

تاثیر ویژگی مدیریتی (خودشیفتگی، توانایی مدیر) بر کنترل حسابرسی داخلی با تاکید بر نقش سیستم های حسابداری مدیریت

ملیحه ستودگان^۱، میلاد گلستانی^۲، مهسا روحانی فر^۳

۱- مسئول امور مالی معاونت شهرسازی و معماری

۲- مسئول امور مالی و اقتصادی سازمان مدیریت حمل و نقل بار شهرداری شیراز

۳- کارشناس امور مالی و اقتصادی سازمان مدیریت حمل و نقل بار شهرداری شیراز

چکیده

هدف اصلی تحقیق بررسی تاثیر ویژگی مدیریتی (خودشیفتگی، توانایی مدیر) بر کنترل حسابرسی داخلی با تاکید بر نقش سیستم های حسابداری مدیریت از دیدگاه کارکنان شهرداری شیراز می باشد. این تحقیق از نظر ماهیت علی می باشد. در این تحقیق از پرسشنامه محقق ساخته جهت بررسی روابط و تاثیرات بین متغیرها استفاده شده است. روایی و پایایی پرسشنامه ها مورد تایید قرار گرفت. نتایج نشان داد که ویژگی های مدیریتی (هر دو) بر کنترل حسابرسی داخلی تاثیر معناداری دارد و همچنین نتایج نشان داد که حسابداری مدیریت، رابطه بین ویژگی های مدیریتی و کنترل حسابرسی داخلی را تعدیل (تقویت-و تضعیف) می کند.

واژگان کلیدی: خودشیفتگی، توانایی مدیریت، کنترل حسابرسی داخلی، حسابداری مدیریت.

۱- مقدمه

ویژگی‌های شخصیتی مدیران از جمله خودشیفتگی است که رفتار و نوع تصمیمات آنها را در سازمان تحت الشعاع قرار می‌دهد. خودشیفتگی ترکیب مهمی از صفات و فرایندهای شخصیت است که با ویژگی‌هایی از قبیل بزرگ بینی در عین شکنندگی خود، اشتغال ذهنی در مورد موفقیت، احساس محق بودن، انتظار مورد تحسین واقع شدن (آمز و همکاران، ۲۰۰۶)، تخیلات مربوط به قدرت زیاد، زیبایی و موفقیت، حساسیت زیاد به انتقاد و تمایل به بهره‌کشی از دیگران در روابط بین فردی (روساریو و وایت، ۲۰۰۵) مشخص می‌شود. با توجه به ویژگی‌های شخصیتی مدیران خودشیفته انتظار می‌رود این مدیران به اقداماتی سوق پیدا کنند که از عرف سرباز زده و در پی توجه و ستایش دیگران باشند؛ در نهایت کاهش شفافیت گزارشگری مالی را موجب خواهد شد (طاهری عابد و همکاران، ۱۳۹۹).

مدیران به منظور جلوگیری از احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب در سازمان و انجام وظایف خود به نحو احسن، سیستم کنترل داخلی را طرح ریزی. اجرا می‌کنند (آقایی و همکاران، ۱۳۹۴). وجود سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن دارایی را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید (محمدی، ۱۳۸۷). زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل است در واقع وجود سیستم کنترل داخلی موجب می‌شود که مدیران نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری داشته باشند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیم خود قرار دهند. کیفیت کنترل داخلی منجر به بهترین کیفیت گزارش مالی می‌شود. کیفیت کنترل داخلی موجب کاهش در هزینه سرمایه و مدیریت سود و همچنین منجر به افزایش شهرت و اعتبار و ایجاد ارزش برای شرکت خواهد شد (لی، ۲۰۱۵). مدیران دارایی برتر بهتر از سایرین شرایط داخلی و خارجی شرکت را درک می‌کنند (دمیرجان و همکاران، ۲۰۱۳). افزایش ضعف‌های سیستم کنترل داخلی منجر به کاهش اعتبار شغلی و شهرت مدیران برتر خواهد شد. واضح است که هر اندازه مدیر شهرت بیشتری داشته باشد بازار کار برای آن مدیر نیز بهتر خواهد شد و این امر منجر به افزایش حقوق و مزایا و پاداش مدیران خواهد شد. لذا به نظر می‌رسد که تلاش مدیر و توانایی او در استقرار سیستم کنترل داخلی با کیفیت در راستای حفظ شهرت خود در بازار است.

یکی از عوامل موثر بر افزایش کیفیت کنترل داخلی، توانایی مدیران است (دمیرجان، ۲۰۱۳). مدیران کارآتر و دارای توانایی‌های ذاتی بالاتر می‌توانند به سرعت از شرایط واحد اقتصادی تحت تصدی و صنعت مورد فعالیت خود، شناخت کافی به دست آورند (بزرگ اصل و صالح زاده، ۱۳۹۴). به عبارت دیگر، از مدیران توانا انتظار می‌رود که نسبت به نیاز مشتریان، شرایط کلان اقتصادی و مانع‌آنی دارایی‌های ثبت شده آگاهی داشته؛ همچنین استانداردهای پیچیده را درک و آنها بهتر اجرا کنند (منصورفر و همکاران، ۱۳۹۴). ویژگی‌های شخصی مدیران از جمله سن، جنسیت، میزان تحصیلات همچنین عوامل داخلی شرکت از جمله دوره تصدی مدیر، میزان پاداش بر کیفیت کنترل داخلی تاثیر دارد. مدیران برتر تمایل دارند به منظور پاداش کنترل داخلی با کیفیتی داشته باشند (لی، ۲۰۱۵). لذا با توجه به اهمیت موضوع و الزام به ارائه گزارش کنترل داخلی توسط شرکت‌ها، در این پژوهش به دنبال پاسخ به این مهم هستیم که آیا توانایی مدیران بر بهبود کیفیت کنترل حسابرسی داخلی خواهند شد و از سوی دیگر،

خودشیفتگی مدیران چه تاثیر سوئی ای بر کیفیت کنترل حسابرسی داخلی خواهد شد. همچنین نقش سیستم حسابداری مدیریت را بر این رابطه ها مورد بحث قرار می دهیم. به بیان بهتر مشخص می شود که آیا سیستم های حسابداری مدیریت، رابطه بین ویژگی های مدیریتی (توانایی مدیران و خودشیفتگی) و کنترل حسابرسی داخلی را تقویت (تضعیف) می کند.

۲- مبانی نظری

۲-۱- خودشیفتگی

خودشیفتگی تاریخچه ای گسترده هم در حوزه روان شناسی شخصیت و هم در حوزه روان شناسی بالینی دارد (کمپبل و فاستر، ۲۰۰۷). خودشیفتگی اولین بار به عنوان یک سازه بالینی، با نام اختلال از نوشته های فروید برخاسته ؛ و به اختصار اشاره به حالتی ذهنی و روانی دارد که یک انسان به دلیل توجه و علاقه زیاد به خود از محیط بیرونی و شرایط سایر افراد غافل می شود (بران، ۱۹۹۷). واژه خودشیفتگی را در روان شناسی فردی، گاه بجای اصطلاحاتی مانند تحقیر کننده، پوچی و خودپسندی، استفاده می کنند و گاهی نیز در جامعه شناسی آن را بجای نخبه گرایی و یا بی تفاوتی نسبت به سرنوشت دیگران می نامند. خودشیفتگی معمولاً دربرگیرنده باورها و حالتی مانند کم ارزش دیدن سایرین در مقایسه با خود، توقع زیاد از دیگران، توجیه اشتباهات خود و به گردن دیگران انداختن آنها (بران، ۱۹۹۷)، اغراق و میل به مورد تحسین واقع شدن (ریجنسبیلت و کمندر، ۲۰۱۳)، حس محق بودن، حسادت ورزیدن به دیگران (شفیعی و صفاری نیا، ۱۳۹۰)، تصور دارا بودن قدرت و موفقیت نامحدود، استفاده از دیگران در جهت پیشرفت و ارتقای خود از ویژگی های چنین افرادی شمرده می شود (مک هاسکی، ۱۹۹۵). خودشیفتگان در مجموعه ای از ابعاد همچون هوش، خلاقیت، شایستگی و قدرت رهبری، امتیاز بالایی به خود می دهند (چن، ۲۰۱۰). افراد دچار اختلال شخصیت خودشیفته، پشت ماسک اعتماد به نفس بیش از حدشان، یک عزت نفس شکننده و آسیب پذیر نسبت به ملایم ترین انتقادات دارند. با توجه به اینکه خودشیفتگی یک متغیر شخصیتی مرتبط به میل به موفقیت نامحدود و قدرت می باشد جای تعجب نیست که بسیاری از افراد خودشیفته به دنبال موقعیت های مدیریتی برای ارضای نیاز خود به غیرممکن به نظر می رسد یا احتمال موفقیت آنها نرود به صورت خوش بینانه در نظر گرفته و به منظور جلب توجه دیگران این اقدامات جسورانه را انجام دهند (چن، ۲۰۱۰). از آنجا که افراد خودشیفته به دنبال جلب توجه و ستایش دیگران می باشند، این خصوصیت شخصیتی مدیران خودشیفته را در جهت انجام اقداماتی سوق می دهد که از عرف سرباز زده و این اقدامات نهایتاً عملکرد سازمان را تحت تاثیر قرار می دهد (پترچی و همبریک، ۲۰۰۷).

۲-۲- توانایی مدیریت

در ادبیات حسابداری، توانایی مدیریت یکی ابعاد سرمایه انسانی شرکتهاست که به عنوان دارایی نامشهود طبقه بندی میشود برای مثال، دمیرجان و همکاران (۲۰۱۳)، توانایی مدیریت را به عنوان کارایی مدیران نسبت به رقبا در تبدیل منابع شرکت به درآمد تعریف میکنند. این منابع تولید درآمد در شارکتها شامل بهای موجودیها، هزینه های اداری و توزیع و فروش، داراییهای ثابت، اجارههای عملیاتی، هزینه های تحقیق و توسعه و داراییهای نامشهود

شرکت میشود. توانایی مدیریتی بهتر به مدیریت کارآتر عملیات روزانه شرکت منجر میشود بخصوص در دوره‌های بحرانی عملیات که تصمیم‌گیریهای مدیریتی تأثیر بسزایی بر عملکرد شرکت دارد (دیمرجان و همکاران، ۲۰۱۲).

۲-۳- کنترل حسابرسی داخلی

روند درازمدت تبدیل شرکت‌ها به سازمان‌های بزرگ، از جمله شرکت‌هایی با فعالیت‌های فنی و تخصصی و تعدد پرسنل سبب شده است تا مدیران اینگونه شرکت‌ها نتوانند بطور مستقیم بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند. به همین جهت، مدیران دیگر قادر نیستند برای ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت بر مشاهدات شخصی خود اتکا نمایند. در چنین شرایطی، استقرار یک سیستم کنترلی و نظارتی برای پیشبرد اهداف شرکت حائز اهمیت می‌باشد. کنترل‌های داخلی فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینانی معقول بدست آید. از اینرو، کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا می‌شود که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می‌کند (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴). بسیاری تصور می‌کنند یک سیستم کنترل داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان. در واقع، این اقدامات جزئی از کنترل داخلی است. بطور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمان به وجود می‌آید. اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخلی ایده آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار از آن باشد. این منافع شامل توانایی سیستم کنترل داخلی برای حفاظت دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست، افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری، تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های واحدهای تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌ها و در نهایت ارزیابی کارایی است. بطور خلاصه، ساختار کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که به عمل می‌آید تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید، عمل می‌کند. سیستم کنترل داخلی مسائلی فراتر از وظایف مستقیم حسابداری و مالی را در بر می‌گیرد. دامنه آن تمامی شرکت‌ها را در بر گرفته و با کلیه فعالیت‌های آن سروکار دارد. ساختار کنترل داخلی، شیوه‌های مدیریت ارشد برای تفویض اختیار و تعیین مسئولیت انجام دادن اموری چون خرید، فروش، حسابداری و تولید را شامل می‌شود. سیستم کنترل داخلی همچنین شامل برنامه‌های مربوط به تهیه، بازرسی و توزیع گزارش‌ها و تجزیه و تحلیل‌های جاری بین سطوح مختلف سرپرستی است تا مدیران اجرایی بتوانند بر فعالیت‌ها و وظایف گوناگونی که شالوده یک واحد تجاری بزرگ را تشکیل می‌دهد، کنترل داشته باشند. استفاده از فنون بودجه‌بندی، استانداردهای تولید، آزمایشگاه‌های کنترل کیفیت، بررسی زمان و حرکت و برنامه‌های آموزش حین خدمت کارکنان موجب استفاده از مهندسان و تکنسین‌هایی می‌شود که هیچ ارتباطی با امور مالی ندارند اما تمامی این موارد جزئی از سازوکاری است که امروزه به نام ساختار کنترل داخلی شناخته می‌شود. کیفیت یک سیستم کنترل داخلی عامل تعیین‌کننده‌ای جهت قابلیت اتکای گزارشگری مالی، نحوه رسیدگی حساب‌رسان داخلی و مستقل، افشای به موقع اطلاعات مالی و حسابداری، شناسایی به هنگام مشکلات سازمان، کاهش هزینه نمایندگی بین ذینفعان می‌باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰).

۳- پیشینه پژوهش

در زمینه موضوع های ویژگی های مدیریتی در حوزه حسابداری و حسابرسی، پژوهش های گسترده و گوناگونی در کشورهای مختلف انجام شده است.

طاهری عابد و همکاران (۱۳۹۹) تحقیقی با عنوان «تأثیر خودشیفتگی مدیران عامل بر شفافیت گزارشگری مالی» در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۹-۱۳۹۵ انجام دادند. رای اندازه گیری متغیر خودشیفتگی از اندازه امضاء مدیران عاملو جهت سنجش شفافیت گزارشگری مالی از معیار چندبُعدی که دامنه وسیعی از مفاهیم مرتبط با شفافیت را پوشش می دهد، استفاده گردیده است. مفهوم شفافیت بیان شده، مشتمل بر هر دو محررای انتشار اطلاعات عمومی و خصوصی شرکت بوده و هر دو بُعد مقدار و کیفیت اطلاعات را در نظر می گیرد. نتایج تحقیق نشان می دهد که خودشیفتگی مدیران عامل اثر منفی بر شفافیت گزارشگری مالی دارد، اما این تأثیر معنادار نشده است. همچنین بین دیگر ویژگی رفتاری مدیران یعنی متغیر اطمینان بیش از حد و شفافیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری مشاهده گردیده است.

جبارزاده و رادی (۱۳۹۸) تحقیقی با عنوان «بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر شفافیت شرکتی با تاکید بر اثر تعدیل گری ضعف کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» طی سال های ۱۳۸۷-۱۳۹۵ انجام دادند. جهت اندازه گیری شفافیت شرکتی از چهار شاخص: عدم تقارن اطلاعاتی، عدم اطمینان اطلاعاتی، به موقع بودن و قابل اتکاء بودن اطلاعات و برای اندازه گیری متغیر توانایی مدیریت از مدل دمیریجان و همکاران (۲۰۱۲) بهره گرفته شد. تایج پژوهش نشان داد که توانایی مدیریت باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم اطمینان اطلاعاتی شده و باعث افزایش امتیاز افشای به موقع و قابلیت اتکا بودن می گردد. در حالت کلی می توان گفت بین توانایی مدیریت و شفافیت شرکتی رابطه مستقیم وجود دارد. دیگر نتایج پژوهش نشان می دهد ضعف کنترل های داخلی بر رابطه بین توانایی مدیریت و شاخص های مورد استفاده برای اندازه گیری شفافیت شرکتی تاثیر معناداری دارد.

قادری و همکاران (۱۳۹۸) تحقیقی با عنوان «نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی» در ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۵-۱۳۹۴ انجام دادند. در این تحقیق، از دو معیار پاداش مدیران و کارایی مدیران به عنوان شاخص های شناسایی توانایی مدیران استفاده شده است. همچنین برای شناسایی کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف سیستم کنترل داخلی در گزارش حسابرسی استفاده شده است. با توجه به ماهیت متغیر وابسته از روش رگرسیون لاجیت برای آزمون فرضیه ها بهره گرفته شده است. نتایج پژوهش حاضر، حاکی از وجود عدم ارتباط معنی داری بین پاداش مدیران و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین ارتباط منفی بین متغیر کارایی مدیران و ضعف در سیستم کنترل داخلی نشان از ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران دارد.

توانگر حمزه کلائی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان «ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که از بین ویژگی های کمیته حسابرسی؛

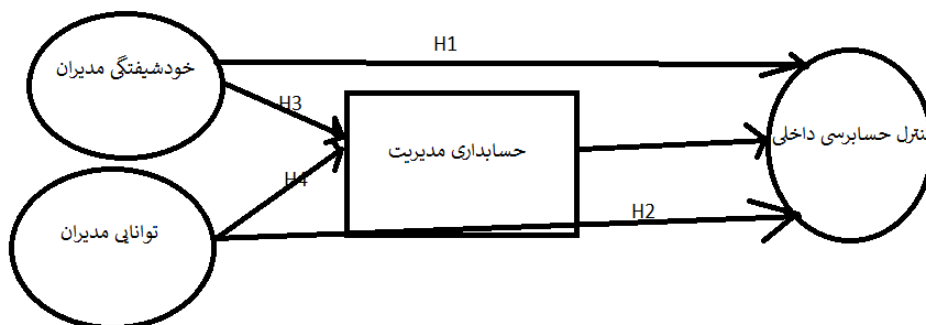
تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معنادار دارد و ویژگی استقلال با متغیر وابسته رابطه معنادار نداشته است. همچنین نتایج نشان داد که قدرت مدیرعامل تنها تأثیر تعدیل کننده بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی دارد.

۴- روش پژوهش

تحقیق حاضر از نوع علی می باشد؛ زیرا به دنبال کشف و تبیین روابط بین متغیرها می باشد. از نظر نحوه گردآوری داده ها، پیمایشی می باشد. این تحقیق در سازمان شهرداری شیراز انجام شده است که جامعه هدف تحقیق، متخصصان مالی و حسابرسی و حسابداری این سازمان بوده است که با استفاده از فرمول کوکران ۸۶ نفر از آنها به روش نمونه گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه انتخاب گردید. برای گردآوری داده های تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. در این تحقیق از یک پرسشنامه محقق ساخته که شامل ویژگی های توانایی مدیریت (۱۰ گوی-سوال)، خودشیفتگی (۱۰ گوی-سوال)، کنترل حسابرسی داخلی (۱۰ گوی سوال) و سیستم حسابداری مدیریت (۱۰ گوی) استفاده شده است که با استفاده از طیف ۵ گزینه ای لیکرت به ارزیابی متغیرهای تحقیق می پردازد. روایی سازه ای پرسشنامه توسط تحلیل تاییدی عاملی مورد بررسی قرار گرفت و پایایی آن آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت. مدل مفهومی تحقیق و فرضیات تحقیق به شرح زیر می باشد:

فرضیه های تحقیق

- ۱- خودشیفتگی مدیران بر کنترل حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
- ۲- توانایی مدیران بر کنترل حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
- ۳- خودشیفتگی مدیران از طریق حسابداری مدیریت بر کنترل حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
- ۴- توانایی مدیریت مدیران از طریق حسابداری مدیریت بر کنترل حسابرسی تاثیر معناداری دارد.



نمودار ۱: مدل مفهومی تحقیق

۵- بررسی پژوهش‌ها

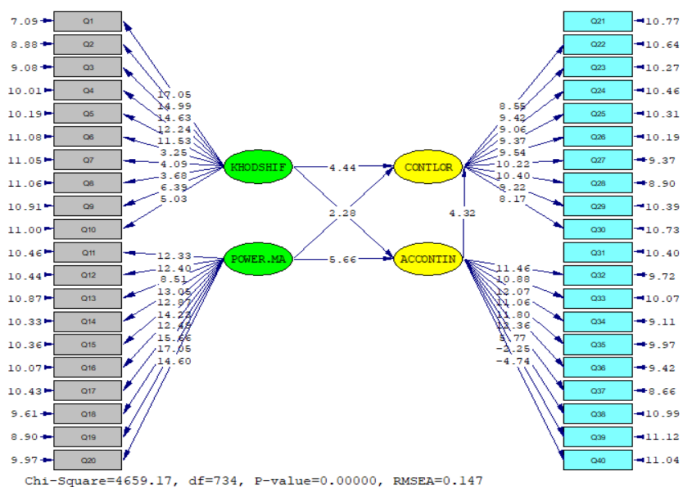
جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

آماره آزمون(تی)	انحراف معیار	میانگین	ماکزیمم	مینیمم	
*22.680	.74233	4.0669	5.00	1.67	توانایی مدیریت
*24.407	.61970	3.9585	5.00	2.33	خودشیفتگی
*17.440	.79579	3.8795	5.00	1.00	کنترل حسابرسی داخلی
*28.672	.63986	4.1627	5.00	1.75	حسابداری مدیریت

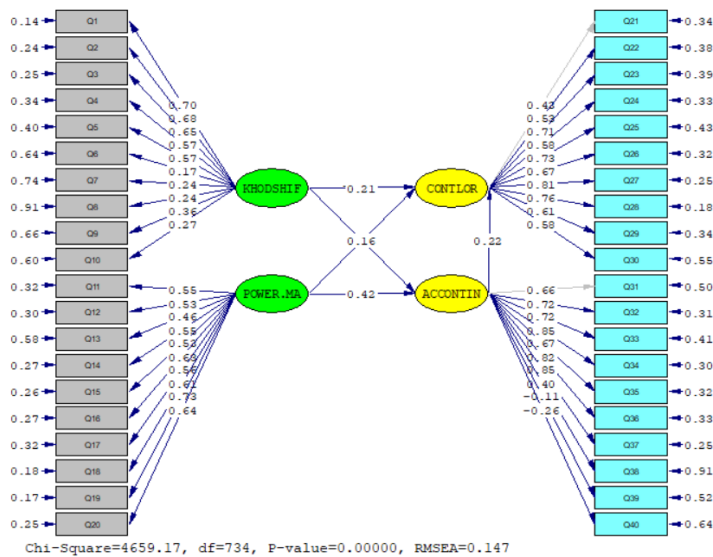
جدول ۱: میانگین و انحراف معیار متغیرهای مدل تحقیق را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌گردد که کلیه نمرات (میزان) متغیرهای مدل تحقیق در سطح بالایی می‌باشند.

تحلیل تاییدی عاملی مدل

پژوهشگران در هنگام کار با معادلات ساختاری با دو مدل سر و کار دارند. یکی مدل اندازه‌گیری و دیگری مدل ساختاری. مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق به بررسی ارتباط بین متغیرهای مکنون (پنهان) و مشاهده شده (آشکار) می‌پردازد و کاربرد اصلی آن بررسی شاخص‌های برازش مدل، روایی همگرا، تشخیص و پایایی مرکب است که از خروجی‌های مدل‌های اندازه‌گیری استخراج می‌شود. خروجی اصلی مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق بارعاملی است. بارعاملی میزان همبستگی بین متغیرهای مکنون و قابل مشاهده شده را نشان می‌دهد که محاسبه روایی همگرا، روایی تشخیصی و پایایی مرکب از روی آن انجام می‌گیرد (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۳).



شکل ۱: مدل در حالت معنادار بودن ضرایب (تاثیر ویژگی‌های مدیریتی بر کنترل حسابرسی داخلی با نقش میانجی سیستم حسابداری مدیریت)



شکل ۲: تخمین مدل در حالت ضرایب استاندارد (تاثیر ویژگی‌های مدیریتی بر کنترل حسابرسی داخلی با نقش میانجی سیستم حسابداری مدیریت)

از شکل ۲ مشخص است که بارعاملی متغیرهای مشاهده شده دارای کفایت و بارعاملی کافی می‌باشند. از این رو مدل دارای روایی سازی می‌باشد.

با توجه به شکل ۱ و ۲ می‌توان گفت که آماره تی استیودنت مرتبط به مسیر بین خودشیفتگی-کنترل حسابرسی؛ و مسیر بین توانایی مدیریت-کنترل حسابرسی داخلی به ترتیب $۴/۴۴$ و $۸/۲۲$ می‌باشد که خارج از فاصله بحرانی ($۱/۹۶$ و $-۱/۹۶$) است لذا این مسیرها معنادار هستند یعنی، خودشیفتگی و توانایی مدیران بر کنترل حسابرسی داخلی تاثیر معناداری دارد. از سویی با توجه به ضریب منفی بین خودشیفتگی و کنترل حسابرسی داخلی ($-۰/۲۱$) می‌توان گفت که خودشیفتگی تاثیر منفی معناداری بر روی کنترل حسابرسی داخلی دارد. (تایید فرضیه اول). از سویی با توجه به ضریب مثبت بین توانایی مدیر و کنترل حسابرسی داخلی ($۰/۱۶$) می‌توان گفت که توانایی مدیر بر کنترل حسابرسی داخلی تاثیر مثبت معناداری دارد. (تایید فرضیه دوم)

همچنین ملاحظه می‌شود که آماره تی استیودنت مرتبط به مسیر بین خودشیفتگی-حسابداری مدیریت؛ و مسیر بین توانایی مدیریت-حسابداری مدیریت به ترتیب $۲/۲۸$ و $۵/۵۶$ می‌باشد که خارج از فاصله بحرانی ($۱/۹۶$ و $-۱/۹۶$) است لذا این مسیرها معنادار هستند یعنی، خودشیفتگی و توانایی مدیران بر حسابداری مدیریت داخلی تاثیر معناداری دارد که به ترتیب $۰/۶۳$ و $۰/۴۲$ ضرایب مسیر آنهاست. لذا می‌توان گفت که آماره تی استیودنت مسیر بین خودشیفتگی-حسابداری مدیریت-کنترل حسابرسی داخلی؛ و توانایی مدیران-حسابداری مدیریت-کنترل حسابرسی داخلی به ترتیب برابر با $۱۰/۱۲$ و $۴۵/۷۰$ که خارج از فاصله بحرانی ($۱/۹۶$ و $-۱/۹۶$) است لذا این مسیرها معنادار هستند. بنابراین می‌توان گفت که حسابداری مدیریت رابطه بین توانایی مدیریت و کنترل حسابرسی داخلی را تقویت می‌کند (تایید فرضیه سوم) و همچنین حسابداری مدیریت رابطه بین خودشیفتگی مدیریت و کنترل حسابرسی داخلی را تضعیف می‌کند. (تایید فرضیه چهارم)

۶- نتیجه‌گیری

در این تحقیق، تاثیر ویژگی‌های مدیریت (خودشیفتگی و توانایی) را بر روی کنترل حسابرسی داخلی مورد مطالعه قرار دادیم. نتایج فرضیات تحقیق با استفاده از معادلات ساختاری نشان داد که هر دو ویژگی به طور مستقیم و معناداری بر روی کنترل حسابرسی داخلی تاثیر معناداری دارد و همچنین این دو ویژگی از طریق حسابداری مدیریت نیز بر کنترل حسابرسی داخلی تاثیر معناداری دارد.

از آن جا که وجود مکانیزمی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب، میتواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن داراییها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید، لذا مدیران همواره در تلاش هستند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود طراحی و مستقر سازند. در همین راستا در این پژوهش سعی بر آن شده که تأثیر توانایی مدیران بر ارتقای کیفیت کنترل داخلی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که خودشیفتگی بر کنترل حسابرسی تاثیر منفی معناداری دارد که بطور مستقیم تحقیقی در این زمینه انجام نشده است اما با نتایج تحقیق طاهری عابد و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت نسبی دارد که در آن تحقیق نشان دادند که خودشیفتگی مدیران بر شفافیت گزارشگری تاثیر منفی معناداری دارد- که شفافیت گزارشگری یکی از نتایج کیفیت سیستم کنترل داخلی می‌باشد. نتایج فرضیه دوم از وجود رابطه معنی داری بین توانایی مدیران و کنترل حسابرسی داخلی می‌باشد که این

نتیجه با تحقیقات حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) و قادری و همکاران (۱۳۹۸)، پالتا و الی مهمتی (۲۰۱۶) مطابقت دارند و با نتایج تحقیقات هویتاش و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت ندارد. براساس نتایج تحقیق پیشنهاد می شود که به منظور شناسایی ضعف در سیستم داخلی شرکت ها از گزارش حسابرس کمک گرفته شده است. لذا پیشنهاد می شود که اثر توانایی مدیریت بر کیفیت کنترل داخلی را برای دوره زمانی بعد از الزام ارائه گزارش کنترل داخلی توسط بورس اوراق بهادار تهران و با بهره گیری از گزارش سیستم کنترل داخلی مجدداً مورد بررسی قرار گیرد.

مراجع

- آقایی، محمد. گلجاریان، محمدعلی. نظری، کیانوش. اسدالهی، امین (۱۳۹۴). کنترل های داخلی موثر در شرکت های سرمایه گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل. پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۵، شماره ۱، صص ۵۵-۷۲
- طاهری عابد، رضا؛ علی نژاد ساروکلایی، مهدی؛ فغانی ماکرانی (۱۳۹۹). تأثیر خودشیفتگی مدیران عامل بر شفافیت گزارشگری مالی. مجله پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۸، صص ۷۱-۹۴
- قادری، کاوه؛ قادری، صلاح الدین؛ قادرزاده، سید کریم (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی. پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۳ (پیاپی ۳۱)، صص ۷۱-۹۰
- توانگر حمزه کلایی، افسانه؛ اسکافی اصل، مهدی (۱۳۹۷). ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۱۸۷-۲۰۷
- منشور کمیته حسابرسی، (۱۳۹۱) "سازمان بورس و اوراق بهادار"، تهران.
- منصورفر، غلامرضا. دیار، حمزه. حسین پور. وحید (۱۳۹۴). بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش ها حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۱، صص ۳۷-۵۴
- Brown, A. D. (1997), "Narcissism, Identity, and Legitimacy", *The Academy of Management Review*, 22 (3), PP. 643-668
- Campbell, W. K., & Foster, J. D. (2007), "The Narcissistic Self: Background, an Extended Agency Model, and Ongoing Controversies", *Frontiers in Social Psychology: The Self* (PP. 115-138). New York, NY: Psychology Press
- Chatterjee, A, Hambrick, D, (2007), "Narcissistic Chief Executive Officers and their Effects on Company Strategy and Performance", *Administrative Science Quarterly*, 52, PP. 351-386.
- Chen, S. (2010), "The Role of Ethical Leadership Versus Institutional Constraints: A Simulation Study of Financial Misreporting by CEOs", *Journal of Business Ethics*, 93(1), PP. 33-52.
- Demerjian, P., B. Lev, M. Lewis, & S. MacVay. (2013). Managerial ability and Earnings quality. *The Accounting Review* 88 (2), 463-498.

12. Demerjian, P., Lev, B., McVay, S. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management Science*, 58(7), 1229-1248.
13. Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China, *International Journal of Financial Research*: 6 (2) , 54-66.
14. McHoskey, J. (1995), "Narcissism and Machiavellianism", *Psychological Reports*, 77, PP. 755-759.
15. Rijsenbilt, A., & Commandeur, H. (2013), "Narcissus Enters the Courtroom: CEO Narcissism and Fraud", *Journal of Business Ethics*, 117 (2), PP. 413-429