



بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود

عمران بامری^۱
محمد رضا شورورزی*^۲
زهرا نوری توپکانلو^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۰۸

چکیده

رسوایی‌های مالی که در اواخر دهه ۱۹۹۰ و اوایل دهه ۲۰۰۰ بازارهای سهام در سراسر جهان را تکان داد، اعتماد به فرآیند گزارشگری مالی و در نتیجه بازارهای مالی را به شدت تضعیف کرد. تمرکز حسابرسی داخلی را که به طور سنتی بر روی کنترل‌ها و ریسک‌های عملیاتی و کمک به مدیریت در تصمیم‌گیری بود، به بهبود فرآیند حاکمیت شرکتی و کشف تقلب در مدیریت و شیوه‌های نامناسب حسابداری (از جمله مدیریت سود) جلب نمود. این مطالعه به بررسی این موضوع می‌پردازد که با تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و الزام استقرار واحد حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری در ایران از سال ۱۳۹۱، آیا حسابرسی داخلی منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود یا خیر؟ دوره زمانی این تحقیق بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ می‌باشد که شامل دو دوره، ۵ سال قبل از الزامی شدن حسابرسی داخلی و ۵ سال بعد از آن برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با بهره‌گیری از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره با استفاده از آزمون F لیمر و هاسمن به کمک نرم افزار Eviews آزمون گردید. در این تحقیق با اقتباس از پژوهش مک نیکلز (۲۰۰۸)، از درآمدهای احتیاطی به عنوان معیار اندازه‌گیری مدیریت سود استفاده شد. و برای آزمون فرضیه از داده‌های ۱۰۹ شرکت استفاده گردیده است. نتایج ضرایب حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که اجرای حسابرسی داخلی بر مدیریت سود تأثیر معنادار و منفی داشته است.

کلید واژه: حسابرسی داخلی - مدیریت سود - کنترل‌های داخلی - کیفیت گزارشگری مالی

¹ دانشجوی دکتری گروه حسابداری واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران Email: Emran.Bameri@Iau.Ac.Ir

² دانشیار گروه حسابداری واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران (نویسنده مسئول) Email: m-r-shoorvarzi@yahoo.com

³ گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور، نیشابور، ایران Email: Zahra.Noori.2007@Gamil.Com

۱- مقدمه:

مستمر سیستم حاکمیت شرکتی خود برای بهبود کیفیت گزارش‌دهی مالی و بازاریابی اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی انجام داده‌اند. به عنوان مثال، ایالات متحده آمریکا قانون سارنیز اکسلی (SOX) را در سال ۲۰۰۲ معرفی کرد و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی (PCAOB) را در سال ۲۰۰۴ برای کمک به بهبود عملکرد حاکمیت شرکتی ایجاد کرد. علاوه بر این، برای افزایش اعتبار و شفافیت اطلاعات مالی، و همچنین کمک به کنترل بیشتر مدیران، قوانین مختلف حاکمیت شرکتی در اروپا در دهه نود صادر شد مانند گزارش کادبری^۸ در بریتانیا گزارش واینوت^۹ (۱۹۹۲) در فرانسه، ۱۹۹۵؛ گزارش اولیونسیا^{۱۰} (۱۹۹۸) در اسپانیا. در ایران هم 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. حسابرسی داخلی به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود، که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. تحول در محیط اقتصادی ایران بویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی، بیشتر مورد توجه قرار گیرد، که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیرمجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است، و نقشی تعیین کننده

در پی رسوایی‌های مالی اخیر در ایالات متحده و سایر کشورها، بر اهمیت اعتماد سرمایه‌گذاران به کیفیت گزارشگری مالی و نیاز به یک گزارش مالی با کیفیت برای برآوردن انتظارات سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه تأکید شده است. در این خصوص مقررات نقش مهمی دارند، زیرا مقررات ضعیف می‌تواند کیفیت حاکمیت و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش دهد و در نتیجه کارایی بازار ضعیف باشد. مطالعات مربوط به حاکمیت شرکتی در سال‌های اخیر توجه آن‌ها را بر نقش حفظ شفافیت و پاسخگویی گزارشگری مالی متمرکز کرده است. به عنوان مثال، معرفی اقدامات جدید حاکمیت شرکتی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی (کوهن^۱ و همکاران، ۲۰۰۸) و بهبود کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (عبدالمحمدی^۲ و همکاران، ۲۰۰۶؛ آلگرینی^۳ و همکاران، ۲۰۰۶؛ کوپر^۴ و همکاران، ۲۰۰۶). به علاوه، (بیزلی^۵ و همکاران، ۲۰۰۰؛ دچو^۶ و همکاران، ۱۹۹۶) ارتباط بین حاکمیت ضعیف مانند عدم استقلال هیئت مدیره، کیفیت پایین‌تر کمیته حسابرسی و عدم وجود حسابرسی داخلی و ارتباط با بحران‌های مالی را مستند کرده‌اند (الشتوی^۷ و همکاران، ۲۰۱۱).

به طور کلی، 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

۱- Cohen, D., A.

۲ - Abdolmohammadi, M.J.

۳- Allegrini, M.,

۴ - Cooper BJ,

۵- Beasley, M.S.

۶ - Dechow

۷- Al-Shetwil

۸ - Cadbury

۹ - Vienot

۱۰- Olivencia

با کیفیت بالایی دارند، همکاری بهتری بین حسابرسان داخلی و خارجی در حسابرسی سالانه دارند. آن‌ها به طور خاص دریافته‌اند که مشارکت بیشتر حسابرسی داخلی در بررسی فرآیند گزارشگری مالی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. با این حال، توجه پژوهشی کمی بر اثرات حسابرسی داخلی بر گزارشگری مالی شرکت‌ها متمرکز شده است. این تحقیق درصدد بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود شرکت‌ها قبل و بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و لزوم استقرار واحد حسابرسی داخلی توسط بورس اوراق بهادار ایران است.

۲- مبانی نظری و پیشینه:

۲-۱- حسابرسی داخلی

بر اساس جدیدترین تعریف (IIA (2010) حسابرسی داخلی را به عنوان 'یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است' تعریف می‌کند. حسابرسان داخلی از طریق بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا به اهداف تجاری دست یابند و منبع ارزشمندی از اطلاعات برای کمیته‌های حسابرسی، حسابرسان خارجی و مدیران هستند (گراملینگ و همکاران ۲۰۰۴؛ پروتویوتی^۵، ۲۰۰۷). با توجه به اینکه حسابرسی داخلی نقش مهمی در اجرای حکمرانی و کنترل‌های موثر ایفا می‌کند، اجتناب ناپذیر است که تأثیر مهمی در تضمین اعتبار گزارشگری مالی خارجی داشته باشد. نقش حسابرسی داخلی در طول زمان تکامل یافته است، از نقشی که به طور سنتی مربوط به اطمینان بود، به عملکردی که ماهیت ارزش افزوده بیشتری دارد، تبدیل گشت. (بو رعد^۶، ۲۰۰۰؛ کروگستاد^۷ و همکاران، ۱۹۹۹). حسابرسان داخلی به عنوان «چشم

در گزارشگری مالی و اعتبار صورت‌های مالی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴). حسابرسان داخلی اغلب مقدار قابل توجهی از کار را انجام می‌دهند که به فرآیندهای گزارشگری مالی واحدهای میزبان آن‌ها مرتبط است. گراملینگ^۱ و همکاران (۲۰۰۴) بر اساس بررسی‌های خود اظهار می‌دارند که حسابرسی داخلی پتانسیل تاثیرگذاری بر کیفیت گزارشگری مالی را دارد. تا به امروز مطالعات زیادی ارتباط بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود را در کشورهای مختلف بررسی کرده‌اند و بعضاً نتایج حاصل از این مطالعات متناقض بوده است. به عنوان مثال در پژوهش صورت گرفته توسط دیویدسون^۲ و همکاران (۲۰۰۵)، با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های استرالیایی، شواهدی مبنی بر اینکه وجود یک واحد حسابرسی داخلی منجر به مدیریت سود کمتر می‌شود، پیدا نکرد. همچنین هی و همکاران (۲۰۰۷) به هیچ مدرکی در جهت اثبات رابطه کمیته حسابرسی و کاهش مدیریت سود دست نیافت. پروایت^۳ و همکاران (۲۰۰۹)، با بررسی تعداد ۲۱۸ شرکت آمریکایی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ به این نتیجه رسیدند که عملکرد حسابرسی داخلی، مدیریت سود را محدود می‌کند. آن‌ها همچنین دریافته‌اند که شرکت‌هایی که انتظارات تحلیلگران را از دست می‌دهند، کیفیت حسابرسی داخلی بسیار بالاتری دارند. یوکر^۴ و همکاران (۱۹۸۱) اظهار داشتند که پرخاشگری حسابرسان داخلی، مدیران را از ارتکاب تقلب مدیریت باز می‌دارد. در عین حال آن‌ها هیچ گونه مدرکی دال بر این موضوع پیدا نکردند و به این نتیجه رسیدند که مدیرانی که به تقلب فکر می‌کنند، با حضور حسابرسان داخلی هم از مدیریت سود منع نمی‌شوند.

گراس گیل^۵ و همکاران (۲۰۱۲) با بررسی بانک‌های اسپانیایی دریافته‌اند که بانک‌هایی که گزارشگری مالی

۵- Gras- Gil, E.,

۶- Protiviti

۷- Bou-Raad

۸- Krogstad

۱ - Gramling, A.

۲ - Davidson, R.,

۳- Prawitt

۴- Uecker, W.C.,

که منجر به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی می‌شود، حسابرسی داخلی موظف است رفتار نادرست مدیریت را در نظر بگیرد که ممکن است منجر به صورت‌های مالی تحریف‌شده با اهمیت مانند رشوه دادن به مقامات خارجی و افشای عمدی گمراه‌کننده نشود. یک حسابرسی داخلی قوی باید بتواند موقعیت‌هایی را شناسایی کند که مدیریت کنترل‌ها را نادیده می‌گیرد یا غیراخلاقی عمل می‌کند، و بنابراین، باید به عنوان یک عامل بازدارنده برای سوء رفتار مدیریت حسابداری و غیر مرتبط با حسابداری عمل کند (چادویک^۴، ۲۰۰۰؛ COSO 2012).

استانداردهای حسابرسی داخلی و خارجی هر دو بیان می‌کنند که یک حسابرسی داخلی شایسته و عینی می‌تواند به طور مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر بگذارد (AICPA 1997، IAASB 2012، IIA 2012، PCAOB 2010). شایستگی به «دانش، مهارت‌ها و سایر شایستگی‌های مورد نیاز برای انجام مسئولیت‌ها» (IIA 2012، ۵) اشاره دارد، در حالی که عینیت به «نگرش ذهنی بی‌طرفانه‌ای اشاره می‌کند که به حسابرسان داخلی اجازه می‌دهد تا تعهدات را به گونه‌ای انجام دهند که به آن باور داشته باشند. محصول کار و اینکه هیچ سازش کیفی صورت نگرفته است» (IIA 2012، 3). یک حسابرسی داخلی شایسته و عینی بهتر می‌تواند تخلفات مدیریتی را تشخیص دهد و به همین دلیل یکی از قوی‌ترین عوامل بازدارنده سوء رفتار مدیریت است (AICPA 2008).

مدیریت سود:

به نظر می‌رسد حداکثر سازی سود یکی از اهداف اصلی شرکت‌ها در دنیای تجارت پیچیده و بسیار رقابتی امروزی است. بنابراین نمی‌توان نقش مهم صورت‌های مالی را در بازارهای سرمایه نادیده گرفت. طبق هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین

و گوش» کمیته حسابرسی عمل می‌کنند و می‌توانند با شناسایی مؤثر سوء رفتار مدیریت، از سوء رفتار مدیریت جلوگیری کنند (AICPA^۱، 2005). حسابرسان داخلی کنترل‌ها را در سراسر سازمان آزمایش می‌کنند و تلاش‌های خود را روی حوزه‌هایی متمرکز می‌کنند که بیشترین ریسک را دارند. به عنوان مثال، در شرکت لرد، واحد حسابرسی داخلی همه حوزه‌های پرخطر فرآیند بسته مالی را هر سال بررسی می‌کند (FERF 2013). حسابرسان داخلی نقش کلیدی در نظارت بر انطباق با قوانین و مقررات مانند قانون اعمال فساد خارجی در سال ۱۹۷۷ ایفا می‌کنند (بریک^۲، ۲۰۱۰؛ تابوئن^۳، ۲۰۱۰). همچنین، حسابرسی داخلی خود به عنوان یک کنترل مهم عمل می‌کند. از منظر حسابرسی خارجی و به‌ویژه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰ (بازبینی شده در سال ۲۰۱۳ - با استفاده از کار حسابرسان داخلی)، حسابرسان خارجی می‌توانند از کار حسابرسان داخلی تنها در صورت رعایت شرایط خاص استفاده کنند. استفاده از کار حسابرسی داخلی ممکن است پیامدهایی بر ماهیت یا زمان بندی یا وسعت رویه‌های حسابرسی که باید مستقیماً توسط حسابرس خارجی انجام شود، داشته باشد.

علاوه بر مسئولیت‌های دیگر، حسابرسان داخلی باید احتمال تقلب را نیز در نظر بگیرند (IIA 2012). با این حال، برخلاف استانداردهای حسابرسی خارجی، که فقط بر تقلب مربوط به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تمرکز می‌کنند، تقلب در استانداردهای حسابرسی داخلی به طور کلی چنین تعریف می‌شود: «هر عمل غیرقانونی که با فریب، پنهان‌کاری یا نقض اعتماد مشخص می‌شود. و سازمانها برای به دست آوردن پول، اموال یا خدمات؛ برای جلوگیری از پرداخت یا از دست دادن خدمات؛ یا برای تضمین مزیت شخصی یا تجاری اقدام به تقلب می‌کنند» (IIA 2012، 20). بنابراین، علاوه بر تقلبی

۳- Tabuena

۴- Chadwick

۱ - American Institute of Certified

Public Accountants

۲- Birk, M.

سود واقعی، به طور عمدی دستکاری‌هایی در فعالیت‌های واقعی شرکت انجام می‌شود تا سود گزارش شده را در راستای خاصی تغییر دهد و این، از طریق تغییر زمانبندی یا ساختار فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی حاصل می‌شود (دچو و اسکینر^۵، ۲۰۰۰).

راث و سان^۶ (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که شیوه‌های مدیریت سود از استفاده از قوانین حسابداری و ایجاد صورت‌های مالی که نتایج مالی را افزایش یا متعادل می‌کند، بهره می‌برد. آن‌ها همچنین بیان می‌کنند که مدیریت سود روشی برای دستکاری سوابق مالی برای بهبود تصویر وضعیت مالی شرکت است.

بر طبق رونن و یاری^۷ (۲۰۰۸) سه روش درک مدیریت سود یعنی سفید، خاکستری و همچنین مدیریت سود سیاه قابل تشخیص است. نویسندگان همچنین ادعا می‌کنند که مدیریت سود سودمند (سفید) از شفافیت گزارش‌های مالی پشتیبانی می‌کند. مدیریت سود سیاه به عنوان یک نوع مخرب مدیریت سود تعریف می‌شود که شامل ارائه نادرست آشکار و کلاهبرداری است. مدیریت سود خاکستری را می‌توان در میان آن‌ها یافت. مدیریت سود خاکستری به عنوان دستکاری گزارش‌ها در محدوده انطباق با استانداردهای روشن تعریف می‌شود که می‌تواند فرصت طلبانه یا افزایش دهنده کارایی باشد. طبق دیدگاه لی^۸ و همکاران (۲۰۱۹) ارزش اطلاعاتی نتایج مالی گزارش شده زمانی زیر سوال می‌رود که متوجه شویم مدیران کسب‌وکار نه تنها انگیزه، بلکه توانایی استفاده از شیوه‌های مدیریت سود را برای تأثیرگذاری بر این نتایج دارند. اساساً درک موضوع مدیریت سود اتفاق نظر وجود ندارد. با استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود، عدم تقارن اطلاعاتی کاهش می‌یابد و می‌توان ارتباط و قابلیت اطمینان

المللی (IASB^۱)، هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگران در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتبار و تخصیص منابع مفید باشد (سوانیسکی^۲، ۲۰۲۰). با توجه به این‌که صورت‌های مالی عملکرد شرکت را همراه با شایستگی مدیریتی منعکس می‌کنند، مدیران احتمالاً در تحریف سودها در چارچوب نظارتی شرکت می‌کنند تا القا کنند که مدیران خوبی هستند این شیوه حسابداری تهاجمی زمانی بیشتر قابل توجه می‌شود که مدیران انگیزه‌های قوی مانند به حداکثر رساندن پاداش‌های مدیریتی، نگرانی شغلی، ارتقاء شهرت، به حداقل رساندن بار مالیاتی، تأثیرگذاری بر مذاکرات نیروی کار، کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش مزایای نظارتی داشته باشند (آجینا و حبیب^۳، ۲۰۱۷).

هیلی و والن^۴ (۱۹۹۹) 'مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران از قضاوت در گزارش‌گری مالی و ساختار معاملات برای تغییر گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند تا برخی از ذینفعان را در مورد عملکرد اقتصادی اساسی شرکت گمراه کنند یا بر نتایج قراردادی که به اعداد حسابداری گزارش شده بستگی دارد، تأثیر بگذارند.'

به طور کلی، پژوهشگران این حوزه دو شیوه مدیریت سود را مستند کرده‌اند؛ مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. مدیریت سود تعهدی با تغییر برآوردها یا روش‌های حسابداری هنگام گزارش رویداد در صورت‌های مالی انجام می‌شود. تغییر در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و روش استهلاک، مثال‌هایی از این روش هستند. به طور کلی این روش، سود حسابداری را بدون آن‌که آثار نقدی بر جای بگذارد، به سمت خاصی سوق می‌دهد (نویخت و برادران حسن‌زاده، ۱۳۹۶). اما در مدیریت

۵- Dechow, P. M. & Skinner, D. J.

۶ - Rath, S. and Sun, L.

۷ - Ronen, J., Yaari, V., Ronen, J., & Yaari, V.

۸ - Li, W.,

۱ International Accounting Standards Board

۲- Sovaniski

۳- Ajina, A., & Habib, A.g

۴- Healy, P. M. and J. M. Wahlen

بهبود بخشند، اما به جریان‌های نقدی آتی آسیب می‌زند و ممکن است بر ثروت سهامداران تأثیر منفی بگذارد (پیزنل^۵ و همکاران ۲۰۰۰). اغلب مشاهده می‌شود که وجود انگیزه‌های دستکاری سود نتیجه شرایط مالی شرکت است. نکته قابل توجه این است که وقتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با مشکلات مالی مواجه می‌شوند، در بیشتر مواقع سطح درآمد آن‌ها به حدی کاهش می‌یابد که دیگر انتظارات سرمایه‌گذاران را برآورده نمی‌کند و باعث می‌شود بسیاری از سرمایه‌گذاران تمایل به فروش سهام خود داشته باشند و در نتیجه، ارزش شرکت‌ها به شدت کاهش می‌یابد. وضعیت مالی فاجعه‌بار می‌تواند هزینه‌های شرکت‌ها را برای صدور بدهی افزایش دهد و تامین مالی بدهی را دشوارتر کند. تحقیقات مختلفی تاکنون انجام شده است که نشان می‌دهد شرکت‌هایی که مشکلات مالی در بازارهای سرمایه دارند می‌توانند انگیزه‌های قوی برای دستکاری درآمدهای خود داشته باشند (لی^۶ و همکاران ۲۰۲۰). به طور کلی، انتظار می‌رود شرکت‌هایی با شرایط مالی نامطلوب در مدیریت افزایش سود شرکت کنند، در حالی که استراتژی‌های کاهش سود در بین شرکت‌هایی با عملکرد اقتصادی خوب رایج تر است (زانگ و آیسی^۷، ۲۰۲۰). در مورد بازار ایران، می‌توان گفت که ایران در دهه گذشته با بدترین تحریم‌های شدید اقتصادی مواجه بوده است که باعث شده بسیاری از شرکت‌های آن با مشکلات مالی باورنکردنی دست و پنجه نرم کنند (صالحی^۸ و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به اینکه وام‌دهندگان و سرمایه‌گذاران نمی‌توانند به سادگی به چنین شرکت‌هایی که ریسک سقوط بالایی دارند اعتماد کنند، انتظار می‌رود شرکت‌ها تصویر زیبایی از وضعیت مالی خود نشان دهند تا بتوانند منابع مالی

صورت‌های مالی را بهبود بخشید. از سوی دیگر، استفاده فرصت طلبانه از این آزادی، قابلیت اتکای صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. زانگ^۱ (۲۰۱۱) شواهدی ارائه می‌دهد که مدیران بین مدیریت سود واقعی و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی مبادله می‌کنند. زمانی که توانایی مدیران برای به کارگیری مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی محدود می‌شود، آن‌ها معمولاً به مدیریت سود واقعی روی می‌آورند. کوهن و همکاران (۲۰۰۸) همچنین دریافتند که پس از قانون ساربنزاکسلی، مدیران از مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی به مدیریت سود واقعی تغییر کرده‌اند. علاوه بر این، گراهام^۲ و همکاران (۲۰۰۵) در یک نظرسنجی از مدیران ارشد، شواهدی را ارائه کردند که نشان می‌دهد مدیران فعالیت‌های مدیریت سود واقعی را در مقایسه با مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی ترجیح می‌دهند. مدیران و اعضای هیئت مدیره گاهی اوقات انگیزه‌هایی برای مدیریت سود برای پوشش استخراج منابع شرکت دارند (پوزولی و ونوتی^۳، ۲۰۱۴). 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 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 (کنستاناتوس^۴، ۲۰۱۸). با این حال، برخی از شرکت‌ها تمایل دارند تا روش کسب و کار شرکت خود را تغییر دهند و از روش‌های مدیریت سود واقعی استفاده کنند. در برخی موارد، دیده می‌شود که شرکت‌ها هزینه‌های تبلیغات یا تحقیق و توسعه را کاهش می‌دهند تا بتوانند درآمد خود را

۵- Peasnell

۶- Li

۷- Zhang, Wenfang, & Abraham
Lincoln Ayisi

۸ - Salehi, M.,

۱- Zang, A. Y.

۲- Graham, J. R.,

۳- Pozzoli, M., & Venuti, M.

۴- Constantatos, A. F.

و همکاران، ۲۰۰۱؛ پراویت و همکاران، ۲۰۰۸). طبق مدلی از حاکمیت شرکتی ارائه شده توسط موسسه حسابرسان داخلی (IIA)، حسابرسی داخلی یکی از چهار سنگ بنای حاکمیت شرکتی موثر به همراه کمیته حسابرسی هیئت مدیره، مدیریت اجرایی و حسابرس خارجی است (IIA 2005). 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^۳، ۲۰۰۵)، و ارتباطات مدیریت زمانی که توسط شخص ثالث تأیید نمی‌شوند، بیشتر مغرضانه هستند (شوارتز و یانگ^۴، ۲۰۰۲). علاوه بر این، به نظر می‌رسد کار حسابرسی مالی پایان سال توسط حسابرسان خارجی با به حداقل رساندن فرصت‌های مدیران برای مدیریت سود در سه ماهه چهارم، در تعدیل مدیریت سود نقش داشته باشد (براون و پینلو^۵، ۲۰۰۷).

مطالعه پراویت و همکاران از ۲۱۸ شرکت آمریکایی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ استفاده می‌کند و نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی مدیریت سود را محدود می‌کند. حسابرسان داخلی با کیفیت بالا ممکن است نقش افزایشی ایفا کنند زیرا می‌توانند به عنوان یک شخص ثالث اضافی که نظارت می‌کنند دیده شوند. هانتون^۶ و همکاران (۲۰۰۶) نشان می‌دهند که مدیریت در صورت شفافیت بیشتر احتمال کمتری برای مدیریت سود دارد. 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.

بهتری به دست آورند و سرمایه‌گذاران بیشتری را جذب کنند. علاوه بر این، از آنجایی که عملکرد مدیریت عمدتاً بر اساس سودآوری شرکت‌ها در بازار ایران ارزیابی می‌شود، مدیران تمایل دارند تا حد امکان سود را دستکاری کنند تا غرامت بیشتری دریافت کنند و شغل خود را از دست ندهند (مرادی و همکاران ۲۰۲۱). علاوه بر این، از دیدگاه صالحی و همکاران (۲۰۱۸) از آنجایی که عملکرد مدیریت عمدتاً بر اساس سودآوری شرکت ارزیابی می‌شود، مدیران ایرانی سعی می‌کنند تا حد امکان سود را مدیریت کنند تا پاداش بیشتری دریافت کنند و شغل خود را از دست ندهند. بنابراین با توجه به شرایط نامناسب مالی شرکت‌های ایرانی، پیش‌بینی می‌شود که مدیران انگیزه‌های قوی برای مدیریت سود داشته باشند تا وضعیت مالی خود را بهتر نشان دهند. (زیمون^۱ و همکاران، ۲۰۲۱).

۲-۲- حسابرسی داخلی و مدیریت سود:

استانداردهای حسابرسی خارجی به صراحت ارتباط بالقوه حسابرسی داخلی را با فرآیند گزارشگری مالی تشخیص می‌دهند (PCAOB, AICPA 1997, 2007). در مدل ریسک حسابرسی، یک حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند ریسک کنترل کلی را کاهش دهد و می‌تواند به کار حسابرسی داخلی برای کاهش ریسک تشخیص تا حدی که شاخص‌های خاصی از کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد اعتماد کرد (PCAOB 2007, AICPA 1997). مقررات حسابرسی اخیر به حسابرسان خارجی اجازه می‌دهد و حتی آن‌ها را تشویق می‌کند تا «زمانی که کار توسط افراد با صلاحیت و عینی کافی انجام می‌شود، از کار دیگران به میزان بیشتری استفاده کنند» (PCAOB 2007) مطابق با این استدلال‌ها، تحقیقات نشان می‌دهد که هزینه‌های حسابرسی خارجی برای شرکت‌هایی که از حسابرسی داخلی با کیفیت بالاتر استفاده می‌کنند کمتر است (فلیکس^۲

۴- Schwartz, S. T., R. A. Young

۵- Brown, L. D., & Pinello

۶ - Hunton

۱- Zimon

۲- Felix

۳ - Rogers, J. L., P. C. Stocken

داخلی و مدیریت سود در شرکت‌های بورسی ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه معنادار و منفی وجود دارد.

ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین افشای گزارش کنترل‌های داخلی، هزینه‌های نمایندگی و مدیریت سود شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین افشای گزارش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و مدیریت سود رابطه معنادار منفی وجود دارد. و همچنین بین هزینه‌های نمایندگی و مدیریت سود ارتباط معناداری مشاهده نکردید.

باغومیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر رکود اقتصادی بر مدیریت سود در شرکت‌های بورسی ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین رکود اقتصادی و مدیریت سود شرکت‌ها رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش حاکی از این است که نوسان‌های تولید ناخالص داخلی بعنوان یکی از متغیرهای کلان اقتصادی می‌تواند بر مدیریت سود تأثیرگذار باشد.

صفائی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود و مدیریت مالیات در شرکت‌های بورسی ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هیچ کدام از سازوکارهای حاکمیت شرکتی شامل اندازه، استقلال و پاداش هیئت مدیره، بر مدیریت سود تأثیر معناداری ندارد. هوشمندی راد (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و مدیریت سود در صنعت بیمه پرداخت. نتایج تحقیق او نشان داد که از میان معیارهای هشتگانه حاکمیت شرکتی، استقلال هیئت مدیره، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تأثیر معنادار و منفی دارد. حساس یگانه (۱۳۹۵) در پژوهش خود به بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی شرکت‌ها پرداخت.

بنابراین، یک حسابرسی داخلی با کیفیت بالا که به 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).

اشنایدر و ویلنر^۱ (۱۹۹۰) دریافتند که حسابرسی داخلی و خارجی هر دو اثر بازدارنده‌ای بر بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی دارند و اثرات حسابرسی داخلی مشابه اثرات حسابرسی خارجی است. آساره^۲ و همکاران (۲۰۰۳) نشان می‌دهند که حسابرسان داخلی نسبت به انگیزه مدیریت برای گزارش نادرست اطلاعات مالی حساس هستند و زمانی که مدیریت انگیزه بالایی برای گزارش نادرست دارد، ساعات کار بودجه‌بندی شده را افزایش می‌دهد. این مطالعات تجربی نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی می‌تواند نقشی در کاهش رفتار حسابداری تهاجمی توسط مدیریت داشته باشد. معقول است انتظار داشته باشیم که درجه این اثر بازدارنده به کیفیت حسابرسی داخلی بستگی دارد (پراویت، ۲۰۰۹).

۲-۳-پیشینه:

رازمش و نبی زاده (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی تأثیر سیستم‌های کنترل‌های داخلی بر رابطه بین مدیریت سود و عملکرد آتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که مدیریت سود بر عملکرد آتی شرکت تأثیر معکوس و معناداری دارد. و سیستم کنترل داخلی از طریق وجود حسابرسی داخلی بر عملکرد آتی شرکت تأثیر مستقیم و معناداری دارد. همچنین سیستم‌های کنترل داخلی از طریق وجود حسابرسی داخلی موجب کاهش رابطه معکوس مدیریت سود و عملکرد آتی شرکت می‌گردند.

قائمی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های

شرکت‌ها بیش از ۴۵ درصد باشد، مدیریت سود کاهش می‌یابد. علاوه بر این، بین وجود مدیران غیرموظف در ترکیب هیئت مدیره، عدم وجود مدیرعامل شرکت به عنوان رئیس یا نایب رئیس هیئت مدیره، وجود حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایران و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

زیمون و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی تأثیر مدیریت سود بر معاملات با اشخاص وابسته و عملکرد شرکت‌های ایرانی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که مدیریت سود واقعی رابطه معنادار منفی با وضعیت مالی شرکت دارد. و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی با ارزش شرکت رابطه منفی دارد. نتیج تحقیق همچنین نشان می‌دهد که ضعف با اهمیت در سیستم کنترل داخلی رابطه بین مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و شاخص کیوتوبین را تعدیل می‌کند.

اسماعیل و کامل^۱ (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدیریت سود در شرکت‌های بریتانیایی پرداختند. در این تحقیق از ارقام تعهدی غیرعادی بعنوان نماینده مدیریت سود استفاده شده است. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی بر مدیریت سود تأثیر معنادار و منفی دارد.

باتوا^۲ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی برون سپاری شده با تأکید بر نقش صنعت و تخصص جهت سنجش عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های ارائه دهنده خارجی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که تخصص ویژه شرکت ارائه دهنده حسابرسی داخلی بطور قابل توجهی با مدیریت سود واقعی پایین‌تر مرتبط است و بر عکس، چنین ارتباط برای شرکت ارائه دهنده ی حسابرسی داخلی با تخصص صنعت وجود ندارد. همچنین تجزیه و تحلیل‌های اضافی نشان داد وه صنعت و تخصص ویژه شرکت ارائه دهنده ی حسابرسی داخلی با یکدیگر تعامل دارند که منجر به کاهش قابل توجهی در مدیریت سود واقعی

نتایج تحقیق او نشان داد که از بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی، اندازه هیئت مدیره و تمرکز مالکیت تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد، ولی استقلال هیئت مدیره و وجود حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که سازوکارهای حاکمیت شرکتی منجر به کاهش مدیریت سود واقعی می‌شوند و به طور کلی وجود رابطه معنادار بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی با مدیریت سود واقعی تأیید شد.

اسماعیل زاده مقری و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت سود شرکت‌ها پرداختند. در این تحقیق از ارقام تعهدی اختیاری بعنوان شاخص اندازه گیری کیفیت سود استفاده شد. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی، تعداد بلوک سهامداران عمده، درصد مدیران غیر موظف در ترکیب هیئت مدیره، عدم وجود مدیرعامل شرکت به عنوان رئیس یا نایب رئیس هیئت مدیره و اندازه حسابرس شرکت با کیفیت سود رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.

زنجیردار و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکت و مدیریت سود در بازار سرمایه ایران پرداختند. در این تحقیق از ارقام تعهدی اختیاری بعنوان شاخص اندازه گیری مدیریت سود استفاده شد. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین وجود حسابرسی داخلی، درصد مالکیت سهامداران عمده و نسبت حضور اعضای غیر موظف در ترکیب هیئت مدیره با مدیریت سود رابطه معنادار منفی وجود دارد. همچنین بین بقیه سازوکارهای داخلی و خارجی راهبری شرکت با مدیریت سود رابطه معناداری مشاهده نگردید.

حساس یگانه و یزدانیان (۱۳۸۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کاهش مدیریت سود شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد زمانی که درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی در

۲- Baatwah, S. R.,

۱- Ismael, H.R. & Kamel, H.

استقلال و شایستگی، مقدمه لازم برای نظارت موثر واحد حسابرسی داخلی بر گزارشگری مالی است. در مجموع استقلال و شایستگی حسابرسی داخلی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی تأثیر معنادار و منفی دارد.

ساوی و کاسما^۳ (۲۰۱۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر مدیریت سود واقعی و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی در شرکت‌های شرق آفریقا پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که ساختار مالکیت و مالکیت نهادی رابطه منفی و معناداری با مدیریت سود واقعی دارد ولی شواهد کمی مبنی بر ارتباط ساختار مالکیت بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی یافت شد.

لشگری و گورادار^۴ (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی بر کیفیت ارقام تعهدی در شرکت‌های بوری ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که کیفیت ارقام تعهدی به شدت با ضعف کنترل‌های داخلی مرتبط است. و در واقع، کیفیت اطلاعات حسابداری (ارقام تعهدی) به شدت به ارائه محیط اطلاعات و منابع اطلاعاتی وابسته است.

جول و همکاران^۵ (۲۰۱۳) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین عملکرد حسابرسی داخلی، هیئت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های مالزیایی پرداختند. در این تحقیق از مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی بعنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی و از هیئت مدیره بعنوان نقش تعدیل‌گر این رابطه استفاده شده است. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی (مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی) ارتباط معنادار منفی دارد.

ایج^۶ (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر بر سوء رفتار مدیریت پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که عملکرد حسابرسی

می‌شود. صالحی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی تأثیر اعتماد بیش از حد مدیریتی بر محافظه کاری مشروط و مدیریت سود واقعی شرکت‌های بوری ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین اعتماد بیش از حد مدیریتی و مدیریت سود رابطه معنادار منفی وجود دارد.

باجرا و کادز^۱ (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود در شرکت‌های اروپایی فهرست شده در ایالات متحده پرداختند. در این تحقیق تأثیر دو مکانیسم حاکمیت شرکتی شامل کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت هیئت مدیره بر بروز مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی قبل و بعد از اعمال تغییرات عمده در سیاست‌های حاکمیت شرکتی (قانون ساربنز اکسلی) در ایالات متحده و هشتمین دستورالعمل قانون شرکت در اتحادیه اروپا مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هر دو مکانیسم (کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت هیئت مدیره) تأثیر معنادار و منفی بر بروز مدیریت سود دارند، در حالی که اثر تعاملی آن‌ها مثبت است. همچنین با انجام تجزیه و تحلیل طولی روی این دو مکانیسم، نتایج حاکی از این مطلب است که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت هیئت مدیره از زمان تغییر خط مشی به طور قابل توجهی افزایش یافته است.

ابوت^۲ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. در این تحقیق از شاخص استقلال و شایستگی جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی و از شاخص مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی جهت سنجش کیفیت گزارشگری مالی استفاده شد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که حضور مشترک

۴ - Lashgari, Z., & Gawradar, A.

۵ - Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B.

۶ - Ege, M. S.

۱ - Bajra, U., & Cadez, S.

۲ - Abbott, L. J.,

۳ - Swai, J. P., & M. bogela, Casma.

S.

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 نداده‌اند.

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

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

جدول ۱: نحوه انتخاب نمونه

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

داخلی با مدیریت سود رابطه معنادار منفی دارد. سیرا گارسیا^۱ و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی بر مدیریت سود در شرکت‌های اسپانیایی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که حضور واحد حسابرسی داخلی یک مکانیسم مهم برای حفاظت از پاسخگویی حساب‌های سالانه است و با مدیریت سود ارتباط معنادار و منفی دارد.

پراویت و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدیریت سود در شرکت‌های ایالات متحده پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت سود رابطه معنادار منفی وجود دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

۳-۱- روش پژوهش:

این پژوهش از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه 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

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه:

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 مدیریت سود از میانه (۰,۰۴-) بیشتر است و برای این متغیر دامنه توزیع مثبت و منفی است، در نتیجه توزیع چولگی به راست (۲,۱۲) می‌باشد. کمترین مقدار آن ۱,۲۰- مربوط به شرکت گروه بهمن سال ۹۲ است، و بیشترین مقدار متغیر مدیریت سود ۱,۹۸ مربوط به شرکت دشت مرغاب سال ۹۲ است.

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

۳-۲- فرضیه پژوهش

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

۳-۲-۱- فرضیه:

بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود دارد.

۳-۲-۲- مدل پژوهش و اندازه گیری متغیرهای آن:

در این تحقیق حسابرسی داخلی به عنوان متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. از مدیریت سود 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 مک نیکلز (۲۰۰۸) مورد استفاده قرار گرفت. او درآمدهای احتیاطی را به عنوان شاخص مدیریت سود در نظر گرفته است.

$$\Delta AR_{i,t} = b_0 + b_1 \Delta sales_{i,t} + e_{i,t}$$

$\Delta AR_{i,t}$: نشان دهنده تغییرات سالیانه در حساب‌های دریافتی برای شرکت i در سال t است.
 $\Delta sales_{i,t}$: نشان دهنده تغییرات سالیانه در درآمدهای فروش برای شرکت i در سال t است.

همه این متغیرها بر کل دارایی‌های اول دوره تقسیم خواهد شد. شاخص مدیریت سود (کیفیت گزارشگری مالی) قدر مطلق باقی مانده‌ها ضربدر I است، بنابراین، مقدار بیشتر نشان دهنده کیفیت گزارشگری مالی بالاتر می‌باشد.

توجه به مقدار ضریب -0.0746 ، این رابطه منفی است در نتیجه فرضیه $H1$ تأیید می‌گردد، یعنی الزامی شدن حسابرسی داخلی از سال ۹۱ به بعد با مدیریت سود رابطه معنادار و منفی دارد، یعنی دستورالعمل الزامی شدن داخلی با کاهش مدیریت سود به همراه بوده است. از دیدگاه حسابداری این موضوع قابل تأیید است که با کنترل‌های بیشتر روی درآمدها و هزینه‌ها و شناخت آن‌ها در زمان خود تا اندازه زیادی از مدیریت سود جلوگیری به عمل می‌آورد. هرچه دستورالعمل‌های اجرایی دقیق‌تر باشند می‌تواند منجر به کاهش مدیریت سود شود. در اصل حسابرسی داخلی جزئی از حاکمیت شرکتی است که از منافع سهامداران و اعتباردهندگان پشتیبانی می‌کند. در راستای اثبات نتایج آزمون فرضیه جدول همبستگی نیز این موضوع را تأیید می‌کند.

وولدریچ استفاده شده است. با توجه به وجود ناهمسانی واریانس و خود همبستگی ($pvalue < 0.05$) در مدل از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

۴-۱- آزمون فرضیه:

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

$$\text{earning management}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{ audite}_{i,t} + \beta_2 \text{ size}_{i,t} +$$

که در آن:

$\text{earning management}_i$: مدیریت سود

شرکت i در سال t

با توجه به مقدار خطاهای استاندارد 0.141 محاسبه شده که در نگاره (۴-۱۲) آورده شده است متغیر حسابرسی داخلی رابطه معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد با متغیر مدیریت سود دارد و با

جدول ۲: نتیجه حاصل از آزمون فرضیه تحقیق

مدیریت سود (earning management)			متغیرها	
آماره	انحراف معیار	ضریب	نماد	
t			audite	حسابرسی داخلی
۵/۲	۰/۰۱۴۱	-۰/۰۷۴۶		
۹۰			size	اندازه
۲/۹	۰/۰۱۶۸	۰/۰۴۹۲		
۲۸			lev	اهرم مالی
۰/۲	۰/۰۴۷۸	۰/۰۱۲۲		
۵۵			Constant	عرض از مبدأ
۲/۴	۰/۱۰۸	-۰/۲۶۲		
۲۵				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

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 جلوگیری 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 فرصت طلبانه مدیران برای دستکاری سود برای نیازهای شخصی می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

از آنجایی که سودهای گزارش شده در صورت‌های مالی قابل توجه است، مدت‌هاست که علاقه زیادی به مدیریت سود در ادبیات حسابداری وجود دارد. این به عنوان یک شاخص مهم برای صحت و کیفیت اطلاعات مالی است که شرکت‌ها به سهامداران و جامعه ارائه می‌دهند. وجود حسابرسی داخلی قوی در یک شرکت، قابلیت اطمینان و شفافیت آن را از طریق افشای اطلاعات افزایش

همکاران، ۱۳۹۶ مخالف است.

در زمان انجام هر تحقیقی، محدودیت‌هایی بر سر راه پژوهشگران وجود دارد و مطالعه ما نیز در معرض برخی محدودیت‌ها می‌باشد. عدم کنترل برخی از عوامل موثر بر نتیجه تحقیق، از جمله: الگوهای متمایز اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و همچنین هنجارهای قانونی و نظارتی خاص اعمال شده در محیط‌های ملی کشور ایران که خارج از دسترس محقق باشد، می‌تواند بر مسائل مربوط به مدیریت سود تاثیرگذار باشد. 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 را اتخاذ کرده اند یا خیر، قانون گذاران (به عنوان مثال دولت) باید تدابیر امنیتی و قوانین و مقررات سخت تری 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 ماخذ:

- اسماعیل زاده مقری، علی؛ جلیلی، محمد و زند عباس آبادی، عباس (۱۳۸۹). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره هفتم، ۷۹-۹۱.
- باغومیان، رافیک؛ محمدی، حجت و طاهری، منصور (۱۳۹۶). رکود اقتصادی و مدیریت سود، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۲، ۲۹-۴۲.
- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۲۹، ۱-۱۷.
- حساس یگانه، یحیی و یزدانیان، نرگس (۱۳۸۷). تأثیر حاکمیت شرکتی بر کاهش مدیریت سود، فصلنامه مطالعات حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۷، ۱۵۱-

بر اساس تجزیه و تحلیل‌های آماری انجام شده حسابرسی داخلی با سطح اطمینان ۹۹ درصد با مدیریت سود رابطه معنادار و منفی دارد. که این نتیجه ثابت می‌کند که در شرکت‌های ایرانی، اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی و استقرار واحد حسابرسی داخلی باعث کاهش مدیریت سود شده است. به اعتقاد آرتور لویت، مدیریت سود عملی است که موجب می‌شود سود گزارش شده، بیشتر منعکس‌کننده‌ی خواسته‌های مدیریت باشد تا عملکرد مالی بنیادی شرکت. برای بهبود گزارشگری مالی، مدیران مجازند در اتخاذ روش‌های گزارشگری که با اقتصاد شرکت مطابقت دارد، قضاوت کنند. مدیران احتمالاً در تحریف سودها در چارچوب نظارتی شرکت می‌کنند تا القا کنند که مدیران خوبی هستند (حسن و همکاران، ۲۰۱۲). به طور کلی، انتظار می‌رود شرکت‌هایی با شرایط مالی نامطلوب در مدیریت افزایش سود شرکت کنند، در حالی که استراتژی‌های کاهش سود در بین شرکت‌هایی با عملکرد اقتصادی خوب رایج تر است. در دوره‌های با عملکرد پایین، مدیران تمایل به تحریف سود دارند تا از موقعیت‌های خود در برابر زیان محافظت کنند تا از پنهان کردن عملکرد منفی اجتناب کنند، که بیشتر در بین شرکت‌هایی با اقلام تعهدی بزرگ دیده می‌شود. (ژانگ و آیبسی، ۲۰۲۰). طبق نتایج پژوهش قائمی و همکاران (۱۳۹۹) بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه معنادار و منفی وجود دارد.

نتیجه پژوهش رازمنش و نبی‌زاده (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که سیستم‌های کنترل داخلی از طریق وجود حسابرسی داخلی موجب کاهش رابطه معکوس مدیریت سود و عملکرد آتی شرکت می‌گردند. همچنین نتایج این تحقیق با نتایج تحقیقات باتوا و همکاران، ۲۰۲۱؛ باجرا و کادز، ۲۰۱۸؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۶؛ جول و همکاران، ۲۰۱۳؛ ایچ، ۲۰۱۳؛ لورا و همکاران، ۲۰۱۲؛ پروایت و همکاران، ۲۰۰۹؛ اسماعیل و کامل، ۲۰۲۱؛ ولی زاده لاریجانی و همکاران، ۱۳۹۷ و حساس یگانه، ۱۳۹۵ موافق و با نتایج تحقیقات صفایی و

۱۷۱. مدیریت، سال ششم، شماره ۲۳، ۱۳۱-۱۴۳.
- قائمی، فاطمه، مرادی، زهرا و علوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. 12(46).
- نوبخت، مریم؛ برادران حسن زاده، رسول. (۱۳۹۵). تأثیر جریانهای نقد آزاد بر مدیریت سود واقعی و تصنعی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، 24(3)، 303-462.
- هوشمندانی راد، امیرفرشاد (۱۳۹۶). بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و مدیریت سود در صنعت بیمه، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره سوم، شماره ۳، ۱۱۴-۱۳۴.
- ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی و ساده، شقایق (۱۳۹۷). رابطه بین افشای گزارش کنترل‌های داخلی، هزینه نمایندگی و مدیریت سود، دانش حسابداری و حسابرسی مالی، سال هفتم، شماره ۲۵، ۲۹-۴۰.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۴). تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۲۰، ۳۳-۴۵.
- رازمنش، فاطمه و نبی زاده، سیدعارف. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر سیستم‌های کنترل داخلی بر رابطه بین مدیریت سود و عملکرد آتی شرکت، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره چهارم، شماره ۴۹، ۱۲-۴۱.
- زنجیردار، مجید؛ امیرحسینی، زهرا و زمانی، مجید. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین سازوکارهای راهبری شرکت و مدیریت سود در بازار سرمایه ایران، مجله مهندسی مالی و مدیریت پرتفوی، شماره سوم، ۲۰-۱.
- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
- صفائی، محمد؛ محمودی درویشانی، بابک و عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۶). دانش حسابداری و حسابرسی 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.
- Abdolmohammadi, M.J; Burnaby P, Hass S (2006). A review of prior common body of knowledge (CBOK) studies in internal auditing and an overview of the global CBOK 2006. *Manage. Audit. J.*, 21(8): 811- 821.
- Ajina, A., & Habib, A. (2017). Examining the relationship between Earning management and market liquidity. *Research in International Business and Finance*, 42, 1164-1172.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing*
- Journal.*
American Institute of Certified Public Accountants (2002). Statement on Auditing Standard No.99: Consideration of Fraud in a Financial Statements Audit. Available from: http:// www.aicpa.org/ Research Al-Shetwi et al. 11197 /Standards/ Audit/ DownloadableDocuments/AU_00316.pdf. (2008). Statement on Auditing Standard No. 65: The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. (July): 305-460
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1997). Statement on Auditing Standards No. 65: The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. New York.
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2005).

- Chadwick, W. E. (2000). *Keeping internal auditing in-house*. *Internal Auditor*, 57(3), 88-88.
- Cohen, D., A. Dey, and T. Lys. (2008). *Real and accrual-based earnings management in the pre and post-Sarbanes-Oxley periods*. *The Accounting Review* 83 (3): 757-787.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2012). *Internal control - integrated framework. Exposure Draft, September 2012*. Available at <http://www.ic.coso.org> (accessed November 11, 2012).
- Constantatos, A. F. (2018). *Corporate governance mechanisms in Greece and their effect on earnings management and firm performance*.
- Cooper, B.J., Leung, P. and Wong, G. (2006), "The Asia Pacific literature review on internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, pp. 822-834
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent. P. (2005). *Internal governance structures and earnings management*. *Accounting and Finance*, 45 (2): 241-267.
- Dechow, P. M. & Skinner, D. J. (2000). *Earnings Management. Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators*. *Accounting Horizons*, 14(2), 235-250.
- Dechow, P., Sloan, R., and A., Sweeney. 1996. "Causes and consequences of earnings manipulations: An analysis of firm's subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research* 13: 1-36.
- Ege, M. S. (2015). *Does internal audit function quality deter management misconduct? The Accounting Review*, 90(2), 495-527.
- Felix, W. L., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. (2001). *The contribution of internal audit as a determinant of Management override of internal controls: the Achilles' heel of fraud prevention*.
- Asare, S., R.A. Davidson, and A. A. Gramling. (2003). *The effect of management incentives and audit committee quality on internal auditors' planning assessments and decision*. Working Paper, University of Florida, Arizona State University West, and Kennesaw State University.
- Baatwah, S. R., Omer, W. K., & Aljaaidi, K. S. (2021). *Outsourced internal audit function and real earnings management: The role of industry and firm expertise of external providers*. *International Journal of Auditing*, 25(1), 206-232.
- Bajra, U., & Cadez, S. (2018a). *The impact of corporate governance quality on earnings management: Evidence from European companies cross-listed in the US*. *Australian Accounting Review*, 28(2), 152-166.
- Beasley, M.S., Carcello, J., Hermanson, D. and Lapedes, P.D. (2000), "Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms", *Accounting Horizons*, Vol. 14 No. 4, pp. 441-454.
- Birk, M. (2010). *Prescription for FCPA compliance: With a healthy dose of planning, internal auditors can help life sciences and pharmaceutical companies maintain an effective anti-corruption program*. *Internal Auditor*, 67(1), 53-57.
- Bou-Raad, G. (2000), "Internal auditors and a value-added approach: the new business regime", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15 No. 4, pp. 182-187.
- 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.

- Auditing and Assurance Standard Board, International Federation of Accountants, New York, NY, available at: [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).Pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).Pdf)*
- IIA (2010), *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Homepage, Institute of Internal Auditors, Kuala Lumpur, available at: www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2005). *Corporate governance. The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at http://www.theiia.org/?doc_id=1041.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2012. *Using the work of internal auditors. International Standards on Auditing 610 (Revised)*.
- Ismael, H.R. & Kamel, H. (2021), "Internal audit quality and earnings management: evidence from the UK", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36 No. 7, pp. 951-978.
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). *Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. Managerial Auditing Journal*.
- Krogstad, J. L., Ridley, A. J., & Rittenberg, L. E. (1999). *Where we are going. Internal Auditor*, 56(6), 27-27.
- Lashgari, Z., & Gawradar, A. (2015). *Internal Control Weakness and Accruals Quality in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 207, 454-461.
- Li, W., Ng, J., Tsang, A., & Urcan, O. (2019). *Country-level institutions and management earnings external audit fees and factors influencing this contribution. Journal of Accounting Research* 39 (3): 513-534.
- Financial Executives Research Foundation (FERF). (2013). *The last mile of finance: how organizations are performing record to report*. Available at: <http://www.financialexecutives.org/Kentico/CMS/News---Publications/ResearchPublications.aspx> (accessed on March 8, 2013).
- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). *The economic implications of corporate financial reporting. Journal of accounting and economics*, 40(1-3), 3-73.
- Gramling, A.; Maletta, M.J.; Schneider, Church, B.K. (2004). *The role of the internal audit function in corporate governance. J. Account. Lit.*, 23: 194-244.
- Gras- Gil, E., Marin- Hernandez, S., & de Lema, D. G. (2012). *Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728-753.
- Hassan, Shehu Usman, and Abubakar Ahmed. (2012). *Corporate governance, earnings management and financial performance: A case of Nigerian manufacturing firms. American International Journal of Contemporary Research* 2: 214-26.
- Healy, P. M. and J. M. Wahlen (1999). "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting." *Accounting Horizons* 13 (4): 365-383.
- Hunton, J. E., R. Libby, and C. L. Mazza. (2006). *Financial reporting transparency and earnings management. The Accounting Review* 81 (1): 135-157.
- IFAC (2013). *International Standard on Auditing 610 Using the Work of Internal Auditors, International*

- D. A. (2009). *Internal audit quality and earnings management. The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- Prawitt, D., N. Sharp, and D. Wood. (2008). *Does internal auditing affect the external audit fee? Working Paper, Brigham Young University, Texas A&M University, Brigham Young University.*
- Protiviti. (2007). *Guide to internal audit: frequently asked questions about developing and maintaining an effective internal audit function. Second edition*
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). *An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements.*
- Rath, S. and Sun, L. (2008). *The Development of Earnings Management Research. International Review of Business Research Papers*, 4(2).
- Reding, K.F., P.J. Sobel, U.L. Anderson, M.J. Head, S. Ramamoorti, M. Salamasick, and C. Riddle. (2009). *Internal auditing: assurance & consulting services. Second edition. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.*
- Rogers, J. L., and P. C. Stocken. (2005). *Credibility of management forecasts. The Accounting Review* 80 (4): 1233-1260.
- Ronen, J., Yaari, V., Ronen, J., & Yaari, V. (2008). *Definition of earnings management. Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*, 25-38.
- Salehi, M., DashtBayaz, M. L., Hassanpour, S., & Tarighi, H. (2020). *The effect of managerial over confidence on the conditional conservatism and real earnings management. Journal of Islamic forecasts. Journal of International Business Studies*, 50, 48-82.
- Li, Yuanhui, Xiao Li, Erwei Xiang, and Hadrian Geri Djajadikerta. (2020). *Financial distress, internal control, and earnings management: Evidence from China. Journal of Contemporary Accounting & Economics* 16: 100210.
- McNichols, M. F., & Stubben, S. R. (2008). *Does earnings management affect firms' investment decisions? The accounting review*, 83(6), 1571-1603.
- Mohammed Al-Shetwi1, Shamsheer Mohamed Ramadili, Taufiq Hassan Shah Chowdury and Zulkarnain Muhamad Sori. (2011). *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.*
- 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.
- N, M.J. Maletta, A. Schneider, G.K. Church. (2004). *The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. Journal of Accounting Literature* 23: 194-244.
- 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,

- Reports. Available at SSRN 3665457.
- Swai, J. P., & M. bogela, Casma. S. (2016). *Accrual-based versus real earnings management; the effect of ownership structure: Evidence from East Africa*. *ACRN Oxford Journal of Finance and Risk Perspectives*, 5(2), 121-140
- Tabuena, J. (2010). *Internal audit's role in preventing FCPA violations*. *Compliance Week*, 7(75), 40-41.
- Uecker, W.C., A.P. Brief, and W.R. Kinney, Jr. 1981. *Perception of the internal and external auditor as a deterrent to corporate irregularities*. *The Accounting Review* 56 (3): 465-478.
- Zang, A. Y. (2011). "Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management." *The accounting review* 87 (2): 675-703.
- Zhang, Wenfang, and Abraham Lincoln Ayisi. 2020. *Earnings Management and Corporate Performance: An Empirical Evidence from Ghana*. *Research Journal of Finance and Accounting* 11.
- Zimon, Grzegorz, Andrea Appolloni, Hossein Tarighi, Seyedmohammadali Shahmohammadi, and Ebrahim Daneshpou. (2021). *Earnings Management Related Party Transactions and Corporate Performance: The Moderating Role of Internal Control*. *Risks* 9: 146.
- Accounting and Business Research*.
- Salehi, Mahdi, Mohammad Tahervafaei, and Hossein Tarighi. (2018). *The effect of characteristics of audit committee and board on corporate profitability in Iran*. *Journal of Economic and Administrative Sciences* 34.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX) (2002)*. Washington, DC: Government Printing Office, Public Law No. 107-204.
- Schneider, A., and N. Wilner. (1990). *A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique*. *The Accounting Review* 65(3): 668-681.
- 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)*. *Comments on proposed rule: standards relating to listed company audit committees*. Release Nos. 33-8173, 3447137.
- Sierra García, L., Ruiz Barbadillo, E., & Orta Pérez, M. (2012). *Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies*. *Journal of Management & Governance*, 16(2), 305-331.
- Sovaniski, T. (2020). *Influencing of International Accounting Reporting Standards on Quality of Financial*

**Examining and explaining the relationship between
internal audit and profit management**

*Emran Bameri*¹

Mohammadreza.Shurvarzi^{*†}

Zahra noori Tupkanloo[‡]

Abstract

The financial scandals that rocked stock markets around the world in the late 1990s and early 2000s severely undermined confidence in the financial reporting process, and thus the financial markets. The focus of internal audit, which was traditionally on operational controls and risks and assisting management in decision-making, brought to the improvement of the corporate governance process and detection of fraud in management and inappropriate accounting practices (including profit management). This study examines the issue that with the approval of the internal control directive and the requirement to establish an internal audit unit in business units in Iran since 2013, does internal audit lead to a decrease in profit management or not? The time of this research is between 2007 and 2016, which includes 2 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 the multivariate regression analysis method. It was tested using

¹Graduate student of accounting, Accounting Department, Islamic Azad University, Neyshabur Branch, Neyshabur, Iran.

²Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Neyshabur Branch, Neyshabur, Iran. (Corresponding Author). Email: mohammadreza.shurvarzi@gmail.com

³ Department of Management, Islamic Azad University, Neyshabur Branch, Neyshabur, Iran.

Journal of Management Accounting

Vol. 16, No.57, Summer 2023

the F test of Limer and Hausman with the help of Eviews software. In this research, adapted from McNichols (2008), discretionary income used as a measure of earnings management. In addition, the data of 109 companies have been 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 effect on profit management.

Key words: *internal audit, profit management, internal controls, quality of financial reporting*