



بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود

یکتا عباسیان^۱

چکیده

هدف این تحقیق بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود بوده است. این تحقیق در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۷ بر روی ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اجرا شده است. فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نرم‌افزار Eviews، مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد فرضیه اول: وجود کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد. فرضیه دوم: حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد. فرضیه سوم: جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی ندارد.

واژگان کلیدی: کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود.

۱- کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش بودجه و مالیه عمومی، دانشگاه پیام نور ساوه، rahnamayeaval3@gmail.com

جدایی مالکیت از مدیریت سبب درگیری‌های نمایندگی و بروز رفتار فرصت‌طلبانه مدیر و عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد. در واقع نیاز سهامداران برای کنترل مدیران، به‌طور مثبتی با پیچیدگی‌های سازمان مرتبط است. این پیچیدگی به‌وسیله افزایش سطوح سلسله‌مراتبی سازمانی، موجب ایجاد محدودیت برای سهامداران می‌گردد. در مقابل این افزایش پیچیدگی و نفوذ تصمیم‌گیری، ما می‌توانیم به مشکلات نمایندگی و دشواری‌های مرتبط آن اشاره نماییم که عدم تقارن اطلاعاتی سبب این امر می‌شود که مدیران از رفتارهای فرصت‌طلبان برای افزایش منافع خود بهره‌برند. بر اساس مکانیسم حاکمیتی شرکت‌ها، نقش اساسی حسابرسی و ساختار مالکیت، کاهش این عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌باشد (عثمان^۱، ۲۰۱۳).

مدیریت سود یکی از مراحل عمده برای گمراه کردن سهامداران با استفاده از اختیارات خود برای استفاده از استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر گزارش‌های مالی، تأثیر دارد. دو نظریه تئوری نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی و یا نظریه سیگنال دهی، نشان می‌دهد که انگیزه‌های بسیاری (مثل حداکثر کردن پاداش، کاهش هزینه نمایندگی، حداکثر کردن درآمد عرضه اولیه و غیره) وجود دارد. در واقع مدیریت سود می‌تواند اثرات مضر و جدی بر روی سرمایه‌گذاران و چشم‌انداز شرکت داشته باشد که مطالعات قبل نشان داده است که می‌تواند تأثیر منفی بر عملکرد شرکت داشته باشد. مکانیزم‌های مختلف داخلی و خارجی به‌طور گسترده می‌تواند ثروت سهامداران را حفظ نماید و ادبیات موجود بیان می‌کند که حاکمیت شرکتی داخلی و کیفیت افشای شرکت می‌تواند مدیریت سود را مهار نماید. به‌عنوان مثال نقش اصلی مدیریت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حفاظت از منافع سهامداران است. در حال که تعدادی از مطالعات در بررسی رابطه بین کیفیت افشا و مدیریت سود، شکست خورده‌اند و نشان داده‌اند که تأثیر هم‌زمان حاکمیت شرکتی و کیفیت افشاء بر مدیریت سود، ناموفق بوده است (کاتم و الفروغ^۲، ۲۰۱۵). یکی از اجزای اصلی حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی برای نظارت و بازبینی فرآیندهای ارائه گزارش‌های مالی است. باین‌حال تا سال ۱۹۸۷ با توجه به گسترش و بزرگ شدن اندازه شرکت‌ها و افزایش تقلب شرکت‌ها و دیگر مؤسسات مالی شرکت‌های دولتی، نیازمند اتخاذ کمیته حسابرسی برای ترویج آگاهی در مورد نقش و اهمیت مدیران غیر اجرایی پرداخته شد. با توجه به گسترش رسوایی شرکت انرون، توجه به گزارش‌های کمیته حسابرسی، به‌عنوان یک عنصر مهم در شرکت‌ها برای پاسخگویی در نظر گرفته شده است (فاریوس و همکاران^۳، ۲۰۱۵). مکانیسم‌های کنترل داخلی بر رابطه بین متغیرها با تئوری نمایندگی مؤثر و می‌تواند مرتبط باشد (کایوب و جاروب^۴، ۲۰۱۴). هیئت‌مدیره مسئول تعیین راهبرد استراتژیک یک شرکت است و برای اطمینان از اینکه، این نهاد دارای یک سیستم خوب کنترل داخلی است (جیمز و همکاران^۵، ۲۰۱۸).

عموماً اعتقاد بر این است که کیفیت گزارشگری مالی اطلاعات مربوط و سودمندی را برای سرمایه‌گذاران و دیگر تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند. اگرچه مدیریت باید برای ارائه چنین اطلاعاتی در مورد گزارشگری مالی، پاسخگو باشد. انعطاف‌پذیری در استانداردهای حسابداری آن‌ها را قادر می‌سازد تا از مسئولیت خود سو استفاده کرده و اطلاعات را تحریف کنند (بیکر و آلتونبیت^۶، ۲۰۱۱). در نتیجه، بخش مهمی از فرآیند گزارش دهی مالی، تضمین اثبات مستقل صورت‌های مالی سازماندهی‌شده از طریق مدیریت شرکت است. مطالعات قبلی گزارش دادند که کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی^۷ (IAF) نقشی اساسی در تضمین قابلیت اطمینان فرآیند گزارش دهی می‌کنند. (باکستر و کورر^۸، ۲۰۰۹ کوهن و همکاران^۹، ۲۰۰۴؛ گراسیا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۲).

عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی^{۱۱} (IAF)، می‌تواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل‌های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند. مسئولیت‌های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها، گزارش‌های و تطبیق‌هاست. (چانگ و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۹). باین‌حال، ارتباط بین مدیریت اجرایی و عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی نیز می‌با محدودیتی همراه است. اگر رابطه بین عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی و مدیریت اجرائی به‌طور عینی

- 1- Usman
- 2- Katmon. & Al Farooque
- 3- Fairus et al
- 4- Kouaiba & Jarbouib
- 5- James
- 6- Baker and Al-Thuneibat
- 7- internal audit function
- 8- Baxter and Cotter
- 9- Cohen et al.
- 10- García et al
- 11- internal audit function
- 12- Chang

موردبررسی قرار داده نشود، عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی در اجرای فعالیت‌های با مشکلاتی روبرو می‌شود، انتظارات مدیریت اجرایی می‌تواند به‌طور قابل توجهی بر کار عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد (اولریچ و همکاران، ۲۰۱۹).
 تئوری نمایندگی بر اساس مکانیزم‌های نظارتی برای تأمین منافع سهامداران و مدیران و کاهش تضاد منافع و رفتارهای فرصت طلبانه ناشی از آن، فرض شده است. آرنز و همکاران^۱ (۲۰۱۰) بیان کرده است که فرآیند حسابرسی داخلی به‌عنوان یک ابزار نظارتی عمل می‌کند که انگیزه مدیران را برای مدیریت سود کاهش می‌دهد. با این وجود، توجه به کیفیت گزارشگری مالی و ارتباط آن با کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی داخلی، رسوایی‌های مالی در حال افزایش است. علاوه بر این، تنظیم‌کنندگان و سرمایه‌گذاران مکرراً از کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی انتقاد می‌کنند. همچنین صورت‌های مالی حسابرسی شده در بسیاری از فروپاشی اخیر حسابداری، به‌عنوان عامل مخربی معرفی شده‌اند (آلوس^۲، ۲۰۱۳). از این‌رو، آیا کمیته حسابرسی یا حسابرسی داخلی می‌تواند مدیریت سود را کاهش دهد یا خیر. بر این اساس بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی با مدیریت سود، ضروری است.

این تحقیق چندین نقش را در ادبیات موجود ایجاد می‌کند. این مطالعه با گسترش تحقیقات در مورد تأثیر هر دو کمیته حسابرسی داخلی و حسابرسی بر روی شرکت‌هایی با مدیریت سود، به ادبیات کمک می‌کند. علاوه بر این، در تضاد تحقیقات قبلی که به‌طور ضمنی فرض شده است که حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی مستقل از یکدیگر عمل می‌کنند، تحقیق حاضر تأثیرات ترکیبی کمیته حسابرسی و حسابرسان خارجی بر مدیریت سود را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج این تحقیق می‌تواند اطلاعات مناسبی را هم برای سهامداران و هم تنظیم‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم کند. در ادامه این مقاله، به بررسی مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها، خواهیم پرداخت، در بخش سوم، به ارائه مدل و تعریف عملیاتی متغیرها، در بخش چهارم، به تجزیه و تحلیل داده‌ها و در آخر به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری

۲-۱- کمیته حسابرسی با مدیریت سود

اطلاعات حسابداری ارائه شده از سوی شرکت‌ها، شامل اطلاعات کمی و کیفی است. بر این اساس، با توجه به نیازهای اطلاعاتی افراد و گروه‌های مختلف، اطلاعات حسابداری باید در تعامل با محیط باشند. تصمیم‌گیری بهینه در مورد سرمایه‌گذاری، در نهادهای مختلف کسب‌وکار، نیازمند اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه می‌باشد. در نتیجه، آماده‌سازی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی، یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعالیت‌های اقتصادی، است. صورت‌های مالی و گزارش‌ها، به‌عنوان منابع اطلاعاتی عمده مالی، است. پایگاه اساسی تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری و بر اساس ویژگی‌های مشخصی می‌باشد (خان محمدی و همکاران^۳، ۲۰۱۳). یکی از ابعاد مهم در گزارشگری مالی در بخش دولتی، وجود تعداد زیاد کاربران، می‌باشد که باید رضایت آن‌ها، تأمین شود. بدین منظور باید نیازهای کاربران، شناسایی شود، زیرا آن‌ها با توجه به گستردگی کاربران، نیازهای متفاوتی دارند، بنابراین باید نیازهای اطلاعاتی مختلف شناخته شود و متناسب با آن صورت‌های مالی ارائه شود (کوهن و کارمیتز^۴، ۲۰۱۷).

کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان گزارش مالی شامل اطلاعات مربوط به عملیات شرکت، بویژه جریان‌های نقدی مورد انتظار سرمایه‌گذاران را، منتقل می‌کند (بیدل و همکاران^۵، ۲۰۰۹).

مطالعات قبلی، کیفیت گزارشگری مالی را با تمرکز بر عوامل مانند مدیریت سود، تقلب و اصلاحات مالی مورد بررسی قرار داده‌است (بیسلی و همکاران^۶، ۲۰۰۰؛ دیویدسون و همکاران^۷، ۲۰۰۵؛ دیچو و همکاران^۸، ۱۹۹۶؛ ژای و همکاران^۹، ۲۰۰۳). تحقیقات پیشین مدیریت سود را به روش‌های مختلفی تعریف کرده است. اسکپیر^{۱۰} (۱۹۸۹) مدیریت سود را به‌عنوان "مأموریتی هدفمند در فرایند گزارشگری مالی خارجی، با هدف دستیابی به برخی مزایای خصوصی" را تعریف کرده است. رونن و یاری^{۱۱}

- 1- arens
- 2- Alves
- 3- Khan MOHAMMADI
- 4- Cohen & Karatzimas
- 5- Biddle
- 6- Beasley et al
- 7- Davidson et al
- 8- Dechow et al
- 9- Xie et al
- 10- Schipper
- 11- Ronen and Yaari

(۲۰۰۸) مدیریت سود را به عنوان مجموعه‌ای از تصمیمات مدیریتی تعریف کرد که منجر به عدم گزارش سودهای کوتاه‌مدت، به حداکثر رساندن ارزش سهامداران، می‌شود (سلیم و الزوی، ۲۰۱۹).

مدیریت سود ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند بر نقدینگی بازار تأثیر گذار باشد. مدیریت سود، به خودی خود، عدم تقارن اطلاعاتی درونی و بیرونی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد و باعث کاهش اعتبار درآمد گزارش شده و افزایش عدم اطمینان نسبت به جریان نقدی آینده می‌شود. از این رو، مدیریت سود ممکن است تأثیر منفی بر نقدینگی سهام، داشته باشد. نگاه‌هایی با مدیریت سود بالا، هزینه‌های نقدینگی بالاتری دارند و کیفیت گزارشگری کمتری نیز دارند. در نتیجه معامله‌گران داخلی به مبادله این سهم، جذب خواهند شد. برعکس، عدم آگاهی تأمین‌کنندگان نقدینگی، سبب می‌شود که هزینه‌های بالایی را متحمل شوند و از این رو، طیف قیمت گسترده‌ای را برای حمایت از قیمت، ارائه خواهند داد. به‌طور کلی، معامله‌گران، به مدیریت سود در گزارش‌های مالی، واکنش نشان می‌دهند (الجعفری، ۲۰۱۷).

در گزارشگری مالی، نقش حاکمیت شرکتی منجر به تضمین انطباق حسابداری مالی با استانداردها و نیز حفظ اعتبار صورتهای مالی است (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۳). حسابداری، به‌عنوان یک مکانیسم نظارتی، عدم تقارن اطلاعات مربوط به مدیران و سهامداران را کاهش می‌دهد، بنابراین گزارش مالی شرکت را قابل‌اعتمادتر می‌سازد (بیکر و همکاران، ۱۹۹۸) و تکنیک ارزش‌گذاری برای نظارت بر شرکت‌ها در تلاش برای کاهش هزینه‌های نمایندگی (جنسن و مککلینگ، ۱۹۷۶).

کوهن و همکاران^۴ (۲۰۰۴) یک چارچوب نظری برای حاکمیت شرکتی و تأثیر آن را ارائه کردند و دریافتند که کمیته حسابداری و عملکرد حسابداری داخلی به نظر می‌رسد نقش مهمی در نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند. کمیته حسابداری منجر به نظارت بر فرآیند گزارش دهی مالی و نیز نظارت بر تمایل مدیریت برای درگیر شدن در مدیریت سود، می‌گردد. کدهای حاکمیت شرکتی اردن^۵ (۲۰۰۷) توصیه کرده است که هیات‌مدیره باید کمیته‌های حسابداری را با قدرتی تعیین کند تا ساختار و همچنین حاکمیت شرکت را ارزیابی کند. کمیته حسابداری یک کمیته فرعی از هیات‌مدیره است که ارتباط بین هیات‌مدیره، سیستم کنترل داخلی و حسابداری خارجی را تسهیل می‌کند. بعلاوه، همانطور که کمیته حسابداری قادر به نظارت بر نقش‌های مدیریت، گزارشدهی، کنترل داخلی، است. حسابداری، مسئول همچنین مدیریت ریسک در شرکت‌ها می‌باشد، که به حفظ منافع سهامداران کمک کند. به‌طور کلی، هیات‌مدیره به کمیته حسابداری اجازه می‌دهد تا گزارش مالی را برای بهبود قابلیت اطمینان و مربوط بودن گزارش‌های مالی، تأیید کند. در نتیجه، ادعا می‌شود که کمیته حسابداری یک مکانیسم بسیار مهم برای نظارت بر حاکمیت شرکتی و نظارت بر فرآیند گزارش دهی مالی شرکت است. در واقع، کمیته حسابداری می‌تواند دقت و اطمینان گزارشگری مالی را افزایش دهد از این رو، کمیته‌های حسابداری به‌عنوان مکانیسمی از حاکمیت شرکتی، می‌توانند نقش مهمی در جلوگیری از مدیریت سود ایفا کند.

از یک سو، مطالعات متعددی به بررسی نقش مؤثر کمیته‌های حسابداری در نظارت بر فعالیت‌های مدیریت سود پرداخته‌اند. جامبالو و دفوند^۶ (۱۹۹۱) دریافتند که هموارسازی سود در میان شرکت‌های آمریکایی با حضور کمیته‌های حسابداری پایین‌تر است. دیچو و همکاران (۱۹۹۶) نشان دادند شرکت‌های دارای کمیته حسابداری کم‌تر قادر به دستکاری سود هستند. وایلد^۷ (۱۹۹۶) نیز نشان دادند بازار به گزارش‌های سود پس از تشکیل یک کمیته حسابداری، واکنش نشان می‌دهند. بنکل و همکاران^۸ (۲۰۰۶) و صالح و همکاران^۹ (۲۰۰۷) دریافتند که کمیته‌های حسابداری سطح ذخایر احتیاطی را کاهش می‌دهند. به همین ترتیب، جانین و پیوت^{۱۰} (۲۰۰۷) نیز نشان دادند که حضور یک کمیته حسابداری، مدیریت سود را میان شرکت‌های فرانسوی کاهش داده است.

باین‌حال، برعکس، هی و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۷) هیچ مدرکی مبنی بر اینکه وجود یک کمیته حسابداری و کاهش سطح مدیریت سود شرکت‌های استرالیایی، پیدا نکردند. باین‌حال، آلوس (۲۰۱۳) رابطه‌ی مثبتی را بین وجود کمیته حسابداری و مدیریت سود شرکت‌های پرتغالی پیدا کردند.

آریزن و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۰) و مسیه و همکاران^۱ (۲۰۰۸) بیان کردند که عملکرد حسابداری به تضعیف عدم تقارن اطلاعات و تضاد منافع که در میان سهامداران و مدیران، کمک می‌کند. (سلیم و الزوی، ۲۰۱۸).

1- Bushman and Smith

2- Becker et al

3- Jensen and Meckling

4- Cohen et al

5- Jordanian Corporate Governance Code

6- DeFond و Jiambalvo

7- Wild

8- Benkel

9- Saleh et al

10- Piot and Janin

11- He et al

12- Arens, Beasley, and Alvin

نخیلی و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که حاکمیت شرکتی از جمله کمیته‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی مستقل، مدیریت سود را کاهش می‌دهد؛ و همچنین مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی در نقش نظارت بر رفتار مدیران، در کاهش مدیریت سود در حضور مشکلات ناشی از جریان نقد آزاد هستند. اینام و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که استقلال کمیته‌ی حسابرسی، اندازه و تخصص و تعداد جلسات رابطه‌ی منفی با مدیریت سود دارد و همچنین رابطه‌ی منفی بین اندازه‌ی حسابرس و تخصص با مدیریت سود وجود دارد. سلیم و الزوی^۲ (۲۰۱۸) نشان داد که کیفیت حسابرسی (صلاحیت حسابرسی، اندازه، تخصص و استقلال) و تأمین مالی بدهی (بدهی کم) پتانسیل مدیریت درآمد را کاهش می‌دهد و به نوبه خود کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. بطور دائمی، بدهی های بالا باعث افزایش ریسک مدیریت درآمد می‌شود.

۲-۲- عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود

کنترل داخلی یک فرآیند پویا و تکراری است که به مدیریت برای استمرار تمرکز بر اهداف عملیاتی و مالی سازمان کمک می‌کند. اجرای یک سیستم کنترل داخلی، دستیابی به سه هدف ذیل را تضمین میکند: اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری و انطباق با قوانین و مقررات قابل اجرا (کوزو، ۲۰۱۳). اهداف عملیاتی که با انتخاب مدیران متفاوت است، مربوط به دستیابی به یک مأموریت اصلی شرکت می‌شود و ممکن است مربوط به بهبود کیفیت و نوآوری و کاهش هزینه‌ها و زمان تولید باشد. اهداف گزارشگری مربوط به تهیه گزارش قابل اعتماد از جمله گزارش مالی یا غیر مالی و داخلی یا خارجی است. اهداف انطباق مربوط به تبعیت شرکت از قوانین و مقررات در جریان عملیات های تجاری آن است. سه هدف باید وابسته به یکدیگر باشند، و به‌عنوان فعالیت‌های کنترل مربوطه می‌توانند یکدیگر را پشتیبانی یا همپوشانی کنند (کوزو^۳، ۲۰۱۱).

مدیر اجرایی مسئول نظارت بر استراتژی و عملکرد یک شرکت، برای به حداقل رساندن ریسک مرتبط با عملکرد، تضمین یک چارچوب مناسب کنترل و ارائه بازدهی معقول به سهامداران هستند. بنابراین، کار تضمین شده توسط عملکرد حسابرسی داخلی به نظارت مؤثر و کنترل داخلی کمک می‌کند و به مدیریت اجرایی کمک می‌کند به نحوی قابل توجهی در چارچوب حاکمیت شرکتی، به بهبود عملکرد، کمک نمایند. بنابراین حمایت مدیریتی می‌تواند به بهبود عملکرد عملکرد حسابرسی داخلی منجر شود. استفاده از اطلاعات ارائه شده توسط IAF و درخواست های برای عملکرد حسابرسی داخلی متفاوت است. به‌عنوان مثال، مدیریت اجرایی به احتمال زیاد به کار IAF برای کم کردن خطرات شرکت و بهبود عملیات شرکت نیاز دارد، که همان عوامل تمرکز مدیریتی را شکل می‌دهد. از سوی دیگر، منافع کمیته حسابرسی احتمالاً به نظارت بیشتر منجر می‌شوند؛ به این ترتیب، آن‌ها به دنبال کنترل های داخلی قوی تر، انطباق قانونی با کیفیت هستند (اولریچ و همکاران، ۲۰۱۹).

شرکت‌ها می‌توانند به‌طور داوطلبانه یک عملکرد حسابرسی داخلی را برای تکمیل حاکمیت شرکتی داخلی خود ایجاد کنند. اگر تاسیس شود، این نقش شرکت‌ها را با این ادعا و خدمات مشاوره ای را فراهم می‌کند که می‌تواند کارایی مدیریت ریسک، نظارت داخلی و فرآیندهای حاکمیت شرکتی را افزایش دهد. علاوه بر این، پیش‌بینی می‌شود که عملکرد حسابرسی داخلی فرآیند را تسهیل کرده و عملیات کمیته حسابرسی را کارآمدتر کند، چرا که نقش آن با شرح وظایف نظارتی گزارش مالی کمیته حسابرسی همسو است (ابوت و همکاران^۴، ۲۰۱۲ دیویدسون و همکاران^۵، ۲۰۰۵ گودوین^۶، ۲۰۰۳).

عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی، با کمک به مدیریت و اعضای هیئت‌مدیره برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت ریسک، کنترل داخلی و فرآیندهای حاکمیت شرکتی، ارزش افزوده ای را برای یک سازمان ایجاد می‌کند. (گراملینگ و همکاران^۷، ۲۰۰۴؛ هاس و همکاران^۸، ۲۰۰۶؛ والتر و گاندورا^۹، ۲۰۱۲، یی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۸). مطالعات متعدد، با استفاده از دانشجویان مختلف، به بررسی چگونگی تاثیرگذاری ویژگی‌های کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش مالی می‌پردازند (ابوت و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۶؛ اگی^{۱۲}، ۲۰۱۵). به‌عنوان مثال، پرویت و همکاران (۲۰۰۹) یک شاخص جامع سال-شرکت برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی ایجاد کردند، و دریافتند که شاخص کیفیت به صورت منفی با مدیریت درآمد ارتباط دارد. لین و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۱) مطالعه

- 1- Messier, Glover, and Prawitt
- 2- Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan
- 3- COSO
- 4- Abbott et al
- 5- Davidson et al
- 6- Goodwin
- 7- Gramling et al
- 8- Hass et al
- 9- Walter and Guandaru
- 10- Yee et al
- 11- Abbott et al
- 12- Ege
- 13- Lin et al

پراویت و همکاران را با بررسی ارتباط بین IAF و کیفیت گزارشگری مالی از طریق پیشگیری و شناسایی نقاط ضعف، تکمیل کردند. به طور خاص لین و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند که ویژگی‌های IAF (یعنی سطح آموزش) و فعالیت‌ها (به‌عنوان مثال، ادغام تکنیک‌های تضمین کیفیت، فعالیت‌های حسابرسی در رابطه با گزارشگری مالی و نظارت بر درمان و جبران خسارات) می‌تواند احتمال افشای نقاط ضعف گزارش شده در بخش ۴۰۴ SOX، کاهش دهد. همچنین اگی (۲۰۱۵) شواهدی را ارائه می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی (یعنی مهارت و بی طرفی) با سوء رفتار احتمالی مدیریت ارتباط منفی دارد. به طور مشابه، ابوت و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که کیفیت IAF، که با الحاق مهارت و استقلال اندازه گیری می‌شود، به طور مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد. (آلشوتی و همکاران^۱، ۲۰۱۱؛ دیویدسون و همکاران، ۲۰۰۵؛ جوئل و همکاران^۲، ۲۰۰۹).

کلیک من^۴ (۲۰۰۳) نشان دادند که حسابرسان داخلی باید شدیداً درگیر شناسایی مدیریت سود باشد و باید یک روش فعال در آموزش مدیران و مدیران در مورد ریسک، آموزش داده شود. چارچ و همکاران^۵ (۲۰۰۱) نشان دادند که حسابرسی داخلی نسبت میزان تقلب در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

دیویدسون و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند که حضور حسابرسان داخلی منجر به مدیریت سود کمتر در شرکت‌های استرالیایی نمی‌شود. پارویت و همکاران (۲۰۰۹) ابعاد کیفیت حسابرسان داخلی در شرکت‌های آمریکایی بررسی کرده و نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسان داخلی به طور منفی با مدیریت سود مرتبط است. آلشوتی و همکاران (۲۰۱۱) نیز نشان دادند عملکرد حسابرسی داخلی قابل توجهی بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. گراسیا و همکاران (۲۰۱۲) در بررسی بانک‌های اسپانیایی نیز نشان دادند کیفیت گزارشگری در صورت همکاری بین کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی، افزایش یافته است. این استدلال‌ها نشان می‌دهند که حضور IAF باید با مدیریت سود کمتر مرتبط باشد.

۲-۲-۳- تعامل بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

هم کمیته حسابرسی و هم مکانیسم‌های نظارت حسابرس داخلی بخشی از ساختار کلی حاکمیت شرکتی شرکت را تشکیل می‌دهند و در نتیجه محتمل است که آن‌ها به طور مستقل درون ساختار شرکت کار کنند. (سلیم و الزوی، ۲۰۱۹). مطالعات قبلی بیان کردند که یک ارتباط خوب بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی می‌تواند منجر به افزایش کارایی کنترل داخلی گردد (اندرسون^۶، ۲۰۰۴؛ هارینگتون^۷، ۲۰۰۴؛ ناگی و کنکر^۸، ۲۰۰۲). مکهاگ و راگانتن^۹ (۱۹۹۴) نشان دادند که کمیته حسابرسی با حسابرس داخلی جلساتی دارد. استورات و همکاران^{۱۰} (۱۹۹۵) ادعا کردند که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، باید با گزارش اداره حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی، و همچنین از طریق داشتن جلسات مکرر با این کمیته، بهبود یابد. بنابراین، اگر یک ارتباط کاری قوی بین حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی وجود داشته باشد، آن‌ها ممکن است مسئولیت‌های خود بهتر انجام دهند.

راگانتن و همکاران (۲۰۰۱) نشان دادند که کمیته‌های حسابرسی که متشکل از مدیران مستقل با حداقل یک عضو دارای سابقه حسابداری هستند بیشتر احتمال دارد که جلسات بیشتری با حسابرس داخلی داشته باشند. مطالعات قبلی نشان داد که جلسه کمیته حسابرسی مستقل، با تخصص مالی، بطور مثبتی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ساوان و آلوزان^{۱۱}، ۲۰۱۵، متزبان و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۶). با این حال، گراسیا و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی به طور قابل توجهی با مدیریت سود مرتبط نیستند.

۳- فرضیه پژوهش

با توجه به ادبیات و مطالعات تجربی انجام شده، ما فرضیه زیر را در نظر خواهیم گرفت:

- 1- Al-Shetwi et al
- 2- Johl et al
- 3- Prawitt
- 4- Clikeman
- 5- Church et al.
- 6- Anderson
- 7- Harrington
- 8- Nagy and Cenker
- 9- McHugh and Raghunandan
- 10- Strawser
- 11- Alzeban and Sawan
- 12- Mat Zain

فرضیه اول: وجود کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.
فرضیه دوم: حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.
فرضیه سوم: جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.

۴- روش پژوهش

در این تحقیق با الگوبرداری از تحقیق سلیم و الزوبی (۲۰۱۹) و مدل رگرسیونی زیر، به آزمون فرضیه‌ها، پرداخته می‌شود.
(۱)

$$DAC_{it} = \beta_1 + \beta_2 ACEXIS_{it} + \beta_3 IAF_{it} + \beta_4 CRISUSACIMEET_{it} + \beta_5 BRDIND_{it} + \beta_6 BRDFIN_{it} + \beta_7 BRDSIZE_{it} + \beta_8 FRMSIZE_{it} + \beta_9 LEV_{it} + \beta_{10} BIG_{it} + \varepsilon$$

برای اندازه‌گیری مدیریت سود از مدل تعدیل شده ی جونز استفاده می‌شود مدل تعدیل یافته جونز (۱۹۹۵) از اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری، استفاده می‌شود. برای اندازه‌گیری متغیرهای اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری با استفاده از مدل جونز (۱۹۹۱) به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{ACCR_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_{1t} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{2t} \left(\frac{\Delta REV_{1t}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{3t} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

ΔREV_{1t} : تغییرات درآمد را نشان می‌دهد که از تفاوت فروش سال قبل و سال جاری بدست می‌آید.
 PPE_{it} : داراییهای ثابت مشهود که همان اموال، ماشین آلات و تجهیزات ناخالص را نشان می‌دهد.
 $\Delta it-1$: نشان دهنده مجموع دارایی‌ها می‌باشد.

پس از محاسبه کل اقلام تعهدی و قرار دادن آن در مدل زیر اقلام تعهدی غیر اختیاری محاسبه می‌شود:
(۳)

$$NDAC_{it} = \alpha_{1t} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{2t} \left(\frac{\Delta REV_{1t}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{3t} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

برای محاسبه اقلام تعهدی اختیاری نیز از رابطه زیر استفاده می‌گردد:
(۴)

$$DAC_{it} = \frac{ACCR_{it}}{A_{it-1}} - NDAC_{it}$$

مجموع اقلام تعهدی (ACCR) از رابطه زیر به دست می‌آید:
(۵)

$$ACCR_{it} = E_{it} - OCF_{it}$$

$$ACCR_{it} = (\Delta CA_{it} - \Delta CASH_{it}) - (\Delta CL_{it} - \Delta STD_{it}) - DEP_{it}$$

مدل‌های بالا E معرف سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه می‌باشد. OCF وجوه نقد حاصل از عملیات، CA دارایی‌های جاری، CL بدهی‌های جاری، STD حصة جاری بدهی‌های بلند مدت و DEP استهلاک می‌باشد.
وجود کمیته حسابرسی (ACEXIS) یک متغیر ساختگی است برابر ۱ خواهد بود اگر کمیته حسابرسی داشته باشد و در غیر این صورت برابر صفر است؛ IAF یک متغیر ساختگی است اگر شرکت دارای IAF باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است؛ و (IAF) ACIAMEET یک متغیر ساختگی است که اگر کمیته حسابرسی با حسابرس داخلی، جلسه مشترک داشته باشد برابر یک خواهد بود و در غیر این صورت برابر صفر است؛ (BRDSIZE) تعداد اعضای هیئت‌مدیره را نشان می‌دهد، (BRDFIN) نسبت مدیران متخصص در هیئت‌مدیره با زمینه مالی یا حسابداری بر کل اعضای هیئت‌مدیره، بدست می‌آید. FRMSIZE از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها بدست می‌آید؛ LEV از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها؛ INV_REC مجموع موجودی‌ها و بدهی‌ها، تقسیم بر کل دارایی‌ها؛ FBIG اگر حسابرس، وابسته به سازمان باشد، این مقدار برابر یک خواهد بود در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود..

در این مقاله تلاش شده با استفاده از به کارگیری آخرین روش های برآورد در داده های تابلویی ابرادات موجود در مطالعات قبلی را تا حد امکان رفع کرده و نتایج سازگار و قابل اعتمادی ارائه گردد. بازه زمانی تحقیق در بازار بورس، بین سال های ۱۳۹۶-۱۳۸۷ بوده است. که ۹۹ شرکت به صورت حذفی سیستماتیک، از بازار بورس، به عنوان نمونه انتخاب گردید.

۵- یافته های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

اولین گام در تحلیل آماری تعیین مشخصات خلاصه شده داده ها و محاسبه شاخص های توصیفی می باشد. هدف از این تحلیل شناخت روابط درونی متغیرها و نشان دادن رفتار آزمودنی ها می باشد تا مقدمات تحلیل آماری فراهم شده و خصوصیات توصیفی برای تحلیل بیشتر آشکار گردد (هومن، ۱۳۸۳). تحلیل داده ها در این بخش با محاسبه شاخص های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص های پراکندگی از قبیل انحراف معیار، حدکثر و حداقل مقدار متغیرها انجام شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهده
ACEXIS	۰/۵۱۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۵۰۰	-۰/۰۴۰	۱/۰۰۲	۹۹۰
ACIAMEET	۰/۲۵۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۳۴	۱/۱۴۵	۲/۳۱۲	۹۹۰
BIG4	۰/۵۰۷	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۵۰۰	-۰/۰۲۸	۱/۰۰۱	۹۹۰
BRDFIN	۰/۰۱۳	۰/۵۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۱۷	۲۱/۳۹۳	۵۷۴/۶۹۱	۹۹۰
BRDIND	۰/۲۷۴	۰/۹۸۵	۰/۰۵۰	۰/۱۷۶	۱/۱۷۴	۵/۰۸۱	۹۹۰
BRDSIZE	۰/۳۸۴	۰/۹۹۹	۰/۰۰۱	۰/۲۵۰	۰/۷۵۱	۲/۳۵۹	۹۹۰
DAC	۰/۶۱۱	۰/۰۶۰	۰/۰۱۳	۰/۲۵۲	۲/۶۴۵	۲۴/۳۰۰	۹۹۰
DATEID	-۰/۹۹۹	۰/۹۹۹	-۰/۹۹۹	۰/۳۳۰	۰/۲۹۰	۱/۷۷۵	۹۹۰
FRMSIZE	۰/۸۶۷	۸/۰۱۴	۴/۲۵۵	۰/۶۴۷	۰/۷۵۷	۳/۸۳۱	۹۹۰
IAF	۰/۶۲۳	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۸۴	-۰/۵۰۸	۲/۲۵۴	۹۹۰
LEV	۰/۶۱۱	۳/۰۶۰	۰/۰۱۳	۰/۲۵۲	۲/۶۴۵	۲۴/۳۰۰	۹۹۰

۵-۲- آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

در انجام این پژوهش، به منظور تخمین پارامترهای مدل از روش حداقل مربعات معمولی استفاده می گردد. روش حداقل مربعات معمولی بر این فرض استوار است که متغیر دارای توزیع نرمال است و توزیع غیر نرمال آن منجر به تخطی از مفروضات این روش برای تخمین پارامترها می شود. لذا لازم است نرمال بودن متغیرها مورد آزمون قرار گیرد. در مطالعه حاضر آزمون نرمال بودن از طریق آماره جاک-برا مورد بررسی قرار می گیرد. اگر سطح معناداری آماره این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ باشد، فرض صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیرها پذیرفته می شود. نتایج آزمون جاک-برا برای متغیرها در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲- آماره جاک-برا متغیرهای وابسته تحقیق

آزمون نرمالیت	DAC
جاک-برا	۱۹۸۶۸/۹۶۰
معنی داری	۰/۰۰۰
تعداد مشاهده	۹۹۰

در جدول (۲) با توجه به کوچکتر بودن مقدار معناداری آماره جاک-برا از سطح معناداری ۰/۰۵، متغیرها نرمال نمی باشند. در این پژوهش با عنایت به بزرگ بودن حجم نمونه ($>30N$)، و تعداد مشاهدات بالا، از قضیه حد مرکزی بهره می گیریم؛ از قضیه حد مرکزی می توان نتیجه گرفت که هر چه حجم پایه در نمونه برداری بزرگتر باشد، واریانس بین نمونه ها کمتر و توزیع میانگین جوامع نمونه برداری شده به توزیع نرمال نزدیک تر می شود و نرمال بودن توزیع مورد نظر با افزایش تعداد تکرارها (n) افزایش می یابد (بدری و عبدالباقی، ۱۳۸۹).

۵-۳- آزمون مانایی متغیرها (ریشه واحد)

به منظور بررسی مانایی متغیرهای تحقیق از آزمون ریشه واحد فیلیپس پرون برای متغیرهای تحقیق استفاده می‌گردد. در صورتی که سری‌های زمانی مورد استفاده در رگرسیون پایا نباشد، ممکن است دچار رگرسیون کاذب شویم. نتیجه آزمون ریشه واحد فیلیپس پرون برای متغیرهای مدل مورد بررسی در ذیل آمده است.

جدول ۴- بررسی مانایی متغیرها

نتیجه آزمون	آزمون فیلیپس پرون		متغیر
	معناداری	آماره	
مانا	۰/۰۰۰	۶۴۸/۷۷۵	ACEXIS
مانا	۰/۰۰۰	۴۴۰/۲۸۳	ACIAMEET
مانا	۰/۰۰۰	۶۶۰/۹۱۲	BIG4
مانا	۰/۰۰۰	۳۱۷/۴۰۶	BRDFIN
مانا	۰/۰۰۰	۶۸۴/۹۷۶	BRDIND
مانا	۰/۰۰۰	۶۵۵/۵۹۷	BRDSIZE
مانا	۰/۰۰۰	۷۴۷/۶۲۴	DAC
مانا	۰/۰۰۰	۴۹۶/۷۳۹	FRMSIZE
مانا	۰/۰۰۰	۶۷۹/۳۵۴	IAF
مانا	۰/۰۰۰	۳۴۰/۷۱۹	LEV

نتایج جدول (۴) نشان دهنده این است که برای تمامی متغیرها، مقدار آماره احتمال تمامی آزمون‌ها کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد و این نشان دهنده این است که تمامی متغیرهای تحقیق در سطح مانا می‌باشند.

۵-۴- هم خطی متغیرها

در اقتصادسنجی همخطی زمانی اتفاق می‌افتد که دو یا بیش از دو متغیر توضیح دهنده (مستقل) در یک رگرسیون چندمتغیره نسبت به یکدیگر از همبستگی بالایی برخوردار باشند. منظور از همبستگی در اینجا وجود یک ارتباط خطی بین متغیرهای مستقل است. بسته به شدت همبستگی بین متغیرهای مستقل، میزان و نوع همخطی متفاوت خواهد بود. همخطی کمابیش در همه مدل‌های رگرسیون موجود است؛ آنچه که مهم است شدت همخطی بین متغیرهای مستقل است. وجود «همخطی کامل» موجب نقض فرض‌های کلاسیک مدل رگرسیون می‌شود. در این مطالعه برای بررسی هم خطی بین متغیرهای توضیحی از ضریب همبستگی بین آن‌ها استفاده شده است. که نتایج آن در جدول (۵) آمده است.

جدول ۵- مقدار ضریب همبستگی

LEV	IAF	FRMSIZE	BRDSIZE	BRDIND	BRDFIN	BIG4	ACIAMEET	ACEXIS	Correlation
								۱/۰۰۰	ACEXIS
							۱/۰۰۰	۰/۰۴۲	ACIAMEET
						۱/۰۰۰	-۰/۰۴۸	-۰/۰۴۵	BIG4
					۱/۰۰۰	-۰/۰۲۷	۰/۰۵۳	-۰/۰۱۱	BRDFIN
				۱/۰۰۰	-۰/۰۱۹	-۰/۰۲۴	۰/۰۰۸	۰/۰۳۴	BRDIND
			۱/۰۰۰	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۸	-۰/۰۳۹	۰/۰۱۷	-۰/۰۶۸	BRDSIZE
		۱/۰۰	-۰/۰۸۵	-۰/۰۸۸	۰/۰۰۶	-۰/۲۱۶	-۰/۲۲۳	۰/۲۷۰	FRMSIZE
	۱/۰۰۰	-۰/۳۱۸	-۰/۰۵۹	۰/۰۴۶	۰/۰۳۰	-۰/۰۴۱	۰/۴۵۱	۰/۴۸۹	IAF
۱/۰	-۰/۰۲۴	۰/۰۱۸	۰/۰۵۰	-۰/۰۰۱	-۰/۱۲۶	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۴	-۰/۰۳۹	LEV

همانطور که مشخص است بیشترین مقدار قدر مطلق ضریب همبستگی بین متغیرها برابر با مقدار ۰/۴۸۹ می‌باشد و سایر مقادیر اندکی به دست آمده و این نشان دهنده این است که بین متغیرهای توضیحی هم خطی بالایی وجود ندارد.

۵-۵- آزمون تشخیص مدل

به منظور تخمین مدل مربوط به فرضیه‌ها، در ابتدا باید نوع روش تخمین، مشخص گردد. بنابراین، ابتدا برای تشخیص بین اینکه باید از روش پولینگ دیتا استفاده شود یا از روش داده‌های تلفیقی استفاده شود، آماره چاو (F لیمر) محاسبه می‌شود. با توجه به فرض ثابت بودن ضرایب متغیرها، آیا عرض از مبدا در تمامی سال‌ها ثابت است یا خیر. به طور کلی برای انتخاب از میان مدل Pooled و Panel از آزمون زیر استفاده می‌کنیم:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \alpha_1 = \alpha_2 = \alpha_3 = \dots = \alpha_{t-1} \quad \text{(مدل pooled) تمام عرض از مبداها با هم برابرند} \\ H_1: \alpha_i \neq \alpha_j \quad \text{(مدل panel) حداقل یکی از مبداها با بقیه متفاوت است} \end{array} \right.$$

جدول ۶- نتایج آزمون F لیمر

متغیر وابسته	آماره F لیمر	درجه آزادی	معناداری	نتیجه
DAC	۰/۹۷۷	۹۸/۸۸۲	۰/۵۴۵	پولینگ دیتا (مدل pooled)

با توجه به اینکه مقدار معناداری در مدل بزرگتر از سطح خطای ۰/۰۵ است پس فرضیه صفر این آزمون که بیان‌کننده ترجیح روش پولینگ دیتا بر روش داده‌های تلفیقی است رد نمی‌شود و تخمین با روش پولینگ دیتا (pooled) ترجیح داده می‌شود و نباید عرض از مبدا برای معادله لحاظ نمود. بنابر این نیاز به استفاده از هاسمن نمی‌باشد.

۵-۶- تخمین مدل‌ها

آزمون خود همبستگی یکی از فرض‌های کلاسیک رگرسیون است. آماره دوربین-واتسن^۱، یک آماره آزمون می‌باشد که برای بررسی وجود خود همبستگی^۲ (رابطه بین مقادیری که با تاخیر زمانی^۳ مشخص از یکدیگر جدا شده‌اند) بین باقیمانده‌ها در تحلیل رگرسیون استفاده می‌گردد. مقدار این آماره همواره بین (۰ تا ۴) قرار می‌گیرد که آستانه‌های مورد پذیرش آن به صورت زیر است: مقدار ۲ برای این آماره نشانگر عدم وجود خود همبستگی می‌باشد که حالت مطلوب در فرضیات اصلی مربوط به باقیمانده‌ها در تحلیل رگرسیون می‌باشد. اصلاً مقدار کمتر از ۲ همبستگی پیاپی مثبت (نوعی همبستگی پیاپی می‌باشد که در آن مقدار باقیمانده مثبت برای یک مشاهده شانس مثبت بودن باقیمانده مشاهده دیگر را افزایش می‌دهد و بالعکس) و مقدار بیشتر از ۲ این آماره همبستگی پیاپی منفی را در بین باقیمانده نشان می‌دهد. لازم به ذکر است مقدار آماره آزمون اگر کمتر از ۱ یا بیشتر از ۳ باشد زنگ هشدار برای وجود خود همبستگی مثبت یا منفی بین باقیمانده می‌باشد. همانطور که مشخص است مقدار این آماره در این مطالعه نزدیک به ۲ می‌باشد که این مقدار نشان دهنده عدم وجود خود همبستگی می‌باشد که حالت مطلوب در فرضیات اصلی مربوط به باقیمانده‌ها می‌باشد.

جدول ۷- تخمین مدل‌های تحقیق

Y= DAC			متغیر
معناداری	آماره تی	ضریب	
۰/۰۰۰	-۱۱/۳۸۵	-۰/۱۹۱	ACEXIS
۰/۴۴۱	-۱/۳۸۵	-۰/۱۹۰	ACIAMEET
۰/۰۰۰	-۳۰/۳۰۶	-۰/۱۷۹	BIG4
۰/۳۶۹	-۰/۹۰۱	-۰/۲۱۳	BRDFIN
۰/۰۰۰	-۱۰/۰۷۷	-۰/۲۳۶	BRDIND
۰/۰۰۰	-۱۳/۴۶۰	-۰/۲۲۸	BRDSIZE
۰/۰۰۰	-۴/۸۶۳	-۰/۰۵۴	FRMSIZE
۰/۰۰۰	-۵/۱۶۶	-۰/۰۹۸	IAF
۰/۹۳۰	-۰/۰۸۸	-۰/۰۰۲	LEV
۰/۰۰۰	۹/۷۶۴	-۰/۷۴۶	C
$\cdot ۰/۷۹۰ R^2 =$ $۳۰/۹۲۰ F =$ $\dots \text{prob}(F) =$ $۱/۷۹۹ D.W =$			برازش کلی مدل

1- Durbin-Watson statistic

2- autocorrelation

3- lag

نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی مدل در جدول (۹) گزارش شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل و سطح معناداری مربوط به F کوچکتر از ۰/۰۵ است حاکی از معنی‌دار بودن متغیرهای ورودی از جمله متغیرهای کنترلی و مستقل، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد و نشان از برازش مناسب مدل دارد.

فرضیه اول: وجود کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.

مقدار ضریب تأثیر متغیر مستقل وجود کمیته حسابرسی (ACEXIS) بر متغیر وابسته مدیریت سود (DAC) برابر ۰/۱۹۰- محاسبه شده است و آماره تی آزمون نیز ۱۱/۳۸۹- به دست آمده است که قدر مطلق آن بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده که نشان می‌دهد ضریب مشاهده شده معنی دار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۰ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و معناداری را تایید می‌کند. بنابراین می‌توان گفت با احتمال ۹۵ درصد کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد و فرضیه اول تایید می‌گردد.

فرضیه دوم: حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.

مقدار ضریب تأثیر متغیر مستقل حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی (IAF) بر متغیر وابسته مدیریت سود (DAC) برابر ۰/۰۹۹- محاسبه شده است و آماره تی آزمون نیز ۵/۱۶۳ به دست آمده است که قدر مطلق آن بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده که نشان می‌دهد ضریب مشاهده شده معنی دار است. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۰۰۰ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ کوچکتر بوده و معناداری را تایید می‌کند. بنابراین می‌توان گفت با احتمال ۹۵ درصد حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد و فرضیه دوم تایید می‌گردد.

فرضیه سوم: جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد.

مقدار ضریب تأثیر متغیر مستقل جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی (ACIAMEET) بر متغیر وابسته مدیریت سود (DAC) برابر ۰/۱۹۰- محاسبه شده است و آماره تی آزمون نیز ۱۱/۳۸۷- به دست آمده است که قدر مطلق آن کوچکتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده که نشان می‌دهد ضریب مشاهده شده معنی دار نیست. مقدار معناداری نیز برابر ۰/۴۴۲ محاسبه شده است که از سطح خطای ۰/۰۵ بزرگتر بوده و معناداری را تایید نمی‌کند. بنابراین می‌توان گفت با احتمال ۹۵ درصد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی ندارد و فرضیه سوم رد می‌گردد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

از جمله اهداف گزارشگری مالی، ارائه‌ی اطلاعات سودمند به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و طیفی گسترده از دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به منظور تصمیم‌گیری‌های مختلف است. گزارشگری مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه‌ی مباشرت مدیریت یا پاسخگویی آن‌ها را نشان می‌دهد در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است. با توجه به اینکه بین مدیریت و سهامداران تضاد منافع وجود دارد و مدیران در پی حداکثر کردن پاداش و مزایای خود هستند، انگیزه‌ی کافی برای دست‌کاری و تحریف ارقام حسابداری در مدیران وجود دارد. در نتیجه مدیریت در پی حداکثر کردن منافع خود با هزینه‌ی سهامداران و شرکت است. در این تحقیق به کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود پرداخته شده است. نتایج تحقیق نشان داد فرضیه اول: وجود کمیته حسابرسی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد. فرضیه دوم: حضور یک حسابرس داخلی در اجرای حسابرسی‌های داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی دارد. فرضیه سوم: جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، ارتباط منفی ندارد. از یک دیدگاه نظری، این تحقیق با تقویت مدل‌های حاکمیت شرکتی که کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهد، کمک می‌کند، چرا که حاکمیت شرکتی را افزایش می‌دهد. کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی دو مکانیسم مهم حاکمیت شرکتی هستند که بر مدیریت سود تأثیر می‌گذارند.

نتایج این مطالعه در معرض برخی محدودیت‌ها هستند. اول اینکه، اندازه کلی مشاهدات ممکن است نتایج را تحت تأثیر قرار دهد. دوم، خطای اندازه‌گیری که یک مساله قطعی برای مطالعات مدیریت سود است. بنابراین، این مطالعه محدودیت‌های ناشی از استفاده از مدل اصلاح‌شده جونز (۱۹۹۱) را به همراه دارد. سوم، معیارهای مورد استفاده برای تحلیل مکانیزم‌های حاکمیتی است. اگر چه پروکسی‌هایی که در این تحقیق انتخاب شدند بیشتر کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بودند، اگر عوامل دیگر مورد استفاده قرار گیرند، در نتیجه ممکن است متفاوت باشند.

- 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. *J. Acc. Res.* 54 (1), 3–40.
- Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F. (2012), Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: the incremental impact of internal audit characteristics , *Contemporary Accounting Research*, Vol. 29 No. 1, pp. 94-118
- Al-Jaifi ,Hamdan Amer, (2017) "Ownership Concentration, Earnings Management and Stock Market Liquidity: Evidence from Malaysia", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 17 Issue: 3,pp. -, doi: 10.1108/ CG-06-2016-0139
- Arens, I.R.J., Beasley, M.S.I.I.I. and Alvin, A. (2010), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Baker, R.A. and Al-Thuneibat, A. (2011), Audit tenure and equity risk premium: evidence from Jordan , *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 19 No. 1, pp. 5-23
- Baxter, P. and Cotter, J. (2009), Audit committees and earnings quality , *Accounting and Finance*, Vol. 49 No. 2, pp. 267-290.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Lapides, P.D. (2000), Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms , *Accounting Horizons*, Vol. 14 No. 4, pp. 441-454.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalzo, J. and Subramanyam, K.R. (1998), The effect of audit quality on earnings management , *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15 No. 1, pp. 1-24
- Chang, Yu-Tzu, Hanchung Chen, Rainbow. Chengc, Wuchun Chia .(2019).The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 15 (2019) 1–19
- Church, B.K., McMillan, J.J. and Schneider, A. (2001), Factors affecting internal auditors' consideration of fraudulent financial reporting during analytical procedures , *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 20 No. 1, pp. 65-80.
- Clikeman, P. (2003), Where auditors fear to tread , *Internal Auditor*, Vol. 60, pp. 75-80
- Cohen Sandra, Karatzimas Sotirios, (2017) "Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 Issue: 1, pp.95-113, doi: 10.1108/MEDAR-10-2015-0070
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2011. *Internal Control—Integrated Framework*. December 2011
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2011. *Internal Control—Integrated Framework*. December 2011.
- Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. (2008), Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud , *Accounting and Finance*, Vol. 48 No. 4, pp. 543-559.
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. and Kent, P. (2005), Internal governance structures and earnings management , *Accounting and Finance*, Vol. 45 No. 2, pp. 241-267.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G. and Sweeney, A.P. (1996), Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the sec , *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13 No. 1, pp. 1-36.
- Ege, M.S., 2015. Does internal audit function quality deter management misconduct? *Account. Rev.* 90 (2), 495–527.
- Eulerich Marc, Joleen Kremin, David A. Wood.(2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, In press, corrected proof, Available online 26 February 2019, Article 100410
- Fairus .Mohd A. Rahima, Razana Juhaida Joharib*, Nur Fikhriah Takril.(2015). Revisited Note on Corporate Governance and Quality of Audit Committee: Malaysian Perspective, *Procedia Economics and Finance* 28 (2015) 213 – 221

- García, L.S., Barbadillo, E.R. and Pérez, M.O. (2012), Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies , *Journal of Management and Governance*, Vol. 16 No. 2, pp. 305-331.
- Ghouma. Hatem.(2017).How does managerial opportunism affect the cost of debt financing?, *Research in International Business and Finance* 39 (2017) 13–29
- Giriati.(2016). Cash Flow, Dividend Policy, Investment Opportunities, Opportunistic Behavior And The Value Of The Company, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* ,Volume 219, 31 May 2016, Pages 248–254
- Goodwin, J. (2003), The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand , *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 3, pp. 263-278.
- He, L., Wright, S., Evans, E. and Crowe, S. (2007), Earnings management in Australia under new ASX corporate governance guidelines , Working Paper, Macquarie University, Sydney
- Inaam, Z.,& Khamoussi, H. (2016). Audit committee effectiveness, audit quality and earning management: A meta- analysis. *International Journal of Law and Management*, 58(2), 179-196.
- James E. McNulty, Aigbe Akhigbe.(2017). What do a bank's legal expenses reveal about its internal controls and operational risk?, *Journal of Financial Stability*, Volume 30, June 2017, Pages 181-191
- JCGC (2007), Corporate governance code for shareholding companies listed on the Amman stock exchange (JCGC) , available at: www.jsc.gov.jo/Public/english.aspx?Lang=1&Page_Id=225&Menu_ID2=257
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976), Agency costs and the theory of the firm , *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4, pp. 305-360.
- Khan mohammadi ,mohammad hamed.forough heyрани, nezam golestani.(2013). Impact of conservatism on the accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tehran stock exchange, *international journal of academic research in accounting, finance and management sciences* vol. 3, no.3, july 2013, pp. 186–197
- Kouaib ,Amel; Jarbouib,Anis(2014) External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors , *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 19 (2014) 78–89
- Kouaib,Amel; Jarbouib,Anis, External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors , *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 19 (2014) 78–89
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., Vyas, D., 2017. Is operational control risk informative of financial reporting deficiencies? *Audit. J. Pract. Theor* In-Press.
- Mat Zain, M., Subramaniam, N. and Stewart, J. (2006), Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relationship with audit committee and internal audit function characteristics , *International Journal of Auditing*, Vol. 10 No. 1, pp. 1-18.
- Nekhili, M., Ben Amer, I. F., Chtioui, T., & Faten, L. (2016). Free cash flow and earnings management: The moderating role of governance and ownership. *The Journal of Applied Business Research*, 32(1), 255- 268.
- Piot, C. and Janin, R. (2007), External auditors, audit committees and earnings management in France , *European Accounting Review*, Vol. 16 No. 2, pp. 429-454.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L. and Wood, D.A. (2009), Internal audit quality and earnings management , *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 4, pp. 1255-1280.
- Raghunandan, K., Rama, D.V. and Read, W.J. (2001), Audit committee composition, gray directors, and interaction with internal auditing , *Accounting Horizons*, Vol. 15 No. 2, pp. 105-118.
- Rahman, R.A. and Ali, F.H.M. (2006), Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 7, pp. 783-804.
- Ronen, J. and Yaari, V. (2008), *Earnings Management*, New York, NY, Springer.
- Saleem Ebraheem Alzoubi Salem, (2019) "Audit committee, internal audit function and earnings management: evidence from Jordan", *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0160>

- Saleem Ebraheem Alzoubi Salem.(2018).Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 30, March 2018, Pages 69-84
- Usman, S. H. (2013). Financial reporting quality, does monitoring characteristics matter? An empirical analysis of Nigerian manufacturing sector. The Business and Management Review, 3(2), 148–161.
- Walter, O.B., Guandaru, K.C., 2012. A study to explore internal auditors' compliance with Quality Assurance Standards: A case of state owned corporations in Kenya. Int. J. Res. Stud. Manag. 1 (1), 109–126.
- Wild, J.J. (1996), The audit committee and earnings quality , Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 11 No. 2, pp. 247-276.
- Yee, C.S., Sujana, A., James, K., Leung, J.K., 2008. The perception of the Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit Asian J. Bus. Acc. 1 (2), 147–174.