

## ارائه الگوی تأثیر ضعف کنترل های داخلی بر خطر حسابرسی باتأکید بر نقش تعدیل کنندگی تیپ های شخصیتی

رادمان ملیحی شجاع

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
radmanshoja@gmail.com

زهرا لشگری

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)  
zahra.lashgari@gmail.com

نگار خسروی پور

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
n-khosravipour@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۷/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۸/۰۶

### چکیده

درک فرآیند حسابداری مشتری وسیستم های کنترل داخلی او مستلزم قضاوت حرفه ای در زمینه ی برنامه ریزی حسابرسی و توسعه یک رویکرد موثر با هدف کسب اطمینان از کاهش مجموع خطر حسابرسی به یک سطح قابل قبول است. عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهای منفی ناشی از ضعف کنترل های داخلی می باشد که احتمال می رود این پیامدها ناشی از نوع تیپ شخصیتی مدیران باشد.

هدف این پژوهش ارائه الگوی تأثیر ضعف کنترل های داخلی بر خطر حسابرسی باتأکید بر نقش تعدیل کنندگی تیپ های شخصیتی است. بدین منظور از معیارهای انحراف از استانداردها وقوانین، ضعف کنترل های داخلی وابعاد پنج گانه شخصیت نئو بهره برده شد. این پژوهش با ۸۷ شرکت نمونه و در بازه زمانی ۶ ساله ۱۳۹۶-۱۳۹۱ شامل ۵۲۲ سال- شرکت به شیوه توصیفی- همبستگی با اجرای الگوی رگرسیون چند متغیره وپرسشنامه استاندارد شخصیت نئو انجام شد. سپس با طرح سوالات بصورت زوجی و تحلیل سلسله مراتبی (AHP) اهمیت معیارهای خطر حسابرسی تعیین گردید. یافته های پژوهش حاکی است که بین ضعف های کنترل داخلی و خطر حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. از بین ابعاد شخصیتی نئو تنها برونگرایی و وجدانی بودن بر رابطه ضعف کنترل های داخلی و خطر حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. سایر ابعاد شخصیتی همچون روان رنجوری، پذیرا بودن وسازگاری رابطه معناداری با آن ندارند.

واژه های کلیدی: خطر حسابرسی، تیپ های شخصیتی مدیران، ضعف کنترل های داخلی.

## ۱- مقدمه

ارزیابی خطر حسابداری نوعی رویکرد به مدیریت خطر در حوزه حسابداری است. حسابداری در پاسخ به تحولات کسب و کارها مسیری تکاملی را پیموده که با بررسی این سیر، چهار نحوه کلی را می توان یافت: حسابداری مبتنی بر سندرسی یا محتوایی، حسابداری ترازنامه، حسابداری مبتنی بر سیستم و حسابداری مبتنی بر خطر (مرادی و همکاران، ۱۳۹۰، ۵).

علاوه بر این، خطر حسابداری و عوامل آن می تواند بیشتر تحت تأثیر محیط، شرایط، قوانین و سایر ویژگی های عملیات حسابداری قرار گیرد. تحت تأثیر چنین شرایطی، عواملی که ممکن است روی خطر حسابداری تأثیر بگذارد، در محیط، فرهنگ و کشورها متفاوت است.

بدلیل کیفی بودن مولفه های ناظر بر خطر حسابداری، عملاً ارزیابی خطر توسط حسابرسان به صورت یک فرآیند قضاوت حرفه ای درآمده است. با وجود الزام استانداردهای حرفه ای حسابداری به ارزیابی خطرهای محیط حسابداری طبق مدل خطر حسابداری، در هر پروژه حسابداری موارد زیادی از عدم اطمینان و ابهام وجود دارد (حاجیه، ۱۳۹۰، ۱۷).

هدف از بکارگیری حسابداری مبتنی بر خطر، افزایش کارایی و اثربخشی حسابداری است. زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می یابد. آنچه حائز اهمیت است این است که حسابرسان باید اطلاعات کاملی از کنترل های داخلی و ضعف های آن به طور کلی داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آن ها، به نقاط ضعف در کنترل های داخلی پی برده و آن ها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند.

کمیسیون بورس اوراق بهادار اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی را مستلزم وجود چارچوب کنترل داخلی می داند معمولاً مسئولیت این چارچوب بر عهده مدیریت است. بنابراین انتظار می رود نوع شخصیت مدیران بر استقرار و پیاده سازی کنترل های داخلی اثر بخش رابطه معناداری داشته باشد. از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این گونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می دهد. عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهای منفی ناشی از ضعف کنترل های داخلی می باشد که احتمال می رود این پیامدها ناشی از نوع شخصیت و ویژگی های مدیران باشد. همچنین کنترل های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی

حسابرسان نیز تأثیرگذار می باشد. هر اندازه کنترل های داخلی قوی باشد خطر تحریف با اهمیت کاهش یافته و در نتیجه خطر حسابداری نیز کاهش می یابد. برخی از استانداردها نشان می دهند که ارزیابی حسابرسان از خطر ذاتی ممکن است درک حسابرسان از ساختار کنترل یک صاحبکار و در نتیجه ارزیابی حسابرسان از خطر کنترل را تحت تأثیر قرار دهند (خورات، ۲۰۰۸، به نقل از حاجیه و همکاران، ۱۳۹۴، ۱۹).

کنترل های داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می دهد. آن ها در مسیری که مدیریت، سازمان را اداره می کند و پیش می برد، به صورتی فراگیر و جدایی ناپذیر از آن وجود دارند (شعری، ۱۳۸۶؛ به نقل از حاجیه و همکاران، ۱۳۹۴، ۱۹). کنترل های داخلی موثر این اطمینان را می دهد که واحد تجاری می تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش های کنترل های داخلی قابل اعتماد هستند. کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این گونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می دهد و همچنین این احتمال وجود دارد که سیستم های کنترلی موجود را نقض کنند یا سیستم هایی را طراحی کنند که انعطاف پذیری بیشتری را برای رسیدن به اهدافشان ایجاد می کند (هام و همکاران، ۲۰۱۷، ۱۰۸۹).

حصول به ویژگی های کیفی اطلاعات، نظیر صداقت در ارائه (عینیت) و انصاف و بی طرفی، در ارتباط مستقیم با تیپ های شخصیتی تهیه کنندگان اطلاعات است و این شخصیت ها نیز به ساختار اخلاقی اشخاص مربوط می شود. افراد بر اساس تیپ های شخصیتی خود، متفاوت بوده و این تفاوت بستگی به فرآیندهای ادراکی، ساختار و نحوه استدلال و درجه رشد ادراکی و اخلاقی آن ها دارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸؛ به نقل از ایمر و همکاران، ۱۳۹۷، ۲۶۵).

شخصیت عبارت است از الگوی نسبتاً پایدار صفات و گرایش ها یا ویژگی هایی که تا اندازه ای به رفتار دوام می بخشد. به طور اختصاصی تر شخصیت از صفات یا گرایش هایی تشکیل می شود که به تفاوت های فردی در رفتار، ثبات رفتار در طول زمان و دوام رفتار در موقعیت های گوناگون می انجامد (خضری و همکاران، ۱۳۹۵، ۵۰).

باشد، از آن به عنوان سوگیری یا تورش یاد می شود. نظریه مالی رفتاری که عموماً از آن به عنوان کاربرد روانشناسی در دانش مالی تعبیر می شود؛ اصل بنیادین اقتصاد نئوکلاسیک را به چالش کشیده و سعی دارد پدیده های روانشناختی انسان را در سطح بازار و سطوح فردی شناسایی نماید. مالی رفتاری علمی است که به بررسی مسائل مالی از یک نگاه اجتماعی وسیع تر، شامل روانشناسی و جامعه شناسی می پردازد. بر همین اساس، در دوره اخیر تمرکز بسیاری از تحلیل های آماری گرفته تا اقتصادسنجی، به سمت روانشناسی انسانی تغییر کرده و با نگاهی بازتر و استفاده از مفروضات واقعی تر، به تبیین رفتار بازارهای مالی می پردازند. بی شک پس از مجمع عمومی و مالکان، مدیران بالاترین رکن تصمیم گیری در شرکت هستند. هیئت مدیره مسئول تهیه گزارش های مالی برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان است. همچنین، افزایش کارایی و اثربخشی عملیات شرکت از وظایف کلیدی مدیران است. هر چه سازمان ها گسترش بیشتری پیدا می کنند، نقش و اهمیت مدیریت بیشتر می شود. همه مدیران به حکم آنکه مدیرند، به یک شیوه عمل نمی کنند، ویژگی های شخصی از قبیل شخصیت، توانایی ها، ارزش ها و اعتبار شخص مدیر، از جمله عوامل موثر در انتخاب سبک مدیریتی مدیران است. شخصیت عامل تعیین کننده ای است که تمامی رفتارهای انسان را در عرصه زندگی شخصی و اجتماعی تحت تأثیر قرار می دهد. در این راستا رفتارهای مدیران که برگرفته از خصوصیات شخصیتی آنان به شمار می آید در محیط سازمانی بررسی تحول، پویایی و شکوفایی آن سازمان تأثیر گذار است. با این وجود شخصیت مدیر از جمله یکی از معدود جنبه هایی است که کمتر بدان پرداخته شده، با وجود آنکه تأثیر بارزی بر نحوه نگرش، عملکرد و شیوه مدیریت مدیران دارد. رویه های مدیریتی در هدایت صحیح کارکنان در جهت اهداف و عملکرد سازمان مؤثرند و استفاده از بهترین راهبردها براساس ویژگی های شخصیتی، منجر به اثربخشی و کارایی سازمان می شود. لذا شناسایی عوامل و اثرات رفتاری دخیل در فرایند تصمیم گیری مدیران در گزارشگری مالی و به تبع آثار احتمالی آن بر خطر حسابرسی و کنترل های داخلی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

شخصیت بیانگر آن دسته از ویژگی های فرد یا افراد است که شامل الگوهای ثابت فکری، عاطفی و رفتاری آن هاست. در ساخت و بررسی آزمون های عینی شخصیت، فرض می شود که اولاً شخصیت آدمی متشکل از مجموعه رگه ها یا ویژگی هایی است که شدت و اندازه این ویژگی ها در افراد مختلف متفاوت است. ثانیاً رگه ها و ویژگی های شخصی در افراد از

ویژگی های شخصیتی افراد، زمینه ساز رفتارهای آنان است و با توجه به آن که برخی از عوامل رفتاری دخیل در شخصیت مدیران باعث جهت دهی به تصمیم گیری آنان خواهد شد. مدیر ارشد دارای بالاترین موقعیت در سلسله مراتب شرکتی، می تواند تصمیم های اخلاقی یا غیر اخلاقی را تعریف کند و تحت تأثیر قرار دهد. علاوه بر این، نتایج حسابداری مالی نشان دهنده موفقیت یا شکست او است. بسیاری از مدیران اجرایی اقدامات ارزیابی حسابداری مالی را موفقیت شخصی در نظر می گیرند (ایمر و همکاران، ۲۰۱۷، ۱۳۹۷).

بسیاری از نظریه پردازان حسابداری رفتاری اعتقاد به مطالعه شخصیت افراد به عنوان عاملی مهم و موثر در قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری دارند (نادری و همکاران، ۱۳۹۵، ۷۱). با این حال مشکل اصلی نبود شناخت کافی در این خصوص در بین استفاده کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری است. نظریه های زیادی استدلال می کنند که تجربیات، ارزش ها و تیپ های شخصیتی مدیران بر تصمیم های مربوط به شرکت تأثیر می گذارند و به همین دلیل مدیران مختلف در وضعیتی مشابه، تصمیم های متفاوتی می گیرند (هام و همکاران، ۲۰۱۷، ۱۰۸۹). مدیران با توجه به اهداف و انگیزه های گوناگون، از جمله تأثیرگذاری بر قیمت سهام، بیشینه سازی مطلوبیت و رفاه و پرهیز از نقض قراردادهای بدهی، اقدام به مدیریت سود گزارش شده می کنند؛ در این صورت علامت دهی اطلاعات خصوصی از سوی مدیریت، انتخاب های فرصت طلبانه در طی محدودیت های اصول پذیرفته شده حسابداری، اشتباه و تقلب را می توان در قالب نمونه هایی از مدیریت سود به عنوان بازتابی از نوع نگرش و شخصیت آنان بر شمرد (خواجهی و همکاران، ۱۳۹۵، ۱۲۳).

برای حسابرسان و سایر افراد ذی نفع از گزارشگری مالی اطلاع از تیپ های شخصیتی مدیران از اهمیت زیادی برخوردار است. چراکه رفتارهای فرصت طلبانه مدیریتی و مشکلات نمایندگی و همچنین انگیزه و توان مدیران در دستکاری اطلاعات حسابداری منجر به کاهش کیفیت اطلاعات و احتمال تحریف صورت های مالی را در پی خواهد داشت و خطر عدم کشف تحریف های با اهمیت آن نیز افزایش می یابد. با توجه به مطالب بیان شده، این سؤال مطرح می شود که تیپ های شخصیتی مدیران، رابطه ضعف کنترل های داخلی بر خطر حسابرسی را تعدیل می کند؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مکتب اقتصاد نئوکلاسیک مبتنی بر اصل رفتار عقلایی افراد و نگاه ها در اقتصاد است. اگر پدیده ای با این اصل ناسازگار

های داخلی و قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد تجاری افزایش دهد. این استاندارد نشان می دهد که حسابرس باید واکنشی مناسب در مقابل ضعف های متعدد سیستم کنترل داخلی داشته و زمان بندی اجرای عملیات حسابرسی را بر این اساس و با انجام آزمون های حسابرسی بعد از پایان دوره به جای یک دوره موقت تنظیم کند. مطابق با استاندارد حسابرسی ۵۳۰، پیرامون نمونه برداری حسابرسی، اندازه نمونه برای آزمون های جزئیات، در صورت وجود خطر تحریف های با اهمیت که مستقیماً به خطر کنترل مربوط باشد، افزایش می یابد (کمیت تدوین استاندارد های حسابرسی، ۱۳۹۵). بر همین اساس، سیستم کنترل داخلی موثر نشان دهنده کاهش خطر تحریف های با اهمیت است و در نتیجه به کاهش خطر حسابرسی می انجامد. از سوی دیگر، حسابرسان در صورت وجود ضعف های کنترل داخلی، با خطر تحریف با اهمیت بیشتر و در نتیجه خطر حسابرسی بالاتری روبرو می شوند؛ بنابراین، آنها باید با انجام آزمون های حسابرسی پس از پایان دوره به جای طی دوره و همچنین افزایش دامنه حسابرسی از طریق انجام آزمون های محتوای اضافی با استفاده از نمونه های حسابرسی بزرگ تر اقدام کنند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶، ۷۸). لذا انتظار داریم بین ضعف کنترل های داخلی با خطر حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته باشد.

شفايي سردشت و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل موثر بر مدل خطر حسابرسی: رویکرد ANP-DEMATEL فازی ترکیبی" پرداختند. آنها با استفاده از غربالگری فازی برای نمایش ۴۰ عامل عملی استفاده کردند که ممکن است بر مدل خطر حسابرسی از ۵۸ مورد بالقوه اثر بگذارند. سپس با رویکرد فرآیند تحلیل شبکه ای (ANP) و آزمون تصمیم گیری و ارزیابی برای کاهش عوامل اولویت بندی آن ها با در نظر گرفتن وابستگی های داخلی و خارجی آنها به کاربرند. برای سازگار بودن با اتهامات مربوط به انسان ها و اتخاذ تصمیمات مفیدتر در دنیای واقعی، نظریه مجموعه فازی مورد استفاده قرار گرفته است. رویکرد ترکیبی مورد استفاده در این مطالعه، ارائه وزن دقیق برای هر عامل می تواند یک چارچوب پیچیده تر برای تصمیم گیری در ارزیابی خطر با ادغام روابط وابسته در داخل و بین عوامل خطر حسابرسی را بررسی کند.

دانگ جی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ریسک کنترل های داخلی و هزینه حسابرسی در چین پرداختند. آنها نتایج آنها نشان داد که هزینه های حسابرسی با ضعف کنترل های داخلی افشا شده رابطه مثبت دارد. به خصوص به طور قابل توجهی با گزارش های غیرمالی مرتبط هستند، اما با گزارش

ثبات و پایایی نسبی برخوردار است (خضری و همکاران، ۱۳۹۵، ۵۰). یکی از کارآمدترین و جامع ترین نظریه های مطرح شده در باب شخصیت، نظریه پنج عاملی کاستم و مک کری است. مدل پنج عاملی شخصیت یکی از مسلط ترین و تاریخی ترین مدل های شخصیت است و بسیاری از روان شناسان بیان کرده اند که مدل پنج عاملی بسیاری از متغیرهای شخصیت را در برمی گیرد. مطابق با نظر مک دونالد، این مدل را ابتدا گالتن (۱۸۸۴) مطرح کرد (نریمانی و همکاران، ۱۳۹۲، ۱۶۴)، که ابتدا سه بعد روان رنجوری - برون گرایی - گشودگی را داشت و سپس دو بعد وظیفه شناسی و سازگاری به آن اضافه شد. بر خلاف MBTI، مطالعات و تحقیقات زیادی در سال های اخیر اعتبار مدل پنج عاملی را تایید کرده و از این رو مبنای بقیه مدل ها شناخته شده است (اشتون و همکاران، ۲۰۱۴، ۱۹۸).

در حسابرسی توجه به تیپ های شخصیتی تهیه کنندگان اطلاعات مالی عامل بسیار مهمی در بررسی اطلاعات به شمار می رود. با این وجود که اطلاعات برای مدت های طولانی به عنوان جزء کلیدی در تصمیم گیری شناخته شده است، اما اغلب برآورد ارزش اطلاعات در تصمیم گیری ها دشوار است. سایر اطلاعات غیرحسابداری، به ویژه اطلاعات رفتاری در ارزش گذاری اطلاعات حسابداری در فرآیند تصمیم گیری، نیز عامل تعیین کننده و مهمی خواهد بود. در صورت وجود تأثیر مسایل رفتاری بر تصمیم گیری، بررسی موارد رفتاری در تدوین و بسط تئوری های حسابداری و ارائه اطلاعات در سیستم های تصمیم گیری حائز اهمیت خواهد بود. با توجه به اهمیت و تأثیر ویژگی های شخصیتی بر تمامی ابعاد رفتاری و تصمیم گیری های افراد، انتظار می رود بین ابعاد تیپ های شخصیتی مدیران و کنترل های داخلی، خطر حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته باشد.

در سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای ماده ۱۸ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. طبق این ماده، مدیریت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل های داخلی گزارش تهیه کند. حسابرس مستقل شرکت نیز موظف است در خصوص استقرار و به کارگیری سیستم کنترل های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت با توجه به چهارچوب کنترل های داخلی اظهار نظر کند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

در همین راستا، استاندارد حسابرسی ۳۳۰ نشان می دهد، محیط کنترلی موثر می تواند اعتماد حسابرس را به کنترل

تأثیر کنترل های داخلی بر تعیین زمان بندی اجرای عملیات حسابرسی فراهم می آورد.

احمدزاده وهمکاران(۱۳۹۶)؛ در پژوهشی به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی ونوع جنسیت بارفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معنی داری بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنج گانه شخصیت (روان رنجوری، برون گرایی، انعطاف پذیری، دلپذیربودن و وجدان کاری) وجود دارد. به عبارت دیگر، شخصیت فرد در رغبت به انجام این نوع رفتارها تأثیرگذار است. هم چنین، از بین رفتارهای مورد بررسی تنها دو رفتار «کاهش میزان کار انجام شده به کم تر از آن چه که برای یک حسابرسی، منطقی به نظر می رسد» و «کم تر گزارش کردن زمان» از توزیع یکسانی بین حسابرسان مرد و زن برخوردار نیست و رغبت به انجام آنها در بین حسابرسان زن بیشتر است.

### ۳- فرضیه های پژوهش

جهت دستیابی به اهداف پژوهش حاضر، فرضیه هایی به شرح زیر مطرح گردیده ومورد آزمون قرار گرفت:

**فرضیه اول** - ضعف کنترل های داخلی برخطر حسابرسی موثر است.

**فرضیه دوم** - تیپ های شخصیتی مدیران بر رابطه بین کنترل های داخلی با خطر حسابرسی موثر است.

### ۴- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش این تحقیق از نظر ماهیت ومحتوا از نوع همبستگی است، که با استفاده از داده های ثانویه مستخرج از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و پرسشنامه به تحلیل رابطه ی همبستگی می پردازد. متغیر تعدیل گر در این پژوهش تیپ های شخصیتی مدیران است که شامل پنج عامل شخصیتی روان رنجوری ، برون گرایی ، سازگاری، پذیرابودن وجدانی بودن است که توسط پرسش نامه استاندارد شخصیت نئو سنجیده شده است . این پرسش نامه شامل ۶۰ سوال (۱۲ سوال در هر مقیاس) پنج گزینه ای باطیف لیکرت است که پاسخ ها به صورت کاملا موافقم تا کاملا مخالفم تدوین شده است. این پرسش نامه بارها در تحقیقات قبلی استفاده شده است وبا توجه به استاندارد بودن آن از ضریب روایی مطلوبی برخوردار است. این آزمون در ایران توسط گروسی وهمکاران هنجاریابی شده وروایی وپایایی

های مالی ارتباط ندارند. همچنین گزارش های کنترل های داخلی باکیفیت می تواند هزینه های حسابرسی بالاتر را کاهش دهد.

گراهام وهمکاران(۲۰۱۳) در مطالعه ای تحت عنوان نگرش های مدیریتی وفعالیت های شرکتی به این نکته اشاره داشتند که ویژگی های شخصیتی مدیران ( ریسک گریزی وخوش بینی) با شیوه های گزارشگری مالی وسایر سیاست های مالی وغیر مالی آنها همراه است.

آرل (۲۰۱۰) پژوهشی درارتباط با تأثیر وجود کنترل های داخلی برخطر حسابرسی انجام داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که در بعضی موارد، حسابرسان به جای رعایت استانداردهای اجرای عملیات درخصوص شناخت سیستم کنترل داخلی، اظهارنظر درخصوص کفایت ، مطلوبیت واثربخشی آن ، صرفا براساس احساس خود دراین باره اظهارنظر می کنند.

آکرش(۲۰۱۰) درپژوهشی باعنوان "مدل خطری برای کنترل های داخلی" به دنبال الگویی جهت خطر حسابرسی بود. وی دوالگوی خطر حسابرسی برای اظهارنظر درخصوص مطلوبیت کنترل داخلی ارائه کرد. درالگوی اول ،خطر حسابرسی تابع دوعامل بود: ۱-خطر تحریف بااهمیت ۲-خطرعدم کشف. وی با ترکیب این دوالگو ، یک الگوی جامع خطر حسابرسی ، باتوجه به کنترل های داخلی برای حسابرسان پیشنهاد کرد. به طور کلی خطر حسابرسی تابع عوامل ناشی از حسابرسان ویا محیط صاحبکار است. از این رو، کنترل های داخلی صاحبکار درخطر حسابرسی نقش موثری دارد.

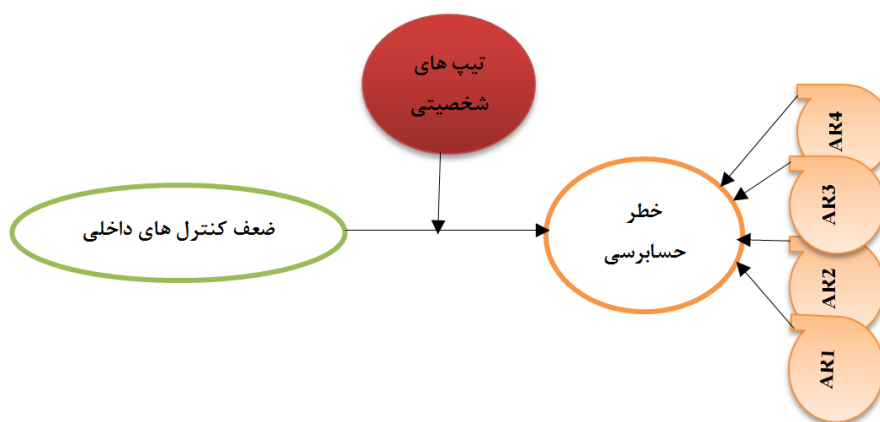
ایمر وهمکاران(۱۳۹۷)؛ در پژوهشی به بررسی رابطه بین سه گانه تاریک شخصیت با تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که بین سه گانه تاریک شخصیت وتصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری رابطه معناداری وجود دارد؛ همچنین اختلاف معناداری بین سطوح (ضعیف، متوسط و شدید) سه گانه تاریک شخصیت در تصمیم گیری فرصت طلبانه در حسابداری وجود دارد که نشان می دهد در سطح شدیدی از سه گانه تاریک شخصیت، احتمال تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران در حسابداری بیشتر خواهد شد.

حاجیها وهمکاران(۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی ضعف در کنترل های داخلی وتاخیر گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که بین ضعف در کنترل های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به بیان دیگر نبود ضعف در کنترل های داخلی با به موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. یافته های این پژوهش، شواهدی تجربی در ارتباط با دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی، مبنی بر

این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد. در نهایت اطلاعات مالی مربوط به ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۶ ساله از سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ بعنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت تا ارتباط بین متغیرها برای آزمون فرضیه های تحقیق بررسی شود.

### ۵- مدل های پژوهش و متغیرهای آن

مدل مفهومی در این پژوهش بر این اصل منطقی استوار است که میان ضعف کنترل های داخلی به عنوان متغیر مستقل و خطر حسابرسی به عنوان متغیر وابسته رابطه وجود دارد. اما تیپ های شخصیتی که خود پنج عامل مجزا شامل برونگرایی، پذیرا بودن، روان رنجوری، سازگاری و وجدانی بودن هستند را در این پژوهش سعی داریم رابطه تک تک تیپ های شخصیتی را به عنوان متغیر تعدیل گر بر رابطه ضعف های کنترل داخلی بر خطر حسابرسی مورد سنجش قرار دهیم. با توجه به مطالب فوق مدل مفهومی در این پژوهش به صورت شکل ۱ می باشد.



شکل (۱): الگوی مفهومی پژوهش

#### • انحراف از استاندارد حسابداری - کیفیت گزارشگری

از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. اقلام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می توان جهت مدیریت سود، آن ها را دستکاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. اقلام تعهدی باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجوه نقد عملیاتی می شود و در نتیجه با فرض اینکه جریان های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش و کاهش در اقلام تعهدی اختیاری است. به منظور تخمین اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز، استفاده شد:

مدل رگرسیونی فرضیه اول:

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICW + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CF_{it} + \beta_5 \ln Age_{it} + \epsilon_{it}$$

مدل رگرسیونی فرضیه دوم:

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICW \times PT_{it} + \beta_2 ICW_{it} + \epsilon_{it}$$

#### متغیر وابسته - خطر حسابرسی

در تحقیق حاضر خطر حسابرسی بر اساس رویکرد زیر ارزیابی شد (زکی زاده و همکاران، ۱۳۹۸، ۱۱):

### متغیر مستقل

**ضعف کنترل های داخلی:** برای سنجش ضعف در کنترل داخلی به عنوان متغیر مستقل از نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی استفاده می گردد که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می آید. طبق چک لیست کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرسان شرکت مکلف شده است کنترل های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل های داخلی می باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت های قانونی گزارش حسابرسی شرکت ها می باشد. از این رو، مشابه با پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲) اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل های داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

### متغیر تعدیل گر

#### تیپ های شخصیتی

برای این منظور از پرسشنامه شخصیت نئو از ابزارهای استاندارد برای ارزیابی مدل پنج عامل شخصیت که توسط مک کری و کوستا (۱۹۹۲) تهیه شده است؛ جهت ارزیابی پنج عامل اصلی تیپ های شخصیتی بهره خواهیم برد:

- روان رنجوری: ۱- اضطراب ۲- قاطعیت ۳- آسیب پذیری  
 برون گرایی: ۱- اهل معاشرت و گفتگو بودن ۲- جرأت ورزی  
 ۳- مفید و اصولی بودن ۴- قاطعیت ۵- فعال بودن  
 پذیرا بودن: ۱- تخیل ۲- احساسات ۳- تنوع طلبی ۴- کنجکاوای ذهنی

- سازگاری: ۱- قابلیت اعتماد ۲- نوع دوستی ۳- پیرو بودن  
 ۴- خوش قلب بودن  
 وجدانی بودن ۱- نظم و ترتیب ۲- با وجدان بودن ۳- احتیاط در تصمیم گیری

تانی و همکاران (۲۰۱۵) (هیجرودی و همکاران، ۱۳۹۷)

### متغیرهای کنترلی

- ۱) اندازه شرکت: از طریق لگاریتم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان سهام محاسبه می شود.  
 ۲) سن شرکت: لگاریتم طبیعی تفاوت بین سال تاسیس شرکت با سال جاری.  
 ۳) جریان نقد عملیاتی: جریان خالص وجه نقد فعالیت عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی (بولو و همکاران، ۱۳۹۱، ۷).

$$\frac{TACC_{i,t}}{A_{t-1}} = \beta_0 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

بر اساس مدل فوق داده های مورد نظر جمع آوری گردید و سپس باقیمانده خطاهای مدل به نرم افزار اکسل انتقال داده شد. و سپس خطاهای مدل به صورت زیر محاسبه شد:

$$AR_1 = 1 - |\varepsilon_{i,t}|$$

### • انحراف از بازار پول

از ساختار سررسید بدهیها (نسبت بدهی های بهره دار به جمع کل دارایی ها) استفاده شده است. سپس مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و هر مقدار از میانگین مقادیر کل هر صنعت کسر گردید.

$$AR_2 = FCS - ICS \quad FCS = \frac{IBD}{TA}$$

### • انحراف از بازار سرمایه

در این پژوهش از رتبه بندی شرکت ها از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی که در سایت کدال اعلام می شود به عنوان انحراف از قوانین بازار سرمایه استفاده می شود. محاسبه رتبه بندی کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تفکیک امتیاز به موقع بودن و قابلیت اتکا اعلام می شود. بر این اساس مقادیر استخراج و سپس درصد امتیاز هر شرکت از میانگین کل درصد امتیاز شرکت ها کسر گردید.

$$AR_3 = DISS - \overline{DISS}$$

### • انحراف از قانون مالیات

از متغیر اجتناب مالیاتی (نسبت وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات به سود و زیان قبل از کسر مالیات) استفاده شد. بدین ترتیب مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و سپس هر مقدار از میانگین کل هر صنعت کسر گردید.

$$AR_4 = FCETR - ICETR$$

$$(CETR) = \frac{\text{وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات}}{\text{سود و زیان قبل از کسر مالیات}}$$

برای سنجش خطر حسابرسی، تعداد ۴ معیار موثر بر خطر حسابرسی شناسایی شد. و میانگین موزون مقادیر بر اساس اوزان بدست آمده (نگاره ۲) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه خطر حسابرسی بکار گرفته شد.

۴) اهرم مالی: کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها (بولو و همکاران، ۱۳۹۱، ۷).

افزار MATLAB تحلیل و اوزان معیارها با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) به صورت زیر بدست آمده است.

**جدول (۲) اوزان معیارهای خطر حسابرسی**

وزن	معیار
۰/۶۲	انحراف از استانداردهای حسابداری
۰/۳۲	انحراف از قوانین مالیات ها
۰/۱۵	انحراف از قوانین بازار سرمایه
۰/۱۶	انحراف از قوانین بازار پول

منبع: یافته های تحقیق

**۶- نتایج پژوهش**

در گام نخست عوامل چهارگانه انحراف از استانداردهای حسابداری، و انحراف از قوانین بازار پول، بازار سرمایه و مالیات جهت ارزیابی خطر حسابرسی بر اساس مصاحبه با ۵ تن از خبرگان دانشگاهی و حرفه حسابرسی شناسایی گردید. سپس برای تعیین اولویت و وزن عوامل چهارگانه منتخب نسبت به طراحی و سوالات بصورت زوجی و اخذ پاسخ های ۲۰ تن از خبرگان از بین اساتید دانشگاه و اعضای جامعه حسابداری رسمی ایران اقدام گردید. در این روش عوامل بصورت دو به دو با یکدیگر مقایسه می گردند. مقایسه دو به دو مطابق طیف ذیل با استفاده از مقیاسی که از ترجیح یکسان تا بی اندازه مرجح طراحی شده است، انجام می گیرد. در این طیف میزان ترجیح اعداد ۲، ۴، ۶، ۸، ۱۰، ۱۲، ۱۴، ۱۶، ۱۸، ۲۰ می باشد که نشان دهنده ی میزان ترجیح نسبتاً مرجح تا قویاً مرجح است.

**تحلیل توصیفی**

با توجه به جدول (۳) میانگین خطر حسابرسی ۰/۵۸۱ است. میزان حداکثر متغیر خطر حسابرسی با مقدار ۰/۷۹۹ متعلق به شرکت شیشه و گاز در سال ۹۴ و میزان حداقل آن ۰/۰۳۷ متعلق به شرکت داده پردازی در سال ۹۱ است. در میان عناصر تشکیل دهنده خطر حسابرسی بیشترین مقدار میانگین ۰/۵۷۳ است که به انحراف از استانداردهای حسابداری مربوط می شود.

**جدول (۱) ترجیحات و مقادیر عددی آنها**

عدد	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
میزان	ترجیح	نسبتاً	قویاً	بسیار	قوی	بسیار	بسیار	بسیار	بسیار
ترجیحات	یکسان	مرجح	مرجح	مرجح	مرجح	مرجح	مرجح	مرجح	مرجح

میزان حداکثر متغیر انحراف از استاندارد حسابداری بامقدار ۰/۶۲۰ متعلق به شرکت نیرومحرکه در سال ۹۶ و میزان حداقل آن ۰/۳۲۸ متعلق به شرکت شهدایران در سال ۹۴ است. انحراف از بازار سرمایه نیز پس از انحراف از استاندارد حسابداری با میانگین ۰/۰۲۶ دارای بیشترین مقدار است. میزان حداکثر متغیر انحراف از بازار سرمایه با مقدار ۰/۱۰۰ متعلق به شرکت آئومراد داروسازی کوثر به ترتیب در سال ۹۳ و ۹۴؛ میزان حداقل آن صفر متعلق به شرکت کاغذسازی کاوه سال ۹۲ و کاشی الوند سال ۹۳ است.

پس از جمع آوری پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان، با استفاده از میانگین هندسی نتایج، ماتریس مقایسات زوجی بدست آمد. ماتریس مزبور به کمک نرم

**جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق**

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشدگی	چولگی	کمینه	بیشینه	تعداد مشاهدات
خطر حسابرسی	AR	۰/۵۸۱	۰/۰۷۴	۸/۸۷۷	-۰/۸۴۷	۰/۰۳۷	۰/۷۹۹	۵۲۲
انحراف از استاندارد حسابداری	AR1	۰/۵۷۳	۰/۰۴۴	۷/۲۲۳	-۱/۸۳۹	۰/۳۲۸	۰/۶۲۰	۵۲۲
انحراف از بازار پول	AR2	-۰/۰۰۱	۰/۰۲۷	۶/۷۳۰	۱/۲۹۸	-۰/۰۵۵	۰/۱۶۸	۵۲۲
انحراف از بازار سرمایه	AR3	۰/۰۲۶	۰/۰۱۷	۶/۸۷۱	۱/۴۸۲	۰/۰۰۱	۰/۱۰۰	۵۲۲
انحراف از قانون مالیات	AR4	-۰/۰۰۱	۰/۱۵۲	۸/۵۵۵	۳/۴۷۰	-۰/۴۴۰	۱/۲۴۴	۵۲۲
ضعف کنترل های داخلی	ICW	۰/۲۶۶	۰/۴۴۲	۲/۱۱۸	۱/۰۵۸	۰	۱	۵۲۲
روان رنجوری	Bc1	۰/۳۵۹	۰/۰۳۳	۳/۱۸۱	۰/۴۰۰	۰/۲۹۰	۰/۴۴۳	۴۰
برون گرایی	Bc2	۰/۴۰۸	۰/۰۳۰	۲/۹۳۰	-۰/۶۷۹	۰/۳۳۳	۰/۴۵۰	۴۰
پذیرا بودن	Bc3	۰/۳۹۱	۰/۰۳۵	۴/۲۴۸	-۰/۲۵۵	۰/۲۷۸	۰/۴۶۵	۴۰
سازگاری	Bc4	۰/۳۹۳	۰/۰۲۶	۳/۲۹۹	۰/۰۷۶	۰/۳۳۵	۰/۴۵۵	۴۰



نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	کمینه	بیشینه	تعداد مشاهدات
وجدانی بودن	Bc5	۰/۳۹۱	۰/۰۵۹	۳/۶۵۳	-۲/۳۰۹	۰/۲۰۵	۰/۴۵۰	۴۰
جریان نقد عملیاتی	CF	۰/۷۳۱	۱/۴۰۵	۵/۲۸۰	-۰/۲۴۸	-۳/۹۴۸	۴/۸۹۲	۵۲۲
اهرم مالی	LEV	۰/۵۸۶	۰/۲۲۴	۲/۸۶۲	۰/۰۵۳	۰/۰۹۶	۱/۳۲۳	۵۲۲
سن شرکت	LNAGE	۳/۵۸۴	۰/۳۷۲	۲/۲۳۰	-۰/۴۷۹	۲/۶۳۹	۴/۱۹۰	۵۲۲
اندازه شرکت	SIZE	۲۸/۰۰۱	۱/۵۸۲	۳/۸۹۹	۰/۶۱۳	۲۳/۶۱۶	۳۳/۴۲۷	۵۲۲

منبع: یافته های تحقیق

### نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

مدل رگرسیونی خطی چندگانه، برای متغیرهای استفاده شده در هریک از فرضیه ها اجرا شد. برای اندازه گیری معنی داری از آزمون اف فیشر و برای اندازه گیری قدرت توضیح دهنده این مدل ها از ضریب تعیین استفاده می کنیم. خطر حسابرسی یعنی احتمال خطر این که حسابرسان نسبت به صورت های مالی حاوی اشتباه و یا تحریف با اهمیت، نظر حرفه ای نامناسب اظهار کند. از آنجایی که تصمیمات مالی، عملیاتی و راهبردی شرکت توسط مدیریت اتخاذ می شود، در تحقیق حاضر خطر حسابرسی بر اساس ترکیبی از رویکردهای عوامل چهارگانه انحراف از استانداردهای حسابداری، و انحراف از قوانین بازار پول، بازار سرمایه و مالیات محاسبه شد و میانگین موزون مقادیر براساس اوزان بدست آمده از پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه خطر حسابرسی بکارگرفته شد. به منظور ارزیابی ضعف کنترل های داخلی از گزارش حسابرسان مستقل استفاده شد که اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل های داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر قرار داده شد. و تیپ های شخصیتی مدیران است که شامل پنج عامل شخصیتی روان رنجوری، برون گرایی، سازگاری، پذیرا بودن وجدانی بودن است، توسط پرسش نامه استاندارد شخصیت نئو سنجیده شده است.

همان طور که در جدول (۴) و (۵) مشاهده می شود، مقادیر آماره های F و احتمال مربوط به این آماره ها، بیانگر این است که فرض صفر آماری، یعنی همان بی معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرایب)، رد می شود و مدل رگرسیونی برآورد شده در کل معنادار است. متغیر های مستقل به ترتیب حدود ۱۶ و ۲۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کنند. نبود خودهمبستگی بین باقیمانده ها با استفاده از آماره دوربین واتسن حاصل شد.

نتایج جدول (۴) نشان می دهد که ضعف کنترل های داخلی بر خطر حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. اگر چه بین ضعف کنترل های داخلی با خطر حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشد، اما ضریب مثبت به دست آمده از این متغیر، سازگاری این یافته را با مبانی نظری نشان می دهد. بدین معنی که طراحی و استقرار مناسب سامانه های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی به شمار می رود. همچنین الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می تواند برای بهبود گزارشگری مالی موثر باشد. لذا کاهش ضعف کنترل های مالی و نیز رعایت دقیق استانداردهای حسابداری مانع از رخداد تحریف ها و اشتباه های عمده در گزارشگری مالی برون سازمانی و نیز سایر گزارش های درون سازمانی می شود و به کاهش ریسک عدم رعایت ضوابط و استانداردهای حسابداری توسط شرکت ها به کمک حسابرسان مستقل مساعدت می نماید.

نتایج جدول (۵) نشان می دهد که نقش تعدیل کنندگی تیپ های شخصیتی ( وجدانی بودن و پذیرا بودن) در سطح خطای ۵ درصد تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه ضعف کنترل های داخلی با خطر حسابرسی دارد. شخصیت الگوی معینی از رفتار و شیوه ی تفکر را تعریف می کند که سازگاری فرد را با محیط تعیین می کند. بنابراین نوع شخصیت و نگرش مدیران می تواند در مورد اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دخیل شود. طبق نتایج این فرضیه دو تیپ وجدانی بودن و پذیرا بودن نقش تعدیل گری مثبت را بر رابطه ضعف کنترل های داخلی و خطر حسابرسی دارد. به عبارتی در صورت افزایش تأثیر مدل پنج عاملی شخصیت میزان تأثیر ضعف کنترل های داخلی بر خطر حسابرسی افزایش می یابد.

جدول(۴): نتایج آزمون فرضیه اول

نماد	ضرایب	آماره تی	احتمال	VIF
C	۰/۳۵۲	۴/۶۸۸	۰/۰۰۰	۱/۰۱۴
ICW	۰/۰۰۱	۰/۲۱۷	۰/۸۲۸	۱/۰۰۷
CF	۰/۰۰۳	۱/۱۷۷	۰/۲۴۰	۱/۰۴۴
LEV	۰/۰۴۱	۲/۸۶۲	۰/۰۰۴	۱/۰۴۴
LNAGE	۰/۰۰۹	۱/۰۲۰	۰/۳۰۸	۱/۰۱۷
SIZE	-۰/۰۰۰۲	-۰/۰۷۹	۰/۹۳۷	۱/۰۱۴
ضریب تعیین		۰/۱۶۱		
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۵۰		
آماره دوربین-واتسون		۲/۱۲۷		
احتمال آماره فیشر		۰/۰۰۰		
اف لیمر		۰/۰۰۰		
آزمون هاسمن		۰/۱۶۸		

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه دوم

نماد	ضرایب	آماره تی	احتمال
C	۱/۰۰۳	۱۶/۹۴۶	۰/۰۰۰
BC1×ICW	۰/۳۰۲	۱/۳۹۰	۰/۱۶۹
BC2×ICW	۰/۸۷۵	۲/۶۴۵	۰/۰۱۰
BC3×ICW	-۰/۲۴۸	-۱/۲۳۳	۰/۲۲۲
BC4×ICW	۰/۶۶۲	۱/۵۰۳	۰/۱۳۷
BC5×ICW	۰/۵۰۹	۲/۸۹۹	۰/۰۰۵
ICW	-۰/۴۱۴	-۱/۸۹۳	۰/۰۶۲
ضریب تعیین		۰/۲۱۵	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۲۲	
آماره دوربین - واتسون		۱/۹۱۹	
احتمال آماره فیشر		۰/۲۴	

منبع: یافته های تحقیق

#### ۷- نتیجه گیری و بحث

باتوجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات جمع آوری شده با استفاده از رگرسیون خطی چند گانه نشان دهنده آن است که بین ضعف کنترل های داخلی با خطر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. به بیان دیگر وجود ضعف در کنترل های داخلی با خطر حسابرسی همراه نیست. اگرچه بین ضعف کنترل های داخلی و خطر حسابرسی رابطه معناداری یافت نشد. اما ضریب مثبت این متغیر با دیدگاه های حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر تأثیر کنترل های داخلی بر تعیین زمان بندی اجرای عملیات حسابرسی، کسب شناخت و بررسی سیستم های کنترل های داخلی و روش های آزمون

کنترل ها همسو می باشد. این یافته با مبانی نظری مطابقت دارد. نتایج این تحقیق به نوعی با نتایج تحقیق دانگ جی و همکاران (۲۰۱۸) و آکرش (۲۰۱۰) مغایر است. نتایج پژوهش نشان داد که تیپ های شخصیتی مدیران در مجموع ارتباط معناداری در رابطه ضعف کنترل های داخلی و خطر حسابرسی دارد. ضعف کنترل های داخلی رابطه مثبت و معناداری با خطر حسابرسی دارد، با توجه به توضیحات گفته شده در بالا، به طور خاص دو ویژگی شخصیتی برونگرایی و وجدانی بودن رابطه معناداری بر این رابطه دارند؛ به عبارت دیگر نتایج گویای این موضوع است که هرچه شخصیت مدیران بیشتر دربرگیرنده صفاتی از قبیل اهل معاشرت و گفتگو بودن

طبقه بندی بکاررفته و نتایج حاصله، ناشی از محدودیت مدل مزبور می باشد. همچنین باید به این مسئله نیز توجه داشت که دستورالعمل کنترل های داخلی در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ابلاغ شد و این باعث می شود بازه زمانی پژوهش حاضر کوتاه شود و تنها سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ را در برگیرد و از طرفی در اولین دوره مورد بررسی این پژوهش، این دستورالعمل به طور کامل توسط شرکت ها پیاده نشده و زیربنای سیستم کنترل داخلی شرکت ها کامل نبوده است.

#### فهرست منابع

- \* ایمر ، فرشید وگرکز، منصور.(۱۳۹۷). بررسی رابطه بین سه گانه تاریک شخصیت با تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری و مجله ی پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز. دوره ی دهم. شماره ی اول . پیایی ۷۴/۳. صص ۲۶۵-۲۹۳.
- \* احمدزاده، طه؛ خیرالهی، فرشید؛ شاه ویسی، فرهاد و طاهرآبادی، علی اصغر.(۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. مجله حسابداری سلامت. سال ششم . شماره دوم. پیایی ۱۸. صص ۱-۲۳.
- \* بولو، قاسم. باباجانی، جعفر. محسنی ملکی، بهرام.(۱۳۹۱)، "رابطه بین وجه نقد بیشتر و کمتر از حد بهینه، با عملکرد آینده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداری. سال سوم، شماره ۱۱، صص ۲۹-۷
- \* زارع بهرام آبادی، مهدی(۱۳۹۳). رابطه ویژگی های شخصیتی ، حمایت اجتماعی و تعارض متقابل کار- خانواده با تحلیل عاطفی معلمان. فصلنامه فرهنگ مشاوره و روان درمانی ، سال پنجم، شماره ۱۷، صص ۱-۲۲.
- \* زکی زاده، محمدامین، رضایی، فرزین، نوروش، ایرج(۱۳۹۸). تبیین الگوی شناسایی خطر حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر جامع و راهبری شرکتی. مجله مدیریت توسعه و تحول. شماره ۳۶، صص ۱۱-۲۳.
- \* سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۹۱) دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران، تهران.
- \* حاجیها ، زهره وحسین نژاد ، محمد.(۱۳۹۴) . عوامل اثرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. پژوهش های

جرأت ورزی، مفید واصلی بودن، قاطعیت وفعال بودن (ویژگی برونگرایی) و شایستگی، نظم، وظیفه شناسی، تلاش برای موفقیت و نظم درونی (ویژگی وجدانی بودن) بوده باشد؛ به عنوان یک متغیر تعدیل گربراین رابطه تاثیرگذار است. تاکنون پژوهشی به منظور تاثیر تیپ های شخصیتی بر رابطه ضعف کنترل های داخلی وخطر حسابرسی صورت نگرفته است وپژوهش های ذکرشده درپیشینه پژوهش به نوعی تایید کننده ی ارتباط میان این متغیرها می باشد.

با توجه به نتایج تحقیق حاضر به منظور بهبود عملکرد و نیز ارزش آفرینی پایدار و بلندمدت شرکت ها در ایران پیشنهاد می گردد از یک سو بر اجرای دستورالعمل کنترل های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار نظارت گردد و از سوی دیگر، شرکت ها با استفاده از دستورالعمل مذکور که با چارچوب جهانی کنترل های داخلی کوزو مشابه است، به افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل های داخلی خود اقدام نمایند. برای پژوهش های آتی پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می شود:

۱) بررسی ارتباط ضعف کنترل های داخلی بر حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت ها

۲) دراین پژوهش جهت سنجش عوامل مؤثر بر شناسایی خطر حسابرسی، نسبت به انجام مصاحبه با خبرگان اقدام گردید و سپس با طرح سوالات بصورت زوجی بین خبرگان نسبت به تعیین اوزان عوامل اقدام شده است. پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی با استفاده از مجموعه های فازی ( فازی مثلثی ، فازی زنگوله و...) و شبکه های عصبی، اقدام به بررسی خطر حسابرسی نمایند.

۳) همچنین با توجه به تعداد محدود پژوهش های انجام شده در حوزه مالی رفتاری در کشور، به پژوهشگران آتی توصیه می شود تا تأثیر تیپ های شخصیتی مدیران بر کارایی سرمایه گذاری، کیفیت گزارشگری مالی و .. را بررسی نمایند.

در نهایت دراین پژوهش ، با محدودیت جمع آوری داده ها بوسیله پرسش نامه وعدم همکاری برخی مدیران شرکت ها با پژوهشگر روبه روشد ، لذا موجب شد برخی نمونه های انتخابی حذف شوند و نمونه های جدید جایگزین شود. همچنین قوانین و مقررات بعضا در صنایع مختلف متفاوت و متنوع است، لذا برای رفع این محدودیت، انحراف از قوانین و مقررات به تفکیک هر صنعت انجام شده است. در این پژوهش برای گروه بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابرسی از تکنیک تحلیل عاملی مولفه اصلی استفاده شده است که در صورت استفاده از روش های دیگر نظیر دلفی امکان تغییر طبقه بندی محتمل است. لذا

- و خودکارآمدی در دانش آموزان تیزهوش و عادی. مجله ی روانشناسی مدرسه، دوره ۲، شماره ۳، صص ۱۶۴-۱۸۰.
- \* Akresh, D. A. (2010). A Risk Model to Opine on Internal Control. *Accounting Horizons*, No. 1, Vol. 24, pp. 65-78.
- \* Ashton MC, Lee K, Vernon PA, Young L. (2014) Fluid intelligence, crystallized intelligence, and the openness/ intellect factor. *J Res Pers.* 2000; 34(2): 198-207
- \* Arel, B. (2010). The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, No. 26, pp. 170-176.
- \* Costa P, McCrae R. Revised NEO Personality Inventory (NEOPI-R) and NEO Five-Factor Inventory (NEOFFI) Professional Manual. Odessa: Psychological Assessment Resources, Inc 1992.
- \* Graham, J. R.; Harvey, C. R.; and M. Puri (2013). Managerial Attitudes and Corporate Actions, *Journal of Financial Economics*, 109 (1), 103-121.
- \* Ham. C., Lang, M., Seybert, N., & Wang. S. (2017). CFO narcissism and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, 55(5), 1089-1135.
- \* Munsif, V., K. Raghunandan., & D.V. Rama. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(3): 203-18.
- \* McCrae, R.R., and J.R. Costa. (1980). Openness to experience and ego level in loevinger'sentce completion test: Dispositional contribution to developmental models of personality. *Journal of personality and social psychology* 39: 1179-1190.
- \* McCrae, R.R., and P.T. Costa. (1996). Toward a new generation of personality theories: Theoretical contexts for the five- factor model. In J.S. Wiggin (Ed.), the five- factor model of personality, theoretical perspectives. New York, Guilford press.
- \* Shafiee Sardasht, Morteza, Rashedi, Elham. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18, 2018, pp. 69-117 ISSN: 2340-5058.
- \* Tuani, M. and Fang, H. and Rao, Z. Yousaf, S. (2015). The influence of Investor personality traits on information acquisition and trading behavior: Evidence from Chinese futures exchange. *Personality and individual differences* 87(2015) 248-255.
- \* Xu-dong ji, Wei Lu , Wen QU (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 14, Issue 3, Pages 266-287
- حسابداری مالی و حسابرسی. سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- \* حاجیه، زهره. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین شاخص های بلوغ حرفه ای حسابرسان و درک آنها از ریسک های واحد مورد رسیدگی. مجله حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۳، پیاپی ۱۰، صص ۱۷-۲۳.
- \* حاجیه، زهره، اورادی، جواد، صالح آبادی، مهری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل های داخلی و تاخیر در گزارش حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۹۶-۷۸.
- \* خواجوی، شکرالله؛ دهقانی سعدی، علی اصغر و گرامی شیرازی، فرزاد. (۱۳۹۵). تأثیر خودشیفتگی مدیران بر مدیریت سود و عملکرد مالی، مجله پیشرفت های حسابداری، دوره ۸، شماره ۲، صص ۱۲۳-۱۴۹.
- \* خضری، ستاره و معنوی پور، داود. (۱۳۹۵). ویژگی های روان سنجی پرسشنامه شخصیت هنگزاکو در میان دانش آموزان، شقای خاتم، دوره ۴، شماره ۴، صص ۵۰-۶۰.
- \* خواجوی، شکرالله؛ دهقانی سعدی، علی اصغر و گرامی شیرازی، فرزاد. (۱۳۹۵). تأثیر خودشیفتگی مدیران بر مدیریت سود و عملکرد مالی، مجله پیشرفت های حسابداری، دوره ۸، شماره ۲، صص ۱۲۳-۱۴۹.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: "استانداردهای حسابرسی"، شماره ۵۰۰ و ۵۳۰، سازمان حسابرسی، ۱۳۹۵.
- \* مرادی، مهدی و عظیمی مقدم؛ علیرضا، (۱۳۹۰)، شناسایی عوامل اثرگذار بر مدل خطر حسابرسی؛ با بهره گیری از روش دلفی، دانش حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۴، صص ۳۶-۵.
- \* هیجرودی، فاطمه؛ دوستار، محمد و مرادی، محمود. (۱۳۹۷). تحلیل تعدیل گری مدل پنج عاملی شخصیت بر تاثیرگذاری کسب اطلاعات مالی بر رفتار سرمایه گذاران در بورس اوراق بهادار تهران. فصل نامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری. سال هفتم، شماره بیست و پنجم.
- \* نادری، سپیده، بنی طالبی دهکردی، بهاره و احمد غضنفری (۱۳۹۵). بررسی تیپ های شخصیتی A, B, C, D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۰، صص ۷۱-۸۶.
- \* نریمانی، محمد، عینی، مجتبی، دهقان، حمیدرضا، غلامزاده، حانیه، صفار ی نیا، مجید (۱۳۹۲) و مقایسه ی پنج عامل بزرگ شخصیتی

<sup>1</sup> Ashton et al