

## The Position of Business Strategy in Improving Audit Quality with Emphasis on Environmental Factors in Iran

*Mina Sheikhi Garjan*

*Iraj Noravesh*

*Ataollah Mohamadi Molgharani* ✉

### Abstract

**Objective:** The professional judgment of an auditor is a key factor in the proper conducting of the audit process. To make the proper decision, the auditor must understand issues such as client operational characteristics, complexity, and organizational structure, since all of these issues can logically affect auditor's opinion. The purpose of this study was to investigate the relationship between business strategy and audit quality of the companies listed in the Tehran Stock Exchange concerning the environmental factors.

**Method:** According to the purpose of the study, this research is applied research. In this study, according to the specific type of data and the usual method of analysis, we used the pooled data method for estimating. We used data of 135 companies listed in the Tehran Stock Exchange from 2010 to 2017. The audit quality was measured using output metrics (with type I audit error, type II audit error, new qualified report, and financial reporting quality).

**Results:** This study showed that the relationship between business strategy and type I audit error is direct and significant, and the relationship between business strategy and type II audit error is negative and significant. Also, the type of audit report and the financial reporting quality have direct and significant relationships with business strategy.

---

Journal of Accounting Knowledge/ Vol. 11/ No. 3/ Ser.42

Ph.D Student of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

\* Professor of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

Assistant Professor of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

Corresponding Author: Iraj Noravesh (Email: Inoravesh@ut.ac.ir).

Submitted: 30 July 2019

Accepted: 19 May 2020

DOI: 10.22103/jak.2020.14485.3043

**Conclusion:** This study provides important insights for investors and users of financial statements. That is, determining the quality of the audit (or lack thereof) without knowing the audit and business environment of companies is incomplete and will lead to misleading decision-making. Also, investors and users of financial statements can develop their insights and awareness of the quality of corporate auditing by making a logical connection with the type of business strategy of companies.

**Keywords:** *Business Strategy, Audit Quality, Audit Report Type, Restatements of Financial Statements, Financial Reporting Quality.*

**Citation:** Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I., Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 35-66.



## جایگاه راهبرد تجاری در ارتقای کیفیت حسابداری با تأکید بر عوامل محیطی ایران

مینا شیخی گرجان  
ایرج نوروش  
عطاالله محمدی ملقرنی\*\*

### چکیده

هدف: قضاوت حرفه‌ای حسابرس از عوامل کلیدی در هدایت صحیح حسابداری است. برای اتخاذ تصمیم مناسب در این زمینه، حسابرس با در نظر گرفتن راهبرد تجاری، از مواردی همچون ویژگی‌های عملیاتی صاحبکار، میزان پیچیدگی و ساختار سازمانی نیز شناخت پیدا می‌کند، چرا که همه این موارد به صورت منطقی می‌توانند در اظهارنظر حسابرس تأثیر داشته باشد. هدف از انجام این پژوهش بررسی رابطه بین راهبرد تجاری و کیفیت حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن عوامل محیطی پژوهش است.

روش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیق کاربردی است. همچنین در این پژوهش با توجه به نوع داده‌ها و روش‌های تجزیه و تحلیل موجود، از روش داده‌های ترکیبی استفاده شده است. بدین منظور داده‌های ۱۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ مورد مطالعه قرار گرفتند. در این پژوهش کیفیت حسابداری با استفاده از معیارهای خروجی تابع عوامل محیطی پژوهش

دانش حسابداری، دوره یازدهم، ش ۳، پیاپی ۴۲، صص. ۳۵-۶۶.

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.

استاد گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.

\* استادیار گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: ایرج نوروش (رایانامه: inoravesh@ut.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۲/۳۰

تاریخ دریافت: ۹۸/۵/۸

(با معیارهای خطای نوع اول و دوم، گزارش غیر مقبول جدید و کیفیت گزارشگری مالی) مورد سنجش قرار می‌گیرد.

یافته‌ها: شواهد تجربی به دست آمده از آزمون فرضیه‌های تحقیق حاکی از آن است که خطای نوع اول، رابطه مستقیم و معنادار و خطای نوع دوم، رابطه منفی و معناداری با راهبرد تجاری دارد. همچنین نوع گزارش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم و معناداری با راهبرد تجاری دارند.

نتیجه‌گیری: نهایتاً نتایج این بررسی نکات مهمی را برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی فراهم می‌نماید. بدین مفهوم که تعیین کیفیت حسابرسی (یا فقدان آن) بدون شناخت محیط حسابرسی و کسب و کار شرکت‌ها ناقص بوده و در مباحث مربوط به تصمیم‌گیری باعث گمراهی خواهد شد. همچنین، سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توانند بینش و آگاهی خود را نسبت به کیفیت حسابرسی شرکت‌ها از طریق ایجاد ارتباطی منطقی با نوع راهبرد کسب و کار شرکت‌ها توسعه دهند.

**واژه‌های کلیدی:** راهبرد تجاری، کیفیت حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی،

تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت گزارشگری مالی.

**استناد:** شیخی گرجان، مرجان؛ نوروش، ایرج؛ محمدی ملقرنی، عطاالله. (۱۳۹۹). جایگاه راهبرد تجاری در ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر عواملی محیطی ایران. *دانش حسابداری*، ۱۱(۳)، ۳۵-۶۶.

#### مقدمه

حسابرس مستقل نقش مهم و حیاتی در اعتبار بخشی به صورت‌های مالی و همچنین حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران ایفا می‌کنند. گرچه مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با مدیریت واحد اقتصادی است؛ صورت‌های مالی حسابرسی شده، محصول مشترک صاحب کار و حسابرس در نظر گرفته می‌شود (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵). گزارش حسابرسی، عامل کلیدی در واکنش بازار به شمار می‌آید، اما این واکنش به کیفیت حسابرسی بستگی دارد (پالمرز<sup>۱</sup>، ۱۹۸۸). مطالعات پیشین (بوشمن و اسمیت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱؛ داس و پاندیت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰؛ بای و چویی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲) اشاره کرده‌اند که کیفیت حسابرسی می‌تواند پیامدهای اقتصادی

مهمی، از جمله افزایش کارایی سرمایه‌گذاری، قابلیت اتکای اقلام تعهدی و کیفیت سود را داشته باشد. از این رو، کیفیت حسابرسی فرایندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیط انجام حسابرسی‌ها، کیفیت حسابرسی‌ها نیز بهبود می‌یابد (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱). وجود حسابرسان با کیفیت در شرکت‌هایی با امکانات سرمایه‌گذاری، ممکن است اهمیت بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها داشته باشد. به این دلیل که این شرکت‌ها از خطر کنترل در ریسک حسابرسی بالاتری برخوردارند (تی‌شی، ۲۰۰۱). از اواسط دهه ۱۹۹۰، همزمان با توسعه روش‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک، اهمیت راهبرد تجاری صاحبکار در اجرای عملیات صاحبکار مورد تأکید قرار گرفت (بنتلی و همکاران، ۲۰۱۷). براساس مطالعات انجام شده و استانداردهای حرفه‌ای، راهبرد تجاری یکی از اجزای مهم در برنامه‌ریزی و ارزیابی حسابرسان در یک واحد تجاری به شمار می‌رود. در مراحل ارزیابی ریسک تجاری، درک حسابرسان از راهبرد تجاری صاحبکار کلید اصلی در برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک با استفاده از مدل ریسک حسابرسی است. بر این اساس حسابرسان با در نظر گرفتن راهبرد تجاری، از مواردی همچون ویژگی‌های عملیاتی صاحبکار، میزان پیچیدگی و ساختار سازمانی نیز شناخت پیدا می‌کند، چرا که همه این موارد به صورت منطقی می‌توانند در اظهارنظر حسابرسان تأثیر داشته باشد. در واقع شناسایی ریسک، غربال نمودن شواهد از میان پایگاه بزرگی از داده‌ها درباره حساب‌های مالی صاحب کار و صنعت است. بدین ترتیب عناصر تهدیدکننده موفقیت عملیات حسابرسی تعیین گردند (خلیلیان و سلیمانی، ۱۳۹۳). با وجود تأکید تدوین کنندگان استاندارد و قوانین بر اهمیت راهبرد تجاری در حین انجام حسابرسی<sup>۵</sup>، شواهد تجربی اندکی برای نشان دادن اینکه چگونه راهبردهای تجاری صاحبکار بر تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارد، وجود دارد. هدف این مقاله ارائه شواهدی در مورد این موضوع است.

### پیشینه پژوهش و تدوین فرضیه‌ها

صورت‌های مالی که منعکس کننده عملکرد واحد تجاری است، در هر سال توسط تیم حسابرسی مورد بررسی واقع می‌گردد. حسابرسی با کیفیت بالا موجب دفاع از سرمایه‌گذار و افزایش ارزش شرکت می‌شود. حسابرسان می‌خواهند نظارت مدیران را ارزیابی کنند و بررسی نمایند که آنها چقدر محافظ منافع و نیازهای سهامداران هستند (حسینی، ۱۳۹۲). کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌گردد و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (تنانی و علوی، ۱۳۹۲). از طرف دیگر، تیم بررسی کننده این صورت‌های مالی نیز به علت داشتن کیفیت متفاوت، این صورت‌ها را از منظر گوناگون مورد بررسی قرار می‌دهند (لیو و همکاران، ۲۰۱۳). اعضای تیم حسابرسی بایستی، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای و شناخت کافی از راهبرد تجاری صاحبکار برنامه ریزی و اجرا نمایند.

مطابق با تئوری حسابرسی، ریسک تجاری عبارت است از عدم تمرکز کافی بر ریسک تجاری صاحبکار که احتمال دارد آثار مخربی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد (بل و همکاران، ۲۰۰۵؛ پیچر و همکاران، ۲۰۰۷؛ کنچل، ۲۰۰۷). در واکنش به این موضوع، طی چند دهه اخیر دیدگاه دیگری از ریسک حسابرسی مطرح گردیده است. در اواسط دهه ۱۹۹۰، این دیدگاه رواج یافت که ریسک حسابرسی ناشی از منابع عمیق‌تری از ریسک تجاری صاحب کار است و آگاهی از تهدیدهای موجود در محیط فعالیت صاحبکار، موجب تعدیل انتظار حسابرسان از نتایج مالی مورد انتظار می‌گردد (نچل، ۲۰۰۷). در رویکرد نوین حسابرسی مبتنی بر ریسک بر وجود رابطه جدی و روشن میان چارچوب عملیات واحد تجاری و مدیریت راهبردی تأکید شده و این رابطه در نحوه عمل حسابرسان تعبیه شده است و ملاحظات تجاری یا محیطی باید بر طبق روش راهبردی در ارزیابی سطح ریسک تجاری، جهت ارزیابی ریسک حسابرسی مورد توجه قرار گیرد (غلامرضایی و

مافی، ۱۳۹۳). بی‌شک جهت‌گیری و راهبرد منتخب سازمانی بر اطلاعات مالی شرکت تأثیرگذار است. در امور اقتصادی، استفاده‌کنندگان همواره برای تصمیم‌گیری و انجام تحلیل‌های خود به اطلاعات دقیق و قابل اتکا نیازمندند و طبیعتاً فقدان اطلاعات مناسب و مربوط، موجب اختلال در تصمیم‌گیری آنان می‌شود. از این رو ارقام و گزارش‌های مالی بخش مهمی از داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز این فرآیند محسوب می‌شوند (خوش‌طینت و اسماعیلی، ۱۳۸۵). از دیدگاه مایلز و اسنو (۲۰۰۳) برای شرکت‌ها در صنایع سه نوع راهبرد تجاری تجاری وجود دارد که عبارتند از: راهبردهای اکتشافی (مکتشف)، تدافعی و تحلیلی. در دو سر این طیف، شرکت‌های پیشگام و مدافع قرار دارند. شرکت‌های پیشگام عمدتاً از طریق نوآوری و ابتکار در محصول، به رقابت پرداخته و با ارائه محصولات متنوع، به عنوان پیشگامان بازار و محصول محسوب می‌شوند؛ بر این اساس بازاریابی، تحقیق و توسعه از دستورالعمل‌های اصلی این شرکت‌ها محسوب می‌شوند. در سوی دیگر، شرکت‌های مدافع در محیطی نسبتاً پایدار فعالیت کرده، طیف محدودی از محصولات را ارائه می‌نمایند. این گروه از شرکت‌ها با ترجیح دادن دستورالعمل‌های مهندسی و تولید، بر بهره‌وری تمرکز کرده‌اند.

بنتلی و همکاران (۲۰۱۵) بر مؤثر بودن ویژگی‌های هر راهبرد تجاری بر تصمیمات حسابرسان تأکید دارند. از دیدگاه آنان شرکت‌های مکتشف به دلیل داشتن ریسک کنترلی بالا نسبت به شرکت‌های تدافعی در گزارشگری مالی با تحریف بیشتری روبرو هستند. مدیران و حسابرسان چنین شرکت‌هایی ممکن است در شناسایی و گزارش ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی با مشکل بیشتری مواجه شوند؛ چرا که محیط کنترلی این گونه شرکت‌ها خاص بوده، در مقایسه با شرکت‌های دیگر از ثبات کمتری برخوردار است. با وجود طبقه‌بندی‌های متفاوت از راهبرد تجاری، دلایل استفاده از راهبرد تجاری مایلز و اسنو عبارتند از: ۱. همپوشانی قابل ملاحظه این نوع طبقه‌بندی با سایر طبقه‌بندی‌های موجود و داشتن قابلیت اجرا در مقایسه با سایر راهبردهای تجاری ۲. قابلیت تشخیص بالا از لحاظ

ویژگی‌های سازمانی و مورد تأکید قرار گرفتن در اکثر مطالعات (چن هال<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳؛ فیشر<sup>۷</sup>، ۱۹۹۵؛ سیمونس<sup>۸</sup>، ۱۹۸۷). ۳. برتری مدل مایلز و اسنو نسبت به مدل پورتر در تبیین راهبرد رقابتی برای سازمان‌های کوچک (راگمن و همکاران<sup>۹</sup>، ۱۹۸۸). ۴. اطلاعات این راهبرد بر داده‌های بایگانی شده و در دسترس متکی بوده؛ در مقابل سایر طبقه‌بندی‌ها بر مصاحبه‌ها یا نظر سنجی از کارکنان تکیه می‌نماید که احتمالاً قابلیت تکرار ندارند.

اهمیت ارزیابی ریسک تجاری در استانداردهای حسابرسی اخیر<sup>۱۰</sup> مشهود است. این استانداردها، حسابرس را ملزم به درک ریسک تجاری صاحب کار می‌نماید تا از این طریق حوزه‌های فشار بر گزارشگری مالی را شناسایی کند. با اینکه مزایای استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک تجاری چندان آشکار نیست، اما توسط کتاب‌های درسی و استانداردها گسترش یافته است<sup>۱۱</sup> چراکه افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی مبتنی بر این روش را درک کرده‌اند. در واقع رویکرد حسابرسی ریسک تجاری، پیشرفتی در روش شناسی حسابرسی است. طرفداران این رویکرد بیان می‌کنند که این رویکرد از طریق ایجاد درک عمیق از کسب و کار، محیط و فرآیندهای آن، ظرفیتی ارزشمند برای بهبود اثربخشی حسابرسی ایجاد می‌کند (ویتالیس<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۲). فرض اصلی رویکرد ریسک تجاری این است که صورت‌های مالی، وضعیت واحد تجاری را از طریق شبکه کسب و کار منعکس می‌کند. در نظر گرفتن محیط تجاری و شبکه کسب و کار جهانی به این دلیل حائز اهمیت است که در تعامل با عملیات واحد تجاری بوده و بر اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی اثرگذار است. بنابراین می‌توان گفت هدف از حسابرسی مبتنی بر ریسک تجاری، الزام تمرکز حسابرس نسبت به محیط تجاری صاحب کار و تصمیم‌گیری در مورد میزان روش‌های حسابرسی قبل از ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت است، که این امر حسابرس را قادر می‌سازد تا روش‌های حسابرسی خود را به نواحی پرریسک‌تر متمرکز نماید (بل و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۷). نتایج حاصل از پژوهش‌های انجام شده گواه آن است که استفاده از تجزیه و تحلیل راهبردی و ریسک تجاری توسط حسابرسان تا حدود زیادی با



موضوع انگیزه ارتقا اعتبار حرفه‌ای آنها و بهره‌گیری از حوزه‌های تخصصی دیگر در حسابداری مرتبط است لیکن استفاده از این تکنیک در شرکت‌های بزرگ موجب ایجاد مشروعیت برون سازمانی می‌گردد و توجیه درون سازمانی نیز دارد (رابسون و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷).

#### پیشینه تجربی

نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۸)، با بررسی استراتژی صاحبکار و حق الزحمه حسابرس در دوره ۸ ساله با حجم نمونه ۶۸۰ مشاهده (سال-شرکت) نشان داد که نوع استراتژی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرس، ارتباط مثبت (مستقیم) وجود دارد. همچنین بررسی‌ها نشان داد شرکت‌هایی با استراتژی تهاجمی در مقایسه با استراتژی تدافعی، ارتباط مثبت قوی‌تری با حق الزحمه حسابرسی دارند. محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی تحت عنوان، معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادها برای محیط پژوهشی ایران، به بحث و تحلیل توصیفی در مورد محیط حسابداری ایران با استفاده از چندین معیار سنجش بومی شده با کمترین خطای ممکن پرداخته است. تحلیل‌های این پژوهش نشان می‌دهد استفاده از این معیارها، موجب اعتبار یافته‌های پژوهش‌ها در این حوزه می‌گردد. برزیده و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر استراتژی تجاری بر کارایی سرمایه‌گذاری مابین ۱۱۹ شرکت در دوره ای ۱۵ ساله می‌پردازد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد براساس یافته‌های پژوهش، شرکت‌هایی که استراتژی آینده‌نگر و مبتنی بر نوآوری را دنبال می‌کنند، در پروژه‌های با ریسک بالا سرمایه‌گذاری کرده و احتمال زیادی برای بیش سرمایه‌گذاری دارند در حالی که شرکت‌های پیرو استراتژی تدافعی و مبتنی بر کارایی بیشتر در معرض سرمایه‌گذاری کمتر از حد قرار دارند. ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵)، با بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد به این نتیجه رسیدند که بین معیارهای کیفیت حسابداری و تجدید ارائه، رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، با

افزایش کیفیت حسابرسی، احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت وجه نقد کاهش می‌یابد. **مرادی و سپهوندی (۱۳۹۴)** با بررسی تأثیر راهبردهای رقابتی بر پایداری عملکرد مالی و ریسک شرکت به این نتیجه رسیدند که گرچه به کارگیری راهبرد تمایز نسبت به راهبرد رهبری هزینه منجر به عملکرد پایدارتری می‌شود؛ اما راهبرد تمایز ممکن است با ریسک بیشتری همراه باشد.

**حیب و حسن<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۷)** پژوهشی با نام راهبرد تجاری، بیش ارزش گذاری سهام و ریسک سقوط قیمت سهام انجام دادند و در بازه زمانی ۱۹۷۴ تا ۲۰۱۲ نمونه‌ای متشکل از ۶۸۶۰۴ شرکت - سال را بررسی کردند. نتایج حاکی از بالا بودن بیش ارزش گذاری سهام در شرکت‌های تهاجمی نسبت به شرکت‌های تدافعی بود. در نتیجه، ریسک سقوط قیمت سهام در شرکت‌های تهاجمی نیز بیشتر است. **وو و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۵)** رابطه استراتژی تجاری، رقابت بازار و مدیریت سود را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که از استراتژی تجاری رهبری هزینه پیروی می‌کنند، سطوح بالاتری از مدیریت سود واقعی دارند و رقابت بازار باعث افزایش بیشتر مدیریت سود این شرکت‌ها می‌شود؛ در حالی که رقابت بازار بر شرکت‌هایی که استراتژی تمایز را برمی‌گزینند، تأثیر معناداری ندارد. **بتلی و همکاران (۲۰۱۵)** در پژوهشی با عنوان، استراتژی تجاری و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نشان دادند که شرکت‌های تهاجمی به خاطر فرصت‌های رشد، انگیزه‌های سرمایه‌ای، و نیازهای تأمین مالی بیش از سایر شرکت‌ها، بندهای شرط و اظهارنظر غیرمقبول از حسابرس دریافت می‌کنند. وجود ضعف کنترل‌های داخلی در این شرکت‌ها، مدیران و حسابرسان را در گزارش به موقع ضعف‌های موجود در صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی با مشکل مواجه نموده و مدیران فرصت محدود کردن اخبار بد را خواهند داشت که در نهایت، افشای این اخبار موجب سقوط قیمت سهام خواهد شد. **بتلی و همکاران (۲۰۱۳)** به بررسی راهبرد تجاری، بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای راهبرد

آینده‌نگر، بیشتر درگیر تخلفات گزارشگری مالی هستند و به تبع آن مستلزم تلاش حسابرسی بیشتر هستند. همچنین، شرکت‌های دارای راهبرد تدافعی، از لحاظ عدم تقارن اطلاعاتی در سطوح پایین‌تری قرار دارند. بنتلی و همکاران (۲۰۱۲)، در پژوهشی به بررسی رابطه راهبرد تجاری و کیفیت سود پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با راهبرد تدافعی با سطوح بالایی از مدیریت سود و شرکت‌هایی با راهبرد آینده‌نگر با سطوح بالایی از محافظه‌کاری مرتبط هستند.

در پژوهش‌های بررسی شده راهبرد تجاری به عنوان بهترین راهکار یک شرکت جهت دستیابی به مزیت رقابتی پایدار با تقویت سیاست‌های کاربردی، ساختار سازمانی و غیره مورد توجه قرار گرفته است. با نگاهی به مطالعات داخلی انجام شده در خصوص راهبرد تجاری می‌توان گفت راهبرد تجاری منتخب توسط واحد تجاری می‌تواند در ابعاد مختلفی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر داشته باشد. از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی رابطه تنگاتنگی با کیفیت گزارشگری مالی صاحبکار دارد. کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده، به وسیله سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی واحدهای تجاری که زیربنای اقتصادی این واحدها را به تصویر می‌کشند، تعیین می‌گردند. مرور پیشینه پژوهش در خصوص کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی به پیروی از پژوهش‌های مشابه خارجی و بدون در نظر گرفتن محیط حسابرسی و عدم توجه به خطاهای معیارهای سنجش مورد استفاده قرار گرفته است و تابع شرایط محیطی خاصی نبوده است. از طرفی با بررسی پیشینه خارجی می‌توان به اهمیت و ضرورت توجه به ویژگی‌های سازمانی واحدهای تجاری در ارزیابی عملکرد آنان پی برد، به طوری که راهبرد تجاری بعنوان یک معیار کلیدی و تأثیرگذار در تصمیم‌گیری مدیران و ارزیابی سرمایه‌گذاران مورد تأکید قرار گرفته است. نتایج پژوهش‌ها حاکی از تأثیرگذاری استراتژی‌های سازمانی بر میزان ریسک‌پذیری و تخلفات گزارشگری مالی است. از این رو حساب‌رسان ممکن است مطابق با نوع استراتژی واحدهای

تجاری سطوح مختلفی از عملکرد را داشته باشند. در ادبیات پیشین مدیریت راهبردی، تأثیر راهبرد بر روی یک ویژگی شرکت از جمله عملکرد شرکت (هامبریک<sup>۷</sup>، ۱۹۸۳)، استقلال هیئت مدیره (گانی و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۶)، پاداش مدیرعامل (ایتنر و همکاران<sup>۹</sup>، ۱۹۹۷) و سیستم‌های کنترل مدیریت (لانگ فیلد و اسمیت<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۷) مورد بررسی قرار گرفته است. این مطالعه با پیوند رابطه مابین مدیریت راهبردی و حسابرسی به دنبال توسعه این روابط در موارد زیر است: ۱. چگونگی تأثیر راهبرد تجاری بر حسابرسان؛ ۲. در ادبیات پیشین حسابرسی، با نادیده گرفتن درک مناسب از راهبرد کسب و کار، مجموعه‌ای از عوامل فردی مؤثر بر اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت و کنترل‌های داخلی مورد تأکید قرار گرفته‌اند و درک راهبرد کسب و کار مورد توجه قرار نگرفته است. بر اساس مطالعات انجام شده (بتلی، ۲۰۱۵؛ هیگنز<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۵) و استانداردهای حرفه‌ای، راهبرد کسب و کار با ساختاری منسجم و متمایز از عوامل تشکیل دهنده آن (اندازه، پیچیدگی و خطر و غیره) عاملی مهم، در افزایش دقت ارزیابی ریسک توسط حسابرس و همچنین اثربخشی رویه‌های حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی است. با در نظر گرفتن اینکه ویژگی‌های خاص شرکت‌های تدافعی و تهاجمی ممکن است کیفیت حسابرسی این شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد؛ ۳. استفاده از معیارهای ستجش کیفیت حسابرسی متناسب با شرایط محیطی ایران؛ با توجه به پیشینه و مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: احتمال وجود خطای حسابرسی نوع اول در شرکت‌های تهاجمی در مقایسه با شرکت‌های تدافعی بیشتر است.

فرضیه دوم: احتمال وجود خطای حسابرسی نوع دوم در شرکت‌های تدافعی در

مقایسه با شرکت‌های تهاجمی بیشتر است.

فرضیه سوم: راهبرد تجاری با نوع گزارش حسابرس رابطه معناداری دارد.

فرضیه چهارم: راهبرد تجاری با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری دارد.

## روش شناسی پژوهش

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، از نوع کاربردی و از نظر فرایند اجرا، از نوع کمی و از نوع بُعد زمانی، از نوع پژوهش‌های گذشته‌نگر و پس‌رویدادی است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل رگرسیون با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. داده‌های استفاده شده در این پژوهش به روش کتابخانه‌ای از بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین و سایت‌های بورس اوراق بهادار گردآوری شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار ایویوز استفاده شده است.

### جامعه و نمونه آماری

قلمرو مکانی پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی آن سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ است. بدین منظور آن دسته از شرکت‌های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف می‌شوند: به منظور قابل مقایسه بودن، سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد و شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند؛ شرکت‌های تحت بررسی جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی و بیمه نباشند، زیرا ماهیت فعالیت این شرکت‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها است. اطلاعات و داده‌های آنها در دسترس باشد؛ معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد، چراکه داده‌های این شرکت‌ها برای مقایسه با سایر شرکت‌ها مناسب نیست. با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۱۳۵ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شده است. با پیروی از روش شناسی پژوهش **بتلی و همکاران (۲۰۱۷)**، برای آزمون فرضیه اول و دوم به ترتیب از دو الگوی رگرسیون چند متغیره به شرح زیر استفاده شده است:

$$TypeError_{it} = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 BOD_{it} + \beta_5 BANKRUPTCY_{it} + \beta_6 BIGN_{it} + \beta_7 EXEC_{it} + \beta_8 TURN_{it} + \beta_9 INST_{it} + \beta_{10} OWN_{it} + \beta_{11} YEAR_{it} + \beta_{12} INDUSTRY_{it}$$

برای آزمون فرضیه سوم از مدل رگرسیونی زیر به شرح زیر استفاده شده است:

$$AUDOPN_{it} = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 BANKRUPTCY_{it} + \beta_5 BIGN_{it} + \beta_6 EXEC_{it} + \beta_7 TURN_{it} + \beta_8 BOD_{it} + \beta_9 INST_{it} + \beta_{10} OWN_{it} + \beta_{11} YEAR_{it} + \beta_{12} INDUSTRY_{it}$$

برای آزمون فرضیه چهارم از مدل رگرسیونی زیر به شرح زیر استفاده شده است:

$$FRQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 BANKRUPTCY_{it} + \beta_5 BIGN_{it} + \beta_6 EXEC_{it} + \beta_7 TURN_{it} + \beta_8 BOD_{it} + \beta_9 INST_{it} + \beta_{10} OWN_{it} + \beta_{11} YEAR_{it} + \beta_{12} INDUSTRY_{it}$$

#### نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

##### متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی: متغیر وابسته این پژوهش کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرسی اغلب به عنوان سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت و گزارشگری تحریفات کشف شده تعریف می‌شود. کیفیت حسابرسی به عنوان یک مفهوم انتزاعی (سازه) می‌باید از ابعاد مختلفی مورد بحث و بررسی قرار گیرد (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). در این پژوهش سعی شده کیفیت حسابرسی با استفاده از معیارهای خروجی محور و با در نظر گرفتن فضای پژوهشی و محیط حسابرسی ایران، مزایا و معایب هر یک از این معیارها و استفاده از چندین معیار سنجش به طور همزمان با حداقل خطای ممکن، مورد ارزیابی قرار گیرد. از این رو انتخاب سنجش مناسب کیفیت حسابرسی در محیط حسابرسی ایران در این پژوهش مورد تأکید قرار گرفته است و از سه مذکور معیار برای ارزیابی آن استفاده شده است.

تجدید ارائه صورت‌های مالی: متغیر وابسته در این پژوهش تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها است. در این پژوهش مطابق با **محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۷)**، تجدید ارائه با توجه به شرایط محیطی پژوهش بدین صورت تعریف می‌شود:

خطای حسابرسی نوع اول (Type Error I): صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول در سال مالی جاری توسط حسابرسان و عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی آتی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (**محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸**).

خطای حسابرسی نوع دوم (Type Error II): صدور گزارش حسابرسی مقبول در سال مالی قبل و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال جاری عدد یک و اگر هیچ‌گونه خطایی صورت نگیرد، عدد صفر لحاظ می‌شود. از طرف دیگر، خطای حسابرسی نوع دوم را با خارج کردن مشاهداتی که فقط به خاطر نبود ذخیره کافی برای مالیات عملکرد تجدید ارائه شده‌اند، مجدداً تعریف و مورد آزمون قرار خواهد گرفت (**محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸**).

نوع گزارش حسابرسی (AUDOPN): در این پژوهش مطابق با **محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۷)**، از معیار گزارش غیرمقبول جدید استفاده خواهد شد. بدین ترتیب که اگر حسابرس در سال جاری گزارش غیرمقبول صادر کند در حالی که صاحبکار در سال مالی قبل گزارش مقبول دریافت کرده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

کیفیت گزارشگری مالی (FRQ): به منظور محاسبه کیفیت گزارشگری مالی از مدل **دچو و دیچو (۲۰۰۲)** استفاده می‌شود. مدل مذکور به شرح زیر است:

$$TCA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{i,t-1} + \beta_2 CFO_{i,t} + \beta_3 CFO_{i,t+1} + \varepsilon_{i,t}$$

TCA: کل اقلام تعهدی، CFO: جریان نقد عملیاتی

در این مدل کل اقلام تعهدی از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$TCA_{i,t} = (\Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t}) - (\Delta CL_{i,t} + \Delta STDeb_{i,t})$$

CA : تغییرات دارایی جاری، Cash : تغییرات وجه نقد، CL : تغییرات بدهی

جاری، STDebt : تغییرات در حصة جاری بدهی‌های بهره‌دار

در مدل مذکور CFO و TA به شکل زیر محاسبه می‌شود:

$$CFO_{i,t} = NI_{i,t} - TA_{i,t}$$

$$TA_{i,t} = TCA_{i,t} - DEP_{i,t}$$

TA: اقلام تعهدی، NI: سود خالص و DEP: استهلاک

معیار تعیین کیفیت اقلام تعهدی جز باقیمانده مدل است. لازم به ذکر است که به

منظور تفسیر بهتر این متغیر، انحراف معیار باقیمانده‌ها در عدد (1-) ضرب می‌شود.

#### متغیر مستقل

راهبرد تجاری (STRATEGY): در این پژوهش راهبرد تجاری شرکت به عنوان

متغیر مستقل در نظر گرفته می‌شود. برای طبقه بندی شرکت‌ها به گروه‌های راهبرد از

معیاری تحت عنوان «راهبرد» استفاده می‌شود. این معیار نمره‌ای را ارائه می‌دهد که

درب‌گیرنده محتمل‌ترین استراتژی تجاری است که توسط شرکت‌های نمونه تأیید شده

است. برای ایجاد نمره راهبرد از ۶ پارامتر ارائه شده در تحقیقات قبلی (مایلز و همکاران،

۱۹۷۸)؛ (بتلی و همکاران، ۲۰۱۳، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۷)؛ (هاگینز و همکاران، ۲۰۱۵) و (نمازی و

همکاران، ۱۳۹۵) به شرح جدول ۱ استفاده شده است.

جدول ۱. معیارهای اندازه‌گیری راهبرد تجاری شرکت

ردیف	شرح
۱	نسبت هزینه تحقیق و توسعه به فروش کل
۲	درصد تغییر یک ساله در فروش کل
۳	نسبت هزینه عمومی، اداری و فروش به فروش کل
۴	نسبت تعداد کارکنان به فروش کل
۵	انحراف معیار تعداد کارکنان در سال
۶	شدت سرمایه (خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات استاندارد شده به وسیله جمع دارایی‌های پایان سال)

منبع: نمازی و همکاران، ۱۳۹۵



از امتیازهای حاصله از ۶ معیار مذکور برای تشخیص نوع راهبرد استفاده خواهد شد. حداکثر نمره راهبردی که هر شرکت می‌تواند کسب نماید ۳۰ و حداقل نمره راهبردی یک شرکت ۶ است. بر این اساس شرکت‌هایی با امتیاز بالاتر از ۱۸ دارای راهبرد تهاجمی بوده و عدد ۱ و در غیر این صورت دارای راهبرد تدافعی بوده و عدد صفر اختصاص خواهد یافت.

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت ( $SIZE_{it}$ ): برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت. دو جریان متضاد درباره اثر اندازه صاحبکار وجود دارد. شرکت‌های بزرگ شرایط مالی باثبات‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک دارند؛ از طرفی دیگر اندازه صاحبکار با هزینه‌های نمایندگی رابطه مثبتی دارد (چاو و رایس، ۱۹۸۲)، که منتج به تقاضا برای حسابرسی با کیفیت می‌شود. سن شرکت ( $AGE_{it}$ ): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های انجام فعالیت تجاری از بدو تأسیس تا پایان دوره پژوهش حاضر. شرکت‌های پذیرفته در بازارهای سرمایه با توجه به مدتی که در بورس قرار دارند به جهت برخی الزامات گزارشگری و نظارت بر شفافیت اطلاعاتی آنها در راستای حفظ حقوق سرمایه‌گذاران، از کیفیت گزارشگری بالاتری برخوردار خواهند بود. ورشکستگی ( $BANKRUPTCY_{it}$ ): ریسک تجاری بالا احتمال شکست واحد تجاری را افزایش می‌دهد. لذا در چنین شرایطی ممکن است که حسابرس ملزم گردد تا حسابرسی بیشتری را انجام داده و به جمع‌آوری شواهد حسابرسی بیشتری اقدام کرده که در نهایت منجر به افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد (برزیده و معیری، ۱۳۸۵). برای محاسبه احتمال ورشکستگی این متغیر از مدل بومی شده کردستانی و تاتلی (۱۳۹۳) استفاده می‌شود، در این مدل اگر مقدار به دست آمده برای شرکتی کوچکتر از ۰/۵- باشد احتمال ورشکستگی خیلی زیاد (عدد ۱)، و در صورتی که بزرگتر از ۰/۳- باشد احتمال ورشکستگی خیلی ضعیف (عدد ۰) است.

$$MDV_{it} = 0/626(RE_{it}) + 0/137(EBIT_{it}) + 0/679(P_{it}) - 0/583(L_{it})$$

که در مدل فوق،  $RE_{it}$ : نسبت سود انباشته به کل دارایی‌ها؛  $EBIT_{it}$ : نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها؛  $P_{it}$ : نسبت سود (زیان) خالص به کل دارایی‌ها؛  $L_{it}$ : نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها است. اندازه حسابرس ( $BIG_{it}$ ): **دی آنجلو (۱۹۸۱)** اندازه موسسه حسابرسی را به عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی مطرح می‌کند. اگر حسابرس مستقل انتخاب شده برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت، از نوع دولتی (سازمان حسابرسی) باشد برابر با یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌گیرد. در مطالعات متعددی وجود رابطه قوی مابین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی مورد تأکید قرار گرفته است (**دویلی و همکاران، ۲۰۰۷**)، (**بلک و همکاران، ۲۰۰۹**). دوره تصدی مدیر عامل ( $EXEC\_TURN_{it}$ ): برابر با یک اگر مدیر عامل شرکت تغییر کند و در غیر این صورت عدد صفر را می‌گیرد. دوره تصدی هیئت مدیره ( $BOD\_TURN_{it}$ ): برابر با یک اگر هیئت مدیره شرکت تغییر کند و در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد. مالکیت نهادی ( $INST\_OWN_{it}$ ): مطابق با موضوع بند ۲۱ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار ایران، سهامداران نهادی شامل صندوق‌های تعاونی، صندوق‌های بازنشستگی، بانک‌ها، مؤسسات بیمه و تأمین اجتماعی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری است. سهامداران نهادی از طریق تقسیم درصد سهام شرکت که توسط نهادی‌های سرمایه‌گذاری نگهداری می‌شود) به کل سهام منتشره به دست می‌آید. اثرات ثابت سال ( $YEAR_{it}$ ): نشان دهنده متغیر مجازی در نظر گرفته شده برای کنترل تأثیر سال است. برای سال مورد نظر ۱ و برای سایرین صفر تعریف می‌شود. اثرات ثابت صنعت: ( $INDUSTRY_{it}$ ) نشان دهنده متغیر مجازی در نظر گرفته شده برای کنترل تأثیر صنایع است. برای صنعت مورد نظر ۱ و برای سایرین صفر تعریف می‌شود.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی حاصل از پژوهش در سطح کل شرکت‌ها جهت تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها در جدول ۲ ارائه شده است: در پنل الف متغیر جریان نقد عملیاتی در سه مقطع زمانی سال جاری، سال قبل و سال آتی که مربوط به مدل کیفیت گزارشگری مالی است ارائه شده است. بر اساس نتایج، بیشترین جریان نقد عملیاتی ۶۱/۵۹۳ و کمترین جریان نقد عملیاتی ۱۳۶/۴۵۹- است. از طرفی دیگر متغیر جریان نقد عملیاتی (t-1) با میزان ۷۵۲- دارای بیشترین میانگین با انحراف معیار ۶/۳۷۳ است. که با توجه به انحراف معیار بالا می‌توان این گونه تفسیر کرد که در دوره پژوهش از نوسان بالایی برخوردار است. به طور متوسط میزان تغییرات در دارایی جاری ۰/۲۷ و بدهی جاری ۰/۲۲ است. با توجه به نتایج، میانه سود خالص برابر با ۷۶ است که نشان می‌دهد که سود خالص نیمی از این داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی از داده‌ها بیشتر از آن است. شاخص میانگین برای کل ارقام تعهدی مقدار ۱/۵۶۷ که نشان دهنده تمرکز داده‌ها حول این عدد با انحراف معیار ۷/۲۱۲ حاکی از نوسان بالا است. با توجه به جدول پایین مشخص گردید که میانگین کیفیت گزارشگری مالی ۰/۰۴۶- و میانه آن ۰/۰۱۶- است. بر اساس این نتایج راهبرد تجاری برای ۵۷/۶۹٪ از شرکت‌های مورد بررسی تهاجمی و ۴۲/۳۱٪ از شرکت‌ها تدافعی است. با توجه به پنل ب نتایج نشان می‌دهد که از کل شرکت‌های مورد بررسی ۳۴/۸۱٪ و ۲۳/۸۸٪ شرکت‌ها به ترتیب خطای نوع اول و خطای نوع دوم وجود دارد. بر اساس مشاهدات ۹/۲۵٪ از شرکت‌ها در طول دوره مورد بررسی گزارش غیر مقبول جدید دریافت کرده‌اند. ۱۵/۴۶٪ از شرکت‌ها مطابق با مدل کردستانی دارای احتمال ورشکستگی بالا و ۸۴/۵۴٪ دارای احتمال ورشکستگی ضعیف هستند. همچنین با توجه به درصد فراوانی اندازه حسابرس، به طور میانگین حسابرسی ۲۸/۰۶ شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی انجام گرفته است. همچنین در دوره مورد بررسی ۱۶/۲۰٪ از شرکت‌ها تغییر در مدیر عامل و ۱۸/۳۳٪ از شرکت‌ها تغییر در ترکیب اعضای هیئت مدیره داشتند. همچنین میانگین متغیر مالکیت

سهامداران نهادی تقریباً ۵۳٪ است که نشان دهنده این امر است که میزان مالکیت سهامداران نهادی در طی دوره زمانی ۸ ساله به طور میانگین ۵۳٪ بوده است. در نمونه مورد بررسی اندازه بزرگترین شرکت ۱۹/۳۵ و کوچکترین آن‌ها ۱۰/۰۳ با میانگین ۱۴/۰۵ با در نظر طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌ها است. عمر شرکت‌های مورد بررسی با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های تأسیس شرکت، حداکثر دارای ۴/۴۸ سال و حداقل ۲/۴۸ سال و میانگین عمر ۳/۵۶ سال است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل الف: متغیرهای پیوسته

نام متغیر	مشاهدات	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
جریان نقد عملیاتی (t)	۱۰۸۰	-۹۹۸	-۸۹	۳۶۱/۵۹	-۱۳۶/۴۵۹	۳۷/۵۱
جریان نقد عملیاتی (t-۱)	۱۰۸۰	-۷۵۲	-۷۲	۳۶۱/۵۹	-۱۳۶/۴۵۹	۶/۹۰۲
جریان نقد عملیاتی (t+۱)	۱۰۸۰	-۱/۰۵۶	-۹۸	۲۱/۷۳۴	-۸۷/۹۴۶	۳۶/۳۷
تغییرات دارایی جاری	۱۰۸۰	۰/۲۷	۰/۱۵	۱۵/۰۶	-۰/۹۰	۰/۸۶
تغییرات بدهی جاری	۱۰۸۰	۰/۲۲	۰/۱۵	۳/۵۲	-۰/۹۲	۰/۴۳
تغییرات وجه نقد	۱۰۸۰	۱/۰۸	۰/۰۹	۸۵/۵۸	-۰/۹۷	۴/۵۴
تغییرات حصة جاری	۱۰۸۰	۱/۲۸	۰/۱۲	۷۴۱/۰۴	-۱	۲۲/۹۴
بدهی‌های بهره‌دار	۱۰۸۰	۱/۵۶۷	۹۲۳	۳۱۴۲/۸۱	۲۷/۳۱۹-	۷/۲۱۲
کل اقلام تعهدی	۱۰۸۰	۶۱/۴۶	۱۲۱	۵۰۴۰/۵	۲۹/۵۸۲-	۷/۰۳۷
سود خالص	۱۰۸۰	۸۴۶	۷۶	۶۱/۶۴۳	۲۰/۸۵۸-	۳/۰۲۲
استهلاک	۱۰۸۰	۱۰۲	۲۰	۵۴/۴۱	۱	۳۵۵
کیفیت گزارشگری مالی	۱۰۸۰	-۰/۰۴۶	-۰/۰۱۶	۰/۲۶۰	-۰/۵۳۴	۰/۲۰۱
اندازه شرکت	۱۰۸۰	۱/۰۵۹	۱/۶۶۴	۱۹/۳۹۵	۱۰/۰۳۱	۰/۴۸۴
عمر شرکت	۱۰۸۰	۳/۵۶۹	۳/۶۶۴	۴/۴۸۹	۲/۴۸۵	۰/۳۶۹
مالکیت سهامداران نهادی	۱۰۸۰	۰/۵۳۵	۰/۵۶۴	۰/۹۸۶	۰	۰/۲۲۹

پنل ب: متغیرهای دو ارزشی

نوع طبقه	فراوانی	درصد
----------	---------	------

نام متغیر	مشاهدات	میانگین	میان	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
خطای نوع اول	۱	۰	۳۷۶	۰	۳۴/۸۱٪	
	۰	۰	۷۰۴	۰	۶۵/۱۸٪	
خطای نوع دوم	۱	۰	۲۵۸	۰	۲۳/۸۸٪	
	۰	۰	۸۲۲	۰	۷۶/۱۱٪	
نوع گزارش حسابرس	۱	۰	۱۰۰	۰	۹/۲۵٪	
	۰	۰	۹۸۰	۰	۹۰/۷۴٪	
راهبرد تجاری	۱	۰	۶۲۳	۰	۵۷/۶۹٪	
	۰	۰	۴۵۷	۰	۴۲/۳۱٪	
احتمال ورشکستگی	۱	۰	۱۶۷	۰	۱۵/۴۶٪	
	۰	۰	۹۱۳	۰	۸۴/۵۴٪	
اندازه موسسه حسابرسی	۱	۰	۳۰۳	۰	۲۸/۰۶٪	
	۰	۰	۷۷۷	۰	۷۱/۹۴٪	
تغییر مدیر عامل	۱	۰	۱۷۵	۰	۱۶/۲۰٪	
	۰	۰	۹۰۵	۰	۸۳/۸۰٪	
تغییر اعضای هیئت مدیره	۱	۰	۱۹۸	۰	۱۸/۳۳٪	
	۰	۰	۸۸۲	۰	۸۱/۶۷٪	

### آمار استنباطی

به منظور آزمون فرضیه اول از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول ۳ بهره گرفته شده است. آماره LR مک فادن که مقدار آن بین صفر و یک تغییر می کند در سطح اطمینان ۹۵٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. هر چه این شاخص به یک نزدیکتر باشد، میزان تطابق مدل با واقعیت بیشتر و به عبارتی نیکویی برازش بیشتر است. بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب راهبرد تجاری ۱/۹۸۰ بوده که نشان دهنده رابطه مثبت راهبرد تجاری با خطای نوع اول است؛ که در سطح خطای ۵ درصد، آماره Z ضریب راهبرد تجاری در مدل معنادار است. با توجه به نتایج به دست آمده می توان در سطح خطای ۵ درصد فرضیه

اول را تأیید کرد، به این معنا که راهبرد تجاری با احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع اول رابطه معناداری دارد.

جدول ۳. نتایج آزمون معناداری الگوی اول

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۶/۷۰۷۹۷۷	۱/۲۳۳۷۶۵	-۵/۴۳۶۹۹۹	۰/۰۰۰۰
راهبرد تجاری	۱/۹۸۰۲۹۲	۰/۹۹۹۲۱۸	۱/۹۸۱۸۴۳	۰/۰۴۷۵
اندازه شرکت	۰/۲۸۶۹۵۹	۰/۵۵۱۶۷	۵/۲۰۱۶۴۶	۰/۰۰۰۰
عمر شرکت	-۰/۰۶۷۷۹۷	۰/۱۹۶۰۶۶	-۰/۳۴۵۷۸۸	۰/۷۲۹۵
احتمال ورشکستگی	-۰/۱۹۶۲۰۵	۰/۲۰۷۴۰۸	-۰/۹۴۵۹۸۷	۰/۳۴۴۲
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۲۰۷۷۹۰	۰/۱۷۴۷۸۶	-۱/۱۸۸۸۲۰	۰/۲۳۴۵
مالکیت سهامداران نهادی	۰/۴۶۴۱۶۰	۰/۳۷۷۴۰۴	۱/۲۲۹۸۱۷	۰/۲۱۸۷
تغییر مدیر عامل	۰/۳۲۴۷۱۹	۰/۲۰۹۶۳۵	۱/۵۴۸۹۶۹	۰/۱۲۱۴
تغییر اعضای هیئت مدیره	۰/۰۲۹۰۴۰	۰/۲۰۰۰۸۴	۰/۱۴۵۱۴۱	۰/۸۸۴۶
متغیرهای ساختگی سال			در نظر گرفته شده است	
متغیرهای ساختگی صنعت			در نظر گرفته شده است	
ضریب تعیین مک فادن			٪۲۶/۴۱	
آماره LR			۲۲۹/۱۰۷	
سطح معناداری (آماره LR)			۰/۰۰۰۰	

بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۴، ضریب راهبرد تجاری (۲/۲۸۶-) بوده که نشان دهنده رابطه منفی راهبرد تجاری با خطای نوع دوم است؛ اما در سطح خطای ۵ درصد، آماره Z ضریب راهبرد تجاری در مدل معنادار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین مک فادن نشان می‌دهد، که تقریباً ۲۷/۰۷٪ تغییرات متغیر وابسته (خطای نوع دوم) به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند که در سطح اطمینان ۹۵٪، با توجه به آماره Z ضریب متغیر راهبرد تجاری شرکت، در مدل معنادار است، با توجه به موارد فوق می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه اول را تأیید شده، تلقی نمود. به این معنا که راهبرد تجاری با احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع اول رابطه مثبت و معناداری دارد. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد که با توجه به آماره Z در سطح اطمینان

۹۵٪، اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، تغییر مدیر عامل و تغییر اعضای هیئت مدیره با خطای نوع دوم رابطه منفی و معناداری دارند در حالی که، احتمال ورشکستگی، عمر شرکت و مالکیت سهامداران نهادی با خطای نوع دوم، ارتباط مثبت و معناداری دارند. به عبارت دیگر، در شرکت‌های دارای راهبرد تجاری تهاجمی صدور گزارش حسابرسی مقبول در سال مالی قبل و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال جاری نسبت به شرکت‌های تدافعی کمتر است.

جدول ۴. نتایج آزمون معناداری الگوی دوم

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۳/۸۵۱۱۳۷	۱/۱۶۳۶۸۴	-۳/۳۰۹۴۳۵	۰/۰۰۰۹
راهبرد تجاری	-۲/۲۸۶۷۵۲	۱/۰۴۰۲۴۹	-۲/۱۹۸۲۷۵	۰/۰۲۷۹
اندازه شرکت	-۰/۱۰۲۳۳۳	۰/۰۶۴۵۱۷	-۱/۵۸۶۱۳۰	۰/۱۱۲۷
عمر شرکت	۰/۶۵۶۴۳۳	۰/۲۳۲۷۴۷	۲/۸۲۰۳۶۹	۰/۰۰۴۸
احتمال ورشکستگی	۰/۰۷۵۵۷۳	۰/۲۲۱۸۶۷	۰/۳۴۰۶۲۶	۰/۷۳۳۴
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۰۵۴۷۱۴	۰/۱۹۶۶۹۶	-۰/۲۷۸۱۶۷	۰/۷۸۰۹
مالکیت سهامداران نهادی	۰/۴۶۲۱۰۱	۰/۳۶۵۷۵۱	۱/۲۶۳۴۳۰	۰/۲۰۶۴
تغییر مدیر عامل	-۰/۰۴۳۶۹۸	۰/۲۳۷۶۷۳	-۰/۱۸۳۸۵۹	۰/۸۵۴۱
تغییر اعضای هیئت مدیره	-۰/۲۱۳۶۷۳	۰/۲۳۰۲۷۴	-۰/۹۲۷۹۰۸	۰/۳۵۳۵
متغیرهای ساختگی سال		در نظر گرفته شده است		
متغیرهای ساختگی صنعت		در نظر گرفته شده است		
ضریب تعیین مک فادن			٪۲۷/۰۷	
آماره LR			۲۰۲/۷۴۸	
سطح معناداری (آماره LR)			۰/۰۰۰۰	

بر اساس نتایج، راهبرد تجاری با نوع گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد. جدول ۵ نتایج رگرسیونی مدل مربوط به فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین مک فادن حاکی است که متغیرهای مستقل و کنترلی ۴۴/۲۵٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند؛ همچنین سطح معنی داری آماره LR نشان می‌دهد مدل رگرسیونی به طور مناسب برازش شده است.

با توجه نتایج، متغیر راهبرد تجاری با ضریب (۲/۳۸۹) و مقدار احتمال (۰/۰۴۱۲) معنی دار است. این نتیجه بیانگر آن است فرضیه پژوهش مبنی بر وجود رابطه مابین راهبرد تجاری با نوع گزارش حسابرسی تأیید می شود. در ارتباط بامتغیرهای کنترلی، یافته‌ها نشان می دهد احتمال ورشکستگی، مالکیت سهامداران نهادی با نوع گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد. در عین حال، بین سایر متغیرها با نوع گزارش حسابرسی ارتباطی مشاهده نمی شود.

جدول ۵. نتایج آزمون معناداری الکوی سوم

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۴/۸۶۱۲۱۹	۱/۶۲۳۶۷۴	-۲/۹۹۳۹۶۳	۰/۰۰۲۸
راهبرد تجاری	۲/۳۸۹۱۸۱	۱/۱۷۰۴۵۲	۲/۰۴۱۲۴۶	۰/۰۴۱۲
اندازه شرکت	۰/۱۲۴۳۳۶	۰/۰۷۳۴۹۵	۱/۶۹۱۷۶۲	۰/۰۹۰۷
عمر شرکت	-۰/۰۶۲۶۷۷	۰/۲۹۹۶۹۰	-۰/۲۰۹۱۳۸	۰/۸۳۴۳
احتمال ورشکستگی	۰/۵۷۱۵۸۲	۰/۲۸۵۹۵۹	۱/۹۹۸۸۲۳	۰/۰۴۵۶
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۰۹۲۵۲۴	۰/۲۴۰۰۱۸	۰/۳۸۵۴۸۶	۰/۶۹۹۹
مالکیت سهامداران نهادی	۰/۴۶۴۵۳۸	۰/۵۷۶۰۳۸	۰/۸۰۶۴۳۶	۰/۰۴۲۰
تغییر مدیر عامل	۰/۴۸۰۸۹۸	۰/۲۹۲۱۱۵	۱/۶۴۶۲۶۰	۰/۰۹۹۷
تغییر اعضای هیئت مدیره	-۰/۱۹۲۵۷۰	۰/۲۹۸۴۹۱	-۰/۶۴۵۱۴۷	۰/۵۱۸۸
متغیرهای ساختگی سال			در نظر گرفته شده است	
متغیرهای ساختگی صنعت			در نظر گرفته شده است	
ضریب تعیین مک فادن			٪۴۴/۲۵	
آماره LR			۲۹۸/۳۶	
سطح معناداری (آماره LR)			۰/۰۰۰۰	

همان طور که در جدول ۶ مشاهده می شود، مقدار احتمال (یا سطح معناداری)  $F$  برابر با ۰/۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنادار است، مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۲/۰۵۹۷ است، که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی را نشان می دهد. نتایج مربوط به ضریب



تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در مدل حدود ۶۹ درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند.

بر اساس نتایج مدل ارائه شده ضریب راهبرد تجاری در مدل برابر با ۰/۴۵۶ است و همچنین احتمال آماره t مربوط به متغیر مورد نظر نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد است، ضریب متغیر راهبرد تجاری معنادار است. این ضریب نشان می‌دهد راهبرد تجاری با کیفیت گزارشگری مالی دارای رابطه مثبت و معناداری است، پس فرضیه ما مبنی بر وجود رابطه راهبرد تجاری با کیفیت گزارشگری مالی، تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون معناداری الگوی چهارم

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره T	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۰/۴۶۶۳۷۲	۰/۱۳۹۳۶۲	-۳/۳۴۶۴۷۸	۰/۰۰۰۹
راهبرد تجاری	۰/۴۵۶۰۰۵	۰/۱۲۹۹۹۲	۳/۵۰۷۹۳۵	۰/۰۰۱۵
اندازه شرکت	-۰/۴۲۰۶۴۶	۰/۱۷۴۹۴۰	-۲/۴۰۴۵۱۵	۰/۰۱۶۴
عمر شرکت	-۰/۰۲۳۴۲۳	۰/۰۲۹۶۶۱	-۰/۷۸۹۶۶۶	۰/۴۳۰۰
احتمال ورشکستگی	-۰/۰۱۴۳۳۱	۰/۰۱۱۲۸۴	-۱/۲۷۰۰۴۵	۰/۲۰۴۴
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۰۳۷۳۳۲	۰/۰۱۰۶۷۷	-۳/۴۹۶۴۹۵	۰/۰۰۰۵
مالکیت سهامداران نهادی	-۰/۰۰۳۹۱۲	۰/۰۰۴۸۶۱	-۰/۸۰۴۸۸۵	۰/۴۲۱۱
تغییر مدیر عامل	-۰/۰۰۴۳۳۱	۰/۰۰۴۵۹۱	-۰/۹۴۳۲۳۷	۰/۳۴۵۹
تغییر اعضای هیئت مدیره	۰/۰۲۶۶۳۵	۰/۰۱۴۶۱۹	۱/۴۳۱۴۵۷	۰/۱۵۲۷
متغیرهای ساختگی سال			در نظر گرفته شده است	
متغیرهای ساختگی صنعت			در نظر گرفته شده است	
ضریب تعیین			۰/۷۰/۵۰	
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۶۹/۳۳	
دوربین واتسون			۲/۰۵۹۷	
آماره F			۶۰/۰۰۴۵	
سطح معناداری F			۰/۰۰۰۰	

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش، به طور کلی، برای بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و راهبرد تجاری در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. کیفیت حسابرسی را می‌توان از دو بعد معیارهای ورودی و خروجی مورد بررسی قرار داد. این مطالعه به ارزیابی کیفیت حسابرسی، با تأکید بر معیارهای خروجی محور (از جمله: تجدید ارائه صورت‌های مالی، نوع گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی) که مبتنی بر طرف تقاضا کننده خدمات حسابرسی است، با در نظر گرفتن نقش راهبرد تجاری پرداخت. از طرفی دیگر این پژوهش در ارزیابی راهبرد تجاری، از تئوری سازمانی **مایلز و اسنو (۱۹۷۸، ۲۰۰۳)** که مبتنی بر اطلاعات موجود و در دسترس بوده و قابلیت تعمیم به تمامی صنایع را دارد، استفاده نموده است که معیار ارزیابی راهبرد سازمانی **اینتر و همکاران (۱۹۹۷)** را توسعه می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه اول و دوم پژوهش، که به عنوان معیاری برای ارزیابی تجدید ارائه صورت‌های مالی است، حاکی از آن است که بین خطای نوع اول رابطه مثبت و معناداری برقرار است. عبارت دیگر مطابق با مبانی نظری در شرکت‌هایی با راهبرد تهاجمی نسبت به شرکت‌های با راهبرد تدافعی، احتمال خطای حسابرس در ارائه گزارش غیرمقبول و عدم تجدید ارائه در سال مالی بعد افزایش می‌یابد. اما بین راهبرد تجاری و خطای نوع دوم رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که در شرکت‌های تدافعی بدلیل وجود الگوهای رشد و وضعیت سودآوری با ثبات نسبت به شرکت‌های تهاجمی احتمال دریافت گزارش مقبول افزایش می‌یابد، از این رو در شرکت‌های تدافعی احتمال خطای حسابرسان در ارائه گزارش مقبول و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال بعد نسبت به شرکت‌های تهاجمی بیشتر است. این یافته‌ها با نتایج **چن (۲۰۱۶)**، **بنتلی و همکاران (۲۰۱۷)** و تا حدودی با نتایج **محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۷)** مطابقت دارد. فرضیه سوم پژوهش در رابطه با نوع راهبرد تجاری با نوع گزارش حسابرس با معیار گزارش غیرمقبول جدید مورد بررسی قرار گرفت و نتایج حاکی از

برقراری رابطه مثبت و معنادار است. کیفیت حسابرسی شرکت‌های تهاجمی با استفاده از این معیار نسبت به شرکت‌های تدافعی پایین است، به عبارتی راهبرد انتخابی عاملی تأثیرگذار در اظهارنظر حسابرس است. آزمون این فرضیه در هیچ از تحقیقات انجام نشده است. از طرف دیگر نتایج بررسی فرضیه چهارم نشان می‌دهد مدیریت سود صورت‌های مالی در شرکت‌های تدافعی نسبت به شرکت‌های تهاجمی بیشتر است؛ لذا فرضیه چهارم پژوهش، مبنی بر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین راهبرد تجاری و کیفیت گزارشگری مالی، تأیید می‌شود. به عبارتی شرکت‌های تدافعی به دلیل داشتن ساختاری منسجم و تعریف شده نسبت به شرکت‌های تهاجمی که دارای ساختاری انعطاف‌پذیر هستند با سطوح بالایی از مدیریت سود مواجهه هستند، این نتیجه با یافته‌های پژوهش **مشکی و همکاران (۱۳۹۷)**، **بتلی و همکاران (۲۰۱۲)**، در ارتباط با اعمال سطح بالاتری از مدیریت سود واقعی در شرکت‌هایی که از راهبرد راهبری هزینه تبعیت می‌نمایند، **تنانی و محب خواه (۱۳۹۳)** بالا بودن میزان مدیریت سود در شرکت‌های تدافعی نسبت به شرکت‌های تهاجمی، همسو است. نتایج این بررسی نکات مهمی را برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی فراهم می‌نماید. بدین مفهوم که تعیین کیفیت حسابرسی (یا فقدان آن) بدون در نظر گرفتن نوع راهبرد کسب و کار شرکت‌ها ناقص بوده و در مباحث مربوط به تصمیم‌گیری باعث گمراهی خواهد شد. همچنین، سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توانند بینش و آگاهی خود را نسبت به کیفیت حسابرسی شرکت‌ها از طریق ایجاد ارتباطی منطقی با نوع راهبرد کسب و کار شرکت‌ها توسعه دهند. از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به این مورد اشاره نمود: بر اساس تئوری سازمانی، راهبرد تجاری شرکت‌ها در اوایل چرخه عمر شرکت و با تعهد مدیران جهت دستیابی به اهداف خاص انتخاب شده و در طول زمان ثابت باقی می‌ماند. از این رو نمی‌توان انتخاب راهبرد خاص توسط شرکت‌ها را کنترل نمود. شرکت‌ها برای موفقیت باید پس از انتخاب راهبردهای مختلف، اهداف راهبردی خود را با سطوح

عملکرد شرکت (مانند نوآوری، مهندسی و اداری) مطابقت دهند. این پژوهش از چندین جنبه حائز اهمیت است: با پیوند تئوری سازمانی به ادبیات حسابداری، به ارائه چارچوبی برای درک عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی پرداخته و نشان می‌دهد که تفاوت در راهبرد تجاری به عنوان عاملی مهم و تعیین کننده در کیفیت حسابرسی شرکت‌ها باید مورد توجه قرار گیرد. از طرفی دیگر با توجه به فراوانی تجدید ارائه در شرکت‌های ایرانی و عدم اطلاع سرمایه‌گذاران از معایب و عواقب آن، به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود هنگام تجزیه تحلیل برای خرید سهام شرکت‌ها به معیارهای کیفیت حسابرسی و راهبرد تجاری توجه داشته باشند.

### یادداشت‌ها

1. Palmorse
2. Bushman and Smith
3. Das and Pandit
4. Bae and Choi
۵. استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۵: تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن.
6. Chenhull
7. Fisher
8. Simons
9. Rugman et al
۱۰. مانند استاندارد حسابرسی بین المللی (ISA) شماره ۳۱۵، استاندارد حسابرسی آمریکا (ASA) شماره ۱۰۹.
۱۱. استانداردهای حسابرسی شماره ۳۱۵ ایران با عنوان (شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت) و تدوین دستورالعمل حسابرسی با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی (نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی).
12. Vitalis
13. Bell et al
14. Robson et al
15. Habib and Hasan
16. Wu et al
17. Hambrick
18. Gani et al
19. Ittner et al
20. Langfield and Smith
21. Higgins

### منابع

- اسدی، مرتضی؛ دارابی، مجید. (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی. حسابرسی، ۱۴(۶۲)، ۸۸-۸۷.
- برزیده، فرخ؛ جوانی قلندری، موسی؛ عظیمی، عابد. (۱۳۹۷). تأثیر استراتژی‌های تجاری بر کارایی سرمایه‌گذاری. دانش حسابداری، ۹(۴)، ۱۸۴-۵۳.
- برزیده، فرخ؛ معیری، مرتضی. (۱۳۸۵). عوامل مؤثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی. مطالعات حسابداری، ۱۶(۴)، ۶۹-۴۳.

- تنانی، محسن؛ علوی، سید محمد. (۱۳۹۲). بررسی مقایسه ای عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری صورت های مالی از منظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی. *دانش حسابداری*، ۱۳ (۵۱)، ۱۰۷-۱۲۷.
- تنانی، محسن؛ محب خواه، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین استراتژی کسب و کار با کیفیت سود و بازده سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۴ (۱۳)، ۱۰۵-۱۲۷.
- حسینی، محمد؛ (۱۳۹۲). حساسیت محافظه کاری حسابداری نسبت به کیفیت حسابداری. *دانش حسابداری*، ۴ (۱۵)، ۱۴۹-۱۷۲.
- خلیلیان موحد، سمیه؛ سلیمانی مارشک، مجتبی. (۱۳۹۳). رویکرد ریسک تجاری؛ رویکردی نوین جهت افزایش کیفیت حسابداری. *مطالعات حسابداری و حسابداری*، ۴ (۱۶)، ۸۴-۹۴.
- خوش طینت، محسن؛ اسماعیلی، شاهپور. (۱۳۸۵). رابطه بین کیفیت سود و بازده سهام. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳ (۱۲)، ۲۷-۵۶.
- ساریخانی، نصیبه؛ برزگر، الهه. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و تجدید ارائه صورت های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مالی*، ۸ (۲۹)، ۱۰۳-۱۳۱.
- غلامرضایی، محسن؛ مافی، منصور. (۱۳۹۳). نقش تجزیه و تحلیل استراتژیک و ریسک تجاری در حسابداری مالی. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۳ (۹)، ۶۸-۵۳.
- فخاری، حسین؛ کبیری، محمدتقی. (۱۳۹۷). بررسی اثر تعدیل کنندگی گزارش حسابداری بر ارتباط افشای ضعف کنترل های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۷ (۲۷)، ۱۶۹-۱۴۷.
- کردستانی، غلامرضا؛ تاتلی، رشید. (۱۳۹۳). ارزیابی توان پیش بینی مدل های ورشکستگی (مقایسه مدل های اولیه و تعدیل شده). *دانش حسابداری*، ۱۴ (۵۵)، ۷۰-۵۱.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ تنانی، محسن؛ علی آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). خطای حسابداری: تأخیر در گزارش حسابداری و نقش تعدیلگر مالکیت خانوادگی. *بررسی های حسابداری و حسابداری*، ۱ (۲۵)، ۷۰-۵۱.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادات برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی های حسابداری و حسابداری*، ۱ (۲۶)، ۱۲۲-۸۷.
- مرادی، محمد؛ سپهوندی، سعید. (۱۳۹۴). تأثیر استراتژی های رقابتی بر پایداری عملکرد مالی و ریسک. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۷ (۳)، ۷۵-۹۰.
- مشکی میاوقی، مهدی؛ خردیار، سینا؛ حسن زاده، نغمه. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین استراتژی راهبری هزینه، رقابت بازار و مدیریت سود واقعی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *پیشرفت های حسابداری*، ۱۰ (۱)، ۲۳۵-۲۱۱.

- نمازی، محمد؛ دهقانی، علی اصغر؛ قوهستانی، سمانه. (۱۳۹۵). خود شیفتگی مدیران و استراتژی تجاری شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۲)، ۳۷-۵۱.
- نیک بخت، محمدرضا؛ عمرانی، حامد؛ آخوندی، امید. (۱۳۹۸). استراتژی تجاری صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸(۱۴)، ۹۷-۱۱۸.

## References

- Asadi, M., Darabi., M. (2012). Audit quality. *Journal of Auditor*, 14(62), 87-88 [In Persian].
- Bae, G.S., Choi S.U. (2012). Do industry specialist auditors improve investment efficiency? *Electronic Copy Available at: <http://ssrn.com/abstract=2145191>*.
- Barzide, F., Javani Ghalandari, M., Azimi, A. (2019). Effects of business strategies on investment efficiency. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(4), 153-184 [In Persian].
- Barzideh, F., Moayeri, M. (2006). The effective factors on timeliness of audit report: Evidence from Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 4(16), 43-69 [In Persian].
- Bell, T.B., Peecher, M.E., Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology. *KPMG International*.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I., Thomas, H. (1997). *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens. The KPMG Business Measurement Process: KPMG Peat Marwick LLP*.
- Bentley, K. (2012). Antecedents to financial statement misreporting. *The Influence of Organizational Business Strategy, Ethical Culture and Climate*, Texas A&M University.
- Bentley, K.A., Newton N.J., Thompson, A.M. (2017). Business strategy, internal control over financial reporting, and audit reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 49-69.
- Bentley, K.A., Omer T.C., Sharp, N.Y. (2013). Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort. *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 780-817.
- Bentley-Goode, K., Newton, N., Thompson, A.M. (2015). Business strategy and internal control over financial reporting. *Working Paper*, University of Missouri.
- Black, B.S., Kim, T.C., Park, Love, I., Rachinsky, A. (2009). Corporate governance indices and firm market values: Time series evidence from Korea. *Emerging Markets Review*, 7(4), 361-379.
- Bushman, R., Smith, A. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting Economics*, 32(1-3), 237-333.

- Chen, Y., Eshleman, J.D., Soileau, J.S. (2016). Business strategy and auditor reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 63-86.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chow, C.W., Rice, S.J. (1982). Qualified audit opinions and auditors switching, *The Accounting Review*, 57(2), 326-35.
- Das, S., Pandit, S.H. (2010). Audit quality, life-cycle stage and the investment efficiency of the firm. Retrieved from [http:// www.ssrn. com](http://www.ssrn.com).
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dechow, P., Dichev, I., (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35-59.
- Doyle, J.T., Ge, W., McVay, S.(2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting & Economics* 44(1-2), 193-223.
- Fakhari, H., Kabiri, M. (2018). The moderating effect of auditing report on the relation between internal control weakness disclosure and information asymmetry. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 7(27), 147-169 [In Persian].
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Gani, L., Jermias, J. (2006). Investigating the effect of board independence on performance across different strategies. *The International Journal of Accounting* 41(3), 295-314.
- Gholamrezaei, M., Mafi, M. (2014). The role of strategic analysis and business risk in financial auditing. *Journal Management System*, 3(9), 53-68 [In Persian].
- Habib, A., Hasan, M.M. (2017). Business strategy, overvalued equities, and stock price crash risk. *Research in International Business and Finance*, 39(1), 389- 40.
- Hambrick, D.C. (1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *Academy of Management Journal*, 26(1), 5-26.
- Hasani., M. (2014). The sensitivity of accounting conservatism to audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(15), 149-172 [In Persian].
- Higgins, D., Omer, T.C., Phillips, J.D. (2015). The influence of a firm's business strategy on its tax aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 674-702.

- Ittner, C.D., Larcker, D.F., Rajan, M.V. (1997). The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), 231–255.
- Kenchel, W.R. (2007). The business risk audit: origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 383- 408.
- Khalilian Movahed, S., Soleimani Marshak, M. (2015). Business risk approach, a new approach to improving the quality of the audit. *Accounting and Auditing Studies*, 4(16), 84-94 [In Persian].
- Khoshtinat M., Esmaeeli, SH., (2006). Relationship between earnings quality and stock return. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 3(12), 27-56 [In Persian].
- Kinney, W.R. (2000). Research opportunities in internal control quality and quality assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 83-90.
- Knechel, W.R. (2007). The business risk audit: Origins obstacles and Opportunities. *Accounting, Organization and Society*, 32(5), 383-408.
- Kordestani, Gh., Tatli, R. (2014). Earnings attributes and type of earnings management in the distressed and bankrupt firms. *Research in Accounting and Auditing*, 4(1), 79-104 [In Persian].
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22(2), 207–232.
- Lemon, W.M., Tatum, K.W., Truly, W.S. (2000). Developments in the audit methodologies of large accounting firms. London, England: auditing practices board.
- Liu, L., Subramaniam, N. (2013). Government ownership, audit firm size and audit pricing: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2), 75-161.
- Meshki, M., Kheradyar, S., Hasanzadrh, N. (2018). A study on the relationship between Cost leadership strategy, Market Competition, and earnings management in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advance*, 10(1).211-235 [In Persian].
- Miles, R.E., Snow, C.C. (2003). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- Miles, R. E., C. C. Snow, A. D. Meyer, and H. J. Coleman. (1978). Organizational strategy, structure and process. *The Academy of Management Review*, 3 (3), 546–562.
- Miles, R.E., Snow, C.C. (1994). *Fit, failure, and the hall of fame: How companies succeed or fail*, Free Press.



- Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, A.D., Coleman, H.J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), 546-562.
- Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The Dilemma of audit quality measuring in archival studies: Critiques and suggestions for Iran's research setting. *Accounting and Auditing Review*, 1(26), 87-122 [In Persian].
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and the increased competition in the audit market. *Accounting & Finance*, 58(3), 885-892 [In Persian].
- Mohammadrezaei, F., Tanani, M., Aliabadi A. (2018). Audit failure: Audit report lag and moderating role of family ownership. *Accounting and Auditing Review*, 1(25), 51-70 [In Persian].
- Moradi, M., Sepahvandi, S. (2015). The impact of competitive strategies on stability of financial performance and risk. *Financial Accounting Reserarches*, 7(3), 75-90 [In Persian].
- Namazi M., Deghani A., Ghoohestani. (2017). CEO narcissism and business strategy. *Journal Management System*, 6(22), 37-52 [In Persian].
- Nikbakht, M., Omrani, H., Akhouni, O. (2019). Client business strategy and audit fee. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 8(1), 97-118.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
- Peecher, M.E., Schwartz, R., Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 463-485.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., Jones, J. (2007). Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit ifeld. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5), 409-438.
- Rugman, A.M., Verbeke, A. (1988). Does competitive strategy work for small business? *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 5(3), 45-50.
- Sarikhani, N., Barzeghar, E. (2016). Investigating the relationship between audit quality with restatements related to earning management and cash flow management, of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Quarterly Financial Accounting Journal*, 8(29), 103-13 [In Persian].
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Tanani M., Mohebkah, M. (2014). Relationship between business strategy with earnings quality and stock return in firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 4(13), 105-127 [In Persian].

- Tanani., M., Alavi, S.M. (2012). A comparison of factors influencing audit fees between independent auditors and executives. *Journal of Audit Science*, 13(51), 107-127 [In Persian].
- Tsui, J.L., Jaggi, B., Gul, F.A. (2001). CEO domination, growth opportunities, and their impact on audit fees. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 16, 189-208.
- Vitalis, A.M. (2012). Business risk and audit risk: An integrated model with experimental boundary test. (Unpublished Doctoral Dissertation), University of Wisconsin-Madison, Madison: USA.
- Wu, P., Lei, G., Tingting, G. (2015). Business strategy, market competition and earnings management. *Chinese Management Studies*, 9(3), 401-424.

