

استراتژی کسب و کار و کنترل داخلی در نظام راهبری شرکتی

آقای دکتر غلامرضا سلیمانی امیری^۱

هانیه حکمت^۲

شیدا نایب محسنی^۳

چکیده

در این مقاله بررسی می‌شود که آیا بین استراتژی کسب و کار مورد اتخاذ یک واحد تجاری و اثربخشی کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارتباط معنی داری وجود دارد. نظریه‌ی سازمانی بیان می‌کند که، شرکتی که از استراتژی پیشرو استفاده می‌کند، به احتمال قوی کنترل داخلی ضعیف‌تری در مقایسه با شرکتی که از استراتژی تدافعی پیروی می‌کند، دارد. یافته‌های این مقاله که با بررسی ۱۳۶ سال - شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران در طی سال‌های ۹۲ و ۹۳ نشان می‌دهد که بر خلاف انتظار نظریه‌ی سازمانی، بین نوع استراتژی مورد اتخاذ یک واحد تجاری و اثربخشی کنترل داخلی رابطه‌ی معنی داری وجود ندارد. به عبارت دیگر، پیشرو بودن یک واحد تجاری نمی‌تواند پیش‌بینی کننده‌ای از ضعف کنترل داخلی موجود در آن واحد تجاری باشد.

کلمات کلیدی: استراتژی کسب و کار، کنترل داخلی، نقاط ضعف کنترل داخلی

^۱ دانشیار حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، تهران

^۲ دانشجوی دکتری دانشگاه الزهرا (س)، تهران

^۳ دانشجوی دکتری دانشگاه الزهرا (س)، تهران

نویسنده مسئول: شیدا نایب محسنی

ایمیل نویسنده مسئول: sheida_nm@yahoo.com

مقدمه

مطابق ماده ۱۲ دستورالعمل کنترل داخلی که در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار به تصویب هیئت مدیره‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار رسید، هیئت مدیره‌ی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران مکلف اند نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به اهداف شرکت، اطمینان حاصل نمایند. برای ایفای این مسئولیت، هیئت‌مدیره شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم این دستورالعمل، حداقل به‌طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان "گزارش کنترل‌های داخلی" درج و افشا نماید. (دستورالعمل کنترل داخلی سبا، ۱۳۹۱)

تحقیقات پیشین حاکی از این بوده است که گزارشات کنترل داخلی و گزارش حسابرسی برای سهام داران آگاهی بخش است. (Beneish, Billings, & Hodder, 2008; Gupta & Nayar, 2007; Hammersley, Myers, & Shakespeare, 2008) طبق پژوهش‌های صورت گرفته کنترل داخلی غیر موثر با اقلام تعهدی کیفیت پایین و هزینه سرمایه بالا ارتباط دارد. (Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney, & LaFond, 2008; Doyle, Ge, & McVay, 2007a-2009; Dhaliwal, Hogan, Trezevant, & Wilkins, 2011; Kim, Song, & Zhang, 2011).

بیان مسئله

در این مقاله به بررسی تاثیر نوع استراتژی مورد اتخاذ شرکت بر کیفیت و اثربخشی کنترل داخلی واحدهای تجاری پرداخته می شود. کیفیت کنترل داخلی از طریق گزارشات کنترل داخلی منتشره توسط ناشران بورسی و فرا بورسی در سامانه ی کدال مورد بررسی قرار می گیرد. هم چنین، منظور از نوع استراتژی نیز میزان پیشرو یا تدافعی بودن یک شرکت است. دلیل تمرکز بر استراتژی کسب و کار در این مقاله آن است که نظریه ی سازمانی پیش بینی می کند که استراتژی کسب و کار بایستی با سبک و کیفیت محیط کنترل داخلی آن رابطه داشته باشد.

نظریه ی سازمانی نشان می دهد که شرکت ها در صنایع مختلف استراتژی های مختلفی را اتخاذ می کنند که این استراتژی ها از طریق خصوصیات آن واحد تجاری قابل مشاهده است. برای مثال، یک "شرکت پیشرو"، اغلب بر فرصت های جدید تولید تمرکز می کند و به تبع آن، رشد سریع، پیچیدگی، تغییرات در سیستم کنترل داخلی و نوسانات سود بیشتری را در بر خواهد داشت. (Hambrick, 1983; Miles & Snow, 1978, 2003; Simons, 1987) به طور عکس،

از شرکت‌های تدافعی، انتظار می‌رود که بر تولید محصولات ثابت و الگوی رشد پایداری در خطوط تولیدی موجود تمرکز داشته باشند. (Hambrick, 1983; Miles & Snow, 1978, 2003) بنابراین شرکت‌های تدافعی رشد تدریجی، پیچیدگی کمتر و سودآوری پایدارتری دارند.

اگر چه نظریه‌ی سازمانی بر این باور است که شرکت‌های پیشرو احتمالاً کنترل‌های داخلی ضعیف‌تری نسبت به شرکت‌های تدافعی دارند، اما نتایج پژوهش‌های تجربی متفاوت است. برخی از یافته‌ها حاکی از این است که شرکت‌های پیشرو در مقایسه با شرکت‌های تدافعی از سیستم‌های کنترل داخلی سختگیرانه‌تری استفاده می‌کنند. (نظیر, Bouwens & Abernethy, 2000; Chenhall & Morris, 1995; Simons, 1987) کنند که شرکت‌های تدافعی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی قویتری دارند زیرا آن‌ها اساساً بر شاخص‌های عملکرد مالی کوتاه مدت تری (نظیر شاخص‌های مبتنی بر بهای تمام شده و کارایی) تکیه می‌کنند در حالی که شرکت‌های پیشرو عمدتاً بر شاخص‌های عملکرد غیر مالی بلند مدت تری (نظیر شاخص‌های مبتنی بر سهم بازار و توسعه‌ی محصول جدید) اتکا دارند. (نظیر Abernethy & Lillis, 1995; Govindarajan & Gupta, 1985; Ittner, Larcker, & Rajan, 1997; Montemayor, 1996; Simons, 1987) ادبیات حسابداری بیان می‌نمایند که برخی ویژگی‌های شرکت‌های پیشرو با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی رابطه دارد. (Doyle, Ge, & McVay, 2007b) بنابراین تاثیر استراتژی بر شناخت این نقاط ضعف قابل استنتاج است.

این پژوهش موجب دانش‌افزایی ادبیات موجود می‌شود؛ به این ترتیب که از طریق بررسی رابطه‌ی نظریه‌ی سازمانی با ادبیات حسابداری، چارچوب تئوریک برای درک پژوهش‌های پیشین فراهم می‌کند و مطابق یافته‌ها نشان می‌دهد که نمی‌توان گفت که پیشرو (تدافعی) بودن یک شرکت دال بر ضعف (قوت) کنترل داخلی گزارشگری مالی است.

ساختار و رئوس مطالب مقاله بدین شرح ادامه می‌یابد؛ در دو بخش بعدی به ترتیب چارچوب نظری، پیشینه و فرضیه پژوهش به طور مختصر ارائه می‌گردد. بخش‌های چهارم و پنجم و ششم، طرح پژوهش، نتایج یافته‌ها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌گردد. در پایان نتیجه گیری کلی صورت می‌گیرد.

پیشینه ی پژوهش

پژوهش‌های پیشین، استراتژی کسب و کار یک واحد تجاری را به عنوان عنصری مهم در سیستم های کنترل مدیریت به شمار می‌آورند. (نظیر Henri, 2006a; Simons, 1987; see also Chenhall 2003; Dent, 1990; Fisher, 1995; and Langfield-Smith, 1997 for literature reviews) در حقیقت، پیشینه ی حسابداری مدیریت بیانگر آن است که یکی از نقش های اولیه ی سیستم های کنترل و حسابداری داخلی تسهیل توسعه و پیاده سازی استراتژی های کسب و کار است. (Ittner & Larcker, 1997, p. 293) هم چنین، استراتژی کسب و کار یک شرکت در زمره ی نخستین اجزایی است که باید در طراحی یک سیستم کنترل حسابداری مورد بررسی قرار بگیرد. (نظیر Abernethy & Lillis, 1995; Agbejule & Jokipii, 2009; Davila, 2000; Govindarajan & Gupta, 1985; Simons, 1987 Miles and Snow) استفاده می شود زیرا غنی ترین طبقه بندی سازمانی را در بر دارد و جامع است. (Dent, 1990, pp. 10–11)

اساس طبقه بندی مایلز و اسنو (۱۹۷۸، ۲۰۰۳) بر مبنای نرخ تغییرات ترکیب بازار محصول شرکت است. سه نوع استراتژی مطابق این طبقه بندی وجود دارد. در یک سر طیف شرکت هایی قرار دارند که با نرخ تغییرات سریع و به کرات ترکیب محصولات خود را تغییر می دهند (شرکت های پیشرو)، در حالی که در سر دیگر طیف شرکت هایی هستند که به ندرت و به صورت تدریجی ترکیب محصولات خود را تغییر می دهند (شرکت های تدافعی). در طول این طیف شرکت های تحلیلگر قرار دارند که نه به اندازه ی شرکت های پیشرو مبتنی بر خلاقیت فعالیت می کنند و نه همانند شرکت های تدافعی بر اساس کارایی اقدام می کنند و بر مبنای ترکیبی و به صورت دورگه فعال هستند به دیگر سخن، در برخی بخش ها بر کارایی و در سایر بخش ها بر خلاقیت تمرکز دارند. تحقیقات تجربی در حوزه ی استراتژی- کنترل عموماً دو سر افراطی این طیف یعنی استراتژی های پیشرو و تدافعی را به تصویر کشیده اند که در این مقاله نیز فرضیه بر این اساس طراحی شده است. (Fisher, 1995)

نظریه پردازان حوزه ی استراتژی (نظیر Miles & Snow, 1978, 2003; Miller & Friesen, 1978; Porter, 1980) فرض می کنند که سیستم های کنترلی بسته به استراتژی شرکت متفاوت هستند. مایلز و اسنو (۱۹۷۸، ۲۰۰۳) پیش بینی می کنند که ساختارهای کنترلی شرکت های پیشرو عموماً منعطف و غیرمتمرکز بوده و به سرعت خودشان را با شرایط تحولی بازار

وفق می‌دهند. برای مثال مایلز و اسنو پیشنهاد می‌کنند که کنترل‌های حاکم بر شرکت‌های پیشرو بیشتر بر فعالیت‌های بیرون سازمان به منظور جذب فرصت‌های جدید تمرکز دارد. بعلاوه، استراتژی شرکت‌های پیشگام، نیز چنین بیان می‌شود؛ "فقدان رویه‌های استاندارد شده ... ساختارها و فرآیندهای منعطف، هماهنگی پیچیده تیم‌های پروژه و تاکید زیاد بر عنصر خلاقیت" (Chenhall, 2003, p. 150). شکل سازمانی غیرمتمرکز اجازه می‌دهد که شرکت‌های پیشرو، از ریسک‌پذیری و خلاقیت در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی استقبال کنند، بنابراین استراتژی آن‌ها را قادر به دنبال کردن فرصت‌های محصول و بازار جدید می‌نماید. (Joyce & Slocum, 1990, p. 141) شرکت‌هایی که ساختار غیرمتمرکز دارند، "کنترل‌های رسمی محدودی بر رفتار افراد به کار می‌گیرند که این کنترل‌ها نتیجه‌ی فعالیت‌ها را و نه رفتار افراد را پایش می‌کند." (Joyce & Slocum, 1990, p. 142) بنابراین سیمونز (1987, p. 360) بیان می‌کند که شرکت‌های پیشرو عموماً کنترل‌های حسابداری را مورد تاکید قرار نمی‌دهند و بیشتر بر پرورش خلاقیت و نوآوری‌های فردی تمرکز دارند.

در مقابل، ساختارهای کنترلی شرکت‌های تدافعی بسیار متمرکز و سختگیرانه جهت رسیدن به بیشینه‌ی کارایی است. (Miles & Snow, 1978, 2003) این نوع استراتژی‌ها برای سیستم‌های کنترلی متمرکز، مناسب برای کارهای رسمی و تخصصی، با مکانیزم‌های هماهنگی بسیار ساده و تاکید بر مناطق مشکل‌دار "مناسب است." (Chenhall, 2003, p. 150) مایلز و اسنو پیشنهاد می‌کنند که کنترل‌های حاکم بر شرکت‌های تدافعی بیشتر بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل هزینه و نظارت تمرکز دارند تا اینکه در جستجوی فرصت‌های جدید کسب و کار باشند. (Simons, 1987) به‌علاوه شرکت‌های تدافعی، "قواعد و رویه‌های عملیاتی استاندارد بسیاری را به منظور اطمینان از اینکه سطوح عملکردی مختلف مطابق با بیشترین سطح کارایی است به کار می‌برند." (Joyce & Slocum, 1990, p. 139) به‌طور مشابه، سایر پژوهش‌ها تاکید می‌کنند که نیاز شرکت‌ها به استراتژی مبتنی بر کارایی، به دلیل کاربرد ساختارهای اداری جهت نیل به اهداف استراتژیک پیشگامی به‌است. (Miller, 1986; Montemayor, 1996). به همین دلیل سیمونز (1978, p. 360) پیش‌بینی می‌کند که شرکت‌های تدافعی اتکای بیشتری بر رویه‌های رسمی حسابداری، خصوصاً آن رویه‌هایی که به‌طور مستقیم هزینه‌ها را کنترل می‌کنند، دارد.

هر چند، پژوهش‌های تجربی در خصوص رابطه‌ی بین سیستم‌های کنترل مدیریت و استراتژی به نتایج متفاوتی رسیده‌اند، در برخی پژوهش‌ها نتایج حاکی از قدرتمند بودن سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پیشرو بدست آمده است که با تئوری متناقض است. به‌عنوان مثال،

تحقیقات اولیه انجام شده توسط سیمونز (1978) نشان داد که شرکت‌های پیشرو سیستم‌های کنترلی بسیار سخت‌گیرانه‌تری در مقایسه با شرکت‌های تدافعی دارند. در پژوهش مشابهی Khandwalla (1972) دریافتند که شرکت‌های پیشرو نسبت به شرکت‌های تدافعی، سیستم‌های کنترلی پیشرفته‌تری دارند. Chenhall and Morris (1995) دریافت که برخی از شرکت‌های پیشگام بر کاربرد گسترده سیستم‌های کنترلی تکیه دارند و آبرنتی (۲۰۰۰) متذکر می‌شوند که سیستم‌های کنترلی موفقیت شرکت را در دسترسی به خلاقیت از طریق فراهم‌سازی اطلاعات جامع، به موقع و یکپارچه برای تصمیم‌گیری‌های عملیاتی افزون می‌سازد. آججول و جوکیبی (۲۰۰۹) در پژوهشی دریافتند که شرکت‌های پیشرو در سطوح بالای کنترلی هستند، اما آن‌ها معتقدند که شرکت‌های پیشرو کنترل‌های قدرتمندی را برای تمامی سطوح کنترلی به کار نمی‌برند. اگرچه هنری (2006b) دریافت که تفاوت معنی‌داری در نظارت بر فعالیت‌ها در شرکت‌های منعطف و سخت‌گیرانه به لحاظ کنترلی وجود ندارد.

سایر پژوهش‌های در خصوص اندازه‌گیری عملکرد و پاداش‌های تشویقی به نتایجی مطابق با پیش‌بینی‌های نظری دست یافتند. تحقیقات پیشین دریافتند که شرکت‌های تدافعی سیستم‌های اندازه‌گیری عملکردی به کار می‌برند که بر شاخص‌هایی نظیر هزینه، کارایی و بهره‌وری متمرکز هستند. (نظیر, Dekker, Groot, & Schoute, 1995; Abernethy & Lillis, 1995; Simons, 1987; Lillis & van Veen-Dirks, 2008; 2013) این یافته‌ها مطابق با تمرکز شرکت‌های تدافعی به پیاده‌سازی کنترل‌های قوی بر شاخص‌های مالی کوتاه‌مدت می‌باشد. (Ittner et al., 1997; Montemayor, 1996; Rajagopalan, 1997; Rajagopalan & Finkelstein, 1992; Singh & Agarwal, 2002) به طور معکوس، مطالعات دریافت‌اند که شرکت‌های پیشرو از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد متنوع‌تری و معیارهای غیر مالی با افق زمانی طولانی‌تر و ریسک‌پذیری بیشتر استفاده می‌کنند. (Govindarajan & Gupta, 1985; Henri, 2006b; Ittner et al., 1997; Montemayor, 1996; Rajagopalan, 1997; Said, HassabElnaby, & Wier, 2003) هر چند که، مطالعات دیگری نشان می‌دهد که شرکت‌های پیشرو از کنترل‌های داخلی حاکم بر مقیاس‌های مالی معین سود می‌برند زیرا که به تعیین هزینه‌ها و منافع نوآوری کمک می‌کنند. (Chenhall, 2003; Dekker et al., 2013; Lillis & van Veen-Dirks, 2008) . براساس نیاز شرکت‌های پیشرو به انعطاف‌پذیری، آن‌ها سیستم‌های کنترل داخلی خود را به دفعات تغییر می‌دهند (Simons, 1987). در آخر، تحقیقات حسابداری اخیر دریافت‌اند که شرکت‌های پیشرو با خصوصیات نظیر پیچیدگی و رشد با ضعف در کنترل‌های

Doyle et al., 2007b; Rice & Weber,) داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مرتبط هستند. (2012

توکل نیا (۱۳۹۲) در پژوهش خود چنین بیان می‌کند؛ شرکت‌هایی که هزینه تحقیق و توسعه بالاتری دارند عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری خواهند داشت زیرا بر خلاف داراییهای مشهود، بازار سازمان یافته ای برای قیمت‌گذاری داراییهای نامشهود وجود ندارد. پیش‌بینی‌های تئوری سازمانی و تحقیقات تجربی تأیید می‌کنند شرکت‌های پیرو استراتژی پیشگام، سرمایه‌گذاری سنگین‌تری در تحقیق و توسعه می‌کنند، زیرا اهداف استراتژیک آنان متمرکز بر کشف و بهره‌برداری از تغییرات جدید و مستمر فرصت‌های بازار سرمایه است. شرکت‌هایی که پیرو استراتژی مدافع هستند، تمایل دارند تا هزینه‌های تحقیق و توسعه را کمینه سازند تا بتوانند محصولاتی مقرون به صرفه، به صورت مستمر و قابل پیش‌بینی تولید کنند. بنابراین میتوان گفت که استراتژی پیشگام نسبت به استراتژی مدافع، به علت سرمایه‌گذاری اساسی در تحقیق و توسعه، منجر به عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری می‌شود. (اسماعیل توکل نیا، ۱۳۹۲)

تنتانی و محب خواه (۱۳۹۳) به بررسی رابطه استراتژی کسب و کار و کیفیت سود پرداختند نتایج حاکی از آن بود که میزان مدیریت سود در شرکت‌های تدافعی نسبت به شرکت‌های تهاجمی (پیشگام) بیشتر است. همچنین دریافتند که محیط اقتصادی بر رابطه بین راهبردهای تجاری شرکت و کیفیت سود آن موثر می‌باشد. (تنتانی و محب خواه، ۱۳۹۳)

برخی از محققان با بررسی شرکت‌های دچار مشکلات سیستم کنترل داخلی، مشخصه‌های مشترک آنها را برشمردند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره نمود: جی و مک وی (۲۰۰۵) پس از بررسی‌های خود یافتند شرکت‌هایی که نقاط ضعف عمده گزارش می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که نقاط ضعف عمده ای گزارش نمی‌کنند، پیچیده تر، کوچک تر و کمتر سودآورند. دوپل و همکاران (۲۰۰۷) به مطلب پیش افزودند، آنها عنوان کردند شرکت‌هایی که نقاط ضعف کنترل داخلی گزارش می‌کنند، جوان‌ترند، به سرعت در حال رشدند یا دستخوش بازسازی اند. همچنین اشبا- اسکایف و همکاران (۲۰۰۷) عنوان کردند شرکت‌هایی ناکارآمدی کنترل داخلی گزارش می‌کنند که در معرض خطر حسابرسی گسترده تری قرار دارند، عملیات پیچیده تری دارند، منابع کمتری برای سرمایه‌گذاری در کنترل داخلی دارند و احتمال استفاده از حسابرس برجسته در آنها بیشتر است. پژوهش‌های انجام شده در این باره، اشاره به این دارند که گزارش‌های نقاط ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهند که شرکت‌های گزارشگر نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی،

کیفیت مالی پایین‌تری نسبت به شرکت‌های عاری از نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی دارند. (محمدپور، توکل نیا، اکبر پور، ۱۳۹۲)

روش پژوهش

فرضیه این پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه: تفاوت معنی داری بین کیفیت کنترل داخلی شرکت‌های با استراتژی پیشرو و شرکت‌های با استراتژی تدافعی وجود دارد.

منظور از کیفیت کنترل داخلی، کیفیتی است که شرکت‌ها طی گزارشات کنترل داخلی به صورت سالانه ارائه می‌نمایند. نوع استراتژی شرکت هم بر اساس شاخص‌هایی مطابق تحقیق مایلز و اسنو (۱۹۷۸، ۲۰۰۳) اندازه‌گیری می‌شود که در ادامه توضیح داده می‌شود.

در این پژوهش، جامعه‌ی آماری عبارت‌اند از کلیه شرکت‌های بورسی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در قلمروی زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۳، نمونه‌ی مورد بررسی نیز شرکت‌های بورسی پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار را شامل می‌شود که از زمان اجرایی شدن دستورالعمل کنترل داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار به طور سالانه گزارش‌های کنترل داخلی خود را ارائه نموده‌اند. گزارش‌های کنترل داخلی توسط این شرکت‌ها در سامانه‌ی کدال افشا شده است، بر این اساس نمونه‌ای شامل ۱۳۶ سال - شرکت (۶۸ شرکت در طی دو سال مالی ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳) مورد بررسی قرار گرفته است.

دلیل انتخاب سال ۱۳۹۲ به عنوان آغازگر دوره‌ی زمانی مورد بررسی، آن است که الزام شرکت‌های بورسی از طریق دستورالعمل در سال ۱۳۹۱ صورت گرفته و شرکت‌ها عمدتاً از سال ۱۳۹۲ آن را پیاده‌سازی نمودند. لذا از سال ۱۳۹۲ تا آخرین دوره‌ی گزارشگری در دسترس یعنی تا پایان دوره‌ی مالی منتهی به اسفند ۱۳۹۳ قلمروی زمانی پژوهش استمرار می‌یابد.

به منظور انجام این تحقیق گزارش‌های کنترل داخلی برای نمونه‌ی مورد بررسی (۶۸ شرکت) برای سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ از سامانه‌ی کدال مورد بررسی قرار گرفت و در صورتی که این گزارش‌ها حاکی از ضعف کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بود، به متغیر مجازی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده شد.

هم چنین، به منظور بررسی استراتژی مورد اتخاذ شرکت‌ها از رویکرد مایلز و استنو (۱۹۷۸، ۲۰۰۳) در اندازه‌گیری و طبقه‌بندی استراتژی کسب و کار کمک گرفته می‌شود. در واقع این پژوهش همان بسط یافته شده‌ی روش ایتنر و همکاران (۱۹۹۷) در اندازه‌گیری استراتژی است که ۶ عامل را به عنوان ابعاد استراتژی مد نظر قرار می‌دهد. این شش عامل به همراه تعریف عملیاتی‌شان عبارتند از:

میزان توسعه محصول جدید که از محاسبه نسبت هزینه‌ی تحقیق و توسعه به فروش بدست می‌آید؛

توسعه بازاریابی شرکت که حاصل نسبت هزینه‌های فروش، عمومی و اداری به فروش است؛

الگوی رشد شرکت که بر مبنای درصد تغییرات سالانه‌ی فروش محاسبه می‌گردد؛

کارایی تولید که به صورت نسبت تعداد کارکنان به فروش تعریف می‌شود؛

ساختار سرمایه که از فرمول نسبت خالص دارایی‌های ثابت به جمع دارایی‌ها بدست می‌آید؛

و در آخر **ثبات سازمانی** که آن را بر حسب تغییرات تعداد پرسنل شرکت محاسبه خواهیم کرد.

البته نظر به این که داده‌های مرتبط با هزینه‌های تحقیق و توسعه در یادداشت‌های همراه بسیاری از شرکت‌های موجود در نمونه به صورت جداگانه افشا نمی‌شود، به عنوان یکی از محدودیت‌های تحقیق، نسبت هزینه‌ی تحقیق و توسعه به فروش حذف می‌گردد و بر اساس ۵ نسبت باقی مانده به ارزیابی استراتژی‌های شرکت‌ها می‌پردازیم. بدین منظور پس از محاسبه‌ی هر یک از ۵ نسبت مذکور، ابتدا بر اساس پنجک برای هر یک نمراتی از ۱ تا ۵ داده شد و در نهایت پس از جمع کردن تمامی نمرات به یک شاخص کلی (از ۵ تا ۲۵) برای ارزیابی نوع استراتژی شرکت دست یافتیم. هر چه جمع نمرات به ۵ نزدیک تر باشد آن شرکت تدافعی است و بر عکس هر چه به سر دیگر طیف یعنی ۲۵ نزدیک باشد، استراتژی پیشرو تر خواهد بود.

در گام بعدی با استفاده از نرم افزار SPSS19 و با کمک گرفتن از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه‌ی مستقل، به ارزیابی تفاوت میانگین نمره‌ی استراتژی، بین دو گروه شرکت‌های با گزارش کنترل داخلی ضعیف و شرکت‌های با کنترل داخلی قوی پرداخته شد. نتایج این آزمون در قسمت یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

آمار توصیفی ۵ نسبت مورد استفاده در ارزیابی استراتژی ۱۳۶ سال - شرکت و متغیر مجازی ضعف های گزارش های کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به شرح جدول زیر است:

جدول ۱- آمار توصیفی

تلاش های بازاریابی	الگوی رشد فروش	کارایی تولید	ساختار سرمایه	ثبات سازمانی	ضعف کنترل داخلی	استراتژی شرکت	
۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶	۱۳۶	تعداد مشاهدات
۰.۲۰۴۵	۰.۳۵ ۵۵	۰.۰۰۰ ۶	۰.۲۶۵ ۸	۰.۰۰۰ ۳	۰.۱۶۹ ۱	۱۵.۵۱ ۴۷	میانگین
۰.۰۵۰۰	۰.۲۷ ۵۰	۰.۰۰۰ ۳	۰.۲۱۰ ۰	۰.۰۰۰ ۰	۰.۰۰۰ ۰	۱۵.۰۰ ۰۰	میانه
۱.۳۹۲۰ ۷	۰.۶۰ ۴۵۸	۰.۰۰۱ ۶۶	۰.۳۲۱ ۵۹	۰.۱۵۶ ۳۲	۰.۳۷۶ ۲۴	۳.۱۲۴ ۵۴	انحراف معیار
۱.۹۳۸	۰.۳۶ ۶	۰.۰۰۰	۰.۱۰۳	۰.۰۲۴	۰.۱۴۲	۹.۷۶۳	واریانس
۰.۰۰	-۱.۰۰	۰.۰۰	۰.۰۰	-۰.۸۵	۰.۰۰	۶.۰۰	کمترین
۱۶.۰۴	۵.۶۷	۰.۰۲	۳.۲۸	۰.۶۲	۱.۰۰	۲۲.۰۰	بیشترین

همان گونه که در جدول آمار توصیفی مشاهده می شود، نمره ی استراتژی شرکت های نمونه از عدد ۶ تا ۲۲ بوده و میانگین این نمرات ۱۵.۵۱ می باشد. به عبارت دیگر متوسط نمره ی استراتژی شرکت های نمونه به سمت استراتژی پیشرو میل می کند. لازم به ذکر است که از مجموع ۱۳۶ سال شرکت مشاهده ی موجود در نمونه ی مورد بررسی، ۲۳ سال - شرکت دارای ضعف در کنترل داخلی بوده و ۱۱۳ سال - شرکت نیز از گزارش ضعف کنترل داخلی مبرا بوده اند.

یافته های پژوهش

همان طور که پیش تر اشاره شد، به منظور بررسی تاثیر نوع استراتژی بر کیفیت کنترل داخلی از آزمون میانگین دو جامعه مستقل استفاده شده است. نتایج این آزمون به شرح جدول زیر است. فرض صفر در این آزمون حاکی از عدم وجود تفاوت معنی دار میان میانگین دو جامعه ی مستقل است. با توجه به سطح معنی داری نمی توان فرض صفر را رد نمود و بنابراین تفاوت معنی داری

بین میانگین نمره ی استراتژی دو گروه شرکت های با کنترل داخلی ضعیف و قوی وجود ندارد. لذا فرضیه ی پژوهش رد می شود.

جدول ۲- آمار توصیفی آزمون مقایسه ی میانگین دو جامعه مستقل

میانگین انحراف استاندارد	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد مشاهدات	ضعف داخلی کنترل	
۰.۲۸۹۱۵	۳.۰۷۳۶۸	۱۵.۶۳۷۲	۱۱۳	ندارد (۰)	استراتژی شرکت
۰.۷۰۲۶۶	۳.۳۶۹۸۳	۱۴.۹۱۳۰	۲۳	دارد (۱)	

جدول ۳- آزمون مقایسه ی میانگین دو جامعه مستقل

آزمون لئون برای تساوی واریانس ها		آزمون تساوی میانگین ها					آماره F		استراتژی شرکت
حاشیه اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف معیار	تفاوت میانگین ها	معنی داری	df	t	معنی داری	F	
حد پایینی	حد بالایی								
۰.۶۸۹۳۸	۲.۱۳۷۶۳	۰.۷۱۴۶۸	۰.۷۲۴۱۲	۰.۳۱	۱۳۴	۱.۰۱۳	۰.۷۸	۰.۰۷۶	با فرض تساوی واریانس ها
-	-			۳			۳		
۰.۸۲۷۸۳	۲.۲۷۶۰۸	۰.۷۵۹۸۲	۰.۷۲۴۱۲	۰.۳۴	۲۹.۹	۰.۹۵۳			با فرض عدم تساوی واریانس ها
-	-			۸	۱۳				

محدودیت های پژوهش و پیشنهادات

از آن جا که الزام شرکت های بورسی و فرا بورسی به ارائه ی گزارش کنترل داخلی از سال ۱۳۹۱ صورت گرفته است، تعداد کم گزارشات کنترل داخلی افشا شده توسط این شرکت ها به عنوان مهمترین محدودیت ذاتی این پژوهش در نظر گرفته می شود. به علاوه، در اندازه گیری نوع استراتژی مطابق پژوهش های پیشین بهتر است عامل تحقیق و توسعه هم لحاظ شود که با توجه به افشای ناقص شرکت ها در این خصوص امکان محاسبه ی این شاخص در این پژوهش وجود نداشت و در صورتی که این عنصر از طرق دیگری به جز افشای صورت های مالی که در کدال فراهم می شود، به دست آید، امکان ارزیابی بهتر استراتژی ها فراهم می گردد. به علاوه ارزیابی

زمان ارائه گزارش‌های کنترل داخلی و به موقع بودن این نوع گزارش نیز در شماری از تحقیقات خارجی به عنوان یک عامل موثر در کیفیت نظام راهبری ملاک امر قرار گرفته است که در صورتی که به نوعی امکان در نظر گرفتن آن در سامانه‌ی کدال فراهم شود، زمینه ساز انجام تحقیقات جامع‌تری خواهد بود.

نتیجه‌گیری

نظریه‌ی سازمانی بیان می‌کند که، شرکتی که از استراتژی پیشرو استفاده می‌کند، به احتمال قوی کنترل داخلی ضعیف‌تری در مقایسه با شرکتی که از استراتژی تدافعی پیروی می‌کند، دارد. برخی تحقیقات تجربی نظیر (Ittner et al., 1997; Montemayor, 1996; Rajagopalan,) نظریه‌ی (Singh & Agarwal, 2002; Rajagopalan & Finkelstein, 1992; Singh & Agarwal, 2002) از پیش‌بینی نظریه‌ی سازمانی حمایت می‌کند.

این در حالی است که سایر پژوهش‌ها حاکی از استقرار کنترل‌های داخلی قوی‌تری برای شرکت‌های با استراتژی پیشرو می‌باشند. بنابراین تحقیقات تجربی یافته‌های متناقضی در خصوص ارتباط استراتژی مورد اتخاذ یک شرکت و کیفیت کنترل داخلی آن ارائه می‌کند. (Chenhall, 2003; Dekker et al., 2013; Lillis & van Veen-Dirks, 2008)

یافته‌های این مقاله که بر اساس آزمون میانگین دو جامعه‌ی مستقل بر روی ۱۳۶ سال شرکت‌داده انجام شده است، نشان می‌دهد که بر خلاف انتظار نظریه‌ی سازمانی، بین نوع استراتژی مورد اتخاذ یک واحد تجاری و اثربخشی کنترل داخلی رابطه‌ی معنی‌داری وجود ندارد. به عبارت دیگر، پیشرو بودن یک واحد تجاری نمی‌تواند پیش‌بینی‌کننده‌ی ای از ضعف کنترل داخلی موجود در آن واحد تجاری باشد.

فهرست منابع و مآخذ

تنانی، محسن، محمد محب‌خواه (۱۳۹۳) بررسی رابطه بین استراتژی کسب و کار با کیفیت سود و بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، پژوهش‌های تجربی حسابداری سال چهارم شماره ۱۳، پاییز ۱۳۹۳، صص ۱۰۵-۱۲۷

توکل نیا، اسماعیل (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط استراتژی تجاری و گزارشگری سرمایه انسانی با استفاده از روش گساورهای تعمیم یافته، پژوهش حسابداری شماره ۱۰ پاییز ۱۳۹۲

توکل نیا، اسماعیل، اسماعیل توکل نیا، مجتبی اکبر پور (۱۳۹۲) ارزیابی کنترل داخلی، نخستین ماهنامه‌ی بازار سرمایه ایران

دستورالعمل کنترل داخلی سب، ۱۳۹۱

- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241–258.
- Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500–522.
- Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500–522.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83, 217–250.
- Beneish, M. D., Billings, M. B., & Hodder, L. D. (2008). Internal control weaknesses and information uncertainty. *The Accounting Review*, 83(3), 665–703.
- Bouwens, J., & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241 .
- 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), 127–168.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485–497 .
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4), 383–409.
- Dekker, H. C., Groot, T., & Schoute, M. (2013). A balancing act? The implications of mixed strategies for performance measurement system design. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 71–98.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 3–25 .
- Dhaliwal, D., Hogan, C., Trezevant, R., & Wilkins, M. (2011). Internal control disclosures, monitoring, and the cost of debt. *The Accounting Review*, 86(4), 1131–1156 .
- Doyle, J. T., Ge, W., & McVay, S. (2007a). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141–1170 .
- Doyle, J. T., Ge, W., & McVay, S. (2007b). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 193–223.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24–53 .
- Govindarajan, V., & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51–66.

- Govindarajan, V., & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51–66.
- Gupta, P., & Nayar, N. (2007). Information content of control deficiency disclosures under the Sarbanes-Oxley Act: An empirical investigation. *International Journal of Disclosure and Governance*, 4, 3–23.
- Hambrick, D. C. (1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *The Academy of Management Journal*, 26(1), 5–26.
- Hammersley, J. S., Myers, L. A., & Shakespeare, C. (2008). Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002. *Review of Accounting Studies*, 13(1), 141–165 .
- Henri, J.-F. (2006a). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558.
- Henri, J.-F. (2006b). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103 .
- Henri, J.-F. (2006b). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3–4), 293–314.
- 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.
- Joyce, W. F., & Slocum, J. W. (1990). Strategic context and organizational climate. In B. Schneider (Ed.), *Organizational climate and culture* (pp. 130–150). San Francisco, CA: Jossey-Bass Publishers .
- Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275–285 .
- Kim, J.-B., Song, B. Y., & Zhang, L. (2011). Internal control weakness and bank loan contracting: Evidence from SOX section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 86(4), 1157–1188 .
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 207–232 .
- Lillis, A. M., & van Veen-Dirks, P. M. G. (2008). Performance measurement system design in joint strategy settings. *Journal of Management Accounting Research*, 20(1), 25–57.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York, NY: McGraw-Hill .
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1994). *Fit, failure and the hall of fame: How companies succeed or fail*. New York, NY: The Free Press .
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (2003). *Organizational strategy, structure, and process*. Stanford, CA: Stanford University 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 .
- Miller, D. (1986). Configurations of strategy and structure: Towards a synthesis. *Strategic Management Journal*, 7(3), 233-249.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1978). Archetypes of strategy formulation. *Management Science*, 24, 921-933.
- Montemayor, E. F. (1996). Congruence between pay policy and competitive strategy in high-performing firms. *Journal of Management*, 22(6), 889-908 .
- Montemayor, E. F. (1996). Congruence between pay policy and competitive strategy in high-performing firms. *Journal of Management*, 22(6), 889-908 .
- Porter, M., E. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. New York, NY: The Free Press.
- Rajagopalan, N. (1997). Strategic orientation, incentive plan adoptions, and firm performance: Evidence from electric utility firms. *Strategic Management Journal*, 18(10), 761-785.
- Rajagopalan, N., & Finkelstein, S. (1992). Effects of strategic orientation and environmental change on senior management reward systems. *Strategic Management Journal*, 13(S1), 127-141 .
- Rice, S. C., & Weber, D. P. (2012). How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the (non-)disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-843 .
- Said, A. A., HassabElnaby, H. R., & Wier, B. (2003). An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 193-223.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting Organizations and Society*, 12(4), 357-374 .
- Singh, P., & Agarwal, N. C. (2002). The effects of firm strategy of the level and structure of executive compensation. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 19(1), 42-56 .

Business strategy and internal control in corporate governance

Gholamreza Soleimani. A^۴; Hanieh Hekmat^۵; Sheida Nayeb Mohseni^۶

Abstract

This study examines whether a firm's business strategy is an underlying determinant of the quality of its internal control over financial reporting (ICFR). Organizational theory suggests that firms following an innovative "prospecter" strategy are likely to have weaker internal controls than firms following an efficient "defender" strategy. By a sample of 136 year-company observations during 2015- 2014 fiscal years, we show that despite the Organizational theory's predictions, there is no significant difference between the kind of strategy a firm follows. i.e. being a prospecter or not couldn't predict the deficiencies of the internal control.

⁴ Associate Professor of Accounting, Alzahra University

⁵ PHD student of Accounting, Alzahra University

⁶ PHD student of Accounting, Alzahra University