

اثر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت

سجاد عبدی پور

دانشجو دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
Sajadabdipoor@yahoo.com

فرهاد شاه‌ویدی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه رازی کرمانشاه، (نویسنده مسئول)
f.shahveisi@razi.ac.ir

فرشید خیراللهی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه رازی کرمانشاه،
f.khierollahi@razi.com

علی اصغر طاهرآبادی

استادیار گروه حسابداری واحد کنگاور، دانشگاه آزاد اسلامی، کنگاور، ایران.
taherabady@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۲۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۰/۰۳

چکیده

امروزه حسابرسان عملکرد در کنار نقش سنتی که برای کنترل مالی و عملکرد مدیریت دارند، می‌توانند به عنوان کانالیزور برای تغییر و بهبود در واحدهای مورد رسیدگی عمل نمایند، از سوی دیگر عوامل مختلفی در بروز تغییرات موثر در واحد مورد رسیدگی تاثیرگذار هستند. هدف این پژوهش، بررسی اثر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد. پژوهش حاضر به لحاظ هدف کاربردی، به لحاظ ماهیت جزء پژوهش‌های توصیفی و از لحاظ روش تحلیل داده از جمله پژوهش‌های همبستگی می‌باشد. گردآوری داده‌ها از طریق روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران ارشد، مدیران میانی و کارشناسانی است که شرکت‌های آن‌ها در بازه زمانی ۱۳۹۹-۱۳۹۲ از خدمت حسابرسی عملکرد استفاده نموده‌اند. نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری سیستماتیک انتخاب و برابر با ۲۰۸ پرسشنامه بوده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی استفاده شده است. مناسب بودن شاخص‌های برازش در معادلات ساختاری نشان می‌دهد فرضیه‌های اصلی پژوهش شامل تاثیر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت مورد تایید بوده و نشان دهنده اثر معنی‌دار این دو متغیر بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت است.

واژه‌های کلیدی: تعهد سازمانی، سبک رهبری، حسابرسی عملکرد مدیریت، معادلات ساختاری، اثربخشی.

۱- مقدمه

حسابرسی عملکرد پایه و اساس تصمیم‌گیری در بخش‌های مختلف اقتصادی می‌باشد (کیسی و دیگران، ۲۰۲۰). در حقیقت این حسابرسی یک ابزار یا روش نیست بلکه یک راه برای تفکر در مورد استفاده صحیح از منابع است (کیسی و دیگران، ۲۰۲۰) که در نتیجه تغییرات به وجود آمده در مدیریت نوین پدید آمده است (مورین و هازگوی، ۲۰۱۶). حسابرسی عملکرد در نتیجه تعامل بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی به انجام می‌رسد (مورین، ۲۰۰۱) و فرآیند حسابرسی عملکرد، یافته‌ها و رویکردهای آن و همچنین ارتباط بین حسابرسان و واحدهای مورد رسیدگی، به این بستگی دارد که حسابرسان چه نقشی را حین رسیدگی می‌پذیرند (حسن و دیگران، ۲۰۱۳، پیر و دی-فین‌لیچت، ۲۰۱۹). از دیدگاه حسابرسان عملکرد، مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها باید منجر به بهبود در عملکرد شود، حسابرسان می‌خواهند با استفاده‌ی حرفه‌ای از حسابرسی عملکرد باعث ایجاد بهبود در اداره امور شوند، آن‌ها اصرار دارند که حضورشان در واحدهای مورد رسیدگی باید تفاوتی ایجاد کند و بر این باورند که ایفا کردن نقش یاری‌رسان با ارزش‌تر از نقش محافظ یا نگهبان است (مورین و هازگوی، ۲۰۱۶). از سوی دیگر حسابرسان عملکرد همواره از طرف واحدهای مورد رسیدگی تحت فشار هستند تا در کنار انجام حسابرسی عملکرد، به آن‌ها خدمات مشاوره‌ای نیز ارائه دهند (پولیت و دیگران، ۱۹۹۹، ص ۱۰۸) لذا این حسابرسان علاوه بر نقش کنترلی که بر اساس قانون برای آن‌ها در نظر گرفته شده این پتانسیل را دارند که به عنوان تسهیل‌گر یا کاتالیزور برای ایجاد تغییر در واحدهای مورد رسیدگی عمل کنند (مورین، ۲۰۱۴). مدیران بعد از انجام حسابرسی عملکرد باید یک برنامه عملی تهیه کنند که مبنایی برای follow-up باشد (فلیشمن، ۲۰۱۹). حسابرسان نیز باید در زمان مناسب پیگیری توصیه‌ها و یافته‌های حسابرسی قبلی را از طریق follow-up انجام دهند و اقدامات مدیریت در این زمینه را ارزیابی می‌کنند (مورین، ۲۰۱۴)، این کار سبب می‌شود واحدهای مورد رسیدگی گزارش‌های حسابرسی عملکرد را جدی بگیرند (ایننوسای، ۲۰۱۵) و از آنجا که مدیران واحد مورد رسیدگی می‌دانند که حسابرسان در آینده باز هم پیگیری یافته‌ها و توصیه‌های ارائه شده هستند، در انتخاب رویکردهای مختلف سعی می‌کنند رویکردهای بهتر را انتخاب کنند، بنابراین حسابرسی عملکرد می‌تواند به عنوان یک ابزار برای ایجاد تغییرات موثر در واحدهای مورد رسیدگی بکار گرفته شود (مورین، ۲۰۱۴).

همانطور که بیان گردید حسابرسی عملکرد حاصل تعامل حسابرس و واحد مورد رسیدگی است، و این واحد مورد رسیدگی

است که در نهایت تصمیم می‌گیرد به توصیه‌ها و پیشنهادات حسابرس عملکرد که به تغییرات سازمانی منجر می‌گردد عمل نماید یا خیر. به طور کلی بروز این تغییرات تا حد زیادی به عکس‌العمل واحد مورد رسیدگی از جمله کارکنان و رفتار مشارکتی ایشان بستگی دارد (جورج و جونز، ۲۰۰۱، ص ۴۲۰). عوامل زیادی در ارتباط با ویژگی‌های زمینه پژوهش، فرآیند و محتوای تغییر وجود دارند که به عنوان عوامل موثر بر حمایت از تغییر بررسی شده‌اند (استراتمن و دیگران، ۲۰۱۸) اما تعهد سازمانی بارها به عنوان عاملی مطرح شده که باعث می‌شود کارکنان واکنش مثبت‌تری نسبت به تغییرات سازمانی داشته باشند (آرگ و دیگران، ۲۰۱۱). صرف‌نظر از پیچیدگی تغییرات، کارکنان متعهد به سازمان از خود تمایل بیشتری برای انجام کارهای اضافی مورد نیاز در جهت انجام تغییرات سازمانی نشان می‌دهند و چون به شدت با سازمان و ارزش‌های آن همزادپنداری می‌کنند، به میزان بیشتری تغییرات سازمانی را می‌پذیرند (مودای و دیگران، ۱۹۷۹؛ آرگ و دیگران، ۲۰۱۱). به طور ویژه تعهد عاطفی کارکنان به عنوان یک عامل مهم در واکنش کارکنان نسبت به تغییرات سازمانی پیشنهاد شده است (پسی و دیگران، ۲۰۱۱). لذا با توجه به اینکه گزارش حسابرسی عملکرد حاوی توصیه‌هایی برای ایجاد تغییرات مثبت در ابعاد مختلف اعم از فرآیندها، دستورالعمل‌ها، ساختارها و حتی راهبردها و سیاست‌های سازمانی می‌باشد، این پرسش مطرح می‌شود که آیا تعهد سازمانی در واحد مورد رسیدگی می‌تواند به عنوان یک عامل موثر در اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد باشد؟

از سوی دیگر در راستای عمل به توصیه‌های حسابرس ممکن است مقاومت‌هایی وجود داشته باشد اما به طور کلی مدیران نقش بسیار مهمی در بروز این تغییرات و مدیریت مقاومت‌ها دارند، چرا که آن‌ها می‌توانند با استفاده از عناصر فرهنگ سازمانی؛ انگیزه لازم برای مشارکت در فرآیند تغییر را در کارکنان به وجود آورند (جاسکیت، ۲۰۰۴). در سازمان‌هایی که کارکنان مقاومت اساسی در برابر تغییر دارند، تغییرات سازمانی اغلب از کانال مدیریت سازمان و یا نماینده وی صورت می‌گیرد (کامرون و دیگران، ۲۰۰۶). مقاومت در برابر تغییر، یک امر غیرعادی نیست و یکی از دلایل آن را می‌توان بروز چالش و خصومت در رابطه بین واحد مورد رسیدگی و حسابرس دانست (مورین، ۲۰۰۳). سبک رهبری مدیریت می‌تواند کارکنان را برای قبول تغییرات تحت تاثیر قرار داده و مقاومت آنان را در برابر این پدیده کاهش دهد (گریفیت کوپر و کینگ، ۲۰۰۷). از این جهت یکی از پرسش‌های این پژوهش این است که آیا سبک مدیریت در واحدهای مورد رسیدگی می‌تواند به عنوان عاملی شناخته شود که در بروز تغییر در واحدهای مورد رسیدگی به

واسطه اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد تاثیرگذار است یا خیر؟

با توجه به اینکه موفقیت حسابرسی عملکرد از سه دیدگاه حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری قابلیت بررسی دارد (گرد و دیگران، ۱۳۹۸) اغلب پژوهش‌های داخلی انجام شده متمرکز بر دیدگاه حسابرسی و ساختاری بوده و با تاکید بر ضرورت حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های حاکم بر پیاده‌سازی و ... انجام شده است. لذا پژوهش حاضر قصد دارد از دیدگاه مدیریت سازمانی به موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و تاثیر تعهد سازمانی و سبک رهبری واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد بررسی نماید.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

۲-۱-۱- حسابرسی عملکرد

بدون شک حسابرسان عملکرد نقش اساسی در کنترل سازمان-های عمومی دارند، اما شاید استفاده از یک مکانیزم کنترلی به تنهایی نتواند بروز اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی را تضمین نماید (مورین، ۲۰۱۴). تعاریفی که در گذشته از کنترل ارائه شده آنرا یک مفهوم خشن می‌دانند که اثبات، اصلاح و پیشگیری، عوامل تعیین کننده در آن هستند، موضوعی که در بروکراسی ویر نیز وجود دارد (فایول، ۱۹۵۹؛ ویر، ۱۹۴۶). بروکراسی معاصر به وضوح نشان می‌دهد که رویکرد کنترل محور برای مدیریت وهم و خیالی بیش نیست چرا که تئوری‌های گفته شده توسط تایلور، فایول و ویر هر چند روی کاغذ منطقی و عقلانی هستند، اما عملاً در سازمان‌های امروزی قابل اجرا نبوده و اطمینانی برای بروز کارایی ایجاد نمی‌کنند (مورین، ۲۰۱۴).

حسابرسان با ارائه گزارش حسابرسی عملکرد، مدیران را در مقام پاسخگویی قرار داده و باعث می‌شوند مدیران در گام‌های بعدی سعی در انتخاب تصمیمات و رویکردهای بهتر داشته باشند، مخصوصاً اینکه مدیران از حضور بعدی حسابرسان و گزارش‌های بعدی در قالب follow-up اطمینان دارند (مورین، ۲۰۱۴). سیستم‌های ارزیابی عملکرد می‌تواند باعث تغییر رفتار مدیران شود (اسمیت، ۱۹۹۳، ۱۹۹۵). مشکل کنترل عملکرد این است که اساساً بر محصول و خروجی نهایی تمرکز می‌کند تا اینکه روی رهبری مورد نیاز برای کمک به کارکنان تمرکز نماید (دمینگ، ۱۹۸۶). در عوض استفاده از رویکرد جدید حسابرسی عملکرد که بر ارزش افزوده کارکرد حسابرسی تاکید

دارد، یک رویکرد سازنده‌تر است (بات و پالمر، ۱۹۸۵). این رویکرد برای بهبود مدیریت در بخش عمومی بجای تمرکز صرف بر کنترل و مقابله با واحد مورد رسیدگی اساساً روی همکاری و مشاوره تمرکز می‌کند (نیوکامر، ۱۹۹۸). حسابرسان عملکرد علاوه بر انجام وظایف کنترلی، با تاکید بر همکاری و مشاوره و اتخاذ رویکردهای مختلف انگیزه تغییر و بهبود را در سازمان‌ها پدید می‌آورند و آن‌ها در حقیقت به عنوان کاتالیزورهایی برای تغییر و بهبود عمل می‌کنند (مورین، ۲۰۱۴). در این رویکرد که بر تعامل سازنده بین طرفین تاکید دارد، حسابرسان سعی می‌کنند در سازمان مورد رسیدگی نفوذ نمایند. منظور از نفوذ، ایجاد انگیزه برای ایجاد تغییر است که از تئوری مارچ (۱۹۵۵) گرفته شده است. پارسون (۱۹۶۳) چهار راه برای تاثیرگذاری بیان نموده که شامل منصرف کردن، انگیزه دادن، متقاعد کردن و تعهد ایجاد کردن هستند. حالت اول بر استفاده از قدرت و اجبار، تهدید و تنبیه دلالت دارد. دومین حالت به ایجاد انگیزه و ارتباطات مثبت تاکید می‌کند. حالت سوم متقاعد کردن منبع نفوذ از طریق ارائه دلایل منطقی و بحث فنی است و حالت چهارم تاکید بر ارزش‌ها و هنجارها برای ایجاد احساس تعهد در هدف نفوذ می‌باشد (پارسون، ۱۹۶۳). تدسچی و دیگران (۱۹۷۲) چهار ویژگی را برای منشأ نفوذ (حسابرسان) بیان نموده‌اند که شامل جایگاه^۱، اعتبار^۲، جذب^۳ و احترام^۴ می‌باشد. منظور از جایگاه در حقیقت قدرت قانونی حسابرسان عملکرد است. اعتبار منشأ نفوذ میزان درک هدف نفوذ (واحد مورد رسیدگی) از قدرت منشأ نفوذ است. قدرت جذب منشأ نفوذ به احتمال افزایش تاثیرپذیری هدف نفوذ اشاره دارد و میزان احترامی که هدف نفوذ برای منشأ نفوذ قائل بوده و بستگی به توانایی‌های واقعی از قبیل هوشمندی یا تجربه ویژه حسابرسان دارد نیز ویژگی چهارم است (تدسچی و دیگران، ۱۹۷۲). مبانی نظری ارائه شده در فوق را می‌توان در شکل ۱ مشاهده کرد.

همانطور که در شکل ۱ بیان گردید در این دیدگاه حسابرس سعی می‌کند در واحد مورد رسیدگی نفوذ کرده و در آن تغییرات مثبت به وجود آورد و از سوی دیگر این واحد مورد رسیدگی است که تصمیم می‌گیرد از این تغییرات تبعیت نماید یا خیر (مورین ۲۰۱۴). حسابرسی موضوعی است که در بستر تعامل و ارتباطات بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی انجام می‌گیرد در نتیجه اگر واحدهای مورد رسیدگی احساس کنند حسابرسان نگرشی مشارکتی دارند، تعامل سازنده‌تری با آن‌ها خواهند

³ Attraction

⁴ Esteem

¹ Status

² Prestige

به تغییر می‌باشد (اُرگ و دیگران، ۲۰۱۱) بنابراین تعهد سازمانی بر وضعیت روانشناختی کارکنان که پیش شرط ایجاد تغییر می‌باشد، تاثیر می‌گذارد (کیم و دیگران، ۲۰۱۱).

۳-۱-۲- سبک رهبری

رهبری را فرآیند نفوذ برای تسهیل در اجرای یک کار جمعی (یوکل، ۲۰۰۶) تعریف می‌کنند برخی نیز آن را ترکیبی از ویژگی‌ها، مهارت‌ها و رفتاری تعریف نموده‌اند که مدیریت به منظور تعامل با کارکنان استفاده می‌کند (ستاری اردبیلی و گلمرادی، ۲۰۱۶). مدیران برای انجام این امر معمولاً روش‌های مختلفی را بکار می‌گیرند. لیکرت (۱۹۶۷) به عنوان نتایج مطالعات خود بیان می‌کند سبک‌های متداول مدیریت سازمان‌ها را می‌توان بر روی پیوستاری از سیستم یک تا چهار نشان داد: سبک اقتدارگرایی مستبدانه در این سبک رهبری، تصمیمات بصورت متمرکز در سطح بالای سازمان گرفته می‌شود. مدیران انضباط سختی را الزام می‌کنند و علاقه‌ای به ایجاد انگیزه و عقاید زبردستان ندارند، به ندرت پاداش می‌دهند و انگیزه از طریق ایجاد ترس و مجازات ایجاد می‌شود.

سبک اقتدارگرایی خیرخواهانه: در این سبک برخی تصمیم‌گیری‌ها تفویض می‌شود اما اقتدار رهبر همچنان محفوظ است. نظرات زبردستان تحمل می‌شود و به برخی نظرات نیز علاقه نشان می‌دهد، هر چند برخی مسئولیت‌ها تفویض می‌شود اما همچنان کنترل‌های سختی اعمال می‌گردد.

سبک مشورت‌جویانه: مدیر اعتماد و اطمینان زیادی به کارکنان دارد اما نه به طور کامل. معمولاً سعی می‌شود از دیدگاه‌ها و نظرات ایشان استفاده گردد. مدیریت روی کنترل‌ها و رویکردهای کلی نظارت دارد و تصمیمات به خصوصی را تفویض می‌نماید. ارتباطات به صورت دو طرفه در جریان است.

سبک مشارکت‌جویانه: مدیر اعتماد و اطمینان کامل به کارکنان دارد و در اخذ تصمیم سطح بالایی از مشارکت با کارکنان وجود دارد. سطوح پایین سازمانی دارای بیشترین استقلال هستند، تدوین اهداف و اجرای آن‌ها با مشارکت کارکنان انجام می‌گیرد و ایجاد انگیزه از طریق پاداش مالی انجام می‌شود (گونوس و گالو، ۲۰۱۳). سبک رهبری مدیریت می‌تواند پذیرش تغییر توسط کارکنان را تحت تاثیر قرار داده و مقاومت آن‌ها را در برابر تغییرات سازمانی کاهش دهد و منجر به همکاری بین مدیریت و کارکنان برای ایجاد تغییر و بهبود گردد (گریفیت-کوپر و کینگ، ۲۰۰۷). بنابراین نقش سبک رهبری مدیریت در بروز تغییرات می‌تواند قابل ملاحظه باشد.

داشت (پارکر و دیگران، ۲۰۲۰). همین امر باعث می‌شود حسابرسی عملکرد در بلندمدت اثربخش گردد (مورین ۲۰۱۴).

منشاء نفوذ	راه‌های نفوذ	هدف نفوذ
ویژگی‌ها جایگاه اعتبار جذب احترام	منصرف کردن انگیزه دادن متقاعدسازی ایجاد تعهد	
حسابرسان عملکرد	تلاش برای نفوذ توسط حسابرس عملکرد برای نفوذ و تغییر در واحد مورد رسیدگی	واحد مورد رسیدگی

شکل ۱- فرآیند نفوذ

تدسیجی و دیگران، ۱۹۷۲؛ پارسون، ۱۹۶۳، مورین، ۲۰۱۴

۳-۱-۲- تعهد سازمانی

تعهد سازمانی از جمله موضوعاتی است که پژوهشگران سعی کرده‌اند ابعاد مختلف آن را بررسی نمایند. برخی از محققین سه نوع تعهد از جمله تعهد عاطفی، تعهد مستمر و تعهد هنجاری سه نوع تعهد را معرفی کرده‌اند (می‌یر و آلن، ۱۹۹۱). تعهد عاطفی به تمایل و رضایت فرد از عضویت در سازمان برمی‌گردد که تا حد زیادی به عنوان نتیجه تجربه کاری است که برای فرد احساس آسودگی و شایستگی فردی پدید آورده است. تعهد مستمر منعکس کننده تمایل به ماندن در سازمان است که ممکن است ناشی از هزینه‌های ترک سازمان و یا پاداش‌هایی است که در صورت ماندن در سازمان ممکن است دریافت نماید و نوع سوم از تعهد، تعهد هنجاری است که منعکس کننده تمایل به ماندن در سازمان است که ناشی از درونی‌سازی هنجار وفاداری است (می‌یر و آلن، ۱۹۹۱).

کارکنانی که دارای تعهد سازمانی بالا باشند کمتر اتفاق می‌افتد که کارها و وظایف محوله به آن‌ها را رها کرده یا کنار بگذارند (آریاتی و دیگران، ۲۰۱۸). از دیدگاه تئوریک تعهد سازمانی می‌تواند هموار کننده ایجاد تغییرات سازمانی باشد، به طوری که سطح بالای تعهد سازمانی ارتباط مثبتی با بروز رفتارهای حمایت کننده از تغییر توسط کارکنان دارد (آلن و مایر، ۱۹۹۶) دلیل آن این است که کارکنان متعهد با سازمان خود ارتباط برقرار می‌کنند و از نظر احساسی نسبت به آن احساس تکلیف می‌کنند (براون، ۱۹۹۶). به طور مشخص گفته می‌شود که تعهد سازمانی پیش‌بینی کننده واکنش‌های آشکار کارکنان

۲-۲- پیشینه پژوهش

پارکر و دیگران (۲۰۲۰) تاثیر تعاملات بین حسابرسان عملکرد و واحدهای مورد رسیدگی را بررسی کرده‌اند. آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان عملکرد و واحدهای مورد رسیدگی بسته به نوع و رفتارهایی که از خود نشان می‌دهند استراتژی مشخصی را برای تعامل انتخاب می‌کنند و در حقیقت زمانی که واحد مورد رسیدگی تلقی مناسبی از استراتژی تعامل حسابرسان عملکرد داشته باشند، انتقال داده‌ها و اطلاعات در بستر مناسب-تری صورت گرفته و باعث اثربخشی بیشتر حسابرسی عملکرد خواهد شد. راببول و پین (۲۰۲۰) به رابطه سبک رهبری مدیریت و مشارکت کارکنان در کارها پرداخته‌اند، آن‌ها با بررسی نمونه تصادفی ۳۶۱ نفری از کارکنان هتل‌های مختلف در کشور مالزی نشان می‌دهند سبک‌های رهبری مختلف اثر مثبت و معنی‌داری بر مشارکت کارکنان در امور دارد. بونولو (۲۰۱۹) به بررسی دستاوردهای حسابرسی عملکرد پرداخته و بیان می‌کند توسعه سیستم‌های ارزیابی عملکرد، کاهش اتلاف منابع، بهبود در تکنیک‌ها و ابزارها و بهبود در ارائه خدمات از جمله بهبودهایی بوده که در نتیجه اجرای حسابرسی عملکرد پدید آمده و از سوی دیگر ویژگی و شرایط واحدهای مورد رسیدگی بر دستاوردهای حسابرسی عملکرد اثرگذار است.

اولاتونجی و دیگران (۲۰۱۹) بیان می‌کنند برخی رویکردها از قبیل تجزیه و تحلیل چرخه عمر، مدیریت ارزش، مدل‌سازی اطلاعات و تولید ناب می‌توانند در بهبود اثربخشی حسابرسی عملکرد در صنعت عمران مفید باشند، همچنین بیان می‌کنند شفاف نبودن اولویت‌ها و اهداف در واحدهای مورد رسیدگی از جمله موانع اثربخشی حسابرسی عملکرد محسوب می‌شوند. آهونین و کولجونین (۲۰۱۹) با بررسی محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد در سال‌های ۲۰۱۶-۲۰۰۱ با استفاده از روش تحلیل محتوا به این نتیجه رسیده‌اند که ویژگی‌های سازمانی واحد مورد رسیدگی در محتوای گزارش حسابرسی عملکرد تاثیرگذار است. بوساری و دیگران (۲۰۱۹) به بررسی اثر سبک رهبری مدیریت بر عکس‌العمل کارکنان نسبت به تغییرات سازمانی پرداخته و نشان می‌دهند سبک رهبری مدیریت اثر مثبت و معنی‌داری بر عکس‌العمل کارکنان نسبت به تغییرات سازمانی دارد. سیمایا و مارو (۲۰۱۸) با بررسی اثربخشی حسابرسی عملکرد در دولت‌های محلی تانزانیا بیان می‌کنند، ضعف در رویکردهای مدیریتی و عدم ارائه اطلاعات کافی و مناسب باعث شده تاثیر منفی روی اثربخشی این حسابرسی داشته باشد. پیر و دیگران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند حسابرسی عملکرد در گذشته تنها به ارزیابی سازمان‌ها و پیگیری میزان انجام توصیه‌ها می‌پرداخت در حالی که در سالیان اخیر نقش

آن‌ها تا حدود زیادی تغییر کرده و بررسی سیاست‌گذاری‌ها در مدیریت بخش عمومی را با هدف حداکثر کردن کارایی دنبال می‌کنند. هر چند ارزیابی اثربخشی برنامه‌های قبلی نیز ممکن است انجام گیرد. ویرچ (۲۰۱۸) در بررسی عملکرد دیوان حسابرسی آلمان بر اثربخشی حسابرسی عملکرد انجام شده و بهبود ایجاد شده در اثربخشی و کارایی سازمان‌های مورد بررسی، صحنه‌گذاری کرده و مدعی شده حسابرسی عملکرد می‌تواند از پتانسیل خود جهت ارائه خدمات مشاوره‌ای نیز بهره‌برداري نماید. استراتمن و دیگران (۲۰۱۸) با بررسی یک نمونه بزرگ از شرکت‌های تولیدی بین‌المللی نشان دادند تعهد سازمانی رابطه مستقیم و معنی‌داری با اراده کارکنان برای حمایت از تغییرات سازمانی دارد. آل علی و دیگران (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی نقش رهبری و فرهنگ سازمانی بر تغییرات سازمانی و نشان می‌دهند سبک رهبری و فرهنگ سازمانی در بخش عمومی تاثیر مثبت و معنی‌داری روی تغییرات سازمانی دارند. دسمت و دیگران (۲۰۱۷) به بررسی سه نوع تغییر استراتژیک، ابزاری و مفهومی پرداخته‌اند که ممکن است حسابرسی عملکرد در پی داشته باشد. آن‌ها حسابرسی عملکرد بیشترین تغییرات را به لحاظ مفهومی و بینشی در واحد مورد رسیدگی پدید آورده است. نتایج پژوهش کریستین و سیگنی (۲۰۱۷) نشان دهنده تاثیر مثبت حسابرسی عملکرد بر تغییر و بهبود بخش عمومی در کشور نروژ شده است. تورتلا و فیلیگیتو (۲۰۱۷) به بررسی اثر سبک رهبری بر عملکرد پرداخته‌اند و بیان می‌کند سبک رهبری اثر مثبت و معنی‌دار در تولید ناب، پیش‌بینی مشکلات و توسعه رویکردهای منابع انسانی دارد. توریس و دیگران (۲۰۱۶) ضمن تایید تاثیر مثبت این حسابرسی در بهبود و ایجاد تغییر، میزان عمل به توصیه‌های حسابرسان و اقدامات پیگیرانه بعدی پارلمان را به عنوان شاخص‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی عملکرد معرفی کرده‌اند. جینگ و دیگران (۲۰۱۴) به بررسی اثر روابط قراردادی بر تعهد سازمانی پرداخته‌اند، نتایج این تحقیق نشان می‌دهد تغییرات ناشی از منابع برون‌سازمانی اثر قوی‌تری بر تعهد سازمانی نسبت به تغییر دارد. آرگ و دیگران (۲۰۱۱) نیز بیان می‌کنند تعهد سازمانی بالا در کارکنان باعث می‌شود نگرش مثبت‌تری نسبت به تغییرات سازمانی از خود نشان دهند.

یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند و حسابرسی عملکرد در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی مؤثر است. گُرد و دیگران (۱۳۹۸) به بررسی ۲۶ عامل مختلف بر موفقیت حسابرسی عملکرد مؤثر پرداخته و بیان می‌کنند. برخی از این عوامل شامل فرهنگ‌سازی، تقویت فرهنگ پاسخگویی و

به این نتیجه رسیده است که حسابرسی عملکرد باعث ایجاد بهبود شده است. با توجه به موارد بررسی شده در فوق، هر چند در برخی پژوهش‌ها به تاثیر عواملی از قبیل فرهنگ‌سازی و رویکردهای مدیریتی اشاره شده اما پیشینه داخلی فاقد پژوهشی است که در آن اثر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد بررسی شده باشد، لذا این موضوع نوآوری پژوهش حاضر تلقی می‌گردد.

۲-۳- فرضیه‌های پژوهش

حسابرسان عملکرد به منظور ایجاد تغییرات مثبت در واحدهای مورد رسیدگی و بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی توصیه‌هایی در گزارش خود ارائه کرده و میزان عمل به آن‌ها از طریق گزارش follow-up تعیین می‌گردد. با توجه به اینکه تغییرات سازمانی از مسیر کارکنان اجرا می‌گردد و تعهد سازمانی آن‌ها بر قبول و مشارکت در تغییرات اهمیت بالایی دارد فرضیه اول پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: تعهد سازمانی واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت موثر است.

در سوی مقابل مبانی نظری موجود بر این مسئله تاکید دارد که مدیریت واحد مورد رسیدگی نقش مهمی در راستای عمل به تغییرات خواسته شده توسط حسابرسان عملکرد ایفا می‌کند، مدیریت به واسطه سبک رهبری خود می‌تواند فرآیند ایجاد تغییر در سازمان را تسهیل نموده و باعث شود حسابرسی عملکرد به تغییرات و نتایج مثبت ختم گردد، لذا فرضیه دوم پژوهش نیز بشرح ذیل ارائه می‌گردد:

فرضیه دوم: سبک رهبری واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت موثر است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف کاربردی است و از نظر ماهیت پژوهش توصیفی و از لحاظ روش تحلیل داده‌ها در بین پژوهش‌های همبستگی طبقه‌بندی می‌شود. گردآوری داده‌ها با استفاده از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی صورت گرفته است. داده‌ها از طریق پرسشنامه و اطلاعات مربوط به پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای حاصل شده است. برای تدوین ابزار پژوهش از روش‌های ترکیبی و چند مرحله‌ای استفاده شده است. ابتدا، به پرسش‌نامه استفاده شده در پژوهش مورین (۲۰۰۱) و ریچون-جنرد (۲۰۱۳)، پرسشنامه آلن و می‌یر (۱۹۹۰) و لیکرت (۱۹۶۷) مراجعه و انتخاب گویه‌های مناسب بر اساس هنجارها و شرایط موجود در کشور انتخاب گردید. در مرحله دوم با مراجعه به

پاسخ‌دهی، تغییر در ساختار سازمانی، پیگیری توصیه‌های حسابرسی و... موثر واقع می‌شوند. داودی و دیگران (۱۳۹۸) با استفاده از ابزار پرسشنامه و انتخاب جامعه آماری از بین مدیران وزارتخانه‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که از نظر مدیران بخش عمومی، اجرای حسابرسی عملکرد می‌تواند اثر مثبتی بر تعهد مدیران، تکريم، شفافیت مدیران و کنترل‌پذیری ایشان داشته باشد. نخبه‌فلاح و دیگران (۱۳۹۸) نیز با استفاده از تحلیل محتوا به بررسی گزارش‌های حسابرسی عملکرد پرداخته و بیان می‌کند در حوزه‌هایی که اکثراً حوزه‌های مدیریتی هستند مانند راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، برنامه‌ریزی راهبردی، منابع انسانی و... موارد مختلفی برای بهبود وجود دارد که نیازمند تغییرات سازمانی گسترده است. کامیابی و دیگران (۱۳۹۷) به دنبال تبیین مولفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی بوده‌اند. آن‌ها ۱۲ مورد را به عنوان شاخص‌های کلیدی برای انجام موفقیت آمیز حسابرسی عملکرد معرفی کرده و بیان می‌کنند در انجام حسابرسی عملکرد، پیاده‌سازی تکنیک‌های مختلف مدیریتی از قبیل مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن و نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است. حیدری سورشجانی (۱۳۹۷) بیان می‌کند حسابرسی عملکرد می‌تواند مدیران را در قضاوت آگاهانه‌تر باری نماید. حساس‌یگانه و دیگران (۱۳۹۷) از دیدگاه از دست دادن کار به موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و بیان می‌کنند کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک، مهمترین علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار در حسابرسان عملکرد هستند.

باباجانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۶) به دنبال الگویی برای استقرار حسابرسی عملکرد به نتایج رسیده‌اند که از جمله عوامل موثر بر استقرار این نظام، عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای در کشور می‌باشند. همچنین آنان بیان می‌کنند در نهادهای عمومی تاثیر عوامل ساختاری بیشتر می‌باشد. مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی را بررسی کرده و نشان می‌دهند عواملی از قبیل صلاحیت حرفه‌ای، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص مناسب برای ارزیابی، تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش و... به عنوان چالش اجرای حسابرسی عملکرد موثر هستند. لاری‌دشت‌بیاض (۱۳۹۵) بیان می‌کند بودجه‌ریزی عملیاتی، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی از معیارهای مهم حسابرسی عملکرد هستند. رحیمی (۱۳۹۴) موضوع اثربخشی حسابرسی عملکرد را مد نظر قرار داده است. و با مقایسه نسبت‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی قبل و بعد از انجام حسابرسی

عملکرد صورت می‌گیرد (مورین، ۲۰۰۸)، همچنین تغییرات بعضاً کوچک ناشی از توصیه‌های حسابرسان حین انجام حسابرسی عملکرد در فرایندها رخ داده و در گزارش حسابرسی عملکرد گنجانده نمی‌شود لذا به منظور پوشش این ضعف، مورین (۲۰۰۱) و ریچپون جنرد (۲۰۱۳) از پرسشنامه‌ای استفاده نمودند که کلیه تغییرات به وجود آمده در فرایندها، قوانین و مقررات و... را پس از انجام حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار می‌دهد، در پژوهش حاضر نیز به منظور ارزیابی اثربخشی حسابرسی عملکرد از پرسشنامه‌ی اثربخشی حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط مورین (۲۰۰۱) و ریچپون جنرد (۲۰۱۳)، استفاده شده است.

۳-۲- جامعه آماری و نمونه‌گیری

جامعه آماری پژوهش شامل مدیران ارشد (مدیرعامل و اعضای هیئت مدیره)، مدیران میانی شامل مدیران مالی و عملیاتی، حسابرسان داخلی و کارشناسان شرکت‌هایی است که در بازه زمانی ۱۳۹۹-۱۳۹۲ از خدمات حسابرسی عملکرد موسسه حسابرسی مفید راهبر استفاده نموده‌اند. دلیل انتخاب این افراد این بوده است که درگیر فرایند حسابرسی عملکرد بوده‌اند و امکان تشخیص تغییرات سازمانی حین اجرای حسابرسی عملکرد و پس از آن برای آن‌ها فراهم می‌باشد. زمان جمع‌آوری داده‌های پژوهش حداقل ۹ ماه پس از صدور گزارش حسابرسی بوده تا امکان ارزیابی از بروز تغییرات میان مدت نیز وجود داشته باشد. انتخاب نمونه تحقیق به روش نمونه‌گیری سیستماتیک و پس از لحاظ نمودن شرایط ذیل در جامعه آماری لحاظ شده است:

۱) به منظور آشنایی با واحد مورد رسیدگی و فضای سازمان نمونه مربوطه (در صورتی که از کارکنان می‌باشد) حداقل سه سال سابقه حضور در واحد مورد رسیدگی را داشته باشد.

۲) اعضای هیئت مدیره حداقل باید دو سال در واحد مورد رسیدگی مدیریت کرده باشند تا واحد مورد رسیدگی امکان آشنایی با نحوه و سبک مدیریت را داشته باشند.

۳) از فرآیند انجام حسابرسی عملکرد آگاه بوده و با تیم حسابرسی عملکرد در ارتباط باشد.

در مجموع تعداد ۳۱۵ پرسشنامه برای این افراد ارسال و تعداد ۲۳۹ پرسشنامه واصل گردید (نرخ مشارکت ۷۶ درصد)، برخی از پرسشنامه‌ها بدلیل ناقص و مخدوش بودن حذف شدند و تعداد نمونه مورد بررسی برابر ۲۰۸ پرسشنامه بوده است. بر اساس قاعده معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی حداقل حجم نمونه باید شامل ده برابر بیشترین مسیرهای ساختاری باشد که منتهی به یک متغیر خاص در الگوی مسیر

خبرگان در حوزه حسابرسی (۴ نفر) گویه‌های مرتبط با هر یک از متغیرهای پژوهش با توجه به شرایط و فرهنگ سازمانی کشور مورد بررسی و با اعمال تغییرات لازم تعداد ۶۳ گویه انتخاب گردید. در مرحله سوم با استناد به روایی محتوایی از طریق خبرگان (پانزده نفر) و کاربرد رابطه لاوشه اقدام به انتخاب گویه‌های نهایی شد. بر اساس معیار لاوشه از میان ۶۳ گویه، تعداد ۵۶ گویه از مقادیر لازم برخوردار بوده و در پرسشنامه بکار گرفته شده‌اند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی (PLS) انجام شده که برای زمانی که اطلاعات نظری کمی در ارتباط با پژوهش در دست باشد، بسیار مناسب است، علاوه بر این، روش کم‌ترین مربعات جزئی نسبت به تعداد داده حساس نبوده و برای شرایطی که با تعداد کمی داده مواجه هستیم مناسب است، همچنین در این روش پیش‌فرض نرمال بودن داده‌ها وجود ندارد.

۳-۱- متغیرهای پژوهش

تعهد سازمانی: اولین متغیر مستقل پژوهش تعهد سازمانی است که به منظور ارزیابی تعهد سازمانی از پرسشنامه آلن و می‌یر (۱۹۹۰) استفاده شده است. این پرسشنامه دارای ۲۴ گویه بوده و در سه بخش تعهد عاطفی، تعهد مستمر و تعهد هنجاری به ارزیابی متغیر تعهد سازمانی می‌پردازد، همچنین از طیف پنج-گانه لیکرت (کاملاً موافق، تا حدودی موافق، نه موافق نه مخالف، تا حدودی مخالف و کاملاً مخالف) برای پاسخ به گویه‌ها استفاده شده است.

سبک رهبری: دیگر متغیر مستقل پژوهش سبک رهبری مدیریت می‌باشد که به منظور تعیین سبک رهبری از مدل لیکرت (۱۹۶۷) استفاده شده است. دلیل استفاده از مدل فوق-الذکر اعتبار بالای آن می‌باشد، این پرسشنامه دارای ۲۰ گویه می‌باشد که پاسخ‌های مخاطبین به این گویه‌ها از طریق طیف پنج‌گانه لیکرت (کاملاً موافق، تا حدودی موافق، نه موافق نه مخالف، تا حدودی مخالف و کاملاً مخالف) ارائه و کدگذاری (به ترتیب از ۵ تا ۱) شده‌اند.

اثربخشی حسابرسی عملکرد: متغیر وابسته پژوهش اثربخشی حسابرسی عملکرد می‌باشد موضوعی که اندازه‌گیری آن سخت و چالش برانگیز است (مورین، ۲۰۰۱) برخی از محققین مانند اتورک (۲۰۰۲) میزان عمل به توصیه‌های حسابرسان را به عنوان معیار اثربخشی معرفی می‌کنند، اما این رویکرد نقطه ضعف اساسی دارد چرا که قسمت مهمی از تغییراتی که حسابرسی عملکرد در واحد مورد رسیدگی به وجود می‌آورد، تغییرات بینشی و نگرشی است که حین انجام فرآیند حسابرسی

میانگین اثربخشی حسابرسی عملکرد بالاتر از ۳ می‌باشد، علاوه بر این میانگین امتیاز سبک رهبری پایین‌تر از ۳ می‌باشد که نشان می‌دهد سبک رهبری در نمونه پژوهش بیشتر متمایل به سبک مشارکتی می‌باشد.

جزئیات مربوط به نمونه پرسشنامه پژوهش بشرح جدول ۱ است. سهم غالب نمونه را مردان تشکیل می‌دهند ۵۸ درصد از افراد نمونه دارای سن بیش از ۳۵ سال بوده و بیشترین سابقه کاری مربوط به سابقه کاری ۶ تا ۱۰ سال می‌باشد، لذا انتظار می‌رود با جو سازمانی و شرایط کاری در صنعت مربوطه آشنا باشند. بیش از ۵۲ درصد از نمونه شامل رده سازمانی کارشناسان و مابقی را مدیران میانی و مدیران ارشد تشکیل می‌دهند.

می‌شود، لذا با توجه به این که بیشترین گویه مربوط به ابعاد مختلف تعهد سازمانی سازمانی با تعداد ۸ گویه است، لذا حداقل تعداد نمونه برابر ۸۰ می‌باشد. با این وجود، در این پژوهش برای دوری از شواهد بدون تورش و همچنین به دلیل افت نمونه پژوهش اقدام به انتخاب حجم نمونه بالاتری شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- تحلیل توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای توصیفی شامل میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی در جدول ۲ ارائه شده است. میانگین متغیرهای پژوهش شامل تعهد سازمانی برابر ۲.۸۳ و

جدول ۱- ویژگی‌های فردی نمونه پژوهش

ردیف	ویژگی‌های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد	مد یا نما
۱	جنسیت	مرد	۱۵۶	۷۴	مرد
		زن	۵۲	۲۶	
۲	سن	کمتر از ۲۵ سال	۱۰	۵	بین ۲۵ تا ۳۵ سال
		بین ۲۵ تا ۳۵ سال	۷۷	۳۷	
		بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۷۱	۳۴	
		بین ۴۵ تا ۵۵ سال	۳۶	۱۷	
		بالای ۵۵ سال	۱۴	۷	
۳	سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۴۵	۲۲	بین ۶ تا ۱۰ سال
		بین ۶ تا ۱۰ سال	۵۴	۲۶	
		بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۳۹	۱۹	
		بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۳۷	۱۷	
		بالای ۲۰ سال	۳۳	۱۶	
۴	رده سازمانی	کارشناس	۱۰۹	۵۲/۵	کارشناس
		مدیر میانی	۶۹	۳۳/۱	
		مدیر ارشد	۲۷	۱۲/۹	
		سایر	۳	۱/۵	

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۲- آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
تعهد سازمانی	COM	۲/۸۳	۰/۳۶۷	۰/۱۷۸	(۰/۵۰۳)
سبک رهبری	LED	۲/۴۲۸	۰/۵۳۲	۰/۰۷۶	۱/۱۳۴
اثر بخشی حسابرسی عملکرد	EFF	۳/۱۱	۰/۷۶	۰/۳۲۸	(۰/۴۷۵)

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۲- تحلیل استنباطی

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری با رویکرد کم‌ترین مربعات جزئی استفاده شده که شامل سه بخش ارزیابی مدل اندازه‌گیری، ارزیابی مدل کلی و ارزیابی مدل ساختاری می‌باشد که نتایج آن در ادامه ارائه شده است.

۴-۲-۱- ارزیابی مدل اندازه‌گیری

در ارزیابی مدل اندازه‌گیری روابط بین گویه‌ها و سازه‌ها بررسی می‌شود و شامل بررسی روایی و پایایی سازه‌های پژوهش است. روایی سازه‌ای به دو دسته روایی همگرایی و روایی افتراقی (واگرا) تقسیم می‌شود. روایی همگرا به همگرایی آیت‌های تشکیل

دهنده یک مقیاس اشاره دارد، اگر میانگین واریانس مشترک بزرگتر از ۰/۵۰ است نشان دهنده تایید روایی همگرایی سازه‌ها است. روایی واگرا به این موضوع اشاره دارد که آیت‌های مربوط به سازه‌های مختلف به صورتی بسیار قوی با یکدیگر همبستگی نداشته باشند (حاجی‌زاده و اصغری، ۱۳۹۴، ص ۳۹۶). برای اندازه‌گیری روایی ابزار سنجش از شاخص‌های بار عاملی، بار متقاطع، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است. جدول ۳ نشان می‌دهد میانگین واریانس مشترک برای تعهد سازمانی، سبک رهبری و اثربخشی حسابرسی عملکرد به ترتیب برابر ۰/۶۰۶، ۰/۶۴۱ و ۰/۵۴۶ می‌باشد که همگی بالاتر از ۰.۵ می‌باشد لذا روایی همگرا سازه‌های پژوهش مورد تایید می‌باشد.

جدول ۳- روایی و پایایی سازه‌های پژوهش

پایایی سازه پژوهش		روایی همگرا و روایی واگرا						
ارزش ویژه		پایایی		میانگین واریانس مشترک		سبک رهبری		تعهد سازمانی
عامل ۱	عامل ۲	ترکیبی	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس مشترک	اثربخشی حسابرسی عملیاتی	سبک رهبری	تعهد سازمانی	
۰/۶۶۳	۱/۸۶۴	۰/۸۲۷	۰/۷۳۵	۰/۶۰۶	۰/۰۶۰	۰/۰۸۶	۱	تعهد سازمانی
۰/۵۹۰	۲/۵۸۲	۰/۸۷۹	۰/۸۱۶	۰/۶۴۱	۰/۰۶۴	۱	۰/۰۸۶	سبک رهبری
۱/۳۳۹	۶/۵۵۹	۰/۹۳۵	۰/۹۲۴	۰/۵۴۶	۱	۰/۰۶۴	۰/۰۶۰	اثربخشی حسابرسی عملیاتی
				۰	۰/۵۴۶	۰/۶۴۱	۰/۶۰۶	میانگین واریانس مشترک

منبع: یافته پژوهش

می‌باشد. جدول ۴ نتایج بررسی روایی سازه بر اساس شاخص بارعاملی و بار متقاطع را نشان می‌دهد. بارعاملی بدست آمده برای کلیه سازه‌ها بزرگتر از ۰/۴ بوده و مورد تایید می‌باشد. همچنین آماره محاسبه شده برای ضرایب بار عاملی همه گویه‌ها بزرگتر از ۱/۹۶ است لذا رابطه گویه‌ها با سازه‌ها به طور مثبت و معنی‌دار وجود دارد. ضرایب بار چندبخشی گویه‌ها در هر سازه نزدیک به هم بوده و با ضرایب بارهای دیگر سازه‌ها تفاوت دارند که روایی چندبخشی سازه را تایید می‌کند.

میانگین واریانس مشترک هر سازه بزرگتر از توان دوم ضرایب همبستگی بین سازه‌ها است در نتیجه روایی واگرا بین سازه‌های پژوهش نیز برقرار می‌باشد. پایایی ابزار سنجش به همسانی درونی هر یک از سازه‌ها اشاره دارد. ارزیابی پایایی بر اساس سه شاخص آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ارزش ویژه صورت گرفته و نتایج آن در جدول ۳ آمده است. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی همه سازه‌ها بالاتر از میزان ۰.۷ می‌باشد و مورد تایید است. ارزش ویژه بدست آمده برای همه سازه‌ها بالاتر از ۱ می‌باشد که نشان دهنده یک بعدی بودن سازه‌ها و تایید اعتبار آن‌ها

جدول ۴- نتایج روایی در شاخص‌های بار عاملی و بار متقاطع گویه‌های پژوهش

سازه	گویه	EFF	COM	LED	بار عاملی	احتمال خطا	آماره بحرانی
اثر بخشی حسابرسی عملکرد (EFF)	EFF1	۰/۸۳۵	۰/۲۳۶	۰/۲۳۲	۰/۸۳۵	۰/۰۲۸	۳۰/۱۸۰
	EFF2	۰/۷۶۸	۰/۱۷۷	۰/۲۱۶	۰/۷۶۸	۰/۰۳۳	۲۳/۳۵۹
	EFF3	۰/۷۰۰	۰/۱۶۶	۰/۲۱۷	۰/۷۰۰	۰/۰۳۱	۴/۶۴۲
	EFF4	۰/۷۲۵	۰/۱۸۴	۰/۲۳۵	۰/۷۲۵	۰/۰۳۰	۲۴/۴۱۰
	EFF5	۰/۷۱۲	۰/۱۵۳	۰/۲۱۸	۰/۷۱۲	۰/۰۳۹	۱۸/۴۲۱
	EFF6	۰/۷۴۴	۰/۲۵۲	۰/۱۰۵	۰/۷۴۴	۰/۰۳۵	۲۱/۰۹۷
	EFF7	۰/۷۱۴	۰/۱۸۸	۰/۱۸۱	۰/۷۱۴	۰/۰۳۵	۲۰/۶۷۹
	EFF8	۰/۶۶۶	۰/۲۲۲	۰/۱۵۰	۰/۶۶۶	۰/۰۴۰	۱۶/۷۸۱
	EFF9	۰/۷۵۸	۰/۲۴۹	۰/۱۶۴	۰/۷۵۸	۰/۰۳۲	۲۳/۷۸۸
	EFF10	۰/۸۰۴	۰/۱۸۹	۰/۱۶۷	۰/۸۰۴	۰/۰۳۳	۲۴/۲۷۷
	EFF11	۰/۷۹۲	۰/۲۳۰	۰/۲۲۳	۰/۷۹۲	۰/۰۳۵	۲۲/۳۴۵
	EFF12	۰/۶۲۸	۰/۲۴۲	۰/۰۹۹	۰/۶۲۵	۰/۰۴۲	۱۴/۸۳۴
تعهد سازمانی (COM)	AFF	۰/۱۰۸	۰/۶۴۰	۰/۱۶۰	۰/۶۴۰	۰/۱۲۲	۵/۲۴۵
	CON	۰/۱۸۳	۰/۷۹۱	۰/۱۱۰	۰/۷۹۱	۰/۰۷۵	۱۰/۵۰۷
	NOR	۰/۳۴۵	۰/۸۸۴	۰/۱۹۳	۰/۸۸۴	۰/۰۴۹	۱۷/۷۸۳
سبک رهبری (LED)	LEDS1	۰/۱۹۴	۰/۱۳۵	۰/۷۷۶	۰/۷۰۴	۰/۰۴۷	۱۶/۴۷۳
	LEDS2	۰/۲۳۰	۰/۱۱۶	۰/۸۴۰	۰/۸۲۲	۰/۰۴۲	۱۹/۹۰۰
	LEDS3	۰/۲۳۴	۰/۱۱۳	۰/۸۶۲	۰/۷۵۱	۰/۰۵۱	۱۶/۹۰۰
	LEDS4	۰/۱۱۷	۰/۱۰۹	۰/۷۱۶	۰/۸۴۹	۰/۰۸۰	۸/۹۳۱

منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۲-۴- برازش کلی مدل

برازش کلی مدل در رویکرد حداقل مربعات جزئی با شاخص نیکویی برازش^۱ تعیین می‌گردد که مقدار آن بین یک و صفر بوده و شامل چهار شاخص مطلق، نسبی، الگوی درونی و الگوی بیرونی می‌باشد. شاخص‌های مطلق و نسبی کیفیت کل مدل را بحث می‌کنند، شاخص الگوی درونی و بیرونی نیز به ترتیب

کیفیت بخش‌های ساختاری و اندازه‌گیری مدل را قضاوت می‌کنند. نتایج حاصل از برازش الگو در جدول ۵ نشان می‌دهد الگو از برازندگی مناسب برخوردار است. شاخص مطلق با مقدار ۰/۴۳۰ و شاخص نسبی با مقدار ۰/۸۴۶ از مناسب بودن کل الگو حمایت می‌کند همچنین شاخص الگوی بیرونی برابر ۰/۹۸۸ بوده که نشان از توانمندی بخش مدل اندازه‌گیری و شاخص الگوی درونی برابر ۰/۸۵۷ است که دلالت بر توانمندی بخش مدل ساختاری دارد.

جدول ۵: نتایج شاخص‌های برازندگی الگوی پژوهش با کم‌ترین مربعات جزئی

نام شاخص	مقدار	خطای معیار	مقدار بحرانی	دامنه اطمینان		نتیجه آزمون
				پایین	بالا	
شاخص مطلق	۰/۴۳۰	۰/۰۳۴	۱۲/۷۹۲	۰/۳۷۲	۰/۵۲۵	برازندگی مطلق قابل قبول است.
شاخص نسبی	۰/۸۴۶	۰/۰۴۴	۱۹/۳۵۴	۰/۶۷۶	۰/۸۶۵	برازندگی نسبی قابل قبول است.
الگوی بیرونی	۰/۹۸۸	۰/۰۱۵	۶۶/۳۰۱	۰/۹۳۸	۱/۰۰۰	برازندگی الگوی بیرونی قابل قبول است.
الگوی درونی	۰/۸۵۷	۰/۰۴۱	۲۰/۹۶۵	۰/۶۹۲	۰/۸۷۳	برازندگی الگوی درونی قابل قبول است.

منبع: یافته‌های پژوهش

^۱ Goodness of Fit (GOF)

۳-۲-۴- برازش مدل ساختاری

باشد معنی‌دار بودن رابطه بین دو سازه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌گردد. بخش ساختاری مدل در این پژوهش شامل دو مسیر است که تأثیر تعهد سازمانی و سبک رهبری را بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت آزمون می‌کند. نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری در جدول ۵ ارائه شده است.

برازش مدل ساختاری با هدف بررسی روابط بین سازه‌های پنهان صورت می‌گیرد. یکی از معیارها برای سنجش وجود رابطه بین معیارهای مدل بررسی آماره آزمون می‌باشد. اگر مقدار آماره آزمون مرتبط با رابطه بین دو سازه پنهان از عدد ۱/۹۶ بزرگتر

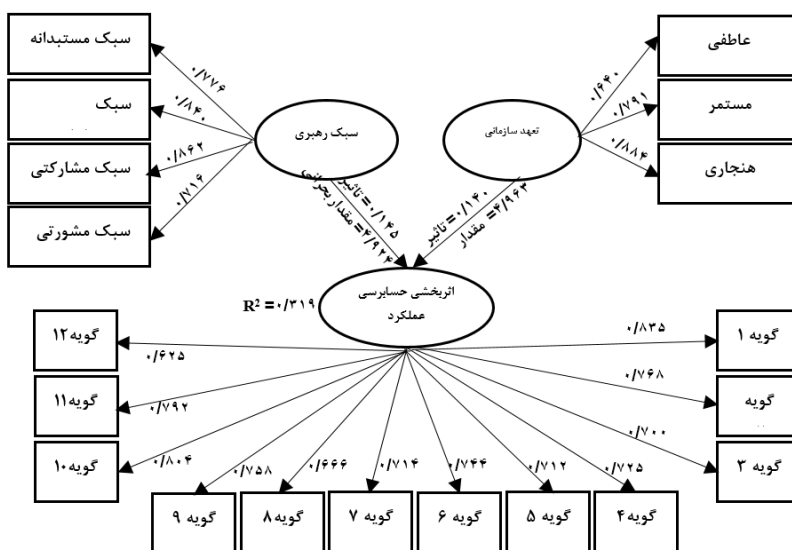
جدول ۵: شاخص‌های روابط بین متغیرهای پژوهش

متغیرها		نتایج آزمون ضریب تأثیر			ضریب تشخیص		اهمیت و افزونگی	
متغیر اثرگذار	متغیر اثرپذیر	ضریب تأثیر	خطای برآورد	مقدار بحرانی	ضریب معادله	ضریب متغیر	اهمیت	افزونگی
تعهد سازمانی	اثربخشی حسابرسی	۰/۱۴۰	۰/۰۲۸	۴/۹۶۳	۰/۳۱۹	۰/۰۳۴	۰/۹۸۲	۰/۱۷۴
	عملکرد	۰/۱۴۵	۰/۰۲۹	۴/۹۲۴				
سبک رهبری	تعهد سازمانی	۰/۱۴۵	۰/۰۲۹	۴/۹۲۴	۰/۰۳۷	۰/۰۳۴	۰/۹۸۲	۰/۱۷۴
	عملکرد	۰/۱۴۵	۰/۰۲۹	۴/۹۲۴				

منبع: یافته‌های پژوهش

می‌باشد که میزان مثبت آن نشان دهنده کیفیت مدل ساختاری پژوهش است. ضرایب اهمیت، نشان دهنده میزان اهمیت متغیرهای مستقل در پیش‌بینی متغیر وابسته بوده و مقادیر ۰/۸ و بالاتر نشان‌دهنده بااهمیت بودن متغیرهای مستقل در پیش‌بینی می‌باشد. ضریب اهمیت برای سازه تعهد سازمانی برابر ۰/۹۸۲ و برای سازه سبک رهبری برابر ۱/۰۱۶ می‌باشد. ضرایب تأثیر متغیرهای الگوی پژوهش و آماره‌های آزمون مسیره‌های تأثیر در شکل ۲ آمده و همگی نتایج به نمایش درآمده در راستای حمایت از ارتباط معنی‌دار بین تعهد سازمانی و سبک رهبری با اثربخشی حسابرسی عملکرد است.

ضریب تأثیر بدست آمده برای مسیر تعهد سازمانی به اثربخشی حسابرسی عملکرد برابر ۰/۱۴۰ است، همچنین مقدار بحرانی آماره آزمون ۴/۹۶۳ می‌باشد که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد، لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر معنی‌دار بودن اثر تعهد سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مورد تایید می‌باشد. در ارتباط با فرضیه دوم پژوهش نیز ضریب تأثیر بدست آمده برای مسیر سبک رهبری به اثربخشی حسابرسی عملکرد برابر ۰/۱۴۵ می‌باشد و مقدار بحرانی آن ۴/۹۲۴ است که بالاتر از میزان ۱/۹۶ می‌باشد، در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر معنی‌دار بودن اثر سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مورد تایید می‌باشد. شاخص افزونگی بدست آمده در مدل ساختاری برابر ۰/۱۷۴



شکل ۲- ضرایب تأثیر متغیرهای الگوی پژوهش و آماره آزمون مسیره‌های تأثیر

منبع: یافته‌های پژوهش

۵- بحث و نتیجه‌گیری

نقش و اهمیت امروزی حسابرسی عملکرد در مقایسه با دهه‌های قبل تفاوت چشمگیری یافته است، در حال حاضر این حسابرسی به عنوان یک راه برای تفکر در مورد استفاده صحیح از منابع شناخته می‌شود (کیسی و دیگران، ۲۰۲۰). حساب‌برسان عملکرد تلاش می‌کنند تا از طریق به‌کارگیری حرفه‌ای رویکردهای حسابرسی عملکرد در واحدهای مورد رسیدگی تغییر ایجاد کنند و با این ذهنیت به فعالیت می‌پردازند که با حضور موثر خود، منجر به بهبود مدیریت در این سازمان‌ها شوند، از سوی دیگر واحدهای مورد رسیدگی نیز از حساب‌برسان انتظار دارند در کنار نقش سنتی خود مبنی بر کنترل مالی و عملیاتی، نقش مشاوره-ای نیز داشته باشند. بنابراین حساب‌برسان عملکرد با استفاده از ابزارهای مختلف از جمله follow-up به عنوان کاتالیزور در جهت تغییر و بهبود عمل می‌کنند. آن‌ها در یک فاصله زمانی مناسب بعد از گزارش توصیه‌ها و پیشنهادات قبلی ارائه شده را پیگیری می‌کنند. در طرف مقابل اما میزان عمل به این توصیه‌ها تصمیمی است که توسط واحد مورد رسیدگی اخذ شده و از طریق مشارکت کارکنان به انجام می‌رسد. مبانی نظری موجود بر این موضوع دلالت دارد که وجود تعهد سازمانی بالا در کارکنان باعث می‌شود آن‌ها ذهنیت و نگرش مثبتی نسبت به تغییرات سازمانی داشته باشند. از سوی دیگر مدیریت از طریق سبک رهبری و برانگیختن مشارکت کارکنان می‌تواند پیش‌زمینه لازم برای تغییر و بهبود را ایجاد نمایند لذا این پژوهش مشخصاً با هدف بررسی اثر تعهد سازمانی و سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت صورت گرفت.

در راستای هدف اول پژوهش فرضیه مبنی بر اثر تعهدسازمانی بر حسابرسی عملکرد مدیریت مطرح و نتایج آزمون داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان می‌دهد تعهد سازمانی در واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. این نتایج سازگار با نتایجی است که در پژوهش‌های استراتمن و دیگران (۲۰۱۸)، جینگ و همکاران (۲۰۱۴) و اُرگ و همکاران (۲۰۱۴) بدست آمده است. با توجه به اینکه تعهد سازمانی در این پژوهش شامل مولفه‌های تعهد عاطفی، تعهد مستمر و تعهد هنجاری می‌باشد، بنابراین می‌توان گفت بالا بودن این جنبه‌ها از تعهد سازمانی در کارکنان باعث می‌گردد، سهم بالاتری از توصیه‌ها و پیشنهاداتی که حساب‌برسان عملکرد ارائه می‌کنند در واحد مورد رسیدگی اجرایی گردد. هنگامی که کارکنان تعهد عاطفی بالایی نسبت به سازمان داشته باشند، نسبت به اجرای توصیه‌های حساب‌برسان عملکرد مدیریت احساس تکلیف بیشتری می‌کنند. حساب‌برسان عملکرد میزان دستیابی به اهداف سازمان را تحت عنوان مفهوم

اثربخشی بررسی و توصیه‌های خود را برای دستیابی به آن اهداف ارائه می‌کنند. از سوی دیگر کارکنان متعهد تمام تلاش خود را در راستای تحقق اهداف سازمان بکار می‌گیرند، از این رو در واحد مورد رسیدگی، پتانسیل بالایی برای عمل به توصیه‌ها و پیشنهادات حساب‌برسان عملکرد مدیریت وجود دارد.

هر چه مدت زمان بیشتری از حضور کارکنان در سازمان بگذرد آن‌ها احساس می‌کنند سرمایه‌گذاری‌شان در واحد مورد رسیدگی افزایش یافته و در صورت ترک سازمان آن سرمایه-گذاری و مزایای آن از بین می‌رود. لذا سابقه حضور بالا در کارکنان می‌تواند به افزایش تعهد مستمر کمک کند. بیش از ۷۵ درصد افراد نمونه تحقیق در پژوهش حاضر سابقه کاری بالاتر از ۶ سال در واحد مورد رسیدگی دارند، این موضوع از طریق شناخت مناسب کارکنان از فرآیندها و ایجاد تعامل و ارتباط سازنده بین حساب‌برسان عملکرد و واحد مورد رسیدگی می‌تواند به اثربخشی حسابرسی عملکرد کمک می‌کند. از سوی دیگر در صورتی که گزارش پیگیری حسابرسی عملکرد عدم خواست و اراده واحد مورد رسیدگی برای عمل به توصیه‌های حساب‌برسان را نشان دهد، برای سطوح مدیریتی سازمان نیز ممکن است مشکلاتی را به همراه آورد لذا با توجه به بالا بودن هزینه‌های ترک سازمان برای مدیران، آن‌ها سعی می‌کنند تا قبل از حضور مجدد حساب‌برسان برای تهیه گزارش پیگیری، اقداماتی برای توصیه‌های حساب‌برسان انجام دهند.

در سازمان‌هایی که تعهد هنجاری در آن‌ها بالا باشد، کارکنان نسبت به واحد مورد رسیدگی احساس دین و تکلیف کرده و در قبال آن احساس مسئولیت می‌کنند. حساب‌برسان برای واحد مورد رسیدگی گزارشی ارسال می‌کنند که حاوی نقاط ضعف، توصیه‌ها و پیشنهادات کاربردی به منظور بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است، لذا هنگامی که تعهد هنجاری در مدیریت و کارکنان در سطح بالایی قرار داشته باشد، آن‌ها نسبت به رفع نقاط ضعف احساس مسئولیت بیشتری خواهند داشت و پتانسیل عمل به توصیه‌های حساب‌برسان عملکرد در سطح بالاتری قرار دارد. علاوه بر این مدیریت می‌تواند برنامه مدونی برای پیاده‌سازی توصیه‌های حساب‌برسان در بازه‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت تهیه نماید. به طور کلی تعهد سازمانی می‌تواند عملکرد کارکنان را بهبود بخشد، و منجر به نیز بهبود اثربخشی و کارایی واحد مورد رسیدگی گردد.

هدف دوم پژوهش حاضر تحت عنوان بررسی اثر سبک رهبری بر اثربخشی حسابرسی مدیریت انجام گرفت و نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد سبک رهبری در واحدهای مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. این موضوع با نتایج عنوان شده در

تغییر و بهبود کمک کند. نگرش مثبت در واحد مورد رسیدگی باعث می‌گردد، مدیران حس منفی نسبت به حضور حسابرسی عملکرد نداشته باشند در نتیجه فرایند حسابرسی عملکرد کمتر دچار چالش گردد، از طرف دیگر واحد مورد رسیدگی نیز به تغییرات پیشنهادی حسابرسی با نگرش مثبت و منطقی مقاومت کمتر برخورد می‌نماید که این موضوع یک پیش‌زمینه مهم در بروز تغییر می‌باشد.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود واحدهای مورد رسیدگی با ایجاد تغییر در سبک رهبری و ارتقای ابعاد مختلف تعهد سازمانی و ترویج فرهنگ مبتنی بر تغییر بستر لازم برای اجرای اثربخش حسابرسی و اجرای توصیه‌ها و پیشنهادات حاصل از حسابرسی عملکرد فراهم کنند. مدیریت می‌تواند از طریق افزایش مشارکت کارکنان در تصمیم‌گیری، مسئولیت‌پذیری و تعلق سازمانی و همچنین انگیزه لازم برای ایجاد تغییر و بهبود را پدید آورد. یکی از موضوعاتی که ممکن است بر ایجاد تغییر موثر باشد، ویژگی‌های فردی مدیریت از قبیل میزان ریسک-پذیری وی باشد، لذا در پژوهش‌های بعدی اثر ویژگی‌های فردی مدیریت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه فرهنگ سازمانی ارتباط بسیار نزدیکی با تعهد سازمانی و سبک رهبری دارد بررسی این رابطه در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد.

فهرست منابع

- * باباجانی، جعفر، دوست جباریان، جواد، (۱۳۹۶)، الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۶، دوره ۲۱، ۱۵۶-۱۴۳*.
- * حاجی‌زاده، ابراهیم و اصغری، محمد، (۱۳۹۴)، روش‌ها و تحلیل‌های آماری با نگاه به روش تحقیق در علوم زیستی و بهداشتی، چاپ دوم. تهران: سازمان انتشارات جهاددانشگاهی.
- * حساس یگانه، یحیی، ملکیان، اسفندیار، توکل نیا، اسماعیل، (۱۳۹۷)، نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان؛ با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۷، دوره ۲۶، ۲۲۰-۲۰۹*.
- * حیدری سورشجانی، رسول، (۱۳۹۷)، حسابرسی عملیاتی و نقش آن در بهبود عملکرد مدیران، *دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی، سال اول، شماره ۴، ۹-۱*.
- * داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین؛ خردیار، سینا، (۱۳۹۸)، نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش

پژوهش‌های نخبه‌فلاح و دیگران (۱۳۹۸)، رابیول و پین (۲۰۲۰)، بوساری و دیگران (۲۰۱۹)، آل‌علی و دیگران (۲۰۱۷)، توریتلا و فیلیگیتو (۲۰۱۷)، هاگونسون و دیگران (۲۰۰۸) سازگار می‌باشد. با توجه به نتایج آزمون فرضیه می‌توان گفت مدیریت و سبک رهبری وی از طریق تاثیرات مختلفی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در واحد مورد رسیدگی به جای می‌گذارد، اثربخشی حسابرسی عملکرد را تحت تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین سبک‌های مختلف رهبری اعم از اقتدارگرایی مستبدانه، سبک اقتدارگرایی خیرخواهانه، مشورت‌جویانه و مشارکت‌جویانه بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت تاثیر گذار هستند. مشخصه اصلی واحدهای مورد رسیدگی با سبک رهبری اقتدارگرایی مستبدانه استفاده از تنبیه، ایجاد ترس و ارتباطات ضعیف است، اولین اقداماتی که در این واحدها بعد از دریافت گزارش حسابرسی عملکرد رخ می‌دهد تنبیه و توبیخ کارکنان بدلیل وجود نقاط ضعف و ایجاد ترس در صورت عدم انجام توصیه‌های حسابرسی می‌باشد، موضوعی که ممکن است منجر قطع همکاری مدیران میانی و کارکنان گشته و یا در عین حال مقاومت آن‌ها را برای عمل به توصیه‌ها و پیشنهادات برانگیزد. در اقتدارگرایی خیرخواهانه، مدیریت واحد مورد رسیدگی انگیزه بالایی برای دستیابی به اهداف سازمان دارند، این موضوع می‌تواند در ارتباطات مدیریت و حسابرسان عملکرد نیز موثر باشد، با این وجود نوآوری و خلاقیت پایین در این واحدها ممکن است باعث عدم تحقق بهترین نتایج ممکن در راستای عمل به توصیه‌های حسابرسی گردد، از طرفی در این رویکرد کارکنان به اجبار از استراتژی‌های واحد مورد رسیدگی تبعیت می‌کنند.

در واحدهای مورد رسیدگی که سبک رهبری مشارکت-جویانه حاکم است، مدیران به منظور مشخص کردن اهداف و تصمیم‌گیری‌ها با کارکنان مشورت می‌کنند و این موضوع باعث می‌گردد اعتماد و مشارکت بیشتری بین افراد به وجود آید، همچنین انجام کارگروهی در بالا و پایین سلسله مراتب کاملاً مشهود است. در این واحدها معمولاً پس از دریافت گزارش حسابرسی عملکرد کارگروه‌هایی برای پیگیری، ارسال اطلاعات و تصمیم‌گیری در خصوص توصیه‌ها و پیشنهادات تشکیل گردد که مشخصاً می‌تواند به تغییرات مناسبی در حوزه‌های مختلف منتج گردد. یکی از ویژگی‌های اصلی واحدهای مورد رسیدگی با سبک رهبری مشارکتی، مسئولیت‌پذیری است، به گونه‌ای که افراد در همه‌ی سطوح نسبت به اهداف استراتژیک سازمان احساس مسئولیت می‌کنند، بنابراین پس از دریافت گزارش حسابرسی عملکرد مدیریت، مسئولانه در جهت رفع نقاط ضعف در حوزه‌های مختلف تلاش می‌کنند. از سوی دیگر جریان آزاد ارتباطات و انجام کارگروهی به بهترین شکل، می‌تواند به ایجاد

- followership, and factors of employees' reactions towards organizational change, *Journal of Asia Business Studies*, 14(2), 181-209.
- * Butt, H.A, Palmer, D. R. (1985). Value for money in the public sector: The decision maker's guide, Basil Blackwell. Oxford:187.
- * Cameron K. S., Quinn, R. E., DeGraff, J., Thakor, A.V. (2006). *Competing Values Leadership: Creating Value in Organizations*. Northampton: Elgar. MA.
- * Caruana, J. Kowalczyk, M. (2020). The Quest for Audit Quality in the Public Sector, *Accounting in Europe*. DOI: 10.1080/17449480.2020.1757731.
- * Dahanayake S. J. (2020). Enacting audit legitimacy: internal processes of VFM auditing in Victoria, Australia, *Public Money & Management*, 40, 1-23. DOI:10.1080/09540962.2020.1732620
- * Deming W.E. (1986). *Out of the Crisis*, Massachusetts Institute of Technology. Cambridge, MA.
- * Desmedt E., Morin, D., Pattyn, V., Brans, M. (2017). Impact of performance audit on the Administration: a Belgian study (2005-2010), *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 251-275.
- * Etverk, J. (2002). Measuring performance audit effectiveness: The case of Estonia. thesis for Master of Arts Degree in Public Administration and Social Policy. University of Tartu, Estonia.
- * Fayol, H. (1959). *General and Industrial Management*. London: Sir Isaac Pitman & Sons.
- * Fleischmann, R. S. (2019). A new classification for the results of the performance audit follow up, *Brazilian journal of public administration*, 53(1), 4-23.
- * Gonos J. Gallo, P. (2013). Model for leadership style evaluation, *Management*, 18(2), 157-168.
- * Griffith-Cooper, B., King, K. (2007). The partnership between project management and organizational change: integrating change management with change leadership, *Performance Improvement*, 46(1), 14.
- * Haakonsson, D.D, Burton, R.M., Obel, B., Lauridsen, J. (2008). How failure to align organizational climate and leadership style affects performance, *Management Decision*, 46(3), 406-432.
- * Hasan H. A., Frecknall-Hughes, J., Heald, D., Hodges, R. (2013). Auditees perceptions of external evaluations of the use of resources by local authorities, *Financial Accountability & Management*, 29, 291-326.
- * INTOSAI. (2016). ISSAI30-Code of ethics. <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html>
- * Jaskyte, K. (2004). Transformational leadership, organizational culture, and innovativeness in nonprofit organizations, *Nonprofit Management and Leadership*, 15(2), 153-168.
- * Jing, R., Xie, J. L., Ning, J. (2014). Commitment to organizational change in a Chinese context, *Journal of Managerial Psychology*, 29 (8), 1098 – 1114.
- * Kim, T.-G., Hornung, S., Rousseau, D. M. (2011). Change-supportive behavior: Antecedents and the moderating role of time, *Journal of Management*, 37(6), 1664-1693.
- عمومی، دانش حسابداری، سال نوزدهم، شماره ۷۶، ۱۲۷-۱۴۵.
- * رحیمی، محسن. (۱۳۹۴). اثربخشی حسابداری عملیاتی بر بهبود وضعیت واحدهای اقتصادی. (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران.
- * کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار؛ خانلاری، مرتضی، (۱۳۹۷)، تبیین مؤلفه های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابداری، سال هجدهم، شماره ۷۱، ۵۷-۷۶.
- * گُرد، عزیز؛ مومنی، علیرضا؛ صفایی نسب، عبدالله، (۱۳۹۸)، بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی، دانش حسابداری، سال نوزدهم، شماره ۷۷، ۱۶۶-۱۸۹.
- * لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران؛ ملکی، علی، (۱۳۹۵)، بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابداری- عملکرد در دستگاه های اجرایی، حسابداری دولتی، سال سوم، شماره ۵، ۶۶-۵۷.
- * مهدوی، غلامحسین، مهدویان، محمد، (۱۳۹۶)، چالش های اجرای حسابداری عملکرد در دستگاه های دولتی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، سال نهم، شماره ۳۶، ۴۷-۲۷.
- * یزدان شناس، محمد، ایمانی، حمیدرضا، (۱۳۹۹). بررسی حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابداری سلامت، سال نهم، شماره ۱، ۱۵۹-۱۴۰.
- * Allen, N. J., Meyer, J. P. (1996). Affective, continuance, and normative commitment to the organization: An examination of construct validity, *Journal of Vocational Behavior*, 49(3), 252-276.
- * Ahonen p. Koljonen. J. (2019). The contents of the National Audit Office of Finland performance audits, 2001–2016 An interpretive study, computational content analysis, 32(1), 49-66.
- * Al-Ali A. A., Singh, S. K. Al-Nahyan, M., Sohal. A. S. (2017). Change management through leadership: the mediating role of organizational culture, *International Journal of Organizational Analysis*, 25(4), 723-739.
- * Aryati, A. S., Sudiro, A., Hadiwidjaja, D., Noermijati, N. (2018). The influence of ethical leadership to deviant workplace behavior mediated by ethical climate and organizational commitment, *International Journal of Law and Management*, 60 (2), <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0053>
- * Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights, *Public Money & Management*, 39 (1), 1-10. DOI: 10.1080/09540962.2019.1583887
- * Busari A. H., Nawaz Khan, S., Abdullah, S., Mughal, Y. H. (2019). Transformational leadership style,

- resistance to change: Co-predictor and moderator effects, *Personnel Review*, 40(2), 185-204.
- * Pierre, J., Peters, B.G. de Fine Licht, J. (2018), Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be?, *International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726-739.
 - * Pierre, J., de Fine Licht, J. (2019). How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis, *Journal of European Public Policy*, 26, 226-245.
 - * Pollitt C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M. (1999). *Performance or compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, New York: Oxford University Press.
 - * Quattrone, P., Hopper, T. (2001). What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, *Management Accounting Research*, 12(4), 403-435.
 - * Rabiul M. K., Yean, T. F. (2021). Leadership styles, motivating language, and work engagement: An empirical investigation of the hotel industry, *International Journal of Hospitality Management*, 92: 1-10. doi.org/10.1016/j.ijhm.2020.102712.
 - * Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Does performance auditing? The government administration's response to the performance auditing of the Norwegian Office of the Auditor General, Thesis for the degree of P.h.D. University of Bergen. Norway.
 - * Sattari Ardabili, F. Golmoradi, R. (2016). The effects of Social Capital and Leadership Styles on Organizational Learning, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 230, 372 - 378.
 - * Simaya, H., Maro, G. (2018). Assessment of the performance of value for money for building projects in local government authorities in Tanzania, *International Journal of Construction Engineering and Management*, 7(3), 101-112.
 - * Smith, P. (1993). Outcome-related performance indicators and organizational control in the public sector, *British Journal of Management*, 4, 135-151.
 - * Smith, P. (1995). On the unintended consequences of publishing performance data in the public sector, *International Journal of Public Administration*, 18(2/3), 277-310.
 - * Straatmann, T., Nolte, J. K., Seggewiss, B. J. (2018). Psychological processes linking organizational commitment and change-supportive intentions. *Personnel Review*, 47(2), 403-424. <https://doi.org/10.1108/PR-09-2016-0230>
 - * Taylor, F.W. (1967). *The Principles of Scientific Management*, Norton, New York, NY.
 - * Tedeschi, J.T., Bonoma, T. V., Schlenker, B. R. (1972). Influence, decision, and compliance, in Tedeschi, J.T. (Ed.), *The Social Influence Processes*. Aldine-Atherton. Chicago IL: 346-418.
 - * Torres, L., Yetano, A., Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices, *Administration & Society*, 51(3), 431-462.
 - * Tortorella, G., Fogliatto, F. (2017). Implementation of lean manufacturing and situational leadership styles: An empirical study, *Leadership & Organization Development Journal*, 38(7), 946-968.
 - * Kissi, E., Adjei-Kumi, T., Twum-Ampofo, S., Debrah, C. (2020). Identifying the latent shortcomings in achieving value for money within the Ghanaian construction industry, *Journal of Public Procurement*, 20(3), 313-330.
 - * Kristin, R. K. Signy, L. V. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration, *Evaluation journal*, 23(1), 6 -23.
 - * Likert, R. (1967). *The Human Organization: Its Management and Value*. New York: McGraw Hill.
 - * March, J.G. (1955). An introduction to the theory and measurement of influence, *The American Political Science Review*, 49, 431-451.
 - * Meyer, J. P., Allen, N. J. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment, *Human Resource Management Review*, 1, 1, 61-89.
 - * Mowday, R. T., Steers, R. M., Porter, L. W. (1979), The measurement of organizational commitment, *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224-247.
 - * Morin, D. (2001). Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking beyond Appearances, *Financial Accountability & Management*, 17(2), 99-118.
 - * Morin, D. (2003). Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up?, *Managerial Auditing Journal*, 18(1), 19 - 30.
 - * Morin, D. (2004). Measuring the impact of value-for-money audits: a model for surveying audited managers, *Canadian Public Administration*, 47(2), 141-164.
 - * Morin, D. (2008). Auditors general's universe revisited: An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits, *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697-719.
 - * Morin, D. (2014). Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011), *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.
 - * Morin, D., Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(4), 568 - 589.
 - * Newcomer, K. E. (1998). the changing nature of accountability: the role of inspector General in Federal agencies, *public administration review*, 58(2), 129.
 - * Olatunji S.O., Olawumi, T. O., Awodele, O. A. (2017). Achieving value for money (VFM) in construction projects, *Journal of Civil and Environmental Research*, 9(2), 54-64.
 - * Oreg, S., Vakola, M., Armenakis, A. (2011), Change recipients' reactions to organizational change: A 60-Year review of quantitative studies, *The Journal of Applied Behavioral Science*, 47(4), 461-524.
 - * Parker L. D., Schmitz, J., Jacobs, K. (2020). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective, *Financial Accountability & Management*, 1-23. doi.org/10.1111/faam.12243.
 - * Parsons, T. (1963). On the concept of influence, *Public Opinion Quarterly*, 27, 37-62.
 - * Peccei, R., Giangreco, A., Sebastiano, A. (2011), The role of organizational commitment in the analysis of

- * Tracy, R. C., Jean, E. P. (1993). Measuring government performance: experimenting with service efforts and accomplishments reporting in Portland. Oregon, Government finance Review, 9(6), 11.
- * Wagner, R.T., Malan, R. M. (1995). Economy and efficiency auditing: difficult, doable and cost-effective in the state of Delawar, Government finance review, 11(2), 11.
- * Weber, M. (1946). Bureaucracy. in Gerth, H.H. and Wright Mills, C. (Eds), Essays in Sociology. New York: Oxford University Press.
- * Wehrich, D. (2018). Performance auditing in Germany concerning environmental issues. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 9(1), 29-42.
- * Yukl, G. (2006). Leadership in organizations. Sixth edition. Upper Saddle River. NJ: Prentice Hall.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 45/ Spring 2023

Investigating the effect of organizational commitment and management leadership on the effectiveness of management performance audit

Sajad Abdipour

PhD. Student in accounting, Kermanshah branch, Islamic Azad University,
Sajadabdipour@yahoo.com.

Farhad Shahveisi

Assistant Prof. in accounting, Faculty of Razi University, Correspondent author: Razi University, University Blv, Taghbostan province,
Kermanshah, Iran,
f.shahveisi@razi.ac.ir.

Farshid Kheirollahi

Assistant Prof. in accounting, Faculty of Razi University,
f.khierollahi@razi.com.

Aliasghar Taherabady

Assistant Prof. in accounting, Kangavar branch, Faculty of Islamic Azad University,
taherabady@yahoo.com.

Abstract

Nowadays performance auditors, beside of their traditional role in financial and performance control, can facilitate the change and improvement in the auditees, However, to occur effective changes in the auditee organization, various factors are influential. The purpose of this research was to examine the effect of organizational commitment and management leadership style on the effectiveness of management performance audit. The population of this applied, correlational research consisted of the senior managers, middle managers, and experts of companies that had used performance audit services over the period 2013-2020. Data were collected using a questionnaire. Systematic sampling used for sampling and the number of samples was equal to 208 questionnaires. We also used structural equations with the Partial Least Squares (PLS) to test the research hypotheses. Goodness-of-fit indices in structural equations indicated that the main hypothesis of the research was true, i.e. organizational commitment and management leadership style has a significant positive effect on performance audit effectiveness.

Key words: organizational commitment, leadership style, management performance audit, structural equation model, effectiveness

