



Examining relationship between the use of busy auditors and earnings management, emphasizing the role of the audit committee

Ameneh Bazrafshan¹, Nafiseh Jafarzadeh²

Received: 2024/05/01

Approved: 2024/07/16

Research Paper

Abstract:

In theory, busy auditors can influence the earnings management of companies. However, there are competing theories regarding the way of this effect (positive effect versus negative effect). Therefore, the present study first examines empirically the relationship between the employment of busy auditors and profit management, and secondly evaluates the moderating role of the audit committee in the relationship between busy auditors and profit management. In this regard, the number of 156 companies admitted to the Tehran Stock Exchange in the period of 2018-2023 is selected as the research sample. The results of the research hypotheses test show that there is a positive and significant relationship between the use of busy auditors and the management of accrual and actual earnings. In addition, the findings indicate that the independence of the audit committee and the expertise of the audit committee do not have a significant effect on the relationship between the use of busy auditors and real earnings management. In companies that are audited by busy auditors, the amount of accrual and actual earnings management is higher. This research shows which of the competing arguments or theories regarding the relationship between busy auditors and earnings management has empirical superiority in Iran. Also, the current research evaluates the moderating role of audit committees regarding the relationship between busy auditors and earnings management.

Key Words: busy auditors, accrual earnings management, real earnings management, audit committee independence, audit committee expertise

 [10.22034/JPAR.2024.2027882.1312](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2027882.1312)

1. Associate Professor. Department of Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran.
(Corresponding Author) bazrafshan_63@yahoo.com

2. MSc.in Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. jafarzadeh.nafis@imamreza.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه بکارگیری حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی

آمنه بذرافشان^۱، نفیسه جعفرزاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۲۶

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

به لحاظ نظری، حساب‌رسان پر مشغله می‌توانند بر مدیریت سود شرکت‌ها اثرگذار باشند. هر چند، نظریه‌های رقیبی در خصوص نحوه این اثرگذاری (اثر مثبت در مقابل اثر منفی) وجود دارد. بنابراین مطالعه حاضر اولاً به بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود می‌پردازد و ثانیاً نقش تعدیلگری کمیته حسابرسی را در رابطه بین حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود، ارزیابی می‌کند. در این راستا تعداد ۱۵۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۴۰۱-۱۳۹۵ به عنوان نمونه پژوهش انتخاب می‌شود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری بین بکارگیری حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی وجود دارد. بعلاوه یافته‌ها حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری ندارد. در شرکت‌هایی که توسط حساب‌رسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی و واقعی بیشتر است. این پژوهش نشان می‌دهد که از میان استدلال‌ها یا نظریه‌های رقیب در خصوص ارتباط بین حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود، در ایران کدام یک نفوق تجربی دارد. همچنین، پژوهش حاضر، نقش تعدیلگری کمیته‌های حسابرسی در خصوص ارتباط بین حساب‌رسان پر مشغله و مدیریت سود را ارزیابی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حساب‌رسان پر مشغله، مدیریت سود تعهدی، مدیریت سود واقعی، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی.

 [10.22034/JPAR.2024.2027882.1312](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2027882.1312)

bazrafshan_63@yahoo.com

jafarzadeh.nafis@imamreza.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضاع، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضاع، مشهد، ایران.

۱- مقدمه

حفظ منافع عمومی، مستلزم گزارشگری مالی قابل اتکاء و به موقع پیرامون عملیات مالی شرکت‌ها است. این گزارشگری به جامعه کمک خواهد نمود تا منابع اقتصادی خود را به کارآمدترین شکل تخصیص دهد. بنابراین پر واضح است که کاهش کیفیت گزارشگری مالی، پیامدها و تبعات نامطلوبی به جا خواهد گذاشت. از این رو، بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی ضروری بنظر می‌رسد (ورما و همکاران، ۲۰۲۴).

ادبیات پژوهش، تا کنون عوامل متعددی از جمله حسابرسان مستقل را در زمره عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی معرفی نموده است. با این وجود، در سال‌های اخیر نگرانی‌های نظارتی مبنی بر اینکه حجم کاری حسابرسان، کیفیت گزارشگری مالی را تهدید می‌کند ابراز شده است. برای مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسان، بر ریسک‌های بالقوه کیفیت گزارشگری ناشی از شرایطی مانند حجم کاری بیش از حد شرکا و کارکنان حسابرسان تأکید کرده‌اند. همچنین، پژوهشگران دانشگاهی از یکسو بیان می‌کنند تکالیف حسابرسان متعدد، تلاش و زمان در دسترس شرکای حسابرسان را محدود می‌کند. و از دیگر سو، حسابرسان پر مشغله به دلیل تجربه گسترده‌تر می‌توانند آثار مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشند. بنابراین، نظریه‌های رقیبی در خصوص نحوه اثرگذاری (اثر مثبت در مقابل اثر منفی) حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود وجود دارد (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

به این ترتیب، هدف پژوهش حاضر بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و کیفیت گزارشگری مالی (و به طور خاص بعد مدیریت سود) می‌باشد. همچنین این پژوهش، به بررسی نقش کمیته حسابرسان در رابطه اخیرالذکر می‌پردازد. کمیته حسابرسان یکی از کمیته‌های مهم هیئت مدیره است که نقش مهمی در فرآیند گزارشگری مالی شرکت دارد و طرفداران ارتقای جایگاه کمیته حسابرسان بر نقش موثر کمیته در برقراری ارتباط بین اعضای هیئت مدیره شرکت، سرمایه‌گذاران و حسابرسان مستقل تأکید دارند. همچنین به نظر آنها کمیته حسابرسان می‌تواند در پاسخگویی مدیران اجرایی شرکت و تسهیل ایفای مسئولیت‌های اعضای هیئت مدیره شرکت نقش بسزایی ایفا کند. موفقیت کمیته حسابرسان در نیل به این اهداف به ساختار آن و شرایط ویژه از جمله سطح تخصص و استقلال اعضای آن بستگی دارد. کمیته حسابرسان که دارای افراد مستقل و متخصص باشد اثر بخشی بیشتری خواهد داشت (مشایخ و همکاران، ۱۴۰۱؛ منتی و شهبازی، ۱۴۰۲). یافته‌های تحقیقات بسیاری بیانگر این امر است که استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسان به آنها کمک میکند که بطور موثرتر بر فرآیند گزارشگری مالی نظارت کنند (بدارد و همکاران، ۲۰۰۴؛ کریشنان و ویسواناتان، ۲۰۰۸). بنابراین در این تحقیق به این موضوع پرداخته خواهد شد که آیا کیفیت کمیته حسابرسان بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تاثیر معناداری دارد یا خیر.

این پژوهش، دست کم، از دو منظر سبب دانش افزایی و نوآوری می‌شود. اول، این پژوهش نشان می‌دهد که از میان استدلال‌ها یا نظریه‌های رقیب در خصوص ارتباط بین حسابرسان پر

مشغله و مدیریت سود، در ایران کدام یک تفوق تجربی دارد. دوم، پژوهش حاضر، نقش تعدیلگری کمیته‌های حسابرسی در خصوص ارتباط بین حسابرسان پرمشغله و مدیریت سود را ارزیابی می‌کند که تاکنون توسط محققان داخلی و خارجی مورد بررسی قرار نگرفته است. در ادامه این پژوهش، ابتدا مبانی نظری پشتوانه فرضیه‌ها ارائه می‌گردد و سپس، روش پژوهش تبیین می‌شود. بعد از آن، یافته‌های تجربی پژوهش، تحلیل می‌شود و در نهایت، نتیجه گیری و پیشنهادات ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در سال‌های اخیر به دلیل وجود نگرانی‌های نظارتی پیرامون حجم کاری حسابرس و پیامدهای نامطلوب آن بر کیفیت گزارشگری مالی، موضوع مشغله کاری حسابرسان مورد توجه محققان قرار گرفته است. نتایج تحقیقات تجربی انجام شده در این حوزه حاکی از کاهش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در نتیجه مشغله کاری حسابرسان است (گول و همکاران، ۲۰۱۷؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸؛ لای و همکاران، ۲۰۱۸ و سینگ و همکاران، ۲۰۲۴). طبق نظریه توجه محدود، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است (هاستون، ۱۹۹۹). به عبارت دیگر زمانی که فردی به طور همزمان پروژه‌های متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها و پروژه‌ها را از دست می‌دهد. در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. به این ترتیب انتظار می‌رود مشغله کاری شریک حسابرسی منجر به افزایش مدیریت سود از سوی شرکت‌ها شود. مطابق با تئوری توجه محدود، شرکای حسابرسی دارای چندین مشتری، برای تکمیل حسابرسی خود زمان بیشتری صرف می‌کنند. در نهایت، مشاهده شده است که تاخیر در تکمیل حسابرسی منجر به سطوح پایین‌تر کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و حسابرسان پرمشغله، با از دست دادن انتصاب خود به دلیل طولانی‌تر شدن و تکمیل حسابرسی با کیفیت پایین در سال بعد از تاخیر گزارشگری، جریمه می‌شوند (الجایدی و الوعدانی، ۲۰۲۳).

با این حال، سینگ و همکاران (۲۰۲۲) در راستای تاثیر مشغله کاری حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، دو دیدگاه متفاوت را تشریح می‌کنند. به اعتقاد آنها از یک سو، داشتن چندین مشتری، دانش و تجربه شریک حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه فرآیند حسابرسی کارآمدتر و سریعتر انجام می‌شود و بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به همراه دارد. گودوین و وو (۲۰۱۶) با استفاده از داده‌های استرالیایی، دریافته‌اند که مشغله شریک حسابرسی کیفیت حسابرسی را کاهش نمی‌دهد. بنابراین گودوین و وو (۲۰۱۶) به این احتمال اشاره می‌کنند که شرکای حسابرسی پرمشغله، مزایای سرریز دانش ناشی از دانش عمیق عملیاتی و ویژگی‌های مشتریان متعدد را تجربه می‌کنند که به آن‌ها اجازه می‌دهد وظایف حسابرسی را سریع‌تر و

کارآمدتر انجام دهند و در عین حال کیفیت حسابرسی را حفظ کنند. اما از سوی دیگر، طبق تئوری توجه محدود، داشتن چندین مشتری ممکن است شریک حسابرسی را بیش از حد تحت فشار قرار دهد و در نتیجه فرآیند حسابرسی کندتر و با کیفیت پایین تر صورت گیرد که این امر کاهش کیفیت گزارشگری مالی و بالتبع افزایش مدیریت سود را به دنبال دارد. به این ترتیب افزایش و کاهش مدیریت سود در نتیجه مشغله کاری شریک حسابرسی، هر دو محتمل است. سینگ و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی ۹۰۵۱ سال-شرکت استرالیایی در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ دریافتند در شرکت‌هایی که حسابرسان پرمشغله دارند، تکمیل فرآیند حسابرسی آنها زمان بیشتری می‌برد و مشتریان آنها همچنین سطوح پایین تری از کیفیت گزارشگری مالی دارند. علاوه بر این، از نظر عواقب برای حسابرسان پرمشغله، شرکت‌هایی که تاخیر طولانی در گزارش حسابرسی داشتند، حسابرسان خود را تغییر دادند. گول و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که شرکای حسابرسی با حجم کاری سنگین، کمتر احتمال دارد که نظرات تداوم فعالیت را برای مشتریانی که از نظر مالی دچار مشکل هستند صادر کنند، در حالی که بیشتر با مشتریانی مرتبط هستند که معیار سود را برآورده می‌کنند یا از آن عبور می‌کنند و در دستکاری‌های درآمدی که توسط ناظران چینی شناسایی شده است، مشارکت می‌کنند. لای و همکاران (۲۰۱۸) با بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی دریافتند که مشغله کاری حسابرس موجب افزایش اقلام تعهدی اختیاری و بالتبع کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. غفران و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی ۱۱۲۵ شرکت انگلیسی بین سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۱۳ دریافتند مشغله اعضای کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر کیفیت سود دارد. آنها همچنین مشاهده نمودند که تأثیر مخرب کمیته‌های حسابرسی پرمشغله در طول بحران‌های مالی بارزتر است.

ایرناواتی و همکاران (۲۰۲۳) تأثیر مشغله شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در کشور اندونزی در سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۲۱ مورد بررسی قرار دادند. نتیجه بررسی ۶۷ شرکت این بود که مشغله شریک حسابرسی تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

جاسکو و ساهلسترم (۲۰۲۴) رابطه معکوسی بین مشغله کاری حسابرس و کیفیت سود مشاهده نمودند. البته آنها دریافتند این رابطه معکوس در صاحبکاران کوچک در مقایسه با صاحبکاران بزرگ، قویتر است. به عبارت دیگر موسسات حسابرسی پرمشغله علیرغم مشغله کاری زیاد وقت و زمان بیشتری برای صاحبکاران بزرگ خود در مقایسه با صاحبکاران کوچک صرف می‌کنند. به این ترتیب کیفیت سود صاحبکاران بزرگ بیشتر از صاحبکاران کوچک است. نتایج آنها کاربردهای مهمی برای قانونگذاران، فعالان بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران دارد، زیرا شواهدی ارائه می‌کند مبنی بر اینکه کیفیت سود صاحبکار نه تنها تحت تأثیر ویژگی‌های صاحبکار و حسابرس وی است، بلکه تحت تأثیر ویژگی‌های سایر صاحبکاران حسابرس نیز قرار می‌گیرد. سینگ و همکاران (۲۰۲۴) دریافتند بین مشغله کاری حسابرس و محافظه کاری به عنوان معیاری از کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوسی وجود دارد. هائو و فام (۲۰۲۴) رابطه مثبتی بین مشغله

کاری حسابرس و حق الزحمه دریافتی توسط وی در بازار سرمایه چین مشاهده نمودند. در ایران، حیدری و همکاران (۱۴۰۱) مشاهده نمودند که بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بعلاوه، مشغله کاری مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابرس شده است و در نهایت مشغله کاری بر رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارشات حسابرسی تأثیر دارد. در نتیجه عدم وجود رابطه معناداری بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی به دلیل تمرکز و حجم کار بیشتر این نوع مؤسسات می باشد. همچنین زمان پر مشغله بودن حسابرس می تواند سودمندی اطلاعات مالی را با چالش مواجه کند.

محمد رضایی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند که با افزایش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش و خطای حسابرسی افزایش می یابد. یافته های این پژوهش از نظریه توجه محدود حمایت می کند.

از سوی دیگر، با توجه به کارکردهای کمیته حسابرسی که در نتیجه استقلال و تخصص اعضای کمیته می باشد رابطه بین مشغله کاری شریک حسابرسی و مدیریت سود می تواند تحت تأثیر کمیته حسابرسی قرار گیرد. به این ترتیب که در شرکت هایی که دارای کمیته های با اعضای مستقل تر و متخصص تر هستند رابطه منفی مذکور تضعیف شده و به عبارتی، مشغله کاری نمی تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و مدیریت سود اثر گذار باشد. نصیر زاده و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق اندازه گیری ارقام تعهدی اختیاری پرداختند. یافته های پژوهش آنها حاکی از آن است که بین تخصص کمیته حسابرسی و مدیریت سود تعهدی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در ادامه، یافته ها نشان داد که بین استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود تعهدی رابطه معناداری وجود ندارد. تجویدی و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه یو وارونه شکلی (U) بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود می باشد. به عبارت دیگر، استقلال کم کمیته حسابرسی قادر به جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران نخواهد بود. بنابراین، زمانی که اکثریت اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند استقلال کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می گردد.

با توجه به مطالب و پیشینه مذکور، فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشد:

فرضیه اول: بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه چهارم: تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه پنجم: استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه ششم: تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

طرح پژوهش این تحقیق با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از طرف دیگر، پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. بر اساس ماهیت داده‌ها، از نوع تحقیق کمی به حساب می‌آید. بر اساس اهداف نیز از نوع تحقیق کاربردی به حساب می‌آید و به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده‌های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات کمی و واقعی گذشته است، از رگرسیون چندمتغیره استفاده می‌شود.

قلمرو موضوعی پژوهش، بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی است. قلمرو مکانی، بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی، سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. قبل از سال ۱۳۹۵ وارد بورس اوراق بهادار شده باشند.

۲. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات مالی نباشند. به دلیل این که این مؤسسات از لحاظ ماهیت فعالیت، متفاوت بوده و درآمد اصلی آن‌ها حاصل از سرمایه‌گذاری است و وابسته به فعالیت سایر شرکت‌ها هستند، لذا ماهیتاً با سایر شرکت‌ها متفاوت می‌باشند و بنابراین، از نمونه مورد بررسی حذف خواهند شد.

۳. تا سال ۱۴۰۱ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده باشند.

۴. وقفه معاملاتی بیش از سه ماه نداشته باشند

۵. اطلاعات آن در دسترس باشد.

به این ترتیب تعداد ۱۵۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

جهت آزمون فرضیه اول از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} AEM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_FIN_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 OPINION_{it} \\ & + \beta_7 SPEC_{it} + \beta_8 LEVERAGE_{it} + \beta_9 ROA_{it} \\ & + \beta_{10} FIRMSIZE_{it} + \beta_{11} COMPLEXITY_{it} \\ & + \beta_{12} BUSYSEASON_{it} + \sum YEAR + \sum INDUSTRY \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه دوم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} REM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_FIN_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 OPINION_{it} \\ & + \beta_7 SPEC_{it} + \beta_8 LEVERAGE_{it} + \beta_9 ROA_{it} \\ & + \beta_{10} FIRMSIZE_{it} + \beta_{11} COMPLEXITY_{it} \\ & + \beta_{12} BUSYSEASON_{it} + \sum YEAR + \sum INDUSTRY \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه سوم و چهارم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} AEM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_IND_{it} * APB_{it} + \beta_5 AC_FIN_{it} + \beta_6 AC_FIN_{it} \\ & * APB_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 SPEC_{it} \\ & + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} FIRMSIZE_{it} \\ & + \beta_{13} COMPLEXITY_{it} + \beta_{14} BUSYSEASON_{it} \\ & + \sum YEAR + \sum INDUSTRY + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه پنجم و ششم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} REM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_IND_{it} * APB_{it} + \beta_5 AC_FIN_{it} + \beta_6 AC_FIN_{it} \\ & * APB_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 SPEC_{it} \\ & + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} FIRMSIZE_{it} \\ & + \beta_{13} COMPLEXITY_{it} + \beta_{14} BUSYSEASON_{it} \\ & + \sum YEAR + \sum INDUSTRY + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

AEM: مدیریت سود تعهدی است که برای اندازه‌گیری آن از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱)

به شرح زیر استفاده می‌شود:

$$TACC_t = \beta_0 + \frac{\beta_1}{TA_{t-1}} + \beta_2 (\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_3 PPE_t + \varepsilon$$

TACC_t: کل اقلام تعهدی که حاصل تفاضل جریان نقد عملیاتی از سود عملیاتی است.

TAt₋₁: جمع دارایی‌های ابتدای سال

ΔREC_t: تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتنی سال جاری نسبت به سال قبل

ΔREV_t - ΔREC_t: اختلاف تغییرات حساب‌های دریافتنی و تغییرات در آمد فروش

قدرمطلق باقی مانده حاصل از مدل فوق بیانگر مدیریت سود تعهدی می‌باشد.

تعریف عملیاتی متغیرها:

REM: مدیریت سود واقعی است که برای اندازه‌گیری آن از مدل سه بخشی روی چادری (۲۰۰۶) استفاده می‌شود:

مدل اول:

$$CFO_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \beta_3 \Delta sales_t / A_{t-1} + \varepsilon$$

مدل دوم:

$$CGS_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \beta_3 \Delta sales_t / A_{t-1} + \beta_4 \Delta sales_{t-1} / A_{t-1} + \varepsilon$$

مدل سوم:

$$DISE_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \varepsilon$$

CFO_t : جریان نقد عملیاتی

$sales_t$: جمع درآمد فروش

$\Delta sales_t$: تغییرات درآمد فروش سال جاری نسبت به سال قبل

CGS_t : بهای تمام شده کالای فروش رفته

$\Delta sales_{t-1}$: تغییرات درآمد فروش سال قبل نسبت به دو سال قبل

$DISE_t$: جمع هزینه‌های توزیع و فروش و عمومی

A_{t-1} : جمع دارایی‌های ابتدای سال

ε : خطای مدل

در ادامه خطاهای مدل اول و سوم در عدد منفی یک ضرب می‌شوند و سپس با خطای مدل دوم جمع می‌گردند. عدد حاصله بیانگر مدیریت سود واقعی است.

APD: تعداد مشتریان هر شریک حسابرسی برای شرکت i برای دوره t تقسیم بر تعداد شرکا (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اسامی مشتریان هر موسسه حسابرسی در هر سال از سایت کدال استخراج شده است.

AC-IND: درصد اعضای مستقل کمیته حسابرسی شرکت i برای دوره t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش مشخصات کمیته حسابرسی که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

AC-FIN: درصد اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی شرکت i برای دوره t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). طبق منشور کمیته حسابرسی افرادی دارای تخصص مالی در نظر گرفته می‌شوند که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور

مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی داشته باشند. اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش مشخصات کمیته حسابرسی که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

BIG: اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی و مفیدراهبر باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است. اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش حسابرس که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

OPINION: در صورتیکه گزارش حسابرسی صورت‌های مالی شرکت i برای دوره t مقبول باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش حسابرس که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

SPEC: در صورتیکه حسابرس متخصص در صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است. به پیروی از پالم رز (۱۹۸۶) در این پژوهش، موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان (MS_{ik}) در رابطه زیر برقرار باشد:

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_K} \times 2/1$$

که در آن:

N_K : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت K است. برای محاسبه سهم بازار موسسه حسابرسی i در صنعت k (MS_{ik}) از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}$$

که در آن:

TA_{ijk} : جمع دارایی‌های شرکت صاحب کار j در صنعت k که توسط موسسه حسابرسی i حسابرسی شده است، $i=1,2,\dots,I$: شاخص موسسه حسابرسی، $j=1,2,\dots,J$: شاخص شرکت صاحب کار $k: 1,2,\dots,K$: شاخص صنعت صاحب کار، I_k : تعداد موسسات حسابرسی در صنعت k و J_{ik} : تعداد شرکت‌های صاحب کار حسابرسی شده توسط موسسه حسابرسی i در صنعت k می‌باشد.

LEVERAGE: کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

ROA: سود خالص پس از کسر مالیات تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

FIRMSIZE: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

COMPLEXITY : موجودی کالا به اضافه حساب‌های دریافتی تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

BUSYSEASON : در صورتیکه پایان سال مالی شرکت i برای سال t ، ۲۹ اسفند باشد عدد ۱ می‌گیرد و در غیر این صورت ۰ می‌باشد (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

YEAR : کنترل اثرات سال

INDUSTRY : کنترل اثرات صنعت

شایان ذکر است اطلاعات مربوط به متغیرهای برگرفته از ارقام صورت‌های مالی از نرم افزار رهاورد نوین استخراج شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۱، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کمی مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۵۶ شرکت نمونه طی دوره زمانی ۷ ساله (۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱) می‌باشد. همانگونه که در جدول مشاهده می‌شود میانگین بازده دارایی‌ها در شرکت‌های مورد بررسی حدود ۱۴ درصد است. اطلاعات مربوط به دو متغیر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی حاکی از آن است که بطور متوسط حدود ۷۲ درصد از اعضای کمیته حسابرسی مستقل و حدود ۷۶ درصد متخصص مالی هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
مدیریت سود تعهدی	AEM	۱۰۹۲	۰/۱۶۰	۰/۱۴۳	۰/۰۰۱	۰/۹۷۸
مدیریت سود واقعی	REM	۱۰۹۲	۰/۰۰۴	۰/۳۵۹	-۰/۹۸۶	۰/۹۶۴
حسابرسان پر مشغله	APB	۱۰۹۲	۰/۵۹۱	۰/۳۹۲	۰/۰۴۵	۳
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	۱۰۹۲	۰/۷۲۱	۰/۲۰۹	۰	۱
تخصص کمیته حسابرسی	ACDIN	۱۰۹۲	۰/۷۶۴	۰/۲۱۱	۰	۱
اهرم مالی	Leverage	۱۰۹۲	۰/۵۳۹	۰/۲۱۸	۰/۰۳۱	۱/۸۲۴
بازده دارایی‌ها	ROA	۱۰۹۲	۰/۱۴۸	۰/۱۵۷	-۰/۵۸۱	۰/۶۹۹
اندازه شرکت	FirmSize	۱۰۹۲	۱۵/۲۵۵	۱/۵۸۶	۱۱/۳۶۱	۲۱/۵۷۱

جدول ۲، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کیفی مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. همانگونه که مشاهده می‌شود ۲۱/۱۶ درصد صورت‌های مالی شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی و مفید راهبر حسابرسی شده‌اند. حدود ۵۹/۷۱ درصد شرکت‌ها دارای اظهار نظر مقبول حسابرس می‌باشند. ۴۶/۱۰ درصد شرکت‌ها دارای حسابرس متخصص در صنعت می‌باشند. همچنین ۹۰/۳۸ درصد شرکت‌ها دارای سال مالی ۲۹ اسفند می‌باشند.

جدول ۲. توزیع فراوانی متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد	درصد فراوانی صفر	درصد فراوانی یک
اندازه حسابرس	BIG	۷۸/۸۴	۲۱/۱۶
اظهارنظر حسابرس	Opinion	۴۰/۲۹	۵۹/۷۱
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۵۳/۹۰	۴۶/۱۰
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۹/۶۲	۹۰/۳۸

آزمون جارکوبرا برای نرمال بودن متغیر وابسته

سطح معناداری آزمون جارکوبرا، برای متغیرهای مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی بیش از ۵ درصد است که نشان می‌دهد دارای توزیع نرمال است.

جدول ۳. نتایج آزمون جارکوبرا

نام متغیر	نماد	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدیریت سود تعهدی	AEM	۰/۱۷	۰/۹۲۵۳	توزیع نرمال دارد
مدیریت سود واقعی	REM	۰/۳۱	۰/۸۵۷۸	توزیع نرمال دارد

آزمون مانایی متغیرها

برای بررسی وجود ریشه واحد در داده‌های پانل، می‌توان از آزمون هاریس استفاده کرد که نتایج آن به صورت جدول زیر عرضه می‌گردد.

جدول ۴. آزمون مانایی (هاریس) برای تمامی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدیریت سود تعهدی	AEM	-۲۲/۴۵۷۱	۰/۰۰۰۰	مانا است
مدیریت سود واقعی	REM	-۱۹/۱۰۶۳	۰/۰۰۰۰	مانا است
حسابرسان پرمشغله	APB	-۱۱/۵۶۱۷	۰/۰۰۰۰	مانا است
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	-۷/۶۴۸۱	۰/۰۰۰۰	مانا است
تخصص کمیته حسابرسی	ACDIN	-۸/۶۸۲۴	۰/۰۰۰۰	مانا است
اهرم مالی	Leverage	-۵/۵۶۰۲	۰/۰۰۰۰	مانا است
بازده دارایی‌ها	ROA	-۸/۱۷۰۳	۰/۰۰۰۰	مانا است
اندازه شرکت	FirmSize	-۶/۹۴۳۸	۰/۰۰۰۰	مانا است

باتوجه به جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری همه متغیرها در آزمون مانایی

هاریس کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرها است.

آزمون اف لیمر (چاو) و هاسمن

با توجه به نتایج جدول ۵، سطح معناداری آزمون اف لیمر در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد است، از این رو نوع داده‌ها تابلویی و آزمون هاسمن تعیین کننده نوع رگرسیون خواهد بود با توجه به نتایج آزمون هاسمن در مدل‌های پژوهش سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است لذا باید از روش پانل دیتا- ثابت استفاده کرد.

جدول ۵. نتایج آزمون اف لیمر (چاو) و هاسمن

نتیجه	آزمون هاسمن		نتیجه	آزمون اف لیمر		آزمون مدل
	سطح معنی داری	آماره آزمون		سطح معنی داری	آماره آزمون	
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۴	۲۶/۱۸	روش تابلویی	۰/۰۰۱۲	۱/۴۵	مدل اول
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۴۹/۸۱	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۰۷	مدل دوم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۳	۲۹/۵۳	روش تابلویی	۰/۰۰۱۰	۱/۵۷	مدل سوم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۳	۲۸/۶۲	روش تابلویی	۰/۰۰۱۶	۱/۷۳	مدل چهارم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۵۶/۵۴	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۳۲	مدل پنجم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۵۱/۷۱	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۰۹	مدل ششم

آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۶ نشان می‌دهد که سطح معنی داری آزمون در همه مدل‌ها کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل پژوهش رفع شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	آماره آزمون	مدل آزمون
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۱۴۵/۱۸	مدل اول
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۸۹۳۲/۲۱	مدل دوم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۳۴۷/۱۶	مدل سوم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۲۴۹/۸۴	مدل چهارم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۸۱۱۰/۳۴	مدل پنجم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۱۰۴۳۷/۳۷	مدل ششم

خود همبستگی سریالی

با توجه به نتایج جدول ۷، مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون والد ریچ برای همه مدل‌ها بیشتر از ۵ درصد بوده و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها می‌باشد.

جدول ۷. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل اول	۲/۰۴۸	۰/۱۵۵۷	عدم وجود خودهمبستگی
مدل دوم	۰/۱۰۹	۰/۹۲۴۱	عدم وجود خودهمبستگی
مدل سوم	۲/۰۳۲	۰/۱۵۷۳	عدم وجود خودهمبستگی
مدل چهارم	۱/۵۷۳	۰/۲۰۰۴	عدم وجود خودهمبستگی
مدل پنجم	۰/۱۵۹	۰/۷۴۱۰	عدم وجود خودهمبستگی
مدل ششم	۰/۰۱۲	۰/۹۳۳۴	عدم وجود خودهمبستگی

نتیجه آزمون فرضیه اول

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که بین متغیر حسابرسان پر مشغله با ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و مدیریت سود تعهدی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و بازده دارایی‌ها دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند و متغیر کنترلی تخصص حسابرس در صنعت دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۱۶ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۴۵/۱۳ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۸. نتیجه آزمون فرضیه اول

$AEM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 Opinion_{it} + \beta_5 SPEC_{it} + \beta_6 Leverage_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 FirmSize_{it} + \beta_9 Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۱۴۵	۰/۰۵۲	۲/۷۸	۰/۰۰۵
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۱۶	۰/۰۲۶	۰/۶۱	۰/۵۴۲
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۷	۰/۰۲۳	۰/۷۳	۰/۴۶۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۱۲۹	۰/۰۱۹	-۶/۷۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی	Leverage	۰/۱۵۲	۰/۰۵۸	۲/۶۲	۰/۰۰۸
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۲۵۰	۰/۰۶۸	۳/۶۷	۰/۰۰۹
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۷	۰/۵۲	۰/۶۰۳
فصل کاری حسابرس	Busyseason	-۰/۰۴۳	۰/۰۳۶	-۱/۱۹	۰/۲۳۴
C		-۰/۰۴۸	۰/۰۵۳	-۰/۹۰	
ضریب تعیین		۰/۱۶۲			
آماره والد		۴۵/۱۳			
سطح معناداری		۰/۰۰۰۰			

نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد، که بین متغیر حسابرسان پر مشغله با ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد و مدیریت سود واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. متغیرهای کنترلی اظهار نظر حسابرس و بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشند از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۲۰ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۷۵/۰۴ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۹. نتیجه آزمون فرضیه دوم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 Opinion_{it} + \beta_4 SPEC_{it} + \beta_5 Leverage_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 FirmSize_{it} + \beta_8 Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۹۳	۰/۰۴۲	۲/۲۱	۰/۰۲۷
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۴	۰/۰۹۳	۰/۵۸	۰/۵۶۲
اظهار نظر حسابرس	Opinion	-۰/۰۳۴	۰/۰۷۱	-۰/۴۷	۰/۶۳۸
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۹۹	۰/۰۲۱	-۴/۷۱	۰/۰۰۰
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۹۳	۰/۰۸۲	۱/۱۲	۰/۲۶۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۶۳۹	۰/۱۴۷	-۳/۸۲	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۱	۰/۰۱۱	۰/۰۹	۰/۹۲۸
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۰/۰۵۸	۰/۰۳۸	۱/۵۲	۰/۱۲۸
C		-۰/۰۲۸	۰/۱۸۳	-۰/۱۵	۰/۸۸۰
ضریب تعیین		۰/۲۰۳			
آماره والد		۱۷۵/۰۴			
سطح معناداری		۰/۰۰۰۰			

نتیجه آزمون فرضیه سوم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود تعهدی تاثیر ندارد و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی، بازده دارایی‌ها، اندازه شرکت و فصل کاری حسابرس دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این‌رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۲۱ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۸/۲۷ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این‌رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۰. نتیجه آزمون فرضیه سوم

$AEM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACIND_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACIND_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۱۵	۰/۰۶۷	۰/۲۲	۰/۸۲۶
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	-۰/۰۶۴	۰/۰۵۱	-۱/۲۵	۰/۲۱۱
حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی	*APB ACIND	۰/۰۷۸	۰/۰۴۹	۱/۵۹	۰/۱۱۲
اندازه حسابرسی	BIG	۰/۰۰۹	۰/۰۲۳	۰/۳۹	۰/۶۹۶
اظهار نظر حسابرسی	Opinion	۰/۰۱۱	۰/۰۱۳	۰/۸۴	۰/۴۰۰
تخصص حسابرسی در صنعت	SPEC	-۰/۰۱۷	۰/۰۱۶	-۱/۰۶	۰/۲۸۹
اهرم مالی	Leverage	۰/۱۰۳	۰/۰۳۵	۲/۹۴	۰/۰۰۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۱۸	۰/۰۲۵	۴/۷۲	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۴۲	۰/۰۰۹	۴/۶۶	۰/۰۰۰
فصل کاری حسابرسی	Busyseason	-۰/۰۵۳	۰/۰۱۹	-۲/۷۸	۰/۰۰۵
C		-۰/۰۳۹	۰/۰۴۲	۰/۹۲	۰/۳۵۷
ضریب تعیین		۰/۲۱۳			
آماره والد		۳۸/۲۷			
سطح معناداری		۰/۰۰۰۰			

نتیجه آزمون فرضیه چهارم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله*تخصص کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود تعهدی تاثیر ندارد و فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و بازده دارایی‌ها دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۱۳ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۴/۱۹ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۱. نتیجه آزمون فرضیه چهارم

متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۴۶	۰/۰۴۳	۱/۰۷	۰/۲۸۵
تخصص کمیته حسابرسی	ACFIN	۰/۰۵۹	۰/۰۲۵	۲/۳۶	۰/۰۱۸
حسابرسان پر مشغله* تخصص کمیته حسابرسی	*APB ACFIN	-۰/۰۵۸	۰/۱۲۷	-۰/۴۵	۰/۶۵۳
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۴	۰/۰۴۳	۱/۲۵	۰/۲۱۱
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۶	۰/۰۳۷	۰/۴۳	۰/۶۶۷
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۱۸۲	۰/۰۹۸	-۱/۸۵	۰/۰۶۴
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۴۶	۰/۰۱۷	۲/۷۰	۰/۰۰۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۵۳۰	۰/۱۵۹	۳/۳۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۷	۰/۵۲	۰/۶۰۳
فصل کاری حسابرس	Busyseason	-۰/۰۴۵	۰/۰۲۳	-۱/۹۵	۰/۰۵۱
C					
				۰/۱۳۴	ضریب تعیین
				۵۴/۱۹	آماره والد
				۰/۰۰۰	سطح معناداری

نتیجه آزمون فرضیه پنجم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود واقعی تاثیر ندارد و فرضیه پنجم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیر کنترلی بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشد از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین برابر با ۱۱ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۳۶/۰۱ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۲. نتیجه آزمون فرضیه پنجم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACIND_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACIND_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
سطح معناداری	آماره z	خطای استاندارد	ضرایب	نماد	متغیرها
۰/۹۳۶	-۰/۰۸	۰/۲۰۵	-۰/۰۱۸	APB	حسابرسان پر مشغله
۰/۰۰۰	-۴/۹۳	۰/۰۶۵	-۰/۳۲۱	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۶۹۶	۰/۳۹	۰/۴۲۹	۰/۱۶۹	*APB ACIND	حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی
۰/۰۶۲	۱/۸۶	۰/۰۲۹	۰/۰۵۴	BIG	اندازه حسابرسان
۰/۶۲۴	-۰/۴۹	۰/۱۲۳	-۰/۰۶۱	Opinion	اظهار نظر حسابرسان
۰/۸۴۱	۰/۲۰	۰/۰۵۳	۰/۰۱۱	SPEC	تخصص حسابرسان در صنعت
۰/۲۰۰	۱/۲۸	۰/۰۳۸	۰/۰۴۹	Leverage	اهرم مالی
۰/۰۰۰	-۴/۱۰	۰/۴۰۱	-۰/۶۱۹	ROA	بازده دارایی‌ها
۰/۱۲۳	-۱/۵۴	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۹	FirmSize	اندازه شرکت
۰/۰۸۴	۱/۷۳	۰/۰۲۶	۰/۰۴۵	Busyseason	فصل کاری حسابرسان
۰/۱۵۳	۱/۴۳	۰/۰۵۱	۰/۰۷۳	C	
۰/۱۱۳				ضریب تعیین	
۱۳۶/۰۱				آماره والد	
۰/۰۰۰۰				سطح معناداری	

نتیجه آزمون فرضیه ششم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که حسابرسان پر مشغله* تخصص کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود واقعی تاثیر ندارد و فرضیه ششم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیر کنترلی بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشد از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین برابر با ۱۲ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۲ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۳۲/۰۵ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۳. نتیجه آزمون فرضیه ششم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACFIN_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACFIN_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پرمشغله	APB	۰/۱۴۵	۰/۱۳۷	۱/۰۵	۰/۲۹۳
تخصص کمیته حسابرسی	ACFIN	۰/۰۴۳	۰/۰۱۸	۲/۳۸	۰/۰۱۷
حسابرسان پرمشغله* تخصص کمیته حسابرسی	*APB ACFIN	-۰/۲۵۰	۰/۲۰۷	-۱/۲۰	۰/۲۳۰
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۲	۰/۰۶۹	۰/۷۵	۰/۴۵۳
اظهار نظر حسابرس	Opinion	-۰/۰۷۳	۰/۰۴۱	-۱/۷۸	۰/۰۷۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۴۸	۰/۰۸۱	-۰/۵۹	۰/۵۵۵
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۴۴	۰/۰۲۳	۱/۹۱	۰/۰۵۶
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۱۶۳	۰/۰۱۲	-۱۳/۵۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۵	۰/۶۰	۰/۵۴۸
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۰/۰۱۱	۰/۰۳۹	۰/۲۸	۰/۷۷۹
C		-۰/۰۴۷	۰/۱۵۱	-۰/۳۱	۰/۷۵۶
ضریب تعیین		۰/۱۲۵			
آماره والد		۱۳۲/۰۵			
سطح معناداری		۰/۰۰۰			

بحث و نتیجه‌گیری

توجه به نیروی انسانی در سازمان‌ها بویژه روحیه و انگیزه آن‌ها حائز اهمیت و مورد توجه نگاه محققان است. این موضوع در موسسات حسابرسی نیز صدق می‌کند. موسسات حسابرسی، وظیفه اعمال نظارت مالی بر شرکت‌ها و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی را بر عهده دارند. موفقیت این سازمان‌ها نیز به روحیه، انگیزه و رضایت نیروی انسانی آن‌ها وابسته است، به بیان دیگر کارایی و اثربخشی موسسات حسابرسی تحت تاثیر کارایی و اثر بخشی حسابرسان است و کارایی و اثربخشی حسابرسان متاثر از عوامل متفاوتی نظیر فشار زمان و حجم کار، میزان دستمزد، مسیولیت و ... است. این امر موجب شده است که نگرانی‌های قانونی زیادی در رابطه با حجم کاری حسابرس مطرح شود. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پرمشغله و کیفیت گزارشگری مالی (و به طور خاص بُعد مدیریت سود)

می‌باشد. همچنین این پژوهش، به بررسی نقش کمیته حسابرسی در رابطه اخیرالذکر می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول بیانگر آن است که بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی بیشتر است. این نتیجه موافق با نظریه توجه محدود است که به عنوان نظریه پایه پژوهش به منظور آزمون نقش مشغله کاری شرکای موسسات حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان به کار برده شده است. طبق نظریه توجه محدود میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است. به عبارت دیگر زمانی که فردی به طور همزمان کارهای متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها را از دست می‌دهد. در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. این یافته با یافته‌های سینگ و همکاران (۲۰۲۲) هم راستا می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود واقعی بیشتر است. شرکای پر مشغله حسابرسی با فشارهای زمانی بیشتر به دلیل تاخیرهای گزارشگری بیشتر قادر نیستند تا بررسی دقیق تری از گزارش‌های مالی ارائه دهند. در نتیجه، انتظار می‌رود که شرکای حسابرسی پر مشغله با مدیریت سودهای واقعی بیشتر مرتبط باشند. نتایج حاصل از این فرضیه با یافته‌های سینگ و همکاران (۲۰۲۲) هم راستا می‌باشد.

کمیته حسابرسی برای اینکه بتواند اثربخش عمل کند، باید مستقل از واحد اقتصادی باشد. برای حفظ استقلال، اعضای کمیته حسابرسی باید از بین اعضای غیرموظف یا خارج از سازمان انتخاب شوند. مدیرانی که ارتباط آنها با واحد اقتصادی به گونه‌ای نباشد که به استقلال آنها خدشه‌ای وارد شود، نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد استقلال کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌گردد. همچنین یافته‌های تحقیقات قبلی نشان دادند حسابرسان متخصص با سطوح پایین تر مدیریت سود مرتبط هستند. به عبارت دیگر وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی می‌تواند موجب کاهش مدیریت سود گردد. با اینحال نتایج پژوهش حاضر نشان داد استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی تاثیر معناداری ندارد.

همانگونه که نتایج آزمون فرضیات اول و دوم تحقیق حاضر نشان داد بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی و واقعی بیشتر است. بنابراین به نهادهای نظارتی نظیر سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان

حسابرسی و موسسات حسابرسی و نیز سرمایه‌گذاران بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود این موضوع را مورد توجه قرار دهند که احتمال دستکاری و مدیریت سود در گزارشات مالی شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند بیشتر است.

همچنین یافته‌های پژوهش مینی بر عدم اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود، به تدوین کنندگان مقررات در بازار سرمایه کمک می‌کند تا به ارزیابی اثر بخشی الزامات ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل داخلی بورس اوراق بهادار بپردازند. سابقه محدود کمیته حسابرسی در ایران را می‌توان یکی از دلایل عدم اثر بخشی مناسب کمیته حسابرسی دانست، اما ضروری است که تنظیم‌کنندگان و تدوین‌کنندگان مقررات در ایران بر کمیته حسابرسی و فعالیت اعضای آن نظارت و سخت‌گیری بیشتری داشته باشند، تا این کمیته کار خود را به طور دقیق و مناسب انجام دهد. به این ترتیب به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود به ویژگی‌های کمیته حسابرسی دقت بیشتری نماید و با توجه به معنی دار نبودن تاثیر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تعهدی و واقعی در این تحقیق، انتظار می‌رود با گذشت زمان و افزایش سابقه شکل‌گیری کمیته راهبری در شرکت‌ها تحقیقاتی با دوره‌های زمانی طولانی‌تری در آینده این روابط را بررسی نموده و به بررسی آسیب شناسی و اندازه‌گیری میزان اثر بخشی آن بپردازند.

شایان ذکر است پژوهش حاضر همانند هر پژوهش دیگری با محدودیت‌هایی همراه است. یکی از این محدودیت‌ها مربوط به نحوه اندازه‌گیری متغیر حسابرسان پر مشغله می‌شود. در این پژوهش به پیروی از سینگ و همکاران (۲۰۲۲) از تعداد مشتریان هر شریک حسابرسی به عنوان معیاری از مشغله کاری حسابرس استفاده شده است. در حالیکه ممکن است برخی اوقات یک شرکت بزرگ به جای تعداد زیادی شرکت کوچک برای حسابرس ایجاد مشغله کند. به این ترتیب پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این موضوع مورد توجه قرار گیرد.

منابع:

- تجویدی، الناز؛ قائم پناه، محسن. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۹: ۱۷۴-۱۵۵.
- حیدری سورشجانی، زهرا؛ جودکی چگنی، زهرا. (۱۴۰۱). تاخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، (۱): ۱۳۲-۱۱۳.
- محمد رضایی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد. (۱۳۹۷). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، ۳۶ (۹): ۳۱-۱.
- مشایخ، شهناز؛ گنجی، حمیدرضا؛ پیری، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۹): ۹۲-۱۱۹.

منتی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۱۱): ۱۶۲-۱۳۲.

نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد؛ رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی، مطالعات حسابداری و حسابرسی. ۲۴: ۳۹-۵۲. Aljaaidi, K. S., & Alwadani, N. F. (2023). Audit report delay: Does directors' busyness matter? *Journal of Governance & Regulation*, 12(3), 112-119.

Bedard, J., Chtourou, S., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, auditing, *Journal of Practice & Theory*, 23 (2), 13-35.

Ghafran, C., O'Sullivan, N., & Yasmin, S. (2022). When does audit committee busyness influence earnings management in the UK? Evidence on the role of the financial crisis and company size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100467.

Gul, F., Ma, S., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16, 83-105.

Habib, A., Bhuiyan, M. B., & Sun, X. (2018). Audit partner busyness and cost of equity capital. *International Journal of Auditing*, 23, 57-72.

Hao, J., & Pham, V. T. (2024). Stuck in traffic: Do auditors price traffic congestion? *The British Accounting Review*, 56(2), 101279.

Houston, R.W. (1999). The effect of fee pressure and client risk on audit seniors time budget decisions, auditing. *Journal of practice and theory*, 18, 70-86.

Inrawati, I., Gurendrawati, E. ., & Sasmi, A. A. (2023). The effect of audit partner busyness, public accounting firm reputation, and auditor opinion on audit delay in consumer cyclical sector companies listed on the IDX. *Jurnal Revenue. Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 83-96.

Jääskö, J., & Sahlström, P. (2024). Do Small Audit Clients "Pay the Price" for Audit Partner Busyness Caused by Acquisitions of Large and New Clients? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.

Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.

Krishnan, G. & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 25(3). 57-827.

Lai, K., Sasmita, A., Gul, F., Foo, Y., & Hutchinson, M. (2018). Busy auditors, ethical behavior, and discretionary accruals quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150, 1187-1198.

Mashayekh, S., Ganji, H., & Piri, F. (2022). Investigating the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and managerial ownership with the audit fee. *Professional Auditing Research*, 3(9), 92-119. (in persian)

Mennati, V., & Shahbazi, A. (2023). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162. (in persian)

Mohammad Rezaei F. (2018). Audit Failure, Audit Opinion and Auditor's Remarks: The Role of Audit Partner Busyness. *Quarterly Financial Accounting*, 9 (36). 1-31. (in persian)

Nassir Zadeh, F., Oradi, J., & Rajabalizadeh, J. (2017). Audit Committee Characteristics

and Earnings Management Through Accrual-Based. *Accounting and Auditing Studies*, 6(24), 39-52. (in persian)

Palmrose, Z.-V. (1986). Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.

Roychowdhury, S. (2006). Earnings Management Through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335-370.

Singh, H., Sultana, N., Islam, A. & Singh A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *British Accounting Review*, 54(3), 453-486.

Singh, A., Singh, H., Sultana, N. & Sarowar, H. (2024). Busy Auditors and Earnings Conservatism. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4777384>

Tajvidi, E., & Ghaempanah, M. (2021). Audit Committee Characteristics and Earnings Management. *Accounting and Auditing Research*, 13(49), 155-174. (in persian)

Verma, D., Dawar, V. and Chaudhary, P. (2024), Do audit attributes impact earnings quality? Evidence from India, *Asian Journal of Accounting Research*, 9(1), 25-34.

پی‌نویس:

1. Sing et al

