**بررسی تاثیر استراتژی کسب وکار بر کیفیت کنترل­های داخلی در شرکت­های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادارتهران**

**چکیده**

استراتژی کسب و کار می­تواند برای حسابرسان در هنگام برنامه ریزی و ارزیابی های کنترل­های داخلی مورد نیاز و هم­چنین هنگام اطلاع رسانی در مورد ضعف های کنترل­های داخلی به سرمایه گذاران مفید باشد. هدف پژوهش فوق بررسی تاثیر استراتژی کسب و کار شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر کیفیت کنترل­های داخلی آن می باشد. این پژوهش از نوع توصیفی همبستگی بوده و برای آزمون فرضیه ها از مدل داده های ترکیبی استفاده شده است. دوره زمانی مورد مطالعه از سال 1391 تا پایان سال 1395 بوده و در مجموع 75 شرکت فعال بورسی از طریق حذفی سیستماتیک به عنوان نمونه انتخابی در نظر گرفته شد. با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین داده ها جمع آوری شده و از نرم افزارEviews برای انجام تجزیه و تحلیل های آماری استفاده شده‌ است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان می‌دهد که بین استراتژی کسب و کار شرکت‌ها با کیفیت کنترل­های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد.

واژه های کلیدی:استراتژی کسب وکار، کنترل­های داخلی، ضعف اساسی

طبقه بندی موضوعی:M1,M42

**مقدمه**

**استفاده‌کنندگان همواره برای تصمیم‌گیری و انجام تحلیل‌های خود به اطلاعات قابل اتکایی نیازمندند و طبیعتاً فقدان اطلاعات مناسب و مربوط، موجب اخلال در تصمیم گیری آنان می‌شود**. ارقام و گزارش‌های مالی، بخش مهمی از داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز این فرآیند محسوب می‌شوند. از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می‌شود، وجود سیستم کنترل داخلی قوی، قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این­گونه تصمیمات است، به مدیریت ارائه می‌دهد. هم­چنین کنترل­های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تاثیرگذار می باشد[3].

امروزه با توجه به تغییرات مداوم محیطی، بقای سازمان‌ها به اشکال مختلفی تهدید می‌شود. بنابراین سازمان‌ها برای ادامه حیات خود نیازمند گزینش استراتژی مناسب جهت حداکثرسازی بهره برداری از فرصت‌ ها‌ی محیطی با توجه به نقاط قوت و ضعف خود هستند[7]. استراتژی عبارت است از یک طرح واحد، همه جانبه و تلفیقی که نقاط قوت و ضعف سازمان را با فرصت ها و تهدیدهای محیطی مربوط ساخته و دستیابی به اهداف اصلی سازمان را میسر می‌سازد[8]. امروزه بیشتر سازمان­ها به جای اتخاذ یک استراتژی جامع و واحد، از مجموعه ای از استراتژی های مرتبط استفاده می کنند، که هریک در سطوح مختلفی از شرکت طراحی می­‌شوند [2]. استراتژی کسب و کار روشی است که شرکت با کمک آن در بازار به رقابت می پردازد و تاکید آن بر دستیابی و حفظ مزیت رقابتی در یک صنعت است. در پژوهش جاری استراتژی کسب و کار مفهوم رقابتی در نظر گرفته شده است واز رویکرد تطبیقی، که در سال 1989 توسط ونکاترمن مطرح شد، استفاده خواهد شد[6]. تئوری­های سازمانی بیان می­کنند که طراحی و پایداری محیط کنترل­های داخلی شرکت­ها باید بر اساس استراتژی کسب و کار شرکت باشد. سازمانها با انتخاب بهترین استراتژی گامی درجهت بهبود عملکرد خود برمی‌دارند. مطالعات نشان می‌دهد که استراتژی کسب و کار پیش بینی کننده نقاط ضعف اساسی مؤثر بر عوامل شناخته شده و توجه چشم گیری را در قدرت توضیحی مدل پیش بینی ضعف اساسی فراهم می کند. به طور خاص، شرکت­ها با استراتژی پیش فعالی به عنوان مثال شرکت های پیشرو در بازار به طور مداوم در جستجوی فرصت های جدید بازار محصول می­باشند، که باعث رشد سریع، پیچیدگی بیشتر شرکت و اصلاح مداوم کنترل­های داخلی می‌گردد. هم­چنین شرکت­های با استراتژی تدافعی به عنوان مثال، شرکت­های دارای رهبری هزینه که به دنبال محافظت از موقعیت بازار در برابر هر تلاش، برای توسعه­ی آن می­باشند و برخلاف بعد تهاجمی، تأکید آن­ها روی کاهش هزینه و کسب کارایی است، به دنبال حفظ و پایداری وضع موجود می­باشند. لذا با توجه به این موضوع می­توان بیان کرد که استراتژی کسب و کار احتمالا پایداری و کیفیت کنترل­های داخلی گزارشگری مالی شرکت­ها را تحت تاثیر قرار خواهد داد[11].

تاکنون در زمینه تاثیر استراتژی کسب و کار بر کیفیت کنترل­های داخلی گزارشات مالی در کشور تحقیقی انجام نشده است. لذا کمبود بررسی موضوع پژوهش به خوبی ملموس می­باشد. این تحقیق، نظریه سازمانی را به گزارشگری مالی و ادبیات حسابرسی پیوند می­دهد تا بررسی کند که آیا استراتژی تجاری شرکت ها بر کیفیت کنترل­های داخلی گزارشات مالی تاثیر می­گذارد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

**با توجه به محیط پویایی که امروزه سازمان­ها و شرکت­ها با آن مواجه هستند**، نیاز به بازنگری و بررسی موضوعات تغییر از قبیل ساختار، تکنولوژی، استراتژی‌ها، فرهنگ و سایر عناصر سازمان وجود دارد و مدیران سازمان ها به ویژه مدیران ارشد، باید قبل از مبادرت به هرگونه اقدام بنیادی سازمانی، عناصر تغییر در سازمان خود را شناسایی کنند. علاوه براین، محیط خارجی متغیر تعدیل کننده، بر تغییرات سازمانی اثر می‌گذارد. لذا مدیران سازمان ها می بایست، علاوه بر بررسی عناصر تغییر، جهت تغییر در این عناصر را نیز مشخص کنند، که این امر از طریق بررسی و تعیین میزان عدم اطمینان محیطی امکان پذیر می شود[5].

تغییر قوانین، تغییر بازار وادغام با دیگر سازمان ها، همه از عوامل محیطی تاثیر گذار بر کنترل سازمانی می باشد. مدیریت نمی‌تواند هرچیزی که در سازمان جریان دارد، کنترل کند. حتی اگر هم می‌توانست، سود حاصل از این کار هزینه ناشی از آن را توجیه نمی کرد. در نتیجه، مدیران باید عواملی را کنترل کنند که برای عملکرد سازمان جنبه استراتژیک دارند[10] .

**کنترل داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است. کنترل داخلی شامل طرح ها**، شیوه ها وروش های قابل اجرا برای رسیدن و دستیابی به وظایف، اهداف و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است. کنترل داخلی نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می رود. بنابراین کنترل داخلی باید به عنوان یک جزء لازم هر سامانه ای که مدیریت برای تنظیم و راهنمایی آن فعالیت ها به کار می گیرد، شناسایی شود، نه به عنوان یک سامانه جداگانه در درون یک دستگاه اجرایی بلکه با این مفهوم که کنترل داخلی، کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به عنوان یک بخش از زیرساخت کنترل مدیریت به وجود آمده است تا به مدیران برای انجام کار یک واحد و دستیابی به اهداف آن بر روی یک پایه و اساس مداوم کمک کند[10].

امروزه شرکت ها با پیچیدگی محیطی بی سابقه ای روبه رو هستند که به وسیله تغییر تکنولوژی سریع، محیط های اطلاعاتی پویا وانواع جدیدی از مدل های کسب وکار مواجه شده‌اند[1] . با توجه به تغییرات بسیار متغیر بازار و رقابت شدید بین شرکت های تجاری، سازمان ها برای بقای خود استراتژی مناسبی را انتخاب می کنند تا با توجه به شرایط محیطی، حداکثر بهره برداری از امکانات موجود در سازمان خود را داشته باشند[7]. برای دستیابی به اهداف نهایی در سازمان ها و شرکت ها به منظور رقابت با سایر سازمان ها باید از استراتژی بهره گرفت. استراتژی منطق تجاری را برای سازمان به ارمغان می آورد[4].

استراتژی های سطوح مختلف سازمان در جهت واکنش مناسب نسبت به عوامل محیطی اتخاذ می‌شوند و تناسب آن ها با میزان تغییرات محیطی موضوع حیاتی برای سازمان است[5].

تحلیل محیط داخلی و خارجی سازمان ها و شناسایی و ارزیابی عوامل استراتژیک، یکی از ارکان اساسی مدیریت استراتژیک و نخستین گام جهت تدوین استراتژی ها می‌باشد. اصل اساسی مدیریت استراتژیک این است که سازمان ها باید برای بهره جستن از فرصت های خارجی و پرهیز از اثرات ناشی از تهدیدات خارجی یا کاهش آن ها، درصدد تدوین استراتژی های مقتضی و مورد نیاز برآیند. همچنین از دیگر فعالیت های اصلی و ضروری مدیریت استراتژیک این است که نقاط قوت وضعف واحد های سازمان را شناسایی و آن ها را ارزیابی نماید[9].

شناسایی استراتژی شرکت‌ها ممکن است به عنوان یک زمینه مفید برای درک تفاوت در ترکیب ساختارهای کنترلی و ضعف کنترلی در میان شرکت ها باشد[11].

استراتژی کسب و کار یکی از ویژگی های اصلی در طراحی سیستم کنترل حسابداری است و علاوه بر این محققان استراتژی همچون مایلزو برن (1978) وپورتر (1980) اعتقاد دارند که سیستم های کنترلی با توجه به استراتژی شرکت ها، از راه های مختلفی استفاده می شوند. سیستم کنترل سازمان بایستی با استراتژی آن ها هماهنگ باشد. انواع استراتژی با توجه به نسبت تغییرات در محصولات و بازار شناسایی می شوند به گونه ای که استراتژی بازرسی از طریق تولید محصولات جدید وتوسعه بازار به رقابت می پردازد. این استراتژی انعطاف پذیر بوده و فعالانه به تعامل با محیط می پردازد.از طرفی استراتژی مدافع در زمینه محصولات پایدار فعالیت می‌کند از طریق رهبری هزینه،خدمات مشتری و کیفیت رقابت می کند و اکثر تلاش های تحقیق و توسعه آن مربوط به بهبود فرآیند است و نه نوآوری در محصول . و محیط مدافع هم معمولا پایدار است. یک تحلیل­گر ترکیبی از هردو مدافع و بازرس است و به سرعت در حال تکامل است. پژوهش ها نشان می‌دهد که بازرسان با عملکرد بالا براهمیت کنترل مانند پیش بینی داده ها، کنترل بودجه دقیق ونظارت دقیق بر خروجی ها تاکید دارند، اما توجه کمی به کنترل هزینه ها دارند. همچنین آن ها دریافتند که شرکت های بزرگ تحقیقاتی تاکید برگزارش منظم و استفاده از سیستم های کنترل استاندارد دارند [13] .

بنتلی و همکاران [11] در پژوهشی که در دوره زمانی 2004-2014 انجام شده‌است بررسی می‌کنند که آیا استراتژی کسب وکار شرکت تعیین کننده اصلی کیفیت کنترل داخلی برگزارشگری مالی(ICFR) و کیفیت گزارشگری کنترل داخلی حسابرسان است همچنین بیان می دارند که دلیل این که شرکت های مکتشف بیشتر با تحریف در گزارشگری مالی روبه رو هستند این است که ریسک کنترلی بالاتری دارند و به خصوص آن ها دریافتند که درجه کیفیت کنترل های داخلی نقش تعدیل کننده ای در رابطه بین راهبرد تجاری و تحریفات با اهمیت در گزارشگری مالی ایفا می کند. از این رو ممکن است مدیران وحسابرسان چنین شرکت هایی در شناسایی وگزارش ضعف های بااهمیت کنترل های داخلی بیشتر با مشکل مواجه شوند چرا که محیط کنترلی اینگونه شرکت ها،خاص و بی ثبات تر است و این مساله شرکت را با اخبار بد بیشتری مواجه می‌سازد. یافته‌های ما نشان می دهد که استراتژی کسب وکار یک شاخص خلاصه مفید برای ارزیابی قدرت کنترل داخلی شرکت ها است و بیان می‌کند که گزارش کنترل داخلی یک بخش مهمی برای بهبود کیفیت حسابرسی در میان مشتریان است.

کادلن ای. بنتلی[12] در مقاله خود با استفاده از نظریه سازمانی، تحقیقی را بررسی می کند که آیا استراتژی کسب وکار شرکت بر فرهنگ اخلاقی و محیط درون سازمان تاثیر می گذارد و بنابراین توضیح می دهد که چرا استراتژی کسب وکار شرکت ممکن است در نهایت به افزایش ریسک گزارشگری مالی کمک کند. با استفاده از یک پژوهش گسترده، دو گروه‌ زیر مجموعه شرکت بازرس را بررسی می‌کند که در آن یک گروه کوچکتر(بزرگتر) به طور قابل توجهی با فرهنگ و محیط زیست کمتر(بیشتر) مرتبط است و نشان می دهد که چرا شرکت ها پس از استراتژی کسب وکار بازرسی همچنان علی رغم تلاش های حسابرسان، بی‌نظمی را در گزارشات مالی تجربه می‌کنند. این پژوهش نشان می‌دهد که شرکت ها پس از یک استراتژی کسب وکار بازرسی، علی رغم افزایش میزان تلاش های حسابرسی احتمالا ناآرامی های گزارشگری مالی را تجربه می‌کنند.

اجبیجول و جوکیپی [13] در پژوهشی ابتدا به ارائه شواهد تجربی ازتعامل بین اجزای یک سیستم کنترل داخلی می‌پردازند و دوم، به دنبال تکمیل کار درحوزه استراتژی هستند و آن را بر روی سیستم کنترل داخلی از حوزه حسابرسی بررسی می‌کنند. هدف این مقاله، ایجاد یک درک عمیق‌ است که چگونه گرایش های مختلف راهبردی ممکن است بر اجزای سیستم کنترل داخلی تاثر گذار باشد. نتایج نشان می‌دهد که برای شرکت های بازرس، درجه بالایی از فعالیت های کنترل داخلی و درجه پایین نظارت، اثر بخشی بیشتر سیستم کنترل داخلی را تضمین می کند. در آن سوی دیگر، برای تحلیلگران درجه بالایی از فعالیت کنترل داخلی و درجه بالای نظارت منجربه یک سیستم کنترل داخلی بسیار موثر می شود. علاوه بر این، یافته های ما نشان می دهد که تفاوت معنی داری بین مدافعان و تحلیلگران وجود ندارد.

رضوانی و سهامخدم[5] در پژوهشی با مطالعه ادبیات تحقیق در زمینه استراتژی کسب و کار و عدم اطمینان محیطی، مدلی برای تناظر این دو ارائه شده‌است. از ترکیب مدل پورتر و مدل مایلز واسنو، چهار نوع استراتژی کسب وکار معرفی و نیز عدم اطمینان محیطی در چهار وضعیت تعریف گردید. جامعه آماری عبارت است از کارشناسان ومدیران شرکت های پگاه فارس وشام شام و از آنجائی که این جامعه محدود است از همه اعضای آن پرسش به عمل آمد. نتایج نشان داد استراتژی کسب و کار در شرکت پگاه فارس استراتژی مدافع کم هزینه و درشرکت شام شام، استراتژی مدافع تمایز طلب است. بین وضعیت موجود و مطلوب استراتژی کسب وکار در هردوشرکت اختلاف معناداری وجود دارد. همچنین استراتژی کسب وکاردر هردوشرکت با عدم اطمینان محیطی تناظر مناسبی ندارد.

فرضیه های پژوهش

بین استراتژی کسب و کار شرکت و کیفیت کنترل­های داخلی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

روش پژوهش

طرح این پژوهش ازنوع کاربردی و روش آن پیمایشی و از لحاظ محتوا از نوع تحقيقات همبستگي است. برای طبقه بندی، محاسبات و پردازش داده ها از نرم افزارهای ( EXCEL)و نرم افزار ایویوز (Eviews ) استفاده می‌شود سپس با استفاده از داده‌های پانل و روش پانل دیتا و روش‌های مناسب اقتصادسنجی به تبیین، تخمین و شبیه‌سازی الگوهای توضیح‌دهنده رابطه میان استراتژی کسب و کار و کیفیت کنترل­های داخلی شرکت‌ها پرداخته شده‌است.

**جامعه و نمونه آماری**

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای یک دوره زمانی 5 ساله از سال 1391 تا پایان سال 1395 می باشد. کیفیت و سهولت دسترسی به اطلاعات صورت های مالی از جمله دلایل انتخاب جامعه آماری است. نمونه گیری به صورت حذفی انجام شده و شامل کلیه شرکت های جامعه آماری است که حائز شرایط زیر باشند:

1. شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باشد .
2. شرکت هایی که داده های مورد نظر آن در دسترس باشد .
3. شرکتهایی که پایان سال مالی آنها 29 اسفند هرسال باشد .
4. جزو شرکتهای مالی( بانکها و موسسات بیمه) و شرکت های سرمایه گذاری و هلدینگ نباشد.
5. در حین فعالیت وقفه عملیاتی قابل توجهی نداشته باشد .

با در نظر گرفتن شرایط فوق تعداد جامعه آماری به 75 شرکت تقلیل یافته و در نهایت تمام اعضای جامعه به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده است.

**ابزار گردآوری اطلاعات**

در این پژوهش برای جمع آوری داده‌ها، اطلاعاتی که مربوط به مبانی نظری پژوهش بود، به روش کتابخانه‌ای و از منابع مختلف مانند کتب، مجلات تخصصی فارسی و لاتین ونشریات معتبر بین المللی که به صورت آنلاین در پایگاه های اینترنتی موجود بودند، جمع آوری گردید. اطلاعات و داده های خام مورد نیاز شرکت ها، به منظور بررسی فرضیه های پژوهش، از طریق آرشیو های الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و لوح های فشرده اطلاعات مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری گردید.

**مدل و متغیر های تحقیق**

برای آزمون فرضیه تحقیق از مدل زیر استفاده شده است:

MWi,t= β0 + β1STRATEGYi,t+β2LNMVEi,t + β3FOREIGNi,t +β4 BIGNi,t + β5 LNAGEi,t +

β6 INS\_PERi,t+ ε

مدل (1)

**متغیر وابسته**

کیفیت کنترل­های داخلی در این پژوهش به عنوان متغیر وابسته است که به پیروی از مقاله گاه و لی (2011) از شاخص ضعف اساسی سیستم کنترل­های داخلی در گزارش حسابرسی استفاده خواهد شد. بدین صورت که اگر شرکت حداقل یک ضعف اساسی در سیستم کنترل­های داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این­صورت عدد صفر در نظر گرفته می­شود که در مدل (1) متغیر وابسته کیفیت کنترل داخلی (MWi,t) می‌باشد.

**متغیر مستقل**

متغیر مستقل در این پژوهش استراتژی کسب و کار(STRATEGY) است که برای تعیین نوع استراتژی شرکت از سیستم امتیازدهی ترکیبی ایتنر و لرکر (1997) استفاده می­کنیم، بدین صورت که برای به دست آوردن امتیازات ترکیبی از شش نسبت زیر برای بررسی ابعاد مختلف استراتژی کسب وکار استفاده می کنیم:

1- هزینه­های تحقیق و توسعه به فروش (جذب توسعه محصولات جدید )

2- هزینه های فروش، عمومی و اداری به فروش (جذب تلاش های بازاریابی )

3- نسبت نرخ رشد فروش (شکل گیری الگوی رشد )

4- تعداد کارکنان به فروش ( ضبط بازده تولید )

5- نسبت دارایی­های ثابت به کل دارایی­ها ( یافتن ساختار سرمایه )

6- انحراف معیار کل تعداد کارکنان شرکت (یافتن ثبات سازمانی)

سیستم امتیازدهی بدین صورت است که ابتدا شرکت­ها را براساس پنج نسبت اول به ترتیب از بالا به پایین در پنج گروه تقسیم می کنیم. بدین­صورت که شرکتی که در بالاترین پنجک قرار دارد امتیاز پنج و شرکتی که در پایین­ترین پنجک قرار می­گیرد امتیاز 1 را کسب می کند و بقیه شرکت­ها متناسب با پنجک مربوطه امتیاز بندی می‌شوند. سپس شرکت­ها را براساس نسبت آخر به پنج گروه تقسیم می­کنیم. این بار شرکتی که در بالاترین پنجک قرار می­گیرد امتیاز 1 و شرکتی که در پایین ترین پنجک قرار می­گیرد امتیاز 5 را کسب می­کند و بقیه شرکت­ها متناسب با پنجک مربوطه امتیاز بندی می شوند. در مرحله آخر امتیازات به دست آمده از دو مرحله فوق را با یکدیگر جمع می نماییم تا امتیاز نهایی هر شرکت به دست آید. دامنه امتیازات ترکیبی (مجموع شش نسبت) هر شرکت طی یک سال بین 6 تا30 خواهد بود. شرکت­هایی که مجموع امتیاز آن­ها در بازه 6 تا 18 باشد به­عنوان شرکت­های تدافعی و شرکت­هایی که مجموع امتیاز آن­ها در بازه 18 تا 30 باشد به عنوان شرکت­های تهاجمی تعیین می­گردند.

**متغیر‌های کنترلی**

(LnMVE ) ارزش بازار شرکت: لگاریتم طبیعی از سرمایه شرکت در بازار

(FOREIGN ) سرمایه گذاری خارجی: متغیر شاخص برابر با 1،اگر شرکت دارای درآمد خارجی باشد و در غیر این صورت صفر است.

(LnAge ) سن شرکت: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که شرکت در بورس اوراق بهادار تهران عضویت داشته باشد.

(BIGN ) اندازه حسابرسی شرکت: متغیر شاخص برابر با 1 است، اگر شرکت توسط یک شرکت حسابرسی بزرگ حسابرسی شود و در غیراین صورت صفر است.

(INS\_PER ) مالکیت سرمایه گذاران نهادی: درصد سهامی که به وسیله مالکان نهادی اتخاذ شده است.

**یافته های پژوهش**

در این قسمت داده های مربوط به 75 شرکت نمونه طی سال های 1391 تا پایان سال 1395 مورد بررسی قرار گرفته است. نگاره (1) آماره های توصیفی این داده ها را نشان داده‌است:

**نگاره 1 . آمار توصیفی متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| نماد متغیرها | میانگین | میانه | حداکثر | حداقل | انحراف معیار | ضریب چولگی | ضریب کشیدگی |
| MW | 605/0 | 1 | 1 | 0 | 489/0 | 431 /0- | 185/1 |
| STRATEGY | ‌240/16 | 16 | 24 | 8 | 332/3 | 029/0 | 542/2 |
| LNMVE | 962/13 | 902/13 | 453/18 | 765/10 | 298/1 | 446/0 | 911/3 |
| FOREIGN | 746/0 | 1 | 1 | 0 | 435/0 | 134/1- | 286/2 |
| BIGN | 290/0 | 0 | 1 | 0 | 454/0 | 922/0 | 850/1 |
| LNAGE | 554/1 | 612/1 | 812/1 | 1 | 177/0 | 820/0- | 768/2 |
| INS\_PER | 375/61 | 480/70 | 260/98 | 0 | 514/29 | 894/0- | 623/2 |

**منبع: یافته های پژوهش**

همان طور که نگاره (1) نشان می دهد، متغیر کنترلی درصد مالکیت نهادی (INS\_PER) دارای بیشترین میانگین می‌باشد و متغیر کنترلی درصد مالکیت نهادی (INS\_PER)و لگاریتم سن شرکت (LNAGE) به ترتیب دارای بیشترین و کمترین مقدار انحراف معیار می‌باشند. متغیر استراتژی کسب و کار (STRATEGY) دارای میانگین 16 می باشد، معنی آن این است که شرکت های نمونه مورد بررسی به طور میانگین میانه رو هستند.

**بررسی پایایی متغیرها**

قبل از برآورد مدل‌ها، برای اطمینان از ساختگی نبودن و در پی آن نتایج نامطمئن، چگونگی مانایی (پایایی)متغیرها با استفاده از آزمون‌های ریشه واحد لوین، لینوچو بررسی‌گردید. نتایج آزمون‌های ریشه واحد متغیرها درنگاره (2) ارائه شده است .

**نگاره 2 . نتایج آزمون پایایی متغیرها**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| متغیر | آزمون لوین ، لین وچو | | مرتبه تفاضل گیری |
| ضریب | احتمال |
| MW | 397/2- | 008/0 | درسطح پایا |
| STRATEGY | 813/10- | 000/0 | در سطح پایا |
| LNMVE | 490/54- | 000/0 | در سطح پایا |
| FOREIGN | 238/3- | 000/0 | در سطح پایا |
| BIGN | 163/2- | 015/0 | یک |
| LNAGE | 539/85- | 000/0 | در سطح پایا |
| INS\_PER | 228/110- | 000/0 | در سطح پایا |

منبع: یافته های پژوهش

همان طور که از جدول فوق مشخص است، متغیرهای تحقیق در سطح پایا هستند و می توانیم عملیات آماری را با اطمینان از معقول بودن نتایج انجام دهیم.

**آزمون فرضیه**

بر اساس ادبیات اقتصاد سنجی داده های پانل، قبل از تخمین مدل ها لازم است با استفاده از آماره آزمون F لیمر همگنی داده ها و در نتیجه استفاده از روش تخمین داده‌ای پانل مورد آزمون قرار گیرد. همچنین به منظور انتخاب روش تخمین مناسب از بین روش با اثر ثابت و تصادفی باید از آماره آزمون هاسمن استفاده شود. نتایج حاصل از آزمون F لیمر و هاسمن برای مدل‌ فرضیه،در نگاره (3) ارائه شده است.

**نگاره3. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| آزمون | ضریب | سطح معناداری |
| Cross-section F | 680/6 | 000/0 |
| Cross-sectionrandom | 057/26 | 000/0 |
| تفسیر آزمون | روش پنل دیتا و اثرات ثابت | |

منبع: یافته های پژوهش

نتایج آماره آزمون F لیمر برای دلالت بر معنی‌دار بودن استفاده از روش داده‌های پانل به‌جای روش حداقل مربعات معمولی دارد. آزمون هاسمن برای تعیین استفاده از مدل اثر ثابت در مقابل اثر تصادفی انجام می شود. این آزمون بر پایه وجود یا عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیرهای مستقل مدل شکل گرفته است. نتایج آزمون هاسمن به‌منظور انتخاب روش تخمین مناسب نشان می‌دهد که برای تخمین مدل ‌استفاده از روش با اثرات ثابت نسبت به روش با اثرات تصادفی، روش مناسب‌تری می‌باشد.

در ادامه با استفاده از مدل بیان شده برای برآورد فرضیه، به تجزیه و تحلیل فرضیه پرداخته­ شده است. نگاره (4) نتایج برآورد فرضیه می‌باشد.

**نگاره 4.نتایج آزمون برآورد فرضیه تحقیق**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| متغیرهای توضیحی | متغیر وابسته: کیفیت کنترل داخلی(MW) | | |
| ضریب | آماره t | سطح معناداری |
| STRATEGY | 000/0 | 039/0 | 968/0 |
| LNMVE | 015/0- | 306/0- | 759/0 |
| FOREIGN | 063/0 | 723/0 | 470/0 |
| LNAGE | 644/0 | 577/0 | 564/0 |
| BIGN | 144/0 | 130/1 | 259/0 |
| INS\_PER | 002/0- | 833/0- | 405/0 |
| مقدار ثابت عرض از مبدا | 055/0- | 029/0 | 976/0 |
| آمارهF | 005/7 | سطح معناداری مدل | 000/0 |
| ضریب تعیین تعدیل شده | 616/0 | دوربین واتسون | 791/1 |
| اثرات سال | بلی | اثرات صنعت | بلی |

منبع: یافته های پژوهش

همان گونه که نگاره (4) نشان می‌دهد، با توجه به سطح معناداری بالای 5 % متغیر مستقل استراتژی کسب و کار(STRATEGY )، هیچگونه رابطه معنا­داری میان متغیر وابسته کیفیت کنترل داخلی (MW )و متغیر مستقل استراتژی کسب و کار (STRATEGY ) در سطح اطمینان 95 % یافت نشد، چراکه ضرایب هیچ یک از متغیرها معنادار نیست. همچنین هیچگونه رابطه معناداری میان متغیر وابسته ضعف های کنترل داخلی(MW) با متغیرهای کنترلی پژوهش یعنی لگاریتم طبیعی سرمایه شرکت در بازار(LNMVE )، فروش خارجی (FOREIGN )، لگاریتم عمر شرکت در بورس اوراق بهادار تهران (LNAGE )،حسابرسی شرکت بوسیله موسسات بزرگ حسابرسی (BIGN) و درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی (INS\_PER) در سطح اطمینان 95 % یافت نشد.با توجه به سطح معناداری کمتر از 5 درصد آماره F در مدل فوق، مدل‌ رگرسیونی برازش‌شده نیز به‌طورکلی معنادار بوده و این امر حاکی از آن است که متغیر توضیحی تأثیر معناداری بر متغیرهای وابسته داشته‌اند و به دنبال آن ضریب تعیین تعدیل شده مدل وضعیت منا‌سبی دارد. همچنین آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد که مدل‌ برازش شده فاقد خودهمبستگی جدی می‌باشند.

**بحث و نتیجه گیری**

نتایج آزمون فرضیه این پژوهش نشان داد که بین استراتژی کسب و کار شرکت ها با متغیروابسته کیفیت کنترل داخلی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. در این راستا، بنتلی و همکاران (2017) بررسی می کنند که آیا استراتژی کسب وکار شرکت تعیین کننده اصلی کیفیت کنترل داخلی برگزارشگری مالی(ICFR) و کیفیت گزارشگری کنترل داخلی حسابرسان است. طبق تحلیل های انجام شده نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین استراتژی کسب وکار شرکت‌ها و کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.نتایج فرضیه مزبورمطابق پژوهش بنتلی و همکاران(2017) نمی باشد. از دلایل و احتمالات رد فرضیه پژوهش می توان موارد زیر را شرح داد:

* در پژوهش های بنتلی و همکاران، نظریه سازمانی بیان می‌کند که استراتژی تجاری شرکت ها در اوایل چرخه عمر شرکت انتخاب شده و در طول زمان نسبتا پایدار است و شرکت ها می توانند اهداف استراتژیک را با ساختار سازمانی در راستای موفقیت هم سو کنند اما در شرکت های بورس ایران به دلیل عدم ثبات بازار و تغییرات سریع تکنولوژی و نوسانات اقتصادی بایستی استراتژی را متناسب با تغییرات محیطی تدوین کرده واین امر موجب تغییرات مداوم استراتژی شده ودر نتیجه نمی تواند با ساختار کنترل داخلی هماهنگی کند.
* اهداف استقرار سیستم کنترل داخلی با هدف های تعیین شده در تدوین استراتژی کسب و کار شرکت ها هم پوشانی نداشته است.
* اجزای سیستم کنترل داخلی به طور اثر بخش با یکدیگر تعامل نداشته‌اند و در نتیجه دارای کیفیت لازم نبوده و از عوامل داخلی شرکت تاثیر نپذیرفته‌اند.

در یک دیدگاه مفهومی و عملی، این پژوهش سهم قابل توجهی را به منظور شناسایی کنترل های داخلی به عنوان یک منطقه بسیار پرخطر برای مشتریان و مستند سازی کیفیت گزارش حسابرسی در میان شرکت ها فراهم می کند، در حالی که کنترل های ضعیف داخلی می­تواند فرصت هایی برای مدیریت فراهم آورد تا اطلاعات مالي غلط ارائه دهد. لذا شایسته است که:

* سازمان ها برای بقا وحیات خود توانمندی هایشان را افزایش دهند تابتوانند با تغییرات محیطی به شکل موثری برخورد کنند.
* با وجود عدم تاثیر گذاری استراتژی کسب وکار شرکت های بورس اوراق بهادار تهران بر کیفیت کنترل های داخلی، لازم است سایر عناصر تاثیر گذار بر کیفیت کنترل داخلی شناسایی شده و به نحو موثری تقویت شوند.

از طرفی از آنجایی که درحیطه موضوعی تاثیر استراتژی کسب وکار بر کیفیت کنترل های داخلی مقاله مشابه داخلی یافت نشده و مقاله خارجی هم بسیار محدود می باشد لذا تعمیم دادن نتایج تحقیق به مقالات داخلی دارای محدودیت هایی می باشد.

**منابع**

1. الیاسی، مهدی، مقیمی شهری، بهزاد و مهدی فتاح زاده. (1395). بررسی تاثیر استراتژی کسب و کار بر عملکرد سازمان. نخستین کنفرانس بین المللی پارادایم های نوین مدیریت
2. تنانی، محسن و محمد محب خواه. (1393). بررسی رابطه بین استراتژی کسب و کار با کیفیت سود و بازده سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره 13، صص 105-127.
3. حاجیها، زهره وسهیلا محمدحسین نژاد. (1394). عوامل تاثیر گذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره 26، صص119-137.
4. رسد، حامد و محسن اعظمی. (1396). بررسی عوامل تاثیرگذار بر استراتژی کسب و کار. هفتمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری
5. رضوانی، حمید رضا و مازیار سهامخدم. (1391). تناظر استراتژی کسب و کار با عدم اطمینان محیطی( مورد مطالعه: شرکت های پگاه فارس و شام شام). فصلنامه علمی- پژوهشی کاوش های مدیریت بازرگانی، سال چهارم، شماره7، صص 88-104.
6. زارعی متین،حسن، جام پر از می، مونا،یزدانی، حمیدرضا و هانیه سادات بیریایی. (1389). رابطه بین استراتژیک شرکت با استفاده از رویکرد کارت ارزیابی متوازن. دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال دوم، شماره 6، صص97-112
7. شاکری، رباب. (1395). رابطه استراتژی کسب و کار با عملکرد مالی شرکت ها. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
8. عربصالحی، مهدی، مویدفر، رزیتا و سجاد کریمی. (1391). تاثیر ریسک محیطی، استراتژی شرکت و ساختار سرمایه بر عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره3، صص 47-74
9. علی نیا، محمد، امین الشریعه، سهیل ومحمد مهدی قمیان. (1393). تدوین استراتژی در مدیریت امور مجامع و حسابرسی داخلی شهرداری مشهد با رویکردSWOT . نخستین کنفرانس برنامه ریزی و مدیریت شهری .
10. محمدی، کامران،زرگرنصرالهی، ارصلان و مریم عسگری . (1393) . کنترل های داخلی و عوامل موثر برآن. سومین همایش علوم مدیریت نوین.
11. Bentley-Goode.K.A,Newton.N.J and A. M. Thompson.(2017).Business Strategy, Internal Control Over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality. Auditing: A Journal of Practice &Theory,Vol. 36, No. 4, pp. 49-69
12. Bentley, K. A. (2012). Antecedents to financial statement misreporting: The influence oforganizational business strategy, ethical culture and climate. Doctoral dissertation,College Station, Texas, USA: Texas A&M University
13. Jokipii, A.A.A.(2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. Managerial Auditing Journal, Vol. 24, pp. 500 – 522

Abstract

A business strategy can be useful to auditors when planning and evaluating internal controls as well as informing investors about weaknesses of their internal controls. The purpose of this study is to investigate the effect of the business strategy of companies listed on Tehran Stock Exchange on the quality of its internal controls. This study is a descriptive-correlational one in which panel data model has been used to test the hypotheses .The studied period was from 1391 to the end of 1395, and a total of 75 active companies in Stock Exchange were considered as a selective sample through systematic knockout. Data was gathered through using Rah AvardNovin software and Eviews software has been used to test hypotheses and perform statistical analyzes. The results of hypothesis testing show that there is not a meaningful relationship between the firm's business strategy and the quality of internal controls.

Key word: business strategy, internal control, material weakness