعظم ولی‌زاده لاریجانی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران، a.valizadeh@alzahra.ac.ir

سیدعلی حسینی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران، a.hosseini@alzahra.ac.ir

عاطفه علی‌عسگری

کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران،

atefeh.aliasgari@yahoo.com

چکیده

هدف: در این تحقیق رابطه کیفیت واحد حسابداری داخلی شرکت‌ها با مدیریت سود (مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود) مورد بررسی قرار گرفته است.

روش: پژوهش حاضر یک تحقیق توصیفی است که برای انجام آن داده‌های ۱۷۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ به کار گرفته شده است. جهت آزمون فرضیه‌های این تحقیق از مدل‌های رگرسیونی و همبستگی چندگانه استفاده شده است.

یافته‌ها: بین کیفیت واحد حسابداری داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه منفی معنادار وجود دارد؛ اما بین کیفیت واحد حسابداری داخلی با مدیریت واقعی سود (از طریق دست‌کاری هزینه‌های تولید، هزینه‌های اختیاری و جریان‌های نقد عملیاتی) رابطه معناداری مشاهده نگردید.

نتیجه‌گیری: با وجود الزام سازمان بورس مبنی بر استقرار واحد حسابداری داخلی در شرکت‌ها، کیفیت این واحد هنوز به طور مطلوبی مانع از مدیریت سود نشده است. اگرچه با وضع قوانین و نظارت بیشتر از میزان مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کاسته شده اما تغییری در مدیریت واقعی سود شرکت‌ها مشاهده نشده است.

دانش افزایی: با توجه به نوسان بودن واحدهای حسابداری داخلی و ویژگی‌های محیطی کشور ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و با اقتصاد نوظهور، حسابداری داخلی و کیفیت کار این واحد ممکن است نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته دارای اثرات و نتایجی باشد که در این تحقیق به آن پرداخته می‌شود. همچنین در تحقیقات گذشته اثر کیفیت واحد حسابداری داخلی شرکت‌ها بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود مورد بررسی قرار نگرفته است.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابداری داخلی، مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی، مدیریت واقعی سود.

مقاله پژوهشی

*استاد: ولی‌زاده لاریجانی، حسینی و علی‌عسگری (۱۴۰۱)؛ بررسی پیامدهای کیفیت حسابداری داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۲، پیاپی ۳۳، تابستان ۱۴۰۱، ۷۱-۹۵.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۸/۱ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۱۰/۵



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسنندگان

۱- مقدمه

هم‌جهت نبودن منافع و اهداف مدیران و سرمایه‌گذاران در شرکت‌ها همواره از اصلی‌ترین مباحث بازار سرمایه می‌باشد. مدیران به واسطه جایگاه مهمی که در شرکت دارند می‌توانند با دست‌کاری اقلام بااهمیت مثل رقم سود باعث گمراهی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و رسیدن به منافع شخصی خود شوند. وجود نهادهای نظارتی و اقدامات کنترلی مانند استقرار واحد حسابرسی داخلی ممکن است از میزان مدیریت سود احتمالی مدیران بکاهد. بعد از ظهور انقلاب صنعتی، تحول شرکت‌ها و تخصصی شدن کارها مدیریت از مالکیت جدا شد و نظریه نمایندگی روی کارآمد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱؛ ۱۰۳).

تاریخچه نظریه نمایندگی به زمانی برمی‌گردد که تمدن بشری شروع به تجارت کرد و سعی کرد تا سود و بهره خود را به حداکثر برساند. مسئله نمایندگی یکی از قدیمی‌ترین مسائلی است که در طی فرآیند تکاملی شرکت‌های سهامی همواره پایدار مانده است. هر سازمان به شکل‌های مختلف از این مسئله رنج می‌برد و به همین علت نمی‌توان آن را نادیده گرفت. منافع مدیران و مالکان شرکت‌ها همواره در یک جهت نیست و به همین دلیل تضاد منافع بالقوه‌ای بین مدیر شرکت و مالک آن وجود دارد. از این مسئله به نام مسئله نمایندگی یاد می‌شود که برای رفع آن، مدیر و مالک باید هزینه‌هایی تحت عنوان هزینه‌های نمایندگی را متحمل شوند. به همین علت مدیران و مالکان در جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی مربوط سعی می‌کنند به یک نقطه توافق و اشتراک برسند تا منافع هر دو تأمین شود (لیپسا و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۷۶).

نظریه نمایندگی معتقد است که مکانیسم حاکمیتی و کنترل مدیریت به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی و در پاسخ به تقاضای شرکت برای افزایش نظارت و مشاوره ایجاد شده است. حسابرسی داخلی یکی از اجزای این سیستم حاکمیتی و نظارتی است که برای رسیدن سازمان به اهداف خود از طریق ارائه یک روش منظم و سیستماتیک برای ارزیابی و بهبود کارایی، مدیریت ریسک، نظارت و فرآیند حاکمیت شرکتی کمک می‌کند (جیانگ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۷). واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان کنترلی ضروری برای محیط سازمان‌های امروزی به حساب می‌آید؛ این واحد خدمات سودمندی به افراد درون‌سازمانی به‌طور خاص و افراد برون‌سازمانی به‌طور عام از طریق ارزیابی کنترل‌های داخلی و کمک به مدیران در راستای ایفای هرچه بهتر مسئولیت‌هایشان، ارائه می‌کند. حسابرسان داخلی در حفاظت از وجوه عمومی، کشف و پیگیری از سوءاستفاده‌ها و اشتباهات و بهبود روش‌ها نقش اساسی دارد (محمود زاده، ۱۳۹۳؛ ۱۱).

بنابراین حسابرسان داخلی با سنجش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی می‌توانند از بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران پیشگیری نمایند. یکی از این رفتارهای فرصت‌طلبانه، مدیریت سود می‌باشد که به معنی دخالت در فرآیند گزارشگری مالی برون‌سازمانی به قصد کسب

مزایا و منافع شخصی می‌باشد (متشو و فرانسسکو، ۲۰۱۸؛ ۲). تضاد منافع بین مدیر و مالک و عدم تقارن اطلاعاتی بین آن‌ها می‌تواند زمینه را برای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و جسورانه مدیریت فراهم آورد. به همین دلیل مدیر با مدیریت سود به روش‌های مختلف می‌تواند در جهت حداکثر سازی مطلوبیت خود پیش رود و منافع مالکان و سهامداران را به خطر بیندازد. در واقع مدیریت سود از تئوری‌های اثباتی حسابداری و نمایندگی نشأت می‌گیرد و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و سایر شرکای واحد تجاری می‌تواند انگیزه‌ای برای مدیریت سود باشد (متشو و فرانسسکو^۲، ۲۰۱۸؛ ۲).

در طول سال‌های اخیر روش‌های فرصت‌طلبانه مدیر برای مدیریت سود، قابل‌اتکا بودن سود حسابداری را کم کرده است و باعث شده که سود نتواند عملکرد مالی واحد را منصفانه و درست نشان دهد. مدیریت سود منجر به کاهش کیفیت میزان مفید بودن سود گزارش شده در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی شرکت‌ها می‌شود. هیئت‌های قانون‌گذار بازار سرمایه و بقیه نهادهای نظارتی به‌خصوص بعد از فروپاشی شرکت‌ها در اوایل سال ۲۰۰۰ نگرانی بیشتری درباره روش‌های جدید مدیریت سود دارند. مدیریت سود کاری دشوار است و برای شناسایی و کشف آن به مدت‌زمان طولانی نیاز است. پس فهم اینکه چگونه واحدها می‌توانند شرایط تقلب را فراهم کنند و از این طریق به منابع شرکت کمک کنند و اعتماد سهامداران را جلب کنند موضوع مهمی است. در نتیجه این امر بسیاری از شرکت‌ها برای کاهش تقلب‌ها و دست‌کاری سود، حساب‌رسان حرفه‌ای و دقیق استخدام کردند (منصور و همکاران^۳، ۲۰۱۹؛ ۱۴).

با توجه به اهمیت مسائل مطرح‌شده، کیفیت واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی موانع مدیریت سود، در نظر گرفته شده است. اندازه‌گیری کیفیت معمولاً کار دشواری است که به قضاوت و بررسی موشکافانه نیاز دارد و یک روش واضح و مشخص برای اندازه‌گیری آن وجود ندارد. در کشور ایران از سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار تهران با انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی، شرکت‌ها را ملزم به استقرار واحد حسابرسی داخلی کرد، نوپا و تازه تأسیس بودن این واحد در شرکت‌ها و عدم صلاحیت و تخصص کافی کارکنان منجر می‌شود که وظایف و مسئولیت‌های این واحد به‌وضوح مشخص نباشد و این واحد را در رسیدن به اهداف خود دچار مشکل کند. حضور مستمر و دائمی واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از ارکان شرکت در فرآیند عملیات و رویدادهای مالی سازمان باعث می‌شود که در صورت ایفای کامل مسئولیت‌ها و داشتن صلاحیت بتواند مدیریت سود را شناسایی کند. طبق تحقیق ایزدی نیا، ۱۳۹۴، بعد از تصویب قانون بازار اوراق بهادار ایران (مصوب ۱۳۸۴) و تفکیک فرآیند نظارت از اجرا، میزان مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی روند کاهشی داشته است و مدیران به سمت روش‌های

مدیریت واقعی سود گرایش پیدا کردند چرا که با نظارت بیشتر ریسک شناسایی مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی بیشتر شده است.

بنابراین هدف از انجام این تحقیق، بررسی رابطه کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود در بازار بورس و اوراق بهادار ایران می‌باشد. در واقع پرسش اصلی این تحقیق این است که آیا واحد حسابرسی داخلی باکیفیت می‌تواند بر میزان رفتارهای مدیریت سود مدیران شرکت اثرگذار باشد. برای پاسخ به این پرسش، چهار فرضیه طراحی شده است؛ به گونه‌ای که در سه فرضیه اول رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و در فرضیه آخر رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود مورد بررسی قرار گرفته است.

ضرورت این تحقیق به این دلیل است که واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی کشور ایران عمدتاً نوظهور هستند و بواسطه مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار در سال‌های اخیر تشکیل شده‌اند. با توجه به شرایط خاص و ویژگی‌های محیطی کشور ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و با اقتصاد نوظهور، حسابرسی داخلی و کیفیت کار این واحدها ممکن است نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته دارای اثرات و نتایجی باشد که در این تحقیق به آن پرداخته می‌شود.

تحقیقات انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی با توجه به عمر کوتاه این موضوع در سطح کشور ایران اندک بوده و یا تمرکز آن‌ها عمدتاً بر وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی بوده است؛ اما این تحقیق بر کیفیت واحد حسابرسی داخلی تاکید دارد. به عبارت دقیق‌تر، در هیچ یک از تحقیقات قبلی به این مهم پرداخته نشده است که آیا تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی باکیفیت توانسته است نقش پیشگیری‌کنندگی از پیدایش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله مدیریت سود (مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود) را ایفا نماید یا خیر. از این رو، این تحقیق می‌تواند به توسعه و تکمیل ادبیات تحقیق در این زمینه کمک نماید و لذا نوآوری لازم را دارد.

در ادامه این مقاله، مبانی نظری، ادبیات و پیشینه تحقیق و فرضیه‌های تحقیق ارائه شده است. سپس روش تحقیق، شامل جامعه و نمونه آماری و نیز مدل‌های تحقیق بیان شده و یافته‌های آمار توصیفی و نتایج آزمون فرضیه‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری و تفسیر یافته‌ها، ارائه گردیده است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مدیریت سود

بحث مدیریت سود، روش‌ها، الگوها و انگیزه‌های مدیریت سود از جمله مباحث مهم و پرکاربرد حسابداری از گذشته تا به امروز بوده است. مدیریت سود تعاریف متعددی دارد ولی همه آن‌ها این مضمون را دارند که مدیریت سود نمایش نادرست عملکرد یک واحد تجاری است؛ شیفر، ۱۹۸۹، مداخله هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی برون‌سازمانی باهدف به دست آوردن منافع شخصی را تعریف مدیریت سود در نظر گرفته است. مدیریت سود به معنی تلاش مدیران برای اثرگذاری در صورت‌های مالی با استفاده از روش‌های خاص حسابداری به منظور رسیدن به منافع شخصی خود می‌باشد (کرافورد و همکاران^۵، ۲۰۱۸؛ ۲). مدیریت سود انتخاب بین رویه‌های حسابداری یا اقدامات خاصی است که می‌تواند بر روی سود اثرگذار باشد تا به اهداف مشخص سود گزارش شده در صورت‌های مالی رسید (ماردیاتی و همکاران^۶، ۲۰۱۹؛ ۹). مدیران واحد تجاری با گزارش ارقام غیرواقعی سهامداران را گمراه می‌کنند. با وجود نظارت و ابزارهای مختلف مثل حاکمیت شرکتی در فرآیند گزارشگری مالی، هنوز هم امکان بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه از سوی مدیر وجود دارد (مایکو^۷، ۲۰۱۵؛ ۶۵۱). مدیریت سود از طریق سیستم و مبانی حسابداری به‌عنوان مدیریت سود اقلام تعهدی یا مدیریت سود مصنوعی شناخته می‌شود که شامل قضاوت‌ها و برآوردهایی است که در قوانین یا استانداردهای حسابداری (مثل برآورد عمر مفید دارایی‌های بلندمدت یا حساب‌های مشکوک الوصول) مجاز به حساب می‌آیند و قانونی هستند. در روش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی مدیران بدون دست‌کاری فعالیت‌های واقعی شرکت، با استفاده از رویه‌های حسابداری و قدرت اختیاری که دارند اقدام به دست‌کاری سود میکنند (تای^۸، ۲۰۱۹؛ ۷۵).

از طرف دیگر مدیریت سود از طریق معاملات تجاری و حقیقی شرکت به‌عنوان مدیریت واقعی سود شناخته می‌شود که شامل دست‌کاری معاملات واقعی (مثل تغییر در تولید و قیمت) برای تغییر سود ارائه شده است تا سود به اهداف مورد نظر مدیر برسد. فعالیت‌های مربوط به مدیریت سود از مسئله نمایندگی ناشی می‌شود مخصوصاً زمانی که مدیریت می‌خواهد با ارائه اطلاعات مالی باکیفیت به سهامداران، منافع شخصی خود را حداکثر کند (سیمون^۹، ۲۰۱۹؛ ۵۲). به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین عواملی که باعث ایجاد سوء برداشت در عملکرد شرکت می‌شود، مدیریت سود بر فرآیند تصمیم‌گیری کلیه سهامداران شرکت از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تحلیل‌گران تأثیر می‌گذارد (الورادو^{۱۰}، ۲۰۱۹؛ ۷).

مطابق با نتایج تحقیق گراهام ۲۰۰۵، تمایل مدیران برای مدیریت واقعی سود نسبت به اقلام تعهدی بیشتر است؛ به این دلیل که احتمال کشف مدیریت واقعی سود به وسیله الزامات و حسابرسان کمتر است پس احتمال شناسایی نشدن آن‌ها بیشتر است. همچنین کوهن ۲۰۰۸،

در تحقیق خودگفته است که اگرچه مدیریت واقعی سود تا قبل از بحران‌های مالی و قانون ساربنز آکسلی بسیار کم بوده است ولی بعد از سال ۲۰۰۲ به شکل چشمگیری افزایش پیدا کرده است. مدارک و شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مدیران در بین تکنیک‌های مدیریت سود از مدیریت ارقام تعهدی به مدیریت واقعی سود تغییر روش داده‌اند. به نظر می‌رسد علت این تغییر روش، الزامات وضع شده و ریسک‌های احتمالی بعد از قانون ساربنز آکسلی بوده است اما حسابرسی داخلی می‌تواند در کوتاه‌مدت مدیریت واقعی سود را متوقف کند (اشنایدر^{۱۱}، ۲۰۱۳؛ ۹۸). همچنین طبق تحقیق ایزدی نیا، ۱۳۹۴، در کشور ایران در یک بازه ده‌ساله مربوط به دوره پیش از تصویب قانون بازار اوراق بهادار و پس از آن مشاهده شد که مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی در دروان پس از تصویب قوانین جدید و جدا شدن فرآیند نظارت از اجرا روند کاهشی داشته است اما در مقابل مدیریت واقعی سود روند صعودی داشته است.

حسابرسی داخلی و کیفیت آن

همان‌گونه که در بخش مقدمه بیان شد، حسابرسی داخلی به عنوان یکی از بازوان حاکمیت شرکتی، می‌تواند نقش مؤثری در پیشگیری از بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران داشته باشد. طبق تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی فعالیتی واقع بینانه، اطمینان بخش، مستقل و مشاوره‌ای است که هدف آن بهبود عملیات و کارایی سازمان و ارزش افزایی می‌باشد. حسابرسی داخلی سازمان را در راستای دستیابی به اهدافش با استفاده از رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل یاری می‌کند. حسابرسی داخلی، در محیط‌های مختلف قانونی و فرهنگی و در سازمان‌هایی با هدف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط کارکنان سازمان یا از طریق برون‌سپاری انجام می‌شود (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی^{۱۲}، ۲۰۱۶؛ ۲).

بر مبنای این ساختار، حسابرسان داخلی نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود دارند. اگر اجرای کنترل‌های داخلی در واحد تجاری کارا و مؤثر باشد، احتمال تقلب و دست‌کاری در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد (سویونو^{۱۳}، ۲۰۱۲؛ ۱۲۳۸). کنترل‌های داخلی مؤثر می‌تواند کیفیت حسابرسان داخلی را نشان دهد. حسابرسان داخلی در کاهش رفتارهای جسورانه مدیر نقش بااهمیتی دارند. از یک حسابرس داخلی مورد اطمینان، انتظار می‌رود اقدامات متقربانه احتمالی آینده را پیش‌بینی کند. همچنین حسابرسی داخلی با کیفیت احتمال سوء مدیریت‌ها را کاهش می‌دهد (جاسمن^{۱۴}، ۲۰۱۷؛ ۹۶). حسابرسی داخلی مجموعه‌ای از کارکنان با سابقه، تحصیل کرده و ماهر می‌باشد. مناسب بودن اندازه کارکنان حسابرسی، مستقل بودن و عینیت آن‌ها می‌تواند نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی داخلی باشد که این امر در عملکرد سازمان تأثیرگذار است (سلیمان^{۱۵}، ۲۰۱۸؛ ۱۵۸). استقلال به عنوان سنگ بنا در تعریف حسابرسی داخلی و یک شرط اساسی برای اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد انجمن

بین‌المللی حساب‌برسان داخلی استقلال را این‌گونه تعریف می‌کند: رهایی و آزادی از شرایطی که عینیت یا بروز عینیت را تهدید می‌کند. این تهدیدها درباره‌ی عینیت باید در سطح فردی حساب‌برس، مشارکت‌های ساختاری و سازمانی مدیریت شود. همچنین انجمن بین‌المللی حساب‌برسان داخلی در تعریف عینیت گفته است: یک نگرش ذهنی بی‌طرفانه است که به حساب‌برسان داخلی اجازه می‌دهد تا مشارکت‌ها را به‌گونه‌ای انجام دهند که به نتیجه کار خود اعتقاد صادقانه داشته باشند (آل آکرا^{۱۶}، ۲۰۱۶؛ ۶).

یک ساختار حساب‌برسی داخلی باکیفیت می‌تواند با کمک به مدیریت و هیئت‌مدیره برای ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیند حاکمیت شرکتی، برای سازمان ارزش افزوده ایجاد کند. امروزه در بین پژوهشگران و افراد حرفه‌ای، تعریف واحدی از کیفیت حساب‌برسی داخلی یا یک روش واضح برای اندازه‌گیری آن وجود ندارد. در تحقیق داگلاس^{۲۰۰۹}، شش بعد برای اندازه‌گیری کیفیت حساب‌برسی داخلی در نظر گرفته شده است که عبارت است از تجربه (میانگین تعداد سال‌های حساب‌برسی داخلی)، گواهینامه حرفه‌ای (درصد افراد دارای یک یا بیش از یک مدرک حرفه‌ای حساب‌برسی)، آموزش (میانگین ساعت‌های آموزشی سالانه هر حساب‌برس داخلی)، کار حساب‌برسی مالی (درصد زمانی که حساب‌برسان داخلی کار حساب‌برسی مالی انجام دادند)، گیرنده گزارش (نشان می‌دهد آیا کمیته حساب‌برسی گیرنده گزارش حساب‌برسی داخلی است) و منابع متعدد (کل هزینه‌های عملیاتی سالانه برای حساب‌برسی داخلی تقسیم بر دارایی‌های موسسه) (چانگ و چنگ^{۱۷}، ۲۰۱۹؛ ۴). علاوه بر این، برای ارزیابی کیفیت حساب‌برسی داخلی باید استقلال حساب‌برسان داخلی (استقلال در تفکر و عقیده)، کارایی واحد حساب‌برسی داخلی (مهارت و دانش حساب‌برسان داخلی)، دامنه کار حساب‌برسی داخلی (تمایز بودن فعالیت حساب‌برسان داخلی از سایر فعالیت‌های نظارتی شرکت) و مراقبت حرفه‌ای کارکنان حساب‌برسی داخلی، را مدنظر داشت (سلیمان، ۲۰۱۸؛ ۱۵۸).

کیفیت حساب‌برسی داخلی و مدیریت سود

در سال‌های اخیر، واحد حساب‌برسی داخلی به‌عنوان یک عامل مهم در مدیریت مؤثر شرکت‌ها و گزارشگری مالی باکیفیت موردتوجه بیشتر قرار گرفته است. برای مثال روزنامه تایم، کوپر (حساب‌برس داخلی) را به‌عنوان فرد سال ۲۰۰۲ معرفی کرد چراکه او تقلب ورلد کام را کشف و گزارش کرد. اگرچه قانون‌گذاران به‌تازگی به اهمیت حساب‌برسی داخلی در کنار گزارشگری مالی برون‌سازمانی پی بردند اما در تحقیقات دانشگاهی از گذشته واحد حساب‌برسی داخلی عامل کلیدی برای حاکمیت شرکتی و نقش‌های نظارتی شناخته شده است (داگلاس^{۱۸}، ۲۰۰۹؛ ۱۲۵۷).

طبق الگوی انجمن بین‌المللی حساب‌برسان داخلی، واحد حساب‌برسی داخلی کارا یکی از عوامل مهم حاکمیت شرکتی در کنار کمیته حساب‌برسی، مدیریت و حساب‌برسان مستقل می‌باشد. حساب‌برسان داخلی خدمات متنوعی را مانند حساب‌برسی رویدادها و فرایندهای مالی در درون سازمان خود

انجام می‌دهند. حسابرسان داخلی حرفه‌ای به‌عنوان یک شخص ثالث بر فعالیتهای مدیریت در طول سال نظارت و خدمت‌رسانی می‌کنند. بنابراین می‌توان فرض کرد که با بهبود کیفیت حسابرسی داخلی یک شرکت به‌عنوان مکانیسم شناسایی و عاملی بازدارنده می‌توان مدیریت سود را تعدیل کرد. اگر حسابرسی داخلی باکیفیت باشد، شناسایی رفتارهای فرصت‌طلبانه و جهت‌گیری‌های احتمالی راحت‌تر می‌شود (دانکر و همکاران^۹، ۲۰۱۶؛ ۲). به دلیل تغییرات پرسرعت در محیط‌های کاری و الزامات و مقررات تقاضا برای خدمات حسابرسی داخلی رو به افزایش است به همین منظور حسابرسان داخلی به مهارت‌ها و توانایی‌های جدید برای اجرای وظایف خود نیاز دارند (آل آکرا، ۲۰۱۶، ۵). حسابرسی داخلی باکیفیت بالا، یک عامل پیشگیری‌کننده از مدیریت سود می‌باشد، زیرا در صورت اقدام، اعتبار مدیر آسیب می‌بیند و در صورت شناسایی و آشکار شدن خطاها در صورت‌های مالی، ارزش شرکت پایین می‌آید (جاسمن، ۲۰۱۷؛ ۹۷). این تحقیق به نقش حسابرسی داخلی و ارتباط آن با مدیریت واقعی سود و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی می‌پردازد.

بررسی تحقیقات خارجی در حوزه موضوع این تحقیق نشان می‌دهد که در سال ۲۰۱۸ جاسمن و همکاران به بررسی نقش کیفیت حسابرسی داخلی و مدیران ارشد اجرایی در مدیریت سود از طریق دست‌کاری فعالیتهای واقعی در ۱۱۶ شرکت تولیدی در بازار بورس اندونزی برای سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی داخلی نمی‌تواند مدیریت واقعی سود مدیران ارشد اجرایی را از طریق هزینه‌های تولید و مخارج اختیاری کاهش دهد. همچنین ایشان در سال ۲۰۱۷ به بررسی نقش کیفیت حسابرسی داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت واقعی سود پرداختند. در این تحقیق مدیریت واقعی سود با سه عامل جریان نقد عملیاتی، هزینه‌های تولید و هزینه‌های اختیاری غیرعادی اندازه‌گیری شده است. این تحقیق با بررسی داده‌های مربوط به ۱۱۶ شرکت تولیدی در بورس اوراق بهادار اندونزی به این نتیجه رسید که کیفیت حسابرسی داخلی رابطه منفی معناداری با مدیریت واقعی سود از طریق جریان نقد عملیاتی و هزینه‌های تولید دارد اما کیفیت حسابرسی داخلی نقش مهمی در کاهش مدیریت واقعی سود از طریق هزینه‌های اختیاری ندارد. همچنین عدم تقارن اطلاعاتی رابطه مثبت و معناداری با مدیریت واقعی سود از طریق جریان نقد عملیاتی و هزینه‌های تولید دارد. از جمله سایر تحقیقات خارجی مرتبط با حوزه این تحقیق می‌توان به تحقیق عمر احمد و همکاران^{۲۰} (۲۰۲۰) اشاره کرد. آن‌ها در مقاله خود به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی در رابطه با حسابرسی مالی واحدها و مدیریت واقعی سود برای سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۷ در کشور نیجریه پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که کمیته حسابرسی ارتباط بین حسابرسی مالی واحد تجاری و مدیریت واقعی سود را تعدیل می‌کند و دستمزد حسابرسی و به‌کارگیری حسابرسان نامی بر کیفیت سود تأثیر مثبت داشته است درحالی‌که دوره تصدی

حسابرسی در کاهش دست‌کاری سود کمتر مؤثر است. علاوه بر این، الزوبی^{۲۱} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود پرداخت. در این پژوهش از روش رگرسیون حداقل مربعات برای ۸۶ شرکت صنعتی پذیرفته‌شده در بورس عمان طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ استفاده شد. نتیجه تحقیق بیانگر این است که وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی اختیاری را کاهش دهد و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد. علاوه بر این، الهداب و همکاران^{۲۲} در سال ۲۰۱۸ به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در سال منتهی به عرضه اولیه ۴۹۸ شرکت‌های سهامی در بورس لندن در دوره زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۸ پرداختند. محققان با استفاده از مدل رگرسیون و مدل جونز به این نتیجه رسیدند که با افزایش کیفیت حسابرسی میزان مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی کاهش می‌یابد ولی میزان مدیریت واقعی سود افزایش می‌یابد.

بررسی تحقیقات داخلی در حوزه موضوع این تحقیق نشان می‌دهد که در تحقیقات داخلی پیشین، عمدتاً رابطه وجود یا عدم وجود حسابرسی داخلی و یا سایر بازوان حاکمیت شرکتی مانند کمیته حسابرسی با مدیریت سود مورد بررسی قرار گرفته است. به عنوان مثال، عباسیان (۱۳۹۸)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی بر مدیریت سود پرداخت. فرضیات این تحقیق در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ بر روی ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شد. نتایج پژوهش نشان داد که وجود کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد. حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد و جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی ندارد. علاوه بر این، مراد پور و دبیری (۱۳۹۶)، به بررسی رابطه وجود حسابرس داخلی با تجربه با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی در شرکت‌های دارای عرضه اولیه در بورس تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که وجود حسابرس داخلی با تجربه رابطه منفی معنی‌داری با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی دارد. همچنین کاظم پور و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی رابطه وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد.

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد در تحقیقات قبلی (خارجی) که بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت سود پرداخته شده، عمدتاً رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی مورد تأیید قرار گرفته اما نتایج تحقیقات در خصوص رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت واقعی سود یکنواخت نیست و بعضاً در زمان

استفاده از برخی از معیارهای مدیریت واقعی سود، رابطه‌ای مشاهده نشده است. علاوه بر این، در هیچ یک از تحقیقات داخلی تاکنون به بررسی رابطه کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و نیز مدیریت واقعی سود پرداخته نشده است. همچنین بررسی نتایج تحقیقات پیشین (داخلی و خارجی) حاکی از آن است که ایجاد ساختارهای حاکمیت شرکتی مانند کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مدیریت ارقام تعهدی را تحت تأثیر قرار داده و کاهش دهد.

با توجه به مراتب فوق، به نظر می‌رسد انجام تحقیقی با داده‌های مربوط به شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور در خصوص ارزیابی رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت سود (مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود) ضروری باشد. از این رو فرضیه‌های این تحقیق به شرح زیر تدوین شده است.

فرضیه‌ها

با توجه به بررسی ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش و آنچه در مقدمه بیان شد، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر است:

۱. کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه معناداری دارد.
۲. کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های تولید غیرعادی رابطه معناداری دارد.
۳. کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی رابطه معناداری دارد.
۴. کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی رابطه معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی

پژوهش پیش رو در طبقه تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد زیرا هدف اساسی آن پیداکردن راه‌حل برای مشکلات موجود و شرایط فعلی است. معمولاً برای انجام این نوع تحقیق از داده‌های ثانویه استفاده می‌شود. در این تحقیق، محقق به توصیف چگونگی موضوع موردنظر می‌پردازد؛ بنابراین از نوع تحقیقات توصیفی به شمار می‌آید. همچنین پژوهش حاضر را می‌توان یک تحقیق همبستگی نیز دانست؛ چراکه به بررسی رابطه بین متغیرها و توضیح آن‌ها می‌پردازد. به طور کلی برای انجام هر پژوهش به دو نوع اطلاعات بخش کتابخانه‌ای و بخش تجربی نیاز هست؛ در این پژوهش به منظور جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای و تجربی به ترتیب از کتب، مجلات و مقالات تخصصی فارسی و انگلیسی، صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش و اطلاعیه‌های مربوط به مشخصات واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های نمونه و همچنین بانک‌های

اطلاعاتی موجود نظیر ره‌آورد نوین، سامانه اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) و سایت اینترنتی بورس اوراق بهادار استفاده شده است. در پایان لازم به ذکر است که نرم‌افزار مورد استفاده برای آزمون کلیه مدل‌های این تحقیق اکسل و ایویوز نسخه ۹ می‌باشد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ می‌باشد. انتخاب نمونه از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از معیارهای زیر انجام گردید: نام شرکت از ابتدای سال ۹۱ در فهرست شرکت‌های بورس و اوراق بهادار تهران درج شده باشد و تا پایان سال ۹۸ از فهرست مذکور حذف نشده باشد. پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد. شرکت در بخش واسطه‌گری مالی فعالیت نداشته باشد. شرکت زیان‌ده نباشد و زیان انباشته نداشته باشد. فرم مشخصات واحد حسابرسی داخلی شرکت افشاشده باشد و اطلاعات مورد نظر در دسترس باشد. با توجه به موارد مذکور، از بین تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تعداد ۱۷۹ شرکت به‌عنوان نمونه تحقیق در نظر گرفته شد. لازم به ذکر است که معیار ۵ فوق‌الذکر تنها در مورد سال_شرکت‌هایی که در آن زیان خالص یا زیان انباشته مشاهده گردید، اعمال شد و موجب حذف کامل شرکت از نمونه تحقیق نگردیده است.

متغیرها و مدل‌ها

در این تحقیق به منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل ۱ به شرح زیر استفاده شده است:

مدل ۱

$$EM_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IAQ_{i,t} + \alpha_2 LEV_{i,t} + \alpha_3 BM_{i,t} + \alpha_4 ROA_{i,t} + \alpha_5 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$EM_{i,t}$: منظور مدیریت سود است که در این تحقیق برای آزمون فرضیه ۱ از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی (قدر مطلق مقدار باقی‌مانده مدل بال و شیواکومار، (۲۰۰۸) به شرح مدل ۲) و برای آزمون فرضیه‌های ۲ تا ۴ از مدیریت واقعی سود (به ترتیب قدر مطلق مقادیر باقی‌مانده مدل‌های ۳ تا ۵) استفاده شده است (متغیر وابسته). در این خصوص لازم به ذکر است که مقدار قدر مطلق خطا در مدل‌های ۲ تا ۵ به ترتیب بیانگر میزان اقلام تعهدی اختیاری، هزینه‌های تولید غیرعادی، هزینه‌های اختیاری غیرعادی و جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی می‌باشد.

$IAQ_{i,t}$: کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که برای اندازه‌گیری آن از میانگین سه متغیر مجازی (صفر و یک) قدمت واحد حسابرسی داخلی، تخصص مدیر حسابرسی داخلی و وضعیت برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی به شرح زیر استفاده شده است (متغیر مستقل):

$IATENURE_{i,t}$: قدمت واحد حسابرسی داخلی، تعداد ماه‌هایی است که واحد حسابرسی داخلی شرکت فعالیت داشته است. برای اندازه‌گیری این متغیر از فرم مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی شرکت استفاده شده است. پس از استخراج مقادیر، میانه آن‌ها تعیین شده است. چنانچه قدمت واحد حسابرسی داخلی شرکتی بیشتر از مقدار میانه باشد برای آن عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شد.

$IADSEX_{i,t}$: تخصص مدیر حسابرسی داخلی، برای اندازه‌گیری این متغیر از رشته تحصیلی مدیر حسابرسی داخلی شرکت استفاده شد و چنانچه رشته تحصیلی ایشان حسابداری یا یکی دیگر از گرایش‌های آن باشد، برای آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است.

$IAOUTS_{i,t}$: وضعیت برون‌سپاری حسابرسی داخلی، برای اندازه‌گیری این متغیر، چنانچه شرکتی خدمات حسابرسی داخلی خود را برون‌سپاری کرده باشد، برای آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شد.

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت در سال t است که در محاسبه این متغیر از نسبت کل بدهی شرکت در سال t ام بر کل دارایی شرکت در سال t ام استفاده شده است (متغیر کنترلی).

$BM_{i,t}$: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت است که از طریق تقسیم ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت محاسبه می‌شود. ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت از حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در قیمت بازار هر سهم آن در پایان سال به دست می‌آید (متغیر کنترلی).

$ROA_{i,t}$: نسبت بازده دارایی‌ها است که برای کنترل سودآوری شرکت از طریق تقسیم سود سالیانه به کل دارایی شرکت محاسبه می‌شود (متغیر کنترلی).

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت است که از طریق لگاریتم ارزش بازار شرکت حاصل می‌شود (متغیر کنترلی).

مدل ۲

$$\frac{ACC_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \alpha_0 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \alpha_1 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \alpha_2 \frac{PPE_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \alpha_3 \frac{CFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \alpha_4 \frac{DCFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \alpha_5 \frac{DCFO_{i,t} * CFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

$ACC_{i,t}$: منظور ارقام تعهدی شرکت است که برای اندازه‌گیری آن از سود خالص شرکت منهای جریان‌های نقد عملیاتی آن استفاده شده است.

$\Delta Sales_{i,t}$: میزان تغییرات فروش شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل می‌باشد.

$PPE_{i,t}$: ارزش دفتری دارایی‌های ثابت مشهود در سال جاری است.

$CFO_{i,t}$: خالص جریان‌های نقد عملیاتی شرکت برای سال جاری می‌باشد.

DCFO_{i,t}: یک متغیر کنترلی برای جریان نقد عملیاتی منفی است. اگر جریان نقد عملیاتی منفی باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.
 TA_{i,t-1}: جمع دارایی‌های شرکت در ابتدای سال جاری می‌باشد.

مدل ۳

$$\frac{Prod_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_4 \frac{\Delta Sales_{i,t-1}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

Prod_{i,t}: منظور هزینه‌های تولید است که از جمع بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و تغییرات موجودی مواد و کالا محاسبه می‌شود.

Sales_{i,t}: میزان فروش شرکت در سال جاری است.

ΔSales_{i,t-1}: میزان تغییرات فروش سال قبل نسبت به دو سال قبل می‌باشد.

مدل ۴

$$\frac{DiscExp_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

DiscExp_{i,t}: منظور هزینه‌های اختیاری شرکت در سال جاری است که برای اندازه‌گیری آن از مجموع هزینه‌های اداری، عمومی و فروش استفاده می‌شود.

مدل ۵

$$\frac{CFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

۴- یافته‌ها

نتایج آمار توصیفی

همان‌گونه که در جدول زیر ملاحظه می‌شود، میانگین کیفیت واحد حسابرسی داخلی حدود ۰,۴۵ است که نشان‌دهنده این است که علیرغم تصویب و ابلاغ منشور فعالیت حسابرسی داخلی و الزام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس به رعایت آن از سال ۱۳۹۱، هنوز بین کیفیت این واحدها باکیفیت مطلوب فاصله زیادی وجود دارد. همچنین میانگین متغیر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی شرکت برابر با ۰,۰۷۹، میانگین مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری جریان نقد عملیاتی برابر با ۰,۰۹۴، میانگین متغیر مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های اختیاری برابر با ۰,۰۲۲ و میانگین مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های تولید برابر با ۰,۱۱۲ به دست آمده است. خلاصه وضعیت شاخص‌های آمار توصیفی که شامل اصلی‌ترین شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است در جدول زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نگاره ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین μ	میانه Md	ماکسیم Max	مینیمم Min	انحراف معیار σ
مدیریت سودمبتنی بر اقلام تعهدی	EM_ACC	۱۲۷۰	-۰,۰۷۹	-۰,۰۵۶	-۰,۲۲۸	-۰,۰۰۰	-۰,۰۸۷
مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی	EM_CFO	۱۲۷۰	-۰,۰۹۴	-۰,۰۷۰	-۰,۲۸۷	-۰,۰۰۰	-۰,۰۹۴
مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینههای اختیاری	EM_DISEXP	۱۲۷۰	-۰,۰۲۲	-۰,۰۱۱	-۰,۴۴۶	-۰,۰۰۰	-۰,۰۳۳
مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه تولید	EM_PROD	۱۲۷۰	-۰,۰۱۲	-۰,۰۶۹	۸۱,۳۳۶	-۰,۰۰۰	-۰,۰۱۴۷
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAQ _{i,t}	۱۲۷۰	-۰,۴۵۰	-۰,۳۳۳	۱,۰۰۰	-۰,۰۰۰	-۰,۰۲۶۱
نسبت اقلام تعهدی به جمع دارایی سال قبل	TA _{i,t-1} -ACC	۱۲۷۰	-۰,۰۳۹۶	-۰,۰۰۵	۲,۲۸۰	-۰,۰۷۹۵	-۰,۰۲۰۲
نسبت هزینه تولید به جمع دارایی سال قبل	PROD_TA _{i,t-1}	۱۲۷۰	-۰,۰۱۹۳	-۰,۰۵۷	۰,۶۲۷	-۰,۰۰۴۲	۱,۲۱۶
نسبت فروش به جمع دارایی سال قبل	SALES_TA _{i,t-1}	۱۲۷۰	-۰,۰۵۳	-۰,۲۵۲	۰,۸۰۷	-۰,۰۰۰۳	۱,۴۳۹
نسبت هزینههای اختیاری به جمع دارایی سال قبل	DISEXP_TA _{i,t-1}	۱۲۷۰	-۰,۲۷۵	-۰,۲۵۷	۰,۴۳۳	-۰,۰۰۰۳	-۰,۰۳۱
نسبت جریان نقد عملیاتی به جمع دارایی سال قبل	CFO_TA _{i,t-1}	۱۲۷۰	-۰,۰۸۲	-۰,۱۴۹	۰,۸۰۶	-۰,۰۸۲۴	-۰,۰۱۹۳
نسبت داراییهای ثابت مشهود به جمع دارایی سال قبل	PPE_TA _{i,t-1}	۱۲۷۰	-۰,۳۲۰	-۰,۲۶۳	۱,۸۳۶	-۰,۰۰۰۱	-۰,۲۵۰
کل دارایی	TA	۱۲۷۰	۷۱۹۴۲۴,۴۶۹	۱۵۶۹۸۵۸,۷۱	۷۰۴۲,۲۵۳	۳۸۹۱۰۵,۵۸۳	۲۱۵۰۵۳,۷۶
بازده دارایی	ROA _{i,t}	۱۲۷۰	-۰,۰۱۶۷	-۰,۰۳۵	۰,۷۱۰	-۰,۰۰۰۲	-۰,۰۱۲۹
اهرم مالی	LEV _{i,t}	۱۲۷۰	-۰,۰۵۱۹	۰,۵۳۱	۰,۹۲۷	-۰,۰۰۱۲	-۰,۰۱۸۹
ارزش دفتری به ارزش بازار	BM _{i,t}	۱۲۷۰	-۰,۴۵۱	-۰,۲۹۷	۳,۳۵۱	-۰,۰۰۱۹	-۰,۳۱۳
اندازه شرکت	SIZE _{i,t}	۱۲۷۰	۱۴,۹۴۰	۱۴,۶۱۳	۲۰,۶۸۸	۱۰,۰۷۷۸	۱,۸۱۰

برآورد مدل پژوهش

فرضیه اول: کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی رابطه معناداری دارد.

به منظور آزمون فرضیه اول تحقیق، از تخمین مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر و به روش اثرات ثابت بهره گرفته شده است:

$$EM_ACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 BM_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

نگاره ۲. رابطه بین کیفیت حساسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی

شرح	متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-	-۰.۱۱۲	۰.۰۶۲	-۱.۸۱۰	۰.۰۷۰
کیفیت واحد حساسی داخلی	IAQ _{i,t}	-۰.۰۲۳	۰.۰۱۱	-۲.۱۱۶	۰.۰۳۴
اهرم	LEV _{i,t}	۰.۰۸۰	۰.۰۲۲	۳.۵۶۸	۰.۰۰۰
ارزش دفتری به ارزش بازار	BM _{i,t}	۰.۰۱۷	۰.۰۱۵	۱.۰۹۹	۰.۲۷۱
بازده دارایی	ROA _{i,t}	۰.۲۹۷	۰.۰۷۹	۳.۷۳۳	۰.۰۰۰
اندازه	SIZE _{i,t}	۰.۰۰۵	۰.۰۰۳	۱.۴۴۹	۰.۱۴۷
ضریب تعیین	F آماره	۰.۴۰۶		۳.۹۲۰	
ضریب تعیین تعدیل شده	سطح معناداری	۰.۳۰۲		۰.۰۰۰	
	آماره دوربین واتسون			۲.۰۸۸	

طبق نتایج نگاره ۲، سطح معناداری آماره F کوچک‌تر از خطای ۵٪ به دست آمده است، که نشان دهنده معناداری کلی مدل از نظر آماری می باشد و نشان دهنده این موضوع است که مجموعه متغیرهای توضیحی مدل به طور معناداری قابلیت تبیین و کنترل تغییرات متغیر وابسته را دارند. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که ۳۰٪ درصد از تغییرات موجود در مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی شرکت‌ها توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. به منظور بررسی استقلال خطاهای مدل از آماره دوربین_واتسون استفاده شده است. اگر مقدار این آماره در محدوده ۱/۵ تا ۲/۵ باشد، استقلال خطاهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. به منظور آزمون رابطه بین کیفیت واحد حساسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی، معناداری ضریب تأثیر رگرسیونی کیفیت واحد حساسی داخلی بر روی متغیر وابسته مدل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که سطح معناداری اثر کیفیت واحد حساسی در مدل تحقیق ۰.۰۳۴ می‌باشد که کوچک‌تر از خطای ۵٪ است پس کیفیت واحد حساسی داخلی بر روی مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی معنادار بوده است. از این رو فرضیه اول تحقیق در سطح خطای ۵٪ مورد تأیید قرار گرفته است. همچنین نتیجه بررسی‌ها در خصوص متغیرهای کنترلی بیانگر این است که بین اهرم مالی و بازده دارایی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه مثبت معنادار وجود دارد؛ اما بین متغیرهای نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و اندازه شرکت با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه‌ای مشاهده نگردد.

فرضیه دوم: کیفیت واحد حساسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های تولید غیرعادی رابطه معناداری دارد.

به منظور آزمون فرضیه دوم تحقیق، از تخمین مدل‌های ۱ و ۳ به شرح زیر و به روش اثرات ثابت بهره گرفته شده است:

$$EM_PROD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 BM_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نگاره ۳. رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید

شرح	متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-	۰,۰۰۹	۰,۲۸۰	۰,۰۳۲	۰,۹۷۴
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAQi,t	۰,۰۱۰	۰,۰۳۳	۰,۳۲۶	۰,۷۴۴
اهرم	LEVi,t	۰,۱۱۴	۰,۰۶۴	۱,۷۷۳	۰,۰۷۶
ارزش دفتری به ارزش بازار	BMi,t	-۰,۰۱۸	۰,۰۲۲	-۰,۸۱۹	۰,۴۱۲
بازده دارایی	ROAi,t	۰,۰۲۷۷	۰,۰۸۱	۳,۴۱۵	۰,۰۰۰
اندازه	SIZEi,t	-۷,۶۳۰	۰,۰۱۸	-۰,۰۰۴	۰,۹۹۶
ضریب تعیین	۰,۵۵۸	آماره F		۷,۲۶۴	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۴۸۲	سطح معناداری		۰,۰۰۰	
		آماره دوربین واتسون		۱,۷۸۸	

طبق نتایج نگاره ۳، ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که ۴۸/۲۰ درصد از تغییرات موجود در مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید غیرعادی شرکت‌ها توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. به منظور آزمون رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید غیرعادی، معناداری ضریب تأثیر رگرسیونی کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی متغیر وابسته مدل مورد بررسی قرار گرفت. سطح معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی داخلی در مدل تحقیق ۰,۷۴۴ است که این عدد بزرگ‌تر از خطای ۵٪ به دست آمده و نشان‌دهنده عدم معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید غیرعادی بوده است. از این رو فرضیه دوم تحقیق در سطح خطای ۵٪ مورد تأیید قرار نگرفته است. همچنین نتیجه بررسی‌ها در خصوص متغیرهای کنترلی بیانگر این است که بین بازده دارایی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید غیرعادی رابطه مثبت معنادار وجود دارد؛ اما بین متغیرهای اهرم، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و اندازه شرکت با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های تولید غیرعادی رابطه‌ای مشاهده نگردید. فرضیه سوم: کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی رابطه معناداری دارد.

به منظور آزمون فرضیه سوم تحقیق، از تخمین مدل‌های ۱ و ۴ به شرح زیر و به روش اثرات ثابت بهره گرفته شده است:

$$EM_DISEXP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 BM_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نگاره ۴. رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری

شرح	متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-	-۰.۰۱۲	۰.۰۵۷	-۰.۲۲۳	۰.۸۲۳
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAQ _{i,t}	-۰.۰۰۶	۰.۰۰۵	-۱.۱۲۸	۰.۲۵۹
اهرم	LEV _{i,t}	۰.۰۰۵	۰.۰۰۷	۰.۶۷۶	۰.۴۹۸
ارزش دفتری به ارزش بازار	BMI _{i,t}	۰.۰۰۰	۰.۰۰۳	۰.۲۱۶	۰.۸۲۸
بازده دارایی	ROA _{i,t}	۰.۰۳۹	۰.۰۱۸	۲.۱۵۴	۰.۰۳۱
اندازه	SIZE _{i,t}	۰.۰۰۱	۰.۰۰۳	۰.۴۹۴	۰.۶۲۱
ضریب تعیین	آماره F	۰.۶۰۰		۸.۶۱۶	
ضریب تعیین تعدیل شده	سطح معناداری	۰.۵۳۰		۰.۰۰۰	
	آماره دوربین واتسون			۱.۶۱۳	

طبق نتایج نگاره ۴، ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که ۵۳ درصد از تغییرات موجود در مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی شرکت‌ها توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. به منظور آزمون رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی، معناداری ضریب تأثیر رگرسیون کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی متغیر وابسته مدل مورد بررسی قرار گرفت. سطح معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی داخلی در مدل تحقیق ۰.۲۵۹ است که بزرگ‌تر از خطای ۵٪ به دست آمده و نشان‌دهنده عدم معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی بوده است. از این رو فرضیه سوم تحقیق در سطح خطای ۵٪ مورد تأیید قرار نگرفته است. همچنین نتیجه بررسی‌ها در خصوص متغیرهای کنترلی بیانگر این است که بین بازده دارایی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی رابطه مثبت معنادار وجود دارد؛ اما بین متغیرهای اهرم، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و اندازه شرکت با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی رابطه‌ای مشاهده نگردید.

فرضیه چهارم: کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی رابطه معناداری دارد.

به منظور آزمون فرضیه چهارم تحقیق، از تخمین مدل‌های ۱ و ۵ به شرح زیر و به روش اثرات تصادفی بهره گرفته شده است:

$$EM_CFO_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 BMI_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

نگاره ۵. رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی

شرح	متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-	۰.۰۸۳	۰.۰۴۳	۱.۹۰۵	۰.۰۵۶
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAQ _{i,t}	-۰.۰۰۶	۰.۰۱۳	-۰.۴۷۴	۰.۶۳۴
اهرم	LEV _{i,t}	۰.۰۳۱	۰.۰۱۸	۱.۷۷۴	۰.۰۷۶
ارزش دفتری به ارزش بازار	BM _{i,t}	-۰.۰۲۹	۰.۰۱۱	-۲.۶۰۴	۰.۰۰۹
بازده دارایی	ROA _{i,t}	۰.۲۲۵	۰.۰۳۱	۷.۱۹۳	۰.۰۰۰
اندازه	SIZE _{i,t}	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۲	-۰.۶۹۶	۰.۴۸۶
ضریب تعیین	F آماره	۰.۲۷۷		۲۰.۶۷۵	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۲۷۳	سطح معناداری		۰.۰۰۰	
		آماره دوربین واتسون		۱.۶۶۸	

طبق نتایج نگاره ۵، ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که ۲۷/۳ درصد از تغییرات موجود در مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقدی عملیاتی غیرعادی شرکت‌ها توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. به منظور آزمون رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقدی عملیاتی غیرعادی، معناداری ضریب تأثیر رگرسیونی کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی متغیر وابسته مدل مورد بررسی قرار گرفت. سطح معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی در مدل تحقیق ۰.۶۳۴ است که بزرگ‌تر از خطای ۵٪ به دست آمده و نشان‌دهنده عدم معناداری اثر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر روی مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی بوده است. از این رو فرضیه چهارم تحقیق در سطح خطای ۵٪ مورد تأیید قرار نگرفته است. همچنین نتیجه بررسی‌ها در خصوص متغیرهای کنترلی بیانگر این است که بین بازده دارایی و ارزش دفتری به ارزش بازار با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی به ترتیب رابطه مثبت و منفی معنادار وجود دارد؛ اما بین متغیرهای اهرم و اندازه شرکت با مدیریت واقعی سود از طریق دستکاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی رابطه‌ای مشاهده نگردید.

۵- بحث و نتیجه گیری

همان گونه که پیشتر بیان شد، با توجه به منفی و معنی‌دار بودن ضریب متغیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی در مدل فرضیه اول، این نتیجه حاصل شده است که کیفیت واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه منفی معنی‌دار دارد. به عبارت دقیق‌تر، چنانچه واحد حسابرسی از ساختار باکیفیت‌تری برخوردار باشد، توانایی بیشتری در پیشگیری از وقوع مدیریت ارقام تعهدی دارد و از بروز آن جلوگیری می‌کند و لذا کیفیت ارقام تعهدی را بهبود می‌بخشد. دلیل این امر این است که واحد حسابرسی داخلی به دلیل حضور مستمر و دائمی که در شرکت دارد همواره می‌تواند شرایطی را که در آن مدیر اقدام به مدیریت سود می‌کند سریع‌تر شناسایی کند و مانع شود. اعمال نظر و قضاوت بیشتر مدیران به واسطه روی کار آمدن حسابداری تعهدی زمینه بروز سوءاستفاده و دستکاری را افزایش داده تا جایی که منجر به رسوایی‌های

بزرگ مالی در طول تاریخ گردیده است. پس از بروز این بحران‌ها، نهادهای نظارتی و قانون‌گذار با تصویب قوانین و الزامات سخت‌گیرانه درصدد برآمدند تا منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران برون‌سازمانی را حفظ کنند و کیفیت گزارشگری مالی و سود را به‌عنوان یک‌قلم بااهمیت در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بهبود دهند. یکی از این الزامات، ضوابط مربوط به حاکمیت شرکتی است و حسابرسی داخلی یکی از بازوان اصلی و قدرتمند حاکمیت شرکتی به‌شمار می‌آید. در نتیجه این مقررات نظارتی، مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی در شرکت‌ها کاهش یافته است. این نتیجه مطابق با یافته‌های پژوهش‌های الزوبی (۲۰۱۹)، اله‌هداب و همکاران (۲۰۱۷)، دانکر و همکاران (۲۰۱۶)، داگلاس و همکاران (۲۰۰۹)، عباسیان (۱۳۹۸)، مقدم و داوودی (۱۳۹۷) و مراد پور و دبیری (۱۳۹۶) است.

با اعمال روش‌های سخت‌گیرانه توسط نهادهای ناظر و کاهش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی، انتظار می‌رود که مدیران اقدام به استفاده از روش‌های جدید مدیریت سود نمایند. به این منظور در این تحقیق رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود از طریق دست‌کاری هزینه‌های تولید غیرعادی، دست‌کاری هزینه‌های اختیاری غیرعادی و دست‌کاری جریان نقد عملیاتی غیرعادی، مورد بررسی قرار گرفت. مطابق با نتایج بیان شده در قسمت قبل، مشاهده می‌گردد که ضریب کیفیت واحد حسابرسی داخلی در مدل‌های مربوط به فرضیه‌های دوم تا چهارم معنی‌دار نیست و لذا این نتیجه به دست آمده است که بین کیفیت حسابرسی داخلی با مدیریت واقعی سود با استفاده از روش‌های فوق رابطه معنی‌داری وجود ندارد. این نتایج نشان‌دهنده این موضوع می‌باشد که افزایش کیفیت واحد حسابرسی داخلی و ساختار باکیفیت‌تر این واحد لزوماً باعث کاهش و پیشگیری از بروز فعالیت‌های فرصت‌طلبانه مدیریت واقعی سود نمی‌شود. از جمله دلایل دستیابی به این نتایج را می‌توان به عدم آگاهی و شناخت کافی از مسئولیت‌ها و نقش واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها، نویا بودن واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌ها و در نتیجه تخصص و تجربه ناکافی حسابرسان داخلی جهت شناسایی رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران در رویدادهای واقعی شرکت و ساختار مالکیتی دولتی شرکت‌ها و عدم پاسخگویی مدیران ارشد آن‌ها به حسابرسان داخلی، اشاره کرد. همانطور که در جدول آمار توصیفی متغیرها بیان شد میانگین کیفیت حسابرسی داخلی ۰,۴۵ می‌باشد که نشان‌دهنده این موضوع می‌باشد که با وجود الزام سازمان بورس مبنی بر استقرار واحد حسابرسی داخلی و ابلاغ منشور فعالیت حسابرسی داخلی، این واحد هنوز در جایگاه اصلی و اثرگذار خود قرار ندارد و می‌توان گفت کیفیت بیش از نیمی از شرکت‌های نمونه با حالت مطلوب و ایده‌آل فاصله دارند. در واقع نتایج فرضیه‌های دوم تا چهارم به این معنا است که واحد حسابرسی داخلی در به‌کارگیری افراد حرفه‌ای و متخصص دچار کمبود و مشکل هست. از دیگر چالش‌ها و مشکلات پیش روی حسابرسان داخلی می‌توان به نبود جایگاه سازمانی مناسب و شفاف

نبودن وظایف و مسئولیت های این واحداشاره کرد. رهنمودها و استانداردهای موجود برای حرفه حسابرسی داخلی باید بیشتر مورد توجه نهادهای ناظر، قانون گذار و شرکت ها قرارگیرد تا با استقرار یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش و کارآمد و اجرای حسابرسی داخلی با کیفیت در جهت حفظ حقوق سرمایه گذاران و اعتباردهندگان قدم برداشت و مانع رفتارهای متهورانه مدیران شد. این نتایج مغایرت با نتیجه تحقیق جاسمن و همکاران (۲۰۱۷) و اشنایدر (۲۰۱۳) می باشد.

بر اساس نتیجه فرضیه اول پیشنهاد می شود که نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان ناظر بر شرکت ها، کنترل و نظارت بیشتری بر اجرای قوانین و اقدامات مربوط به استقلال واحد حسابرسی داخلی از سایر واحدهای مالی، تخصص مدیر واحد حسابرسی داخلی و پیاده سازی درست استانداردها داشته باشد تا از طریق نظارت بیشتر بر نحوه واحد حسابرسی داخلی در شرکت ها، از میزان مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی کاسته شود. همچنین پیشنهاد می شود با برگزاری دوره های مستمر آموزشی، تقویت توانایی و مهارت های حسابرسان داخلی از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و انجمن حسابرسان داخلی ایران کیفیت این واحد بهبود یابد تا افراد متخصص در این حرفه مشغول به کار شوند. علاوه بر این، به سهامداران، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان پیشنهاد می شود در بررسی وضعیت شرکت و سهام در تصمیم گیری های خود به اطلاعات مبنی بر وجود واحد حسابرسی داخلی و گزارش های مربوط به این واحد توجه داشته باشند چراکه با وجود این واحد می توان احتمال مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی را کمتر در نظر گرفت. با توجه به نتایج فرضیه های دوم تا چهارم، به اعضای کمیته حسابرسی شرکت های بورسی پیشنهاد می شود از حسابرسان داخلی گزارش های دقیق تری در حوزه دست کاری فعالیت های واقعی توسط مدیران ارشد اجرایی را جویا شوند. همچنین به نهادهای فعال در حوزه آموزش پیشنهاد می شود آموزش های تخصصی تر در راستای پیشگیری و گزارش اقدامات و دست کاری فعالیت های واقعی شرکت را به حسابرسان داخلی در اولویت خود قرار دهند.

همچنین به محققین آتی پیشنهاد می شود تحقیق حاضر را در نمونه های تفکیک شده براساس نوع صنعت مورد بررسی قرار دهند. همچنین پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی برای اندازه گیری مدیریت واقعی سود از سایر شاخص ها مانند فروش دارایی ثابت و تعویق پروژه های سرمایه ای نیز استفاده شود.

محدودیتی که محقق در این تحقیق با آن مواجه شد مربوط به اندازه گیری متغیر کیفیت حسابرسی داخلی است که با توجه به عدم دسترسی کافی به میزان و نوع فعالیت حسابرسان داخلی در شرکت ها و عدم افشای اطلاعات کافی در این خصوص توسط شرکت ها، محقق ناگزیر شد که

برای اندازه‌گیری کیفیت این واحد به اطلاعات ساختاری (قدمت، تخصص مدیر حسابرسی داخلی و وضعیت برون‌سپاری این واحد) اکتفانماید.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|-------------------|
| 1. Leepsa et al | 12. Miko |
| 2. Matteo & Francesco | 13. Thai |
| 3. Mansor et al | 14. Simon |
| 4. Jiang et al | 15. Alvarado |
| 5. Crawford et al | 16. Schneider |
| 6. Marditi et al | 17. Chang & Cheng |
| 7. The Institute of Internal Auditor (IIA) | 18. Douglas |
| 8. Suyono | 19. Donkor |
| 9. Jasman | 20. Ahmad |
| 10. Soliman | 21. Alzoubi |
| 11. Al akra | 22. Alhadab |

کتابنامه

- اعتمادی، حسین؛ مؤمنی، منصور؛ دهکردی، حسن. (۱۳۹۱). مدیریت سود، چگونه کیفیت سود شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی. ۴(۲): ۱۰۱-۱۲۲.
- ایزدی نیا، ناصر؛ دری سده، مصطفی؛ نرگسی، مسعود. (۱۳۹۴). بررسی مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود در دوره‌های قبل و بعد از تصویب قانون بازار اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری. ۶(۲۱): ۵۵-۸۱.
- عباسیان، یکتا. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود. فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی. ۳(۷): ۴۸-۶۰.
- کاظم پور، مرتضی؛ برشد، عبدالحسین. (۱۳۹۳). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی و درماندگی مالی بر مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس ملی پویایی مدیریت توسعه اقتصادی و مدیریت مالی، شیراز.
- محمود زاده، علی. (۱۳۹۳). بسترها و نیازهای حسابرسی داخلی. مجله حسابرسان داخلی. ۱(۱): ۱۰-۱۴.
- مراد پور، مجتبی؛ دبیری، منیره. (۱۳۹۶). تأثیر حسابرسی داخلی بر مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس ملی حسابداری مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد ملایر.

مقدم، عبدالکریم؛ داوودی، مهسا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدیریت سود با توجه به نقش تعدیل‌گری اشخاص وابسته در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین‌المللی یافته‌های نوین در حسابداری، مدیریت، اقتصاد و بانکداری، تهران.

References

- Abasian, Y. (2019). Investigating the effect of audit committee, internal audit performance on earnings management. *Journal of Accounting and Economic Sciences*, 3(7), 48-60. (In Persian)
- Al-Akra, M., Abdel-Qader, W., & Billah, M. (2016). Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 26, 13-27.
- Alhadab, M., & Clacher, I. (2018). The impact of audit quality on real and accrual earnings management around IPOs. *The British Accounting Review*, 50(4), 442-461.
- Alvarado, N. R., de Fuentes, P., & Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis? *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), 6-20.
- Alzoubi, E. S. S. (2019). Audit committee, internal audit function and earnings management: evidence from Jordan. *Meditari Accountancy Research*.
- Barghathi, Y., Collison, D., & Crawford, L. (2018). Earnings management and audit quality: stakeholders' perceptions. *Journal of Management and Governance*, 22(3), 629-659.
- Darmawan, I. P. E., Sutrisno, T., & Mardiati, E. (2019). Accrual Earnings Management and Real Earnings Management: Increase or Destroy Firm Value. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(2), 8-19.
- Elhaj, E. B., & Mansor, N. (2019). Earnings Management in Developed and Developing Countries: A Review of Recent Literature. *American Based Research Journal*, 8(01).
- Etemadi, H., Momeni, M., & Farajzadeh Dehkordi, H. (2012). How Earnings Management Affect Earnings Quality. *Journal of Financial Accounting Research*, 4(2), 101-122. (In Persian)
- Ibrahim, G., Mansor, N., & Ahmad, A. U. (2020). The Mediating Effect Of Internal Audit Committee On The Relationship Between Firms Financial Audits And Real Earnings Management. *International Journal Of Scientific & Technology Research*, 9(4), 816-822.
- Izadinia, N., Dorri Sedeh, M., & Nargesi, M. (2015). Investigating Accrual-Based and Real Earnings Management in Pre- and Post-Securities Market Act Periods. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(21), 55-81. (In Persian)
- Jasman, E. M. (2018). The roles of internal audit quality on the relationship between narcissistic CEOs and real earnings management.

- Jasman, J., & Amin, M. N. (2017). Internal Audit Role On Information Asymmetry and Real Earnings Management. *Indonesian Journal of Accounting and Auditing*, 21(2), 95-104.
- Jiang, L., André, P., & Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality. *Accounting and Business Research*, 48(3), 264-298.
- Kazem Pour, M., & Barshad, A. (2014). The effect of existence of an audit committee, an internal audit unit and financial distress on the earnings management of listed companies on the Tehran Stock Exchange Market. 2nd National Conference of the Dynamics of Management, Economic Development and Financial Management, Shiraz. (In Persian)
- Mahmood Zade, A. (2014). Internal audit platforms and needs. *Journal of Internal Auditors*, 1(1), 10-14. (In Persian)
- Matteo, P., & Francesco, P. (2018). Earnings management in developing countries. The case of Brazilian real estate industry. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(1), 1-12.
- Miko, N. U., & Kamardin, H. (2015). Impact of audit committee and audit quality on preventing earnings management in the pre-and post-Nigerian corporate governance code 2011. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 651-657.
- Moghadam, A., & Davoudi, M. (2018). Investigating the effect of internal audit quality on earnings management with regard to the moderating role of affiliates in the Tehran Stock Exchange. 2nd International Conference on New Findings in Accounting Mangement Economics and Banking. (In Persian)
- Morad Pour, M., & Dabiri, M. (2017). The effect of internal audit on earnings management based on accruals of listed companies on the Tehran Stock Exchange. The National conference of Accounting Management and Economics, Malayer. (In Persian)
- Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of theory and evidence on problems and perspectives. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(1), 74-95.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- Schneider, A. R. N. O. L. D. (2013). Internal auditing and real earnings management. *Journal of Contemporary issues in Business Research*, 14(5), 75-92.
- Suryaningsih, R., & Simon, F. (2019). Earnings Management and Fraudulent Financial Reporting. *Acc. Fin. Review*, 4(2), 50-55.
- Suyono, E., & Hariyanto, E. (2012). Relationship between internal control, internal audit, and organization commitment with good governance: Indonesian case. *China-USA Business Review*, 11(9).
- Thai, S. B., & Lai, M. M. (2019). An Examination of Prevalence of Earnings Management in Asia REITs. *International Journal of Business and Management*,

The Institute of Internal Auditor. (2016).

Yasser, S., & Soliman, M. (2018). The effect of audit quality on earnings management in developing countries: The case of Egypt. *International Research Journal of Applied Finance*,9(4), 216-231.