

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره دوم، پیاپی ۲۶، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صص ۱۸۲-۱۶۳

بررسی تأثیر سبک رهبری بر اثربخشی حسابداری داخلی

هانیه هاشمی کنتی^۱، دکتر مهدی صفری گرایلی^۲ و دکتر حسن ولیان^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱۵

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۹/۰۵/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۱۸

چکیده

مقدمه: اثربخشی مفهومی با اهمیت در ارزیابی عملکرد هر بخش یا واحدی از سازمان است. اثربخشی به دنبال دستیابی به اهداف، با به کارگیری کمترین منابع است. سبک رهبری به عنوان عامل محرک یا بازدارنده در اثربخشی محسوب می شود. اگر این سبک با شناخت کافی از فرهنگ و محتوای عملکردی سازمان همراه باشد، می تواند موجب انسجام بیشتر در عملکردهای فردی شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر سبک رهبری مدیر حسابداری داخلی بر عوامل مرتبط با اثربخشی حسابداری داخلی است.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر روش گردآوری داده، توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری آن شامل حسابرسان داخلی شاغل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این جامعه آماری از طریق روش تعیین حجم نمونه تعداد ۱۸۳ نفر برای نمونه انتخاب شدند. به منظور جمع آوری داده های مورد نیاز از پرسش نامه و برای تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است.

یافته ها: نتایج پژوهش نشان داد که سبک رهبری تحول گرا و سبک رهبری مبادله ای بر اثربخشی حسابداری داخلی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

نتیجه گیری: چنانچه نوع تفکر رهبری مبتنی بر ویژگی های رهبر و ایجاد تعهد رفتاری حسابرسان به عملکردهای مدیریت حسابداری داخلی باشد یا آن که نوع تفکر مدیر حسابداری داخلی مبتنی بر مراددهایی همچون پاداش باشد، می تواند به افزایش اثربخشی حسابداری داخلی منجر شود. گفتنی است سبک رهبری تحول گرا به مراتب تأثیر بیشتری بر اثربخشی حسابداری داخلی دارد.

واژه های کلیدی: اثربخشی حسابداری داخلی، سبک رهبری تحول گرا، سبک رهبری مبادله ای.

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران (رایانامه: Hanyehhashemi94@gmail.com).

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران (نویسنده مسئول، رایانامه: safari@bandargaziau.ac.ir; دورنگار: safari@bandargaziau.ac.ir).

(۳۲۱۷۴۰۰۹-۰۱۷)

۳. دکتری حسابداری بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان، اصفهان، ایران (رایانامه: hasan.valiyan@yahoo.com).

مقدمه

در سال‌های اخیر، نیاز به بهسازی، آموزش و توسعه مهارت‌ها برای حسابرسان داخلی به عنوان یکی از راهبردهای مهم به منظور ارتقای سطح اثربخشی حسابرسان اهمیت ویژه‌ای یافته است. دلیل آن تکامل حرفه حسابرسی داخلی در عصر حاضر است که باعث شده مسیر شغلی هموارتری برای آن‌ها ایجاد شود (۱). پژوهش‌های کنونی در زمینه حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که بهبود اثربخشی این حرفه مبتنی بر اصالت شغلی و فلسفه وجودی حرفه است. بهبود اثربخشی می‌تواند ضمن تقویت ارزش‌های رفتاری و حرفه‌ای، به ارتقای سطح کیفیت و افشای گزارش‌های شرکت‌ها منجر شود (۲). بیشتر پژوهش‌های موجود بر عوامل یا ویژگی‌های فرایندی تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی یا توسعه چارچوبی تمرکز دارد که موفقیت و دستیابی به چنین اثربخشی را تسهیل می‌کند. به عبارت دیگر، موضوع اثربخشی در حرفه حسابرسی داخلی بیشتر در مورد ویژگی‌های شرکت، هیأت‌مدیره و ساختار بررسی شده است و کم‌تر به ویژگی‌های محتوایی تسهیل‌کننده در اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته شده است (۳ و ۴). سبک رهبری اعمال‌شده بر حسابرسان داخلی می‌تواند به عنوان علل محتوایی قلمداد شود. سبک رهبری در اثربخشی حسابرسان داخلی برای ایفای وظایف حرفه‌ای نقش چشمگیری را ایفا می‌کند. نوع رهبری مدیر حسابرسی داخلی می‌تواند رویه‌های فرسوده و الزام‌آور نهادینه‌شده در فرایندهای عملکردی شرکت‌ها را از بین ببرد و به ارتقای اثربخشی رفتاری و

عملکردی حسابرسان داخلی کمک کند. از این‌رو، حسابرسان داخلی شرکت به عنوان فرد شاغل فعالیت دارند و ضمن تبعیت از آیین‌نامه‌ها و الزامات شرکت‌ها باید ویژگی‌های مستقل عملکرد حرفه‌ای را دنبال کنند و وجود این مرز خاکستری نیازمند هدایت رهبری اثربخش در زمینه حسابرسی داخلی است. در واقع بخش حسابرسی داخلی زمانی می‌تواند به توسعه عملکردهای حرفه‌ای و تخصصی خود دست یابد که مدیر حسابرسی داخلی از بینش و سبک رهبری متناسب با حرفه حسابرسی داخلی به منظور ارتقای سطح اثربخشی آن برخوردار باشد. متأسفانه، مطابق ماده ۱۰ آیین‌نامه کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳، مدیر حسابرسی داخلی افزون بر دارا بودن سطح توانمندی و دانش تخصصی با صلاحدید مدیرعامل و موافقت اعضای هیأت‌مدیره انتخاب می‌شود. او حداقل باید مدرک کارشناسی در حسابداری و حسابرسی داشته باشد (۵). وجود این قوانین نه‌چندان منسجم به عنوان خلاء کاربردی این پژوهش در نظر گرفته می‌شود؛ چراکه مدیریت و شیوه‌های ابزاری آن در حرفه‌های مستقلاً همچون حسابرسان داخلی نیازمند دانش تخصصی است. دانشی که ضمن شناخت ماهیت و محتوای این حرفه بتواند به ایجاد انگیزه و پایبندی به اصول و رفتار اخلاق‌مدارانه در حسابرسان داخلی منجر شود و از تمرکز بر ویژگی‌های تخصصی و تأکید بر آن بکاهد. این خلاءها باعث می‌شود از میزان اثربخشی حسابرسی داخلی کاسته شود. اگرچه داشتن تجربه در حرفه حسابرسی به عنوان عاملی مهم در سبک رهبری مدیر حسابرسان داخلی بی‌تأثیر نیست اما نداشتن دانش

تخصصی رهبری در مسیر هدایت وظیفه‌ای و عملکردی می‌تواند نقص محسوب شود. نقصی که مانع اثربخشی عملکردهای حسابرسان داخلی شود و به مرور این حرفه را به تباهی بکشاند. هم‌سو با این استدلال، لنز در پژوهشی جامع در رابطه با اثربخشی حسابرسی داخلی، ویژگی‌های مورد انتظار رهبری مدیر حسابرسی داخلی را بررسی کرد و آن را عامل مهمی در افزایش اثربخشی حسابرسان داخلی دانست (۶). با توجه به اهمیت سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی، این سؤال همچنان مطرح است که آیا سبک رهبری تحول‌گرا و مبادله‌ای با عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی ارتباط دارد یا خیر؟ بر این اساس، هدف این پژوهش بررسی تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی بر عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی است.

مبانی نظری پژوهش

نظریه‌های رهبری در حسابرسی داخلی

در مطالعات قبلی افرادی نظیر جاج و پیکولو (۷) و وانگ و همکاران (۸) نقش رهبری تحول‌گرا-مرآورده‌ای در حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند. این سبک رهبری بسط نظری مفهوم رهبری ارائه شده به وسیله باس (۹) و بورنز (۱۰) است. باس سبک‌های رهبری را با سه مفهوم تحول‌گرا، مبادله‌ای و بی‌تفاوتی مطرح کرد (۹). بورنز نیز بر طبق شیوه‌های ارتباطی این سه سبک را توسعه بخشید (۱۰). در این خصوص، سبک رهبری تحول‌گرا پیروان خود را به انجام خدمات و کارهای جمعی فراتر از علائق تشویق می‌کند. درحالی‌که سبک مبادله‌ای بر تبادل صحیح

منابع تمرکز دارد. این یعنی رهبران سبک مبادله‌ای انتظارات را تشریح و به پیروانی که به آن‌ها دست پیدا کنند، پاداش می‌دهند. سبک رهبری بی‌تفاوتی نیز به معنی نبودن هیچ‌گونه سبک رهبری در زمینه عملکرد است که ویژگی بارز آن خنثی بودن نقش مدیر در ایجاد ارتباط و انگیزه در زیردستان است (۱۱). نظریه‌های کنونی رهبری در زمینه‌های تخصصی همچون حسابرسی داخلی که ویژگی‌های مستقل دارد اما در عین حال در ساختارهای حاکمیتی شاغل‌اند، نشان می‌دهد که رفتارهای رهبری را می‌توان به دو سبک اصلی رهبری تحول‌گرا و رهبری مبادله‌ای طبقه‌بندی کرد (۱۲). رهبران تحول‌گرا در واقع رهبرانی کاریزماتیک هستند. این رهبران، زیردستان را برمی‌انگیزانند و در آرمان‌ها و ارزش‌های اخلاقی آن‌ها از طریق ایجاد چشم‌انداز الهام‌بخش آینده و بیان آن تجدیدنظر می‌کنند (۱۳). بورنز معتقد است که رهبران تحول‌گرا صاحب بینش‌اند و دیگران را برای کارهای استثنایی به چالش و می‌دارند. از نظر وی، تنها رهبران تحول‌گرا می‌توانند اصول ضروری برای ارتقای اثربخشی را تعیین کنند؛ زیرا آن‌ها منشأ تغییرات محسوب می‌شوند (۱۰). آن‌ها با بینشی که دارند، در زمینه ایجاد چشم‌اندازهای جذاب‌تر متعهدند (۲). در ادامه، به تشریح سبک‌های رهبری یاد شده به‌طور مجزا پرداخته می‌شود.

سبک رهبری تحول‌گرا

ویژگی سبک رهبری تحول‌گرا نفوذ بر پیروان است و پیامدهایی نظیر رضایت شغلی، تعهد گروهی و

تعلق دارد و سرنوشت، کامیابی‌ها و ناکامی‌های سازمان را از آن خود می‌داند (۱۷).

سبک رهبری مبادله‌ای

رهبری مبادله‌ای زمانی رخ می‌دهد که روابط رهبر و پیروان بر مبنای نوعی مراوده یا مبادله مانند پول، تشویق‌نامه، تبادل رفتارهای احترام‌آمیز و رعایت به‌دلیل وفاداری یا تعهد کارکنان قرار داشته باشد. رهبری مبادله‌ای با تغییر ارزش‌ها، عقاید و نگرش‌های پیروان از طریق رهبر سروکار دارد. به عبارت دیگر، رویکردهای استحاله‌ای مبتنی بر رهبری مبادله‌ای، ارتباط رهبر و پیروان را درگیر توافقی شفاف یا ضمنی می‌کند. از این طریق، پیروان وقت و انرژی خود را در برآوردن اهداف سازمانی به کار می‌گیرند و در مقابل، رهبر برای آن‌ها پاداش و امنیت لازم را تأمین می‌کند (۱۸). از طرف دیگر، این سبک رهبری بر اهداف کوتاه مدت تمرکز دارد. این اهداف می‌تواند انجام وظایف از طریق تبادل منابع برای عملکرد فعالیت‌های تعریف شده باشد. رهبری مبادله‌ای بر نیازهای تک‌تک پیروان، همچون ابزاری برای تشویق آن‌ها تمرکز دارد که از طریق پیشنهاد پاداش اقتضایی انجام می‌شود. این پاداش می‌تواند پاداش مثبت یا ممانعت از پیامد منفی باشد. رهبری مبادله‌ای به عنوان مدیریت وظایف تعبیر می‌شود. این رهبری زمانی محقق می‌شود که رهبران اهداف اصلی و فرعی را به روشنی تعیین کنند و مشخص شود که چه پاداشی (مادی و غیرمادی) می‌تواند برای تحقق این اهداف دریافت شود (۱۹ و ۲۰). مدیریت بر مبنای استثنا یکی از ابعاد رهبری

وفاداری را به همراه دارد. این سبک رهبری بیشتر با رویکردها و احساسات مثبت کارکنان در ارتباط است. رهبری تحول‌گرا به کارکنان امید به آینده و چشم‌اندازی قانع‌کننده و مناسب ارائه می‌دهد. چشم‌انداز سازمانی ویژگی منحصر به فردی است و شامل چارچوب سازمان و رویکرد آن درباره رقبا است. این سبک از رهبری به دلیل وجود اعتماد متقابل، به ارتقای سطح خودشکوفایی و خلاقیت‌ها منجر خواهد شد و ارتباطات متقابل و اثربخش را توسعه می‌بخشد (۱۴). سبک رهبری تحول‌گرا با عواطف در ارتباط است؛ چرا که سبب الهام‌بخشی چشم‌انداز و مشارکت در نتیجه قدرت مرجعیت رهبر، برای تحقق اهداف مشترک می‌شود. رفتارهای رهبری تحول‌گرا را می‌توان در چهار بُعد انگیزش الهام‌بخش، نفوذ آرمانی، ترغیب ذهنی و ملاحظات فردی دسته‌بندی کرد (۱۵). انگیزش الهام‌بخش را می‌توان چشم‌انداز جذاب رهبر گروه در مورد آینده و طرز تلقی وی از آن به عنوان نگرشی چشمگیر تعریف کرد. نفوذ آرمانی نیز به معنای اقدامات تحول‌گرایانه‌ای است که به کسب احترام و ایجاد حس غرور منجر شود. بحث پیرامون ارزش‌ها و باورها، انتقال حس و باور هدفمندی و تقویت گرایش به منافع گروهی (منافعی برای رسیدن به آن چشم‌انداز) است. ترغیب ذهنی اشاره به این موضوع دارد که رهبران تحول‌گرا نیازها، توانایی‌ها و آرمان‌های همه پیروان را در نظر می‌گیرند (۱۴). رهبری تحول‌گرا باعث تقویت هویت سازمانی پیروان می‌شود (۱۶). برخورداری از هویت سازمانی قوی باعث تلقی این حس در فرد می‌شود که وی از نظر روانی به سازمان

مبادله‌ای است که با اجرای فعال و منفعل رهبر، به اصلاح رفتارهای نامطلوب پیروان منجر می‌شود. مدیریت مبتنی بر استثنا شامل اقدامات پیشگیرانه به منظور جلوگیری از مشکلات است. این درحالی است که در مدیریت مبتنی بر استثنا، رهبران فقط هنگام بروز مشکل، اقدام به مداخله می‌کنند. بنابراین، تفاوت در زمان‌بندی مداخله رهبر است (۲۱).

سبک رهبری بی‌تفاوتی

رهبری بی‌تفاوتی رویکردی است که به هنگام مواجهه با شرایط نیاز به اخذ تصمیم، مدیریت تصمیم‌گیری نمی‌کند. این روش تقریباً با نتایج مثبت پیروان و سازمان‌ها ارتباط منفی دارد. رهبران با سبک رهبری بی‌تفاوتی هیچ علاقه‌ای به رشد زمینه‌های حرفه‌ای خود و شرکت یا سازمان ندارند و خود را مسئول آن نمی‌دانند. اگرچه رهبری مبادله‌ای و تحول‌گرا ممکن است به عنوان قطب‌های مخالف رهبری بی‌تفاوتی در طیف فعال و منفعل در نظر گرفته شود اما نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که رهبران مبادله‌ای ممکن است در موقعیت‌های نامناسب از سبک بی‌تفاوتی استفاده کنند. روش رهبری بی‌تفاوتی می‌تواند به نتایج فاجعه‌بار در موقعیت‌های بحرانی منجر شود (در مقابل پیروان فاقد شایستگی یا منابع) اما زمانی که پیروان بتوانند خود را با این شرایط وفق دهند، تأثیرگذاری آن کاهش پیدا می‌کند (۲۲).

اثربخشی حسابرسی داخلی

واحد حسابرسی داخلی نقشی مهم در عملیات

سازمان دارد. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت کند و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان باشد، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدف‌ها باشد. از این‌رو، سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری در مورد شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. با این حال، برای حفظ و افزایش اعتبار حسابرسی داخلی، مفهوم اثربخشی باید بررسی شود. اثربخشی حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای نظارت و ارزیابی شود. هدف‌های تعیین شده در تعریف و ارزیابی سطح اثربخشی باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنین تجزیه و تحلیل و پردازش فرایندها، روش‌ها و گزارشگری به ذی‌نفعان و سهام‌داران استفاده شود. واحد حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیت خود را به عنوان بخشی ارزشمند از حاکمیت سازمان اثبات کند (۲۳). در پژوهش‌های پیشین رویکرد و شیوه‌های اندازه‌گیری متنوعی برای اثربخشی ارائه شده است. برخی پژوهشگران مانند آرنا و آزون (۲۴)، کوهن و سایاگ (۲۵) و میهرت و همکاران (۲۶) ویژگی‌هایی مانند رعایت استانداردهای بین‌المللی برای فعالیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی، برآورده شدن نیازهای واحد حسابرسی شونده، کیفیت حسابرسی و به کارگیری پیشنهادها حسابرسی داخلی را به عنوان عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی برشمرده‌اند. افزون بر این، لنز و هان الگویی چندوجهی را به منظور تعیین اثربخشی حسابرسی داخلی پیشنهاد کردند (۴). این الگو شامل عوامل کلان مبتنی بر معیارهای نهادی توصیف شده در پژوهش دی ماگیو و

پاول (۲۷) و عوامل خرد از قبیل موضوعات سازمانی، منابع حسابرسی داخلی، فرآیندهای حسابرسی داخلی و روابط حسابرسی داخلی است (۴). از طرف دیگر، مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی را مطابق پژوهش آلزبان و گئویلیام (۲۸) می‌توان به دو رویکرد تفکیک کرد. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی تعریف می‌شود که طبق خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده است. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی محاسبه‌شدنی نیست بلکه با ارزیابی‌های ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم، از طریق مدیریت تعیین می‌شود. می‌توان گفت موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط می‌تواند بر اساس انتظارات ذی‌نفعان اندازه‌گیری شود (۲۹).

پیشینه پژوهش

چانگ و همکاران پژوهشی با عنوان تأثیر نگرش حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که نگرش حسابرسان داخلی در چارچوب انجام وظایف حسابرسی داخلی به عنوان معیاری برای تسهیل نظارت مدیریت و اثربخشی کنترل‌های داخلی است. این نگرش در کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری نقش تأثیرگذاری ایفا می‌کند (۳۰). راثوسی پژوهشی با عنوان نقش حسابرسان داخلی در تصمیم‌های مدیران عالی شرکت‌ها انجام داد. روش پژوهش او کیفی و مبتنی بر تحلیل داده‌بنیاد بود و مصاحبه‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری تحلیل شد. نتایج پژوهش راثوسی

نشان داد که تضاد منافع در شرکت‌ها معمولاً در ابتدای مراحل حرفه‌ای حسابرسان داخلی وجود دارد. این تضاد منافع به مرور با نزدیک شدن مدیران به صاحب‌کاران کاهش می‌یابد و به تضاد منافع بین سهام‌داران و سرمایه‌گذاران تبدیل می‌شود. تقویت هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی نیز تا حد زیادی می‌تواند تأثیرپذیری حسابرسان داخلی از مدیران شرکت‌ها را کاهش دهد (۳۱). هوانگ و همکاران دریافتند که سبک‌های رهبری مدیران مبتنی بر روابط همراه با اعتماد است و لازمه موفقیت حرفه‌ای زیردستان از نظر رفتاری و عملکردی است (۳۲). عبدالمحمدی و همکاران نیز نشان دادند که روش رهبری مدیر حسابرسی داخلی مستلزم توسعه هوشمندانه روابط است که شامل به اشتراک‌گذاری دانش، به اشتراک‌گذاری اهداف، احترام متقابل و ارتباطات با کیفیت بالا است (۳۳). نتایج پژوهش لنز و همکاران بیانگر آن بود که تأثیرگذاری سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی بر افزایش اثربخشی حسابرسان داخلی مبتنی بر شناخت ماهیت شکاف انتظارات و تلاش برای کاهش این شکاف میان حسابرسان مستقل، شرکت و ارکان بازار سرمایه است (۳۴). گامانی پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر صلاحیت و کفایت حسابرسان داخلی با حمایت رهبری سازمان، بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی انجام داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که حمایت رهبری سازمان در سبک‌های رهبری مشارکتی می‌تواند به ارتقای سطح شایستگی‌های فردی و اثربخشی حسابرسان داخلی منجر شود (۳۵). دال ماس و باراک در پژوهش خود تأثیر سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی داخلی را از طریق

ارسال پرسش‌نامه برای مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن بود که سبک رهبری تحول‌گرا و مبادله‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد (۳۶). مهدوی و ابراهیمی در پژوهشی عوامل تأثیرگذار بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که فلسفه اخلاقی شخصی، تأثیر ضعیف و منفی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد و تأثیر سایر متغیرهای مورد بررسی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی معنی‌دار نیست (۳۷). رحمانی و قشقایی در پژوهش خود به بررسی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود که ایجاد ارزش افزوده از عوامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران است. بر طبق پژوهش رحمانی و قشقایی ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی، افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه، ایجاد بصیرت و بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل ایجاد می‌شود (۳۸). در پژوهشی دیگر، مهدوی و نمازی به رتبه‌بندی سنجه‌های اثرگذار بر وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی، با اهمیت‌ترین و امضای گزارش‌های ساختار کنترل‌های داخلی به‌وسیله بالاترین مقام مسئول دستگاه، کم‌اهمیت‌ترین سنجه تأثیرگذار بر جایگاه واحد حسابرسی داخلی است (۳۹).

مرادی و بحری‌ثالث عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و بانک‌های دولتی استان آذربایجان غربی را مورد مطالعه قرار دادند. در این پژوهش آن‌ها میزان تأثیر عواملی چون استقلال، حمایت مدیریت‌ارشد، شایستگی، اندازه واحد حسابرسی داخلی و میزان ارتباط با حسابرسان مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و بانک‌های دولتی را بررسی کردند. نتایج پژوهش مرادی و بحری‌ثالث نشان داد که حمایت مدیریت‌ارشد، شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به‌ترتیب، بیشترین تا کم‌ترین تأثیر در اثربخشی دارد (۵). رحمانی و محمودخانی به بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها مبین آن بود که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان سه عامل مهم در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، به‌ترتیب، عبارتند از: ۱. برخورداری بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش‌دادن و مهارت‌های بین‌فردی در انجام وظایف، ۲. نبود محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع و ۳. برخورداری بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه‌کردن خدمات اطمینان‌بخش برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند (۲۹).

فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که در بخش مبانی نظری ارائه شد وجود

تفاوت‌ها و ویژگی‌های فردی در سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی می‌تواند موجب ایجاد انگیزه شود. ایجاد انگیزه در حساب‌رسان به منظور ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی است. در واقع از آنجا که موضوع سبک رهبری حسابرسی داخلی با توجه به ماهیت و ویژگی‌های ساختاری این حرفه در شرکت‌ها در پژوهش‌ها کم‌تر مورد توجه قرار گرفته است، بررسی این مبحث می‌تواند مؤثر باشد و به افزایش اثربخشی حساب‌رسان داخلی منجر شود (۳۵). در همین راستا، پراویت نیز استدلال می‌کند که فرایندهای روش حسابرسی داخلی در بیشتر پژوهش‌ها مورد توجه قرار نگرفته است و با به کارگیری سبک رهبری به عنوان علل محتوایی می‌توان ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی را انتظار داشت (۴۰). نقش سبک رهبری در حسابرسی داخلی، باعث فراهم آوردن چشم‌اندازی می‌شود که حسابرسی داخلی را با اهداف راهبردی کسب‌وکار هم‌سو می‌کند. این فرایند شامل تعیین اولویت‌ها برای حسابرسی داخلی، بهینه‌سازی منابع آموزشی و مهارت‌ها و اجرای بهترین روش‌ها و رویکردها در این زمینه است. به علاوه، نقش سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی در جذب و پیشرفت افراد مستعد به عنوان بخشی از اقدامات برای توسعه حسابرسی اثربخش بسیار حیاتی است (۱). در این زمینه، مارکس اساس توسعه و اجرای حسابرسی اثربخش را مبتنی بر شناخت خطر در ماهیت رهبری مدیر حسابرسی داخلی تعریف می‌کند. او هدف آن را بهبود عملکرد کسب‌وکار از طریق توجه و تمرکز به عوامل استرس‌زا در حرفه حسابرسی داخلی بر اساس

به‌روزرسانی برنامه‌های حسابرسی، برقراری ارتباط با ذی‌نفعان و انتشار به‌موقع و قابل درک گزارش‌های حسابرسی و برنامه‌های آموزشی می‌داند (۴۱). با توجه به توضیحات بالا، بدیهی است که سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی از طریق جذب نخبگان، خلق اعتماد و مشارکت همه‌جانبه می‌تواند نقش مؤثری در افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی داشته باشد. همان‌طور که قبلاً بیان شد، یکی از این سبک‌ها که می‌تواند نقش مهمی در پویایی حرفه حسابرسی داخلی داشته باشد، رهبری تحول‌گرا است (۳۵ و ۳۶).

رهبری تحول‌گرا مستلزم آن است که مدیر حسابرسی داخلی از توانایی لازم برای افزایش انگیزه، بهبود اخلاقیات و ارتقاء عملکرد پیروان خود از طریق ایجاد الگوی رفتاری برای الهام‌بخشی آن‌ها برخوردار باشد. او می‌تواند پیروان را برای تحقق اهداف بالاتر از استانداردها به چالش بکشد. رهبری تحول‌گرا همچنین می‌تواند باورهای کارکنان را به چالش بکشد و نوآوری و خلاقیت را در آن‌ها ترغیب کند. در نهایت، رهبری تحول‌گرا مستلزم توانایی همدلی با نیازهای فردی پیروان خود و اهمیت دادن به نگرانی‌های آن‌ها است. به‌طور هم‌زمان، مدیر حسابرسی داخلی باید رهبر مبادله‌ای نیز باشد (۱۶). به این معنی که با تعیین اهداف اصلی و فرعی روشن و تعیین پاداش برای افرادی که به اهداف تعیین‌شده نائل می‌شوند، فعالیت‌ها را مدیریت کند. به عنوان رهبر مبادله‌ای، مدیر حسابرسی داخلی اقداماتی برای اصلاح رفتارهای نامطلوب پیروان شروع می‌کند (۳۰). مدیر حسابرسی داخلی باید مهارت‌ها و منابع را نیز بهینه‌سازی کند و از الگوی حسابرسی مبتنی

مفهومی این پژوهش بر اساس رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری در شکل شماره ۱ ترسیم شده است. در تحلیل آماری بر حسب معادلات ساختاری، شکل بیضی یا دایره نشان دهنده متغیرهای پنهان و مستطیل یا مربع نیز بیان کننده متغیرهای مشاهده پذیر است.

روش پژوهش

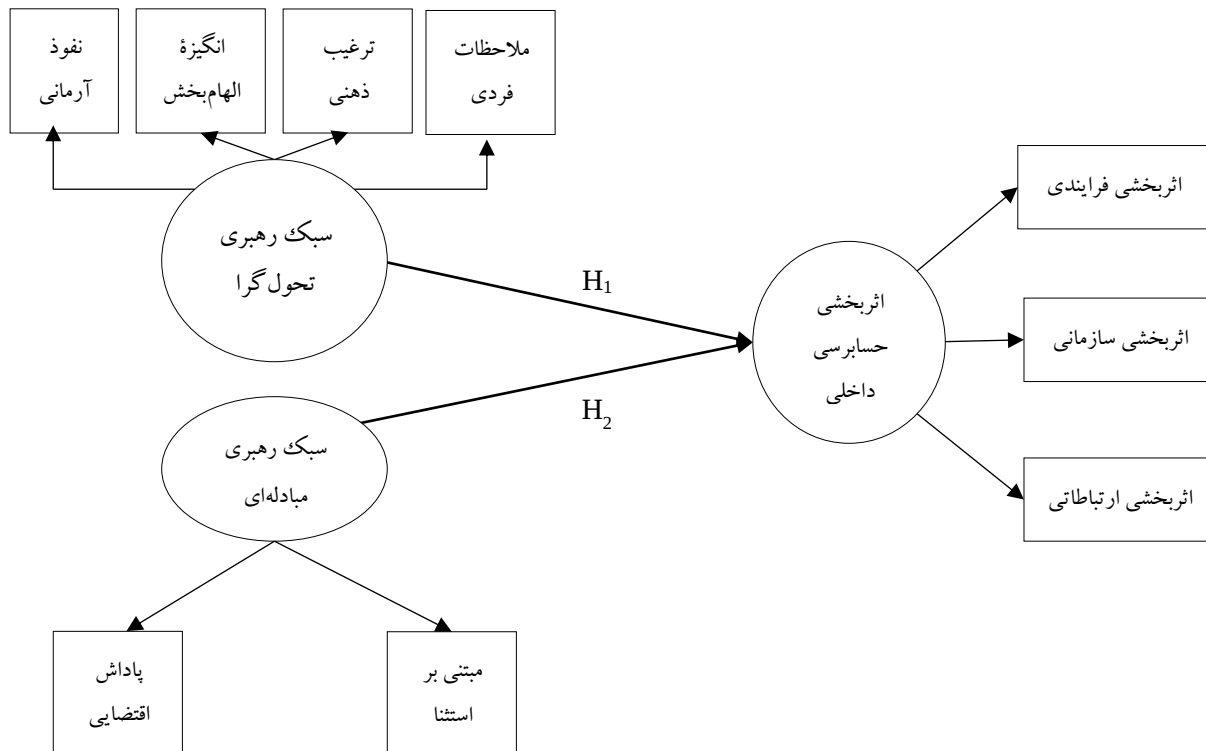
پژوهش حاضر از نظر نوع و ماهیت مسئله و اهداف پژوهش، کاربردی است. این پژوهش با توجه به روش جمع آوری داده‌های توصیفی از نوع پیمایشی همبستگی است. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های

بر خطر در زمینه بهبود عملکرد کسب و کار بهره برد. اگرچه سبک‌های رهبری تحول گرا و مبادله‌ای در عمل و مفهوم با یکدیگر متفاوت‌اند، پژوهشگران چنین باور دارند که رهبری تحول گرا در کنار رهبری مبادله‌ای به سطوح بالاتر عملکرد گروهی منجر می‌شود (۳۵ و ۳۶). بر این اساس، دو فرضیه زیر در این پژوهش ارائه می‌شود:

فرضیه اول: سبک رهبری تحول گرا بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارد.

فرضیه دوم: سبک رهبری مبادله‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارد.

با توجه به مبانی نظری پژوهش چارچوب الگوی



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

پژوهش به روش بررسی پیمایشی با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است؛ چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین پرسش‌نامه ابزاری مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان نمونه‌ای بزرگ است (۱۷). در این راستا، حسابرسان داخلی از طریق پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه رهبری تحول‌گرا و مبادله‌ای میزان تحول‌گرایی و تبادل‌گرایی مدیر حسابرسان داخلی خود را ارزیابی کردند. در ادامه، روش اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود.

رهبری تحول‌گرا: به منظور سنجش تحول‌گرا بودن سبک رهبری مربوط به مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌ها از پرسش‌نامه رهبری تحول‌گرای باس و آولیو (۴۲) استفاده شده است. به این ترتیب، ۱۲ گویه پرسش‌نامه منطبق بر محیط حسابرسی تعیین شد. این پرسش‌نامه متشکل از چهار بخش نفوذ آرمانی، انگیزه الهام‌بخش، ترغیب ذهنی و ملاحظات فردی مشابه است. پژوهش‌های قبلی نشان داده است که چهار بُعد موجود در این پرسش‌نامه از همبستگی بالایی برخوردار است. پایایی آن نیز بر حسب پژوهش‌های جاج و پیکولو (۷)، لیائو و چانگ (۴۳) و والومبا و همکاران (۴۴) در حدود ۹۳٪ تأیید شده است. امتیازدهی به پرسش‌نامه نامبرده مطابق مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت، یعنی از کاملاً موافقم (شماره ۵) تا کاملاً مخالفم (شماره ۱) است.

رهبری مبادله‌ای: برای سنجش این متغیر از پرسش‌نامه چند عاملی رهبری باس و آولیو (۴۵) استفاده شده است. این پرسش‌نامه رفتار رهبری مدیر را از دیدگاه همکاران مستقیم وی می‌سنجد (۴۵).

پرسش‌نامه چند عاملی رهبری باس و آولیو متشکل از دو خرده‌مقیاس پاداش اقتضایی و مدیریت بر مبنای استثنا است که شامل ۵ سؤال است. پژوهش‌های قبلی نشان داده است که هر دو بُعد موجود در این پرسش‌نامه از همبستگی بالایی برخوردار است. پایایی آن نیز بر اساس پژوهش‌هایی همچون دال ماس و باراکو (۲) در حدود ۸۹٪ تأیید شده است. پرسش‌نامه ذکر شده بر طبق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً مخالفم (شماره ۱) تا کاملاً موافقم (شماره ۵) تدوین شده است.

اثربخشی حسابرسی داخلی: مطابق استاندارد شماره ۲۱۳۰ از مجموعه استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، فعالیت‌های حسابرسان داخلی به منظور برقراری کنترل منسجم انجام می‌شود. این نوع کنترل برای ارزیابی اثربخشی و بهبود عملکردهای مالی در سازمان است. عملکرد حسابرسی داخلی معمولاً سیستم کنترل داخلی فرایند مدیریت (برنامه‌ریزی، سازماندهی و کنترل) را به این منظور ارزیابی می‌کند که آیا تضمین معقولانه‌ای وجود دارد تا بتوان به اهداف سازمان دست یافت. برای سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی از پرسش‌نامه‌ای با ۱۹ سؤال استفاده شد. این پرسش‌نامه بر اساس مقیاس لیکرت از طیف کاملاً موافقم (شماره ۵) تا کاملاً مخالفم (شماره ۱) سنجیده می‌شود که شامل سه مؤلفه سازمانی، رویه‌ای و رابطه‌ای است. پژوهش‌های قبلی ثابت کرده است که هر سه بُعد موجود در این پرسش‌نامه از همبستگی بالایی برخوردار است و پایایی آن بر پایه پژوهش‌هایی مانند دال ماس و باراکو (۲) در حدود ۸۴٪ تأیید شده است.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حساب‌برسان داخلی شاغل در بورس اوراق بهادار تهران است. برای تعیین حجم نمونه نیز از فرمول کوکران به شرح رابطه شماره ۱ استفاده شد:

رابطه ۱

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 \times 0/683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه بالا:

n : بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ = مقدار نرمال استاندارد، یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که چون مشخص نیست، با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی به دست آمده است. e : دقت موردنظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (۴۶). با توجه به رابطه بالا، حجم نمونه ۱۷۹ نفر محاسبه شد که برای افزایش اعتبار پژوهش تعداد ۲۵۰ پرسش‌نامه بین حساب‌برسان

به‌صورت تصادفی توزیع شد. در نهایت، تعداد ۱۸۳ پرسش‌نامه تکمیل شد و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری‌شده نیز با استفاده از روش الگوسازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار پی‌ال‌اس انجام شده است. مراحل الگوسازی معادلات ساختاری به این ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش الگو (برازش الگوهای اندازه‌گیری، ساختاری و الگوی کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

یافته‌ها

جمعیت‌شناسی پژوهش

برای آشنایی با ویژگی‌های نمونه آماری، اطلاعات جمعیت‌شناسی پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۵۰	۸۲٪
	مدیریت	۲۸	۱۵٪
	اقتصاد و سایر	۵	۳٪
	جمع	۱۸۳	۱۰۰٪
تحصیلات	کارشناسی	۷۲	۳۹٪
	کارشناسی ارشد	۱۰۴	۵۷٪
	دکتری و دانشجوی دکتری	۷	۴٪
	جمع	۱۸۳	۱۰۰٪
تجربه کار	کم‌تر از ۵ سال	۲۰	۱۱٪
	۵ تا ۱۰ سال	۵۳	۲۹٪
	۱۱ تا ۱۵ سال	۵۹	۳۲٪
	بیش از ۱۵ سال	۵۱	۲۸٪
	جمع	۱۸۳	۱۰۰٪

جدول بالا بیان‌کننده آن است که حدود ۸۲٪ پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند. پس از آن رشته مدیریت، حدود ۱۵٪ از پاسخ‌دهندگان را به خود اختصاص داده و تنها ۳٪ از پاسخ‌دهندگان در رشته اقتصاد یا سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. اغلب پاسخ‌دهندگان (حدود ۹۶٪) نیز مدرک کارشناسی و کارشناسی‌ارشد داشته‌اند و حدود ۶۰٪ از پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۱ سال تجربه کار دارند.

آمار توصیفی

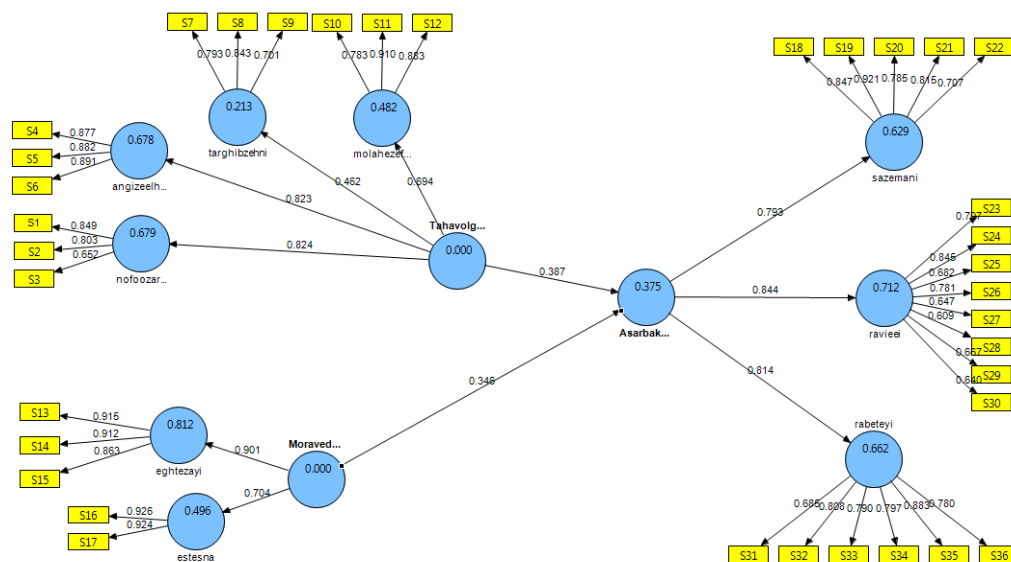
در این بخش به منظور تحلیل‌های آماری ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه می‌شود.

بر طبق جدول شماره ۲، متغیر اثربخشی حسابرسی داخلی با میانگین ۳/۵۸۱ بالاترین میزان میانگین را به خود اختصاص داده است. این میانگین نشان می‌دهد دستیابی به سطح مشخصی از هماهنگی توانمندی‌ها با نتایج مطلوب در فرایند حسابرسی، می‌تواند به تداوم این حرفه و ایجاد اعتماد در بازار سرمایه کمک کند. میانگین سبک رهبری تحول‌گرا با مقدار ۳/۵۴۴ در رتبه دوم قرار دارد و حاکی از آن است که نوع رهبری مدیر حسابرسی داخلی می‌تواند به افزایش پویایی و همکاری بیشتر حسابرسان داخلی شرکت‌ها کمک کند.

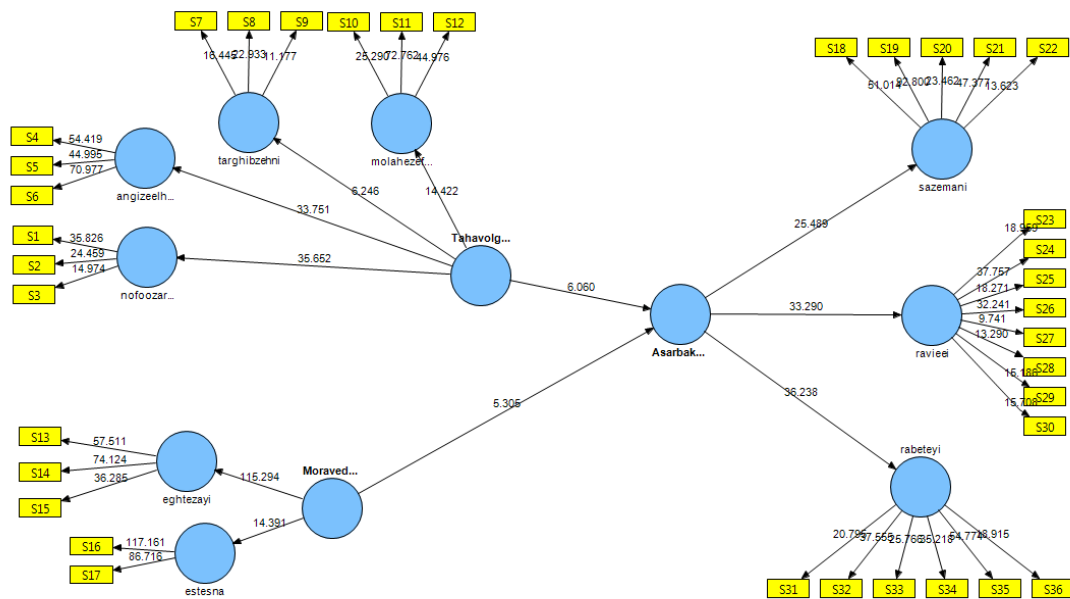
خروجی نرم‌افزار، بعد از آزمون الگوی مفهومی پژوهش در شکل‌های شماره‌های ۲ و ۳ نشان داده شده است.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	حد اقل	حد اکثر
سبک رهبری تحول‌گرا	۳/۵۴۴	۰/۳۳۸	۱/۲۵۰	۵
سبک رهبری مبادله‌ای	۳/۱۰۲	۰/۴۲۱	۱	۵
اثربخشی حسابرسی داخلی	۳/۵۸۱	۰/۲۹۵	۱/۲۱۰	۵



شکل ۲: الگوی مفهومی پژوهش در حالت استاندارد



شکل ۳: الگوی مفهومی پژوهش همراه با ضرایب معنی‌داری

آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ است که نشان دهنده مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب الگوهای اندازه‌گیری است.

روایی همگرا، ابزار دیگری برای بررسی الگوهای اندازه‌گیری است. روایی همگرا با استفاده از معیار میانگین واریانس استخراجی، یعنی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته‌شده بین هر سازه با متغیرهای (شاخص‌ها) خود را نشان می‌دهد. فورنل و لارکر مقدار بحرانی برای این معیار را ۰/۵ معرفی کرده‌اند. به این معنی که مقدار معیار میانگین واریانس استخراجی بیشتر از ۰/۵ نشان دهنده روایی همگرای قابل قبول است (۵۰). همان‌گونه که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، میانگین واریانس استخراجی برای تمامی متغیرهای پنهان بیشتر از ۰/۵ بوده که بیان‌کننده روایی همگرای مناسب الگو است.

الگوهای معادلات ساختاری به‌طور معمول ترکیبی از الگوهای اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیرمؤلفه‌های متغیرهای مکنون) و ساختاری (نشان‌دهنده روابط متغیرهای مستقل و وابسته) است.

آزمون الگوی اندازه‌گیری

در برازش الگوهای اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی از سه طریق، سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی می‌شود (۴۸). مقادیر بیشتر از ۰/۴ مربوط به ضرایب بارهای عاملی است. مقادیر بیشتر از ۰/۷ برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی، بیان‌کننده برازش مناسب الگوهای اندازه‌گیری است (۴۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول شماره ۳ ارائه شده است. همان‌گونه که در جدول شماره ۳ ملاحظه می‌شود،

روایی و اگر ای قابل قبول یک الگو بیان کننده آن است که یک سازه در الگو در مقایسه با سازه های دیگر تعامل بیشتری با شاخص های خود دارد. روایی و اگر وقتی در سطح قابل قبولی است که معیار میانگین واریانس استخراجی برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه های دیگر در الگو باشد (۵۰). بررسی این موضوع با ماتریسی انجام می شود که خانه های آن حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه ها و جذر مقادیر معیار میانگین واریانس استخراجی مربوط به هر سازه است. بر اساس نتایج همبستگی ها و جذر معیار میانگین واریانس استخراجی که روی قطر جدول شماره ۴ قرار داده شد می توان روایی و اگر ای الگو را در سطح سازه، از نظر معیار فورنل- لارکر نتیجه گرفت.

جدول ۳: نتایج روایی و پایایی الگوی اندازه گیری

سازه ها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
نفوذ آرمانی	۰/۷۶	۰/۸۱	۰/۶۰
انگیزه الهام بخش	۰/۸۶	۰/۹۱	۰/۷۸
ترغیب ذهنی	۰/۷۸	۰/۸۲	۰/۶۱
ملاحظات فردی	۰/۸۲	۰/۸۹	۰/۷۴
پاداش اقتضایی	۰/۸۸	۰/۹۳	۰/۸۰
مدیریت مبتنی بر استثنا	۰/۸۳	۰/۹۲	۰/۸۶
اثربخشی سازمانی	۰/۸۷	۰/۹۱	۰/۶۷
اثربخشی رویه ای	۰/۸۵	۰/۸۸	۰/۵۰
اثربخشی رابطه ای	۰/۸۸	۰/۹۱	۰/۶۳
رهبری تحول گرا	۰/۸۲	۰/۸۶	۰/۵۱۳
رهبری مبادله ای	۰/۸۰	۰/۸۶	۰/۵۶
اثربخشی حسابرسی داخلی	۰/۹۱	۰/۹۲	۰/۶۷

جدول ۴: ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی و اگر ای

سازه ها	انگیزه الهام بخش	پاداش اقتضایی	مدیریت مبتنی بر استثنا	ملاحظات فردی	نفوذ آرمانی	رابطه ای	رویه ای	سازمانی	ترغیب ذهنی
انگیزه الهام بخش	۰/۸۸								
پاداش اقتضایی	۰/۲۱	۰/۹۱							
مدیریت مبتنی بر استثنا	۰/۳۳	۰/۳۳	۰/۹۳						
ملاحظات فردی	۰/۳۸	۰/۲۵	۰/۱۷	۰/۸۶					
نفوذ آرمانی	۰/۶۰	۰/۳۳	۰/۱۲	۰/۳۹	۰/۷۷				
اثربخشی سازمانی	۰/۱۱	۰/۴۳	۰/۲۸	۰/۴۲	۰/۳۰	۰/۷۹			
اثربخشی رویه ای	۰/۳۰	۰/۳۵	۰/۲۸	۰/۵۷	۰/۳۶	۰/۵۰	۰/۷۰		
اثربخشی رابطه ای	۰/۱۷	۰/۳۲	۰/۲۸	۰/۳۲	۰/۲۲	۰/۴۸	۰/۵۲	۰/۸۲	
ترغیب ذهنی	۰/۲۱	۰/۱۸	۰/۲۵	۰/۱۰	۰/۳۳	۰/۲۶	۰/۳۴	۰/۳۹	۰/۷۸

ارزیابی الگوی ساختاری

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad \text{رابطه ۲}$$

در این رابطه:

$\overline{\text{Communalities}}$: میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان و R^2 : میانگین مقادیر مربوط به ضریب تعیین برای متغیرهای درون‌زای الگو است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶، به ترتیب، به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای معیار نیکویی برازش در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه مقدار به‌دست‌آمده برای الگوی پژوهش، ۰/۶۳ است. بنابراین، برازش بسیار مناسب الگوی کلی پژوهش تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری و داشتن برازش مناسب الگوی کلی، همچنین بر طبق شکل‌های شماره‌های ۲ و ۳ به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. نتایج این آزمون در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

پس از سنجش روایی و پایایی الگوی اندازه‌گیری، الگوی ساختاری از طریق روابط متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در این پژوهش از دو معیار ضریب تعیین و ضریب قدرت پیش‌بینی استفاده شده است. ضریب تعیین معیاری است که نشان‌دهنده تأثیر متغیر برون‌زا بر متغیر درون‌زا است. مطابق با شکل شماره ۲، مقدار ضریب تعیین برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با آن می‌توان مناسب‌بودن برازش الگوی ساختاری را تأیید کرد. درضمن، به‌منظور بررسی قدرت پیش‌بینی الگو از معیار قدرت پیش‌بینی استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول شماره ۵ می‌توان نتیجه گرفت که الگو، قدرت پیش‌بینی قوی دارد.

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری الگوی پژوهش حاضر، برای کنترل برازش کلی الگو از معیار نیکویی برازش استفاده شد که با استفاده از رابطه شماره ۲ در زیر محاسبه می‌شود.

جدول ۵: مقادیر ضریب تعیین و ضریب قدرت پیش‌بینی

سازه‌ها	ضریب تعیین	قدرت پیش‌بینی
اثر بخشی حسابرسی داخلی	۰/۳۸	۰/۱۴
انگیزه الهام بخش	۰/۶۸	۰/۵۳
پاداش اقتضایی	۰/۸۱	۰/۷۱
مدیریت مبتنی بر استثنا	۰/۵۰	۰/۴۶
ملاحظات فردی	۰/۴۸	۰/۳۶
نفوذ آرمانی	۰/۶۸	۰/۴۱
اثر بخشی رابطه‌ای	۰/۶۶	۰/۴۲
اثر بخشی رویه‌ای	۰/۷۱	۰/۷۴
اثر بخشی سازمانی	۰/۶۳	۰/۴۰
ترغیب ذهنی	۰/۲۱	۰/۱۵

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	ضریب مسیر	ضریب معنی داری	نتیجه آزمون
اول	۰/۳۸	۶/۰۶	تأیید
دوم	۰/۳۴	۵/۳۰	تأیید

ضرایب معنی داری متغیرها در شکل شماره ۳ و جدول شماره ۶ بیان شده است. با توجه به اینکه ضرایب معنی داری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ است فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی ضرورت یافته و بی‌توجهی به آن موجب افزایش تقلب در سازمان می‌شود. در واقع در سازمان‌ها حسابرسی داخلی به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق کامل اهداف سازمانی و مدیریتی باشد. می‌توان گفت حسابرسی داخلی زمانی اثربخش است که به افراد درون سازمانی و بیرون سازمانی خدمات سودمندی ارائه دهد (۳۵). بنابراین، لزوم استفاده از رهبری اثربخش به منظور ایجاد محرک‌های رفتاری و عملکردی در زمینه‌های حسابرسی داخلی، موضوعی است که در این پژوهش بررسی شده است. بر این اساس، هدف این پژوهش بررسی تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی بر عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی است.

نتیجه فرضیه اول پژوهش نشان داد که سبک رهبری تحول‌گرا بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر

مثبت و معنی دار دارد. رویکرد تحول‌گرا باعث می‌شود که حسابرسان دیدگاه‌های منسجمی در مقابل اهداف حرفه و نیز اهداف و راهبردهای سازمان داشته باشند. این رویکرد باعث می‌شود که آن‌ها تلاش کنند وظایف و عملکردهای خود را برای ایجاد نتایج مثبت افزایش دهند؛ به این دلیل که رفتارهای انگیزشی حسابرسان داخلی با رویکرد رهبری تحول‌گرایانه حسابرسان تقویت می‌شود. در این صورت، آن‌ها انگیزه و رضایت روانی بیشتری در برابر حرفه و وظایف شغلی خود خواهند داشت. نتیجه این فرضیه با یافته‌های پژوهش‌های گامینی (۳۵) و دال ماس و باراک (۳۶) مطابقت دارد.

مطابق نتیجه فرضیه دوم پژوهش سبک رهبری مبادله‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معنی دار دارد. سبک رهبری مبادله‌ای ارتباط رهبر و پیروان را درگیر توافقی شفاف یا ضمنی می‌کند. از این طریق، پیروان وقت و انرژی خود را برای برآوردن اهداف سازمانی به کار می‌گیرند و در مقابل، رهبر برای آن‌ها پاداش و امنیت لازم را تأمین می‌کند. این موضوع به افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی منجر خواهد شد. به عبارت دیگر، سبک رهبری مبادله‌ای نوعی مرادفه مدیر حسابرسی داخلی با حسابرسان است. مبادله‌ای که بر طبق فهم مشخص و مشترکی از اهداف، سیاست‌ها یا

سبک‌های رهبری می‌توانند به اثربخشی حسابرسی سازمان کمک کنند.

در فرایند انجام پژوهش علمی، مجموعه شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل پژوهشگر است اما به‌طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. محدودیت اصلی پژوهش حاضر، محدودیت ذاتی پرسش‌نامه است. از مهم‌ترین محدودیت‌های پرسش‌نامه می‌توان به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ‌دهندگان از موضوع اشاره کرد. به پژوهشگران آینده توصیه می‌شود که تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها بررسی شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی تأثیر هویت حرفه‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی شود.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

مبتنی بر پاداش‌ها ایجاد می‌شود. در این تبادل، در قبال تعامل بیشتر برای رسیدن به مقصودی مشترک در سازمان، محرک‌های تقویتی به رفتارهای حسابربان داخلی پاداش می‌دهد. این نوع از مرارده هرچند ممکن است کوتاه‌مدت باشد اما در افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی مؤثر است و می‌تواند رفتارهایی مورد انتظار را در حسابربان داخلی نهادینه کند. نتیجه آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش دال ماس و باراک (۳۶) مطابقت دارد.

به طور کلی، نتایج پژوهش نشان دهنده تأثیر مثبت سبک‌های رهبری تحول‌گرا و مبادله‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی است. بنابراین، به مدیران واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که با به‌کارگیری سبک‌های بالا، زمینه لازم برای افزایش اثربخشی عملیات حسابرسی و به دنبال آن، بهبود کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را فراهم آورند. به هیأت‌مدیره و مدیران شرکت‌ها نیز پیشنهاد می‌شود که انواع سبک‌های رهبری (تحول‌گرا و مبادله‌ای) و اهمیت هریک را به حسابربان داخلی شرکت‌ها آموزش دهند. چرا که آن‌ها پس از آشنایی با انواع

References

- 1 Hoos F, Kochetova-Kozloski N, D'Arcy AC. The importance of the chief audit executive's communication: Experimental evidence on internal auditors' judgments in a two masters setting. *International Journal of Auditing*. 2015;19(3):166-181.
- 2 Dal Mas LO, Barac K. The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*. 2018;33(8):807-835.
- 3 Karagiorgos T, Giovanis N, Drogalas G. Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*. 2011;4(1):19-34.

- 4 Lenz R, Hahn U. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*. 2015;30(1):5-33.
- 5 Moradi B, Bahri Sales J. Effective factors on the effectiveness of internal auditing in improving internal controls, case study: Banks and government companies of West Azarbaijan. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*. 2018;7(28):107-122. Persian.
- 6 Lenz R. Insights into the effectiveness of internal audit: A multi-method and multi-perspective study [dissertation]. Université catholique de Louvain, Louvain School of Management Research Institute. 2013;14(2):142-166.
- 7 Judge TA, Piccolo RF. Transformational and transactional leadership: A meta-analytic test of their relative validity. *Journal of Applied Psychology*. 2004;89(5):755-768.
- 8 Wang G, Oh I, Courtright SH, Colbert AE. Transformational leadership and performance across criteria and levels: A meta-analytic review of 25 years of research. *Group & Organization Management*. 2011;36(2):223-270.
- 9 Bass BM. Leadership and performance beyond expectations. 1st ed. New York: Free Press;1985.
- 10 Burns JM. Leadership, harper and row. 1st ed. New York: Free Press;1978.
- 11 Ebrahiminejad M, Zarei M. The effect of transformational leadership on organizational citizenship behavior. *Management Studies in Development and Evolution*. 2018;27(90):141-160. Persian.
- 12 Hargis MB, Watt JD, Piotrowski C. Developing leaders: Examining the role of transactional and transformational leadership across business context. *Organization Development Journal*. 2011;29(3):51-66.
- 13 Aghajani M, Mehdad A. The effect of transformational leadership on organizational citizenship behavior and innovative behaviors among employees of Isfahan Azad University: Mediating role of work engagement. *Knowledge & Research in Applied Psychology*. 2019;20(1):35-46. Persian.
- 14 Raecy M, Eskandari S. The mediator role of managers' trustworthiness in the relationship between transformational leadership style and justice perception of employees. *Quarterly Journal of Training and Development of Human Resource*. 2019;18(3):111-129. Persian.
- 15 Bass BM, Avolio BJ. Full range leadership development: Manual for the multifactor leadership questionnaire, mind garden. 1st ed. CA:Palo Alto;1997.
- 16 Safaie Shakib A, Abdolmaleki B, Hosseinzadeh A, Mousivand M. Effect of transformational leadership on organizational excellence of Payame Noor University with mediating role of staff structural and psychological empowerment. *Organizational Behaviour Studies Quarterly*. 2016;4(16):1-24. Persian.
- 17 Mael FA, Ashforth BE. Alumni and their alma mater: A partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*. 1992;13(2): 103-123.
- 18 Siaadat A, Yaarian A. Examining the relationship between transactional leadership model and the organizational commitment of the construction company employees of Baharestan city. *Quarterly Journal of Social Sciences*.

- 2015;9(30):55-66. Persian.
- 19 Jing FF, Avery GC. Missing links in understanding the relationship between leadership and organizational performance. *International Business and Economics Research Journal*. 2008;7(5):67-78.
- 20 Eagly AH, Johannesen-Schmidt MC, Van Engen ML. Transformational, transactional, and laissez-faire leadership styles: A Meta-analysis comparing women and men. *Psychological Bulletin*. 2003;129(4): 569-591.
- 21 Mahdavi G, Zamani R. The Effect of individual and organizational characteristics on acceptance of underreporting time by auditor. *Accounting and Auditing Review*. 2018;25(4):555-570. Persian.
- 22 Skogstad A, Hetland J, Glaso L, Einarsen S. Is avoidant leadership a root cause of subordinate stress? Longitudinal relationships between laissez-faire leadership and role ambiguity. *Work and Stress*. 2014;28(4):323-341.
- 23 The Institute of Internal Auditors (IIA). *Measuring internal audit effectiveness and efficiency*. 1st ed. IPPF practice guide; 2010.
- 24 Arena M, Azzone G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*. 2009;13(1):43-60.
- 25 Cohen A, Sayag G. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*. 2010;20(3):296-307.
- 26 Mihret DG, James K, Mula JM. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*. 2010;22(3):224-252.
- 27 Di Maggio PJ, Powell WW. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*. 1983;48(2):47-160.
- 28 Alzeban A, Gwilliam D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2014;23(2):74-86.
- 29 Rahmani A, Mahmoudkhani M. Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*. 2017;6(24):57-78. Persian.
- 30 Chang YT, Chen H, Cheng R, Chi W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2019;15(1):1-19.
- 31 Roussy M. Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*. 2014;24: 550-571.
- 32 Huang X, Iun J, Liu A, Gong Y. Does participative leadership enhance work performance by inducing empowerment or trust? The differential effects on managerial and non-managerial subordinates. *Journal of Organizational Behavior*. 2010;31(1): 122-143.
- 33 Abdolmohammadi MJ, Ramamoorti S, Sarens G. *CAE strategic relationships building rapport with the executive suite*. 1st ed. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

- (IIARF); 2013.
- 34 Lenz R, Sarens G, Hoos F. Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management, The EDP Audit Control and Security Newsletter (EDPACS). 2017;55(1):1-17.
 - 35 Gamayuni RR. The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government. *Economic Policy in Emerging Economies*. 2018;11(3):248-261.
 - 36 Dal Mas LO, Barac k. The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*. 2018;33(89):807-835.
 - 37 Mahdavi G, Ebrahimi F. Professional values and ethical perception of internal auditors of Iran Medical Sciences Universities. *Journal of Health Accounting*. 2013;2(3):54-67. Persian.
 - 38 Rahmani A, Ghashghaie F. The necessities for establishing an internal auditing unit in the state universities of Iran. *Journal of Health Accounting*. 2014;3(2):41-62. Persian.
 - 39 Mahdavi G, Namazi NR. Ranking the effective measurements on the tasks and position of internal auditing unit in the executive agencies. *Journal of Health Accounting*. 2017;5(2):91-111. Persian.
 - 40 Prawitt DF. *Managing the internal audit function, research opportunities in internal auditing*. 1st ed. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF); 2003.
 - 41 Marks N. The effective CAE, *Internal Auditor*. 2015;72(5):56-63.
 - 42 Bass BM, Avilio BJ. *MLQ multifactor leadership questionnaire sampler set: Technical report, leader form, rater form, and scoring key for MLQ form 5X-Short*, 2nd ed. California: Mind Garden; 2000.
 - 43 Liao H, Chuang A. Transforming service employees and climate: A multilevel, multisource examination of transformational leadership in building long-term service relationships. *Journal of Applied Psychology*. 2007;92(4): 1006-1019.
 - 44 Walumbwa FO, Avolio BJ, Zhu W. How transformational leadership weaves its influence on individual job performance. *Personnel Psychology*. 2008;61(4):793-825.
 - 45 Bass B, Avolio B. *Multifactor leadership questionnaire*. 1st ed. California: Mind Garden; 2003.
 - 46 Banimahd B, Arabi M, Hasanpour S. *Empirical research and methodology in accounting*. 2nd ed. Tehran: Termeh Press; 2017. Persian.
 - 47 Hulland J. Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*. 1999;20(2):195-204.
 - 48 Haenlein M, Kaplan M. A beginner's guide to Partial Least Squares Analysis. *Understanding Statistics*. 2004;3(4):283-297.
 - 49 Fornell C, Larcker DF. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*. 1981;18(1):39-50.
 - 50 Davari A, Rezazadeh A. *Structural equation modeling with PLS software*. 2nd ed. Tehran: Jahad University Press; 2013. Persian.