



## Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals

Hadi Talei<sup>1</sup>, Aziz Gord<sup>\*2</sup>, Mohammad Khorashadizadeh<sup>3</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. (talei@bums.ac.ir).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (afmgord@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Statistics, Faculty of Mathematical Sciences and Statistics, Birjand University, Birjand, Iran. (m.khorashadizadeh@birjand.ac.ir).

### Corresponding Author:

Aziz gord

Email: [afmgord@yahoo.com](mailto:afmgord@yahoo.com)

Received: 2022/02/15

Accepted: 2022/07/21

### How to Cite:

Talei, H; Gord, A; Khorashadizadeh, M; (2022). Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9 (17), 169-188.

### ABSTRACT

**Subject and Purpose:** The present study aimed to provide a performance audit model for executive managers of public hospitals with a mixed approach method.

**Research Method:** In the qualitative stage with 15 people, who were mainly managers and deputies of hospitals affiliated to medical universities in the east of the country and university professors and experts in the field of finance and auditing. The interviews continued until reaching of theoretical saturation in a targeted manner and quantitative samples were randomly selected based on the Cochran's formula. The research tool was a semi-structured exploratory interview in the qualitative part, and in the quantitative part, a researcher-made questionnaire was used to evaluate the performance audit for the executive managers of public hospitals, which was designed based on the codes obtained in the qualitative stage. In the qualitative part, the analysis of the interviews was performed using the foundation data analysis method.

**Research Findings:** The validity and reliability of the components were examined and Cronbach's alpha of all the above components was 0.7 and the most important components of performance auditing for executive managers of public hospitals were assessed.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** In the quantitative part, through Structural Equation method, the accuracy of the research model was confirmed and it was found that the selection of concepts, dimensions and indicators is very accurate and can provide a good framework for developing a performance audit vision document for hospital executives.

**Keywords:** Executive Managers, Performance Auditing, Public Hospitals.

**JEL Classification:** M42.



«مقاله پژوهشی»

## ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

هادی طالعی<sup>۱</sup>، عزیز گرد\*<sup>۲</sup>، محمدخرآشادی زاده<sup>۳</sup>

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** پژوهش حاضر باهدف ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی با رویکرد آمیخته انجام شده است.

**روش پژوهش:** در مرحله کیفی با ۱۵ نفر، که بیشتر مدیران و معاونان بیمارستان‌های تابعه دانشگاه‌های علوم پزشکی شرق کشور و استادان دانشگاهی و خبرگان در حوزه مالی و حسابرسی بودند که مصاحبه‌ها تا دستیابی به اشباع نظری به صورت هدفمند ادامه داشت و نمونه‌های بخش کمی بر اساس فرمول کوکران به صورت تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش در بخش کیفی مصاحبه اکتشافی نیمه‌ساختمند بوده است و در بخش کمی برای ارزیابی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی از پرسشنامه محقق ساخته که بر اساس کدهای به دست آمده در مرحله کیفی طراحی شد، استفاده شده است.

**یافته‌های پژوهش:** در بخش کیفی تحلیل مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل داده بنیاد انجام شد. روایی و پایایی مولفه‌ها بررسی و آلفای کرونباخ همه مولفه‌های بالا ۰/۷ بوده و مهم‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد سنجش قرار گرفته شد.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل پژوهش، مورد تایید قرار گرفت و معلوم شد که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم انداز حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی فراهم کند.

**واژه‌های کلیدی:** بیمارستان‌های دولتی، حسابرسی عملکرد، مدیران اجرایی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (talei@bums.ac.ir).

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران. (afmgord@yahoo.com).

۳. دانشیار، گروه آمار، دانشکده گروه ریاضی و آمار، دانشگاه بیرجند، بیرجند، ایران. (m.khorashadizadeh@birjand.ac.ir)

نویسنده مسئول:

عزیز گرد

رایانامه:

afmgord@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

### استناد به مقاله:

طالعی، هادی؛ گرد، عزیز؛ خراشادی زاده، محمد (۱۴۰۲)، ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۱۷۰-۱۷۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



## مقدمه

در طول سالیان اخیر، مدیران بخش‌های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملکرد و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه چنین زمینه‌هایی ضرورت وجود حسابرسی عملکرد به منظور ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به نحو چشمگیری افزایش یافته است. اینجاست که نظارت بر عملیات و فعالیت‌های مدیریت در ابعاد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اهمیت خود را نمایان می‌سازد و نیاز به حسابرسی عملکرد و بهبود عملیات مدیریت بیش‌ازپیش آشکار می‌شود. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس داده‌های معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی شود. حساب‌خواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه‌ریزی صحیح، عملکرد دستگاه‌های اجرایی بر اساس اهدافشان، مورد رسیدگی قرارگیرد، نظارت مالی بر بخشی دولتی اگرچه امری لازم و انکارناپذیر، اما به نظر می‌رسد که کافی نیست زیرا در بعضی موارد مشاهده شده است که در اجرای برنامه‌های دولت هزینه‌ها مطابق با شرایط و قوانین انجام پذیرفته‌اند اما نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش‌بینی شده منطبق نبوده است و یا این که هزینه‌ها جز اتلاف منابع نتیجه‌ای دربر نداشته‌اند (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶).

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است، این حسابرسی به‌عنوان یک‌شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی بوده و نقش آن بیشتر، ارزیابی فعالیت‌ها است. حسابرسی عملکرد دربرگیرنده‌ی بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر است. حال که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی را پیدا کرده، لازم است مدیران توجه خاصی به حسابرسی عملکرد مبذول دارند. از پایه حسابرسی عملکرد، این فرصت را به مسئولین دستگاه‌های اجرایی مختلف می‌دهد که کنترل‌های مدیریتی را با نگاه عمیق‌تری ارزیابی کرده و از بروز مسئله جدی یا غیرقابل‌جبران برای سازمان‌ها جلوگیری کرده و برنامه‌های آتی و بودجه‌بندی

خود را در جهت حداکثر سازی کارایی و اثربخشی اصلاح کنند (لاری دشت بیاض، قائم‌مقامی و ملکی، ۱۳۹۵).

هدف اساسی حسابرسی عملکرد ارزیابی مؤثر روش‌های عملیاتی و بهبود آن و معیار موفقیت آن به‌کارگیری پیشنهادهاى ارائه‌شده است، به عبارتی حسابرسی عملکرد به بالا بردن چگونگی اجرای عملکرد آتی مربوط می‌شود و با خطمشی‌ها، برنامه‌ریزی و سیستم‌های کنترل و روش‌های تصمیم‌گیری مربوط است. بررسی قوانین موجود در خصوص وظایف و اهداف سازمان‌های نظارتی کشور به‌ویژه دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی نشانگر عدم وجود قوانین لازم و یا ناکارآمدی قوانین موجود در امر گفته شده است. اجرای حسابرسی عملکرد به‌عنوان شیوه‌ای نوین در حسابرسی دولتی نیازمند تحولات گسترده در عرصه‌های مختلف درون و برون‌سازمانی دیوان محاسبات کشور است. باگذشت قریب به سه دهه از تصویب قانون دیوان محاسبات پس از انقلاب اسلامی، زمان آن است که با نگرشی جدید به نقش و جایگاه دیوان محاسبات مبتنی بر اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، رویکرد مدرن حسابرسی جایگزین رویکرد سنتی شود. تنها با گرفتن چنین رویکردی است که می‌توان نقش‌آفرینی فعال و مؤثر دیوان محاسبات را در عرصه توسعه کشور انتظار داشت، از طرفی تحولات محیط پیرامونی حرفه حسابرسی در سه دهه اخیر به‌گونه‌ای شتاب‌آلود و تحول‌گرا بوده است که در صورت عدم انطباق با آن و اکتفا به روش‌های گذشته، دیوان محاسبات را با عدم پویایی و ناکارآمدی روبرو خواهد ساخت.

بیشتر پژوهش‌های به‌عمل‌آمده در زمینه حسابرسی عملکرد تأکید بر اهمیت و ضرورت اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دارند. به علت اهمیت و ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد، در این رابطه پژوهش‌های گوناگونی انجام‌گرفته و مقالات بسیاری نوشته‌شده است که نقش بااهمیت این نوع حسابرسی را در دستگاه‌های دولتی غیرقابل‌انکار می‌دانند. اهمیت اساسی مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در حسابرسی عملکرد و ارائه پیشنهادهاى لازم برای بهبود عملکرد، توجه صاحب‌نظران و کارشناسان را در سال‌های اخیر به این نوع از حسابرسی به‌منظور بدست آوردن اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌های میان‌مدت و بلندمدت به‌سوی رشد و توسعه اقتصادی معطوف کرده است. حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت به‌تنهایی پاسخگوی کامل نیازهای حسابرسی به ویژه مسئولیت پاسخگویی سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها نبوده و از طرفی بحث بهبود عملکرد سازمان‌ها در دنیای رقابتی امروز موردتوجه مدیران واقع شده و توجه آن‌ها

برنامه‌ریزی‌های سالیانه به‌گونه‌ای عمل کند که زمینه ورود به این حوزه‌ها از بُعد ارزیابی آثار ناشی از تصمیم‌های گرفته‌شده فراهم شود. همچنین، استفاده از نظرات تخصصی کارشناسان سایر رشته‌ها در حسابرسی‌ها باید مدنظر دیوان محاسبات کشور قرار گیرد.

مشتری دوست و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به جایگاه حسابرسی داخلی و نحوه عملکرد آن در نظام بانکی ایران پرداختند. نتایج بیانگر آن است که ارتباط حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد در بانک‌های انصار، شهر و سینا مناسب است. نقش و اهمیت حسابرسی داخلی توسط مدیریت ارشد و سایر کارکنان در بانک‌های انصار، شهر و کارآفرین شناخته شده است. نقش مشورتی حسابرسی داخلی تنها در بانک‌های انصار و شهر چشمگیر است. به جز بانک ملی، در سایر بانک‌ها حسابرسان داخلی از دانش و تجربه کافی در خصوص فعالیت خود برخوردار هستند و در همه بانک‌ها حسابرسان داخلی از آموزش‌های کافی جهت بهبود فرآیند حسابرسی بهره‌مند می‌شوند.

حجازی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد پرداختند. پاسخگویی یکی از چالش‌هایی است که امروزه دولت‌ها با آن روبرو هستند. امروزه دولت‌ها بایستی نسبت به خطمشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان‌های دولتی به‌وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و لازم است در برابر آن‌ها پاسخگو باشند. افزایش شفافیت در گزارش‌های مربوط به اوراق قرضه و بدهی‌های احتمالی، ویژگی‌های بنیادی یک چارچوب گزارش مالی برای بخش عمومی است. در مقابل، برخی دولت‌ها با توجه به عملیات‌های محاسباتی ضعیف، در اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره برداشت و استفاده از منابع کمیاب ناتوانند و بنابراین در حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی نیز ناتوانند. فعالیت‌هایی که سبب ایجاد گزارش جامع و مستند از عملکرد و وضعیت یک دولت می‌شود، ارزیابی می‌شوند، بنابراین ذی‌حساب بودن و شفافیت این گزارش‌ها، برای حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی ضروری به نظر می‌رسد.

پژوهش امجدی و همکاران (۱۳۹۹)، باهدف بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات) انجام شد. یافته‌ها بیانگر آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی

را به معیارهای بااهمیتی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بیش‌ازپیش جلب کرده است، به طوری که ادامه حیات خود را در سایه رأی مردم و سهامداران مربوط می‌دانند و برای جلب نظر آن‌ها به بهبود عملکرد سازمان می‌اندیشند. آنچه مسلم است اکثر مدیران دولتی و حتی مدیران بخش خصوصی بر ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد آگاهند، ولی با این وجود این نوع حسابرسی در بخش دولتی ایران پیشرفت چشمگیری انجام نداشته است و تقاضای کافی از سوی دستگاه‌های اجرایی را ندارد این مسئله موجب شده که انجام پژوهش‌هایی در مورد ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی بیش‌ازپیش احساس شود.

## مروری بر پیشینه پژوهش

### پیشینه داخلی

پژوهش فلاح و همکاران (۱۴۰۰) با عنوان شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی انجام شده است که یافته‌ها نشان می‌دهد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌ها به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند. ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه اساسی را شامل شود و انتظار می‌رود با بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد، جایگاه حسابرسی عملکرد و به دنبال آن پاسخگویی در بخش عمومی ارتقاء یابد. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

یزدان‌شناس و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی اثربخشی، جزئی از فرآیند حسابرسی عملکرد است. حسابرسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند. همچنین، حسابرسان بخش عمومی افراد مناسبی برای انجام حسابرسی عملکرد هستند. البته، باید از سایر تخصص‌ها نیز در گروه حسابرسی عملکرد استفاده شود. حسابرسی‌های عملکرد دیوان محاسبات کشور در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی مؤثر اما در ایفای بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی بی‌تأثیر است. دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی عملکرد به شیوه مؤثر باید دامنه رسیدگی خود را به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری گسترش داده و در

داوودی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداخته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل پذیری) تأثیر مثبت و معناداری داشته است به نحوی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد کلیه فرضیه‌های پژوهش پذیرفته شدند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن پرداخته شده است. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود آن است. ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد نیازمند بهره‌گیری از نظریات خبرگان با توجه به ذهنیت ایشان است. در پژوهش حاضر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت عملکردی هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان، میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب مشخص شد. برپایه نتایج حاصل از تحلیل‌های آماری، تمامی شاخص‌های پژوهش با اهمیت هستند و با در نظر گرفتن تحلیل اهمیت-عملکرد وضعیت اجرایی شاخص‌های حسابرسی عملکرد در کشور در محدوده «حیطه قابل قبول» و «حیطه ضعف» قرار دارند.

بخشانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی هموارسازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاه‌ها) پرداخته شده است. در این مطالعه توصیفی داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین متخصصان و کارشناسان امر بودجه‌ریزی در جامعه مورد بررسی، جمع‌آوری شدند. داده‌های (ANP) و به روش تحلیل شبکه‌ای Super Decisions گردآوری شده به وسیله نرم‌افزار مورد تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، مهم‌ترین موانع در امر بودجه‌ریزی عملیاتی در این دانشگاه‌ها به ترتیب عبارت‌اند از: عدم کفایت آموزش فنی در خصوص بودجه‌بندی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری و عدم وجود تخصص و مهارت کافی.

محمود خانی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی نقش حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی پرداخته شده است. نتیجه حاصل از این مقاله این است که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است، از این رو در پایان این مقاله، پیشنهاد شده است که مواردی چون برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملکرد در

نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی دارد. نتیجه به دست آمده از پژوهش، گویای اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات بر بهبود مشروعیت و اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی است.

امریایی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب پرداختند. روش پژوهش به کاررفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. ابتدا با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مبادرت به استخراج شاخص‌ها از مقالات و مطالعات پیشین کرده و از تعداد ۸۲ مقاله به دست آمده، تعداد ۴۲ مقاله نهایی برای بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده شد. در ادامه با مقوله‌بندی شاخص‌ها و انجام تکنیک دلفی فازی، محتوای طرح مورد تحلیل قرار گرفته، شاخص‌های اصلی شناسایی و غربالگری شدند. سپس با استفاده از روش سوارا نسبت به اولویت‌بندی و وزن معیارها اقدام و ۱۳ عامل به ترتیب اولویت تعیین شد. لازم به یادآوری است، تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم‌افزار MaxQDA و در فاز کمی با نرم‌افزار Matlab انجام شده است.

گرد و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی پرداختند. برای انجام پژوهش در مراحل دلفی ۲۰ نفر از خبرگان دولت، مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات انتخاب شدند. محاسبات دلفی فازی با نرم‌افزار اکسل انجام شد. در مرحله دلفی فازی یافته‌ها نشان داد که ۲۶ عامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور وجود دارد. دیوان محاسبات کشور باید به عنوان عالی‌ترین مرجع نظارتی مالی کشور، با توجه به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد، در بهبود و توسعه این نوع حسابرسی گام بردارد.

نخبة فلاح و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد؛ بر اساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه پرداختند. تحلیل یافته‌های گزارش‌های حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد اقدامات اصلاحی چشمگیری باید در سازمان‌های بخش عمومی صورت گیرد تا فاصله بین آنچه از مصرف منابع عمومی عاید می‌شود و آنچه باید به دست آید کاهش یافته و بهره‌وری، پاسخگویی و شفافیت افزایش یابد. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

است. این پژوهش در استرالیا و با روش مصاحبه انجام شد. نتایج نشان داد حسابرسی عملکرد در تمامی دوران‌ها رو به رشد بوده است و میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهادهای نظارتی با پارلمان بوده است.

دیتمار (۲۰۱۷)، با هدف مطالعه اجرای حسابرسی عملکرد با چشم انداز زیست محیطی انجام شده است. مطالعه مربوط به روش مستندسازی و با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای مرتبط با نهادهای عالی حسابرسی بخش عمومی آلمان شد. یافته‌ها نشان داد که مؤلفه‌های کارایی و اثربخشی در دستگاه‌های دولتی کشور آلمان از صرفه اقتصادی مهم‌ترند، زیرا دو مؤلفه خود سبب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شوند.

برگلد و کانگ (۲۰۱۳)، به بررسی اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی با توجه به هزینه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هزینه حسابرسی شرکت‌های دارای راهبرد اعتماد اجتماعی پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست، به این دلیل که این شرکت‌ها در تالشند سطح اطمینان به صورت‌های مالی خود را با افشای صادقانه حفظ کرده و منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی خود شوند.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس اهداف پژوهش، از نوع کاربردی، روش انجام آن توصیفی-پیمایشی، و روش جمع‌آوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای-میدانی است. این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده می‌کند. روش گراند تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد. پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه‌پردازی برخاسته از داده‌ها (GT) انجام خواهد شد. این روش توسط استراس و کوربین ابداع شد و به معنای روشی است که بر اساس و پایه داده‌ها به تولید نظریه می‌پردازد. داده‌هایی که برای تشریح فرایندها جمع آوری می‌شود، شامل انواع داده‌های کیفی از جمله مشاهدات، گفت‌ووشنودها، مصاحبه‌ها، اسناد دولتی و تأملات شخصی پژوهشگر می‌شود (کرسول، ۲۰۰۵). در این روش، تمامی محتوا یا داده‌هایی که به نحوی با موضوع مورد مطالعه در ارتباط هستند، منبعی برای اطلاعات محسوب می‌شوند. در

بخش عمومی و استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملکرد مورد توجه قرار گیرد.

احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی انجام دادند که یافته‌های این پژوهش، نشان داد که عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی به ترتیب اول و دوم و سوم برای ارائه الگوی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها مورد تأیید اعضای خبرگان قرار گرفته است.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۶)، در این پژوهش به بررسی الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران پرداخته شده است. نتایج آزمون پرسش‌های پژوهش که با روش‌های آماری معتبر انجام گرفته بیانگر آن است که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور هستند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند.

مهجوی و همکاران (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، در این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداخته شده است. نتایج نشانگر آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد هستند.

### پیشینه خارجی

لی و همکاران (۲۰۱۸)، با هدف مطالعه مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی انجام شده

انتخاب شده برابر ۱۵ نفر از خبرگان بیمارستان‌های دولتی شامل پنج نفر از مدیران بیمارستان‌ها، چهار نفر از مدیران بخش‌ها، سه نفر از معاونت منابع و پشتیبانی، دو نفر معاون اداری با حداقل ده سال سابقه کار و آشنا که مطلع و آگاه در حوزه‌های موضوع پژوهش بودند، قرار داده شد. با انجام این تعداد مصاحبه تشخیص پژوهشگر این بوده است که اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های بیشتر نیست. در نهایت داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده‌ها و مفاهیم بدست آمده از مورد مطالعه در جداول کدگذاری‌ها به منظور انتخاب مفاهیم اصلی و مقوله‌های محوری بارگذاری شده است. در این مرحله با بهره‌مندی از مفاهیم که از داده‌های کدگذاری باز به دست آمده است پژوهشگر با مطالعه و بررسی آن‌ها و توزیع مجدد داده‌ها به مصاحبه‌شونده‌ها از طریق تماس و حضور مستقیم، داده‌ها و اطلاعات جمع‌آوری شده مورد بررسی دوباره قرار گرفته و با تعدیل و اصلاحات و گرفتن نظر کارشناسی آنان و شماری از خبرگان مطلع، اطلاعات در جدول کدگذاری محوری با عنوان مؤلفه قرار داده شد. مرحله کدگذار محوری اساس آن بر ارتباطات مقوله‌ها به زیر مقوله‌ها است که با شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده می‌شود.

### یافته‌های پژوهش

- پدیده محوری/هسته: اتفاق یا واقعه‌ای است که جریان کنش‌ها و واکنش‌ها به سوی آن رهنمون می‌شوند تا آن را اداره، کنترل و متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می‌شود. با بررسی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی به عنوان پدیده‌ی محور شناخته شده است. نتایج نشان داده است که دو مقوله، عملکرد حسابرسی، بودجه یا به آن پاسخ دهند. این شرایط اشاره به وقایع اصلی دارد که یک سلسله کنش‌ها و واکنش‌های ریزی و گزارشگری مالی بر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیرگذار بوده‌اند و مرتبط با شرایط محوری قرار داده شده‌اند.
- شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا مقوله محوری می‌شوند. منظور به شرایطی اشاره دارد که تأثیر مهم و اصلی بر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی دارد که در این شرایط مورد بررسی واقع می‌شود و از نتایج

این راستا، گام اصلی، مشخص کردن تکنیک‌های گردآوری اطلاعات است. ارائه یک نظریه بر خاسته از داده‌ها، مستلزم جمع‌آوری و تحلیل هم‌زمان و زنجیروار داده‌ها است. نمونه‌گیری نظری در این روش، بدین معنا است که داده‌ها به گونه‌ای جمع‌آوری می‌شوند که برای تولید یک نظریه، مفید باشند. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و دسته‌بندی داده‌ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان یادآوری است که پژوهشگر در این مصاحبه‌ها به دنبال شناسایی چالش‌های موجود، مزایا، مؤلفه‌ها و ارائه مدل در خصوص حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی بوده است. در نمونه‌گیری نظری، گردآوری اطلاعات و تحلیل داده‌ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته هستند و لازم است به صورت متناوب انجام گیرند، زیرا تحلیل، نمونه‌گیری از داده‌ها را هدایت می‌کند (کرسول، ۲۰۰۵).

در پژوهش حاضر، نمونه‌گیری بدین گونه آغاز می‌شود که ابتدا افرادی که به لحاظ اجرایی و علمی با پژوهش مرتبط بودند، شناسایی شوند. بیان این نکته ضرورت دارد که در زمینه مالی و حسابرسی، استادان و مدیرانی که شناخت کافی نسبت به مؤلفه‌های وابسته دارند و دارای تجربه اجرایی یا سابقه پژوهشی در این راستا بودند، انتخاب می‌شوند. لازم به بیان است اشخاصی که ویژگی‌های لازم را در هر دو زمینه داشتند، در اولویت بالاتری برای مصاحبه قرار می‌گیرند. نمونه‌گیری تا زمان اشباع داده‌ها ادامه خواهد یافت. در ادامه و پس از تکمیل مصاحبه‌ها، اطلاعات به دست آمده مقوله‌بندی شده و سپس داده‌ها از طریق پیوسته کردن سیستماتیک مقوله‌ها در یک مدل، به طور مجدد مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. پس از طراحی مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی با استفاده از روش داده بنیاد، در مرحله دوم پژوهش به منظور بررسی برازش مدل و انجام تجزیه و تحلیل‌های لازم از تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد.

در پژوهش کیفی مصاحبه زمانی جمع‌آوری داده‌ها متوقف می‌شود که اطلاعات درباره ابعاد مورد پژوهش اشباع شود و این موضوع هنگامی به وقوع می‌پیوندد که موضوع مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید با این توضیح در پژوهش کیفی، حجم نمونه مترادف با اشباع داده‌ها قرار دارد. بنابراین در پژوهش حاضر تعداد نمونه‌های

که از نتایج بررسی مفاهیم حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی سه مقوله، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابداری با شرایط زمینه‌ای شناخته شده‌اند.

- شرایط واسطه‌ای/مداخله‌گر: شرایط ساختاری که راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند. به شرایطی گفته می‌شود که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. نتایج نشان می‌دهد که دو مقوله عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تلقی گردید.
- نتایج و پیامدها: برخی مقوله‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی است که بر اثر گرفتن راهبردها به وجود می‌آید. پیامدها، خروجی‌های حاصل از بهره‌مندی از راهبردها می‌باشند. نتایج بررسی پژوهش نشان‌دهنده پنج مقوله بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی و دستیابی سازمان‌ها به نتایج در حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی در پیوند با شرایط پیامدی شناخته شده‌اند. اشکال زیر ارتباطات مفاهیم و مقوله‌ها را نشان می‌دهد (جدول ۱).

کدگذاری باز و ایجاد مفاهیم مرتبط با حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی سه مقوله‌های مرتبط با شرایط علی، حوزه حسابداری، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری شناسایی شد.

- شرایط راهبرد/کنش‌ها و تعاملات: رفتار فعالیت‌های هدف‌داری هستند که در پاسخ به مقوله محوری و متأثر از شرایط مداخله‌گر ایجاد می‌شوند. راهبردها کنش و واکنش‌های متقابلی هستند که از پدیده محوری ناشی می‌شود و هدف آن ارائه راهکارهایی برای روبرویی با پدیده محوری است و سه مقوله عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی، عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی در شرایط راهبردی شناخته شده‌اند.
- شرایط زمینه‌ای/حاکم: شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. این شرایط اشاره به یک سری ویژگی‌های دارد که به پدیده‌ای دلالت دارد به عبارت دیگر محل حوادث یا وقایع با پدیده‌ای در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد

جدول ۱. مفاهیم و مقوله‌ها

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
صلاحیت حرفه‌ای مشخص نبودن دامنه رسیدگی تعیین نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش	حوزه حسابداری	شرایط علی
آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابداری عملکرد تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش‌ها و کارکنان عملیاتی	حوزه مدیریت سازمانی	
اجرای نامناسب بودجه عملیاتی نامناسب بودن نظام حسابداری موجود	حوزه ساختاری	
اطمینان اعضای کمیته حسابداری اطمینان بخشی پروژه‌ها مبارزه با فساد توان شناسایی ریسک‌های خاص ریسک خزانه‌داری ریسک راهبردی ریسک فناوری اطلاعات مهارت‌های ارتباطی آشنایی با محل کسب و کار	عملکرد حسابداری	پدیده محوری
استقرار سیستم بودجه‌ریزی با رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های به‌موقع و قابل‌اتکا و نیز یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادر از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش‌های مالی از جمله صورتهای مالی (شرکت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) مدیریت و کنترل هزینه‌ها و استقرار نظام کنترل بودجه‌ای تنظیم گزارشی مناسب در خصوص میزان دستیابی به برنامه‌های مصوب به تفکیک واحدها و دوره‌های زمانی و پیگیری اجرای برنامه‌ها در سطح استراتژیک و عملیاتی	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	



مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
بهره گیری از سیستم بهایابی مناسب فعالیتها و استقرار واحد حسابداری مدیریت برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژهها و طرحهای سرمایه‌ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط		
بودجه بندی عملیاتی کمیته حسابرسی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات سیستم حسابداری و گزارشگری ارائه گزارش عملیات به کارگیری مبنای تعهدی حسابرسی داخلی	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	راهبردها (کنشها و تعاملات)
مشارکت با نهادهای بین المللی برون سازمانی توسعه ابزارهای فناوری اطلاعات تعیین محدوده رسیدگی گروههای ویژه حسابرسی عملکرد تعریف معیارهای مناسب	عوامل ساختاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی	
دیدگاه حسابرسان دانشگاههای علوم پزشکی آموزش کارکنان حسابرسی دیدگاه مدیران دانشگاه علوم پزشکی دانش و تجربه مدیران انتخاب روسا و مدیران متخصص دانش و تجربه حسابرسان	عوامل رفتاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی	
دانش و تجربه کارکنان آستانه تحمل مدیران دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی دیدگاه مدیران نهادهای عمومی دانش و تجربه مدیران	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	
وضعیت نیروی انسانی تقویت انضباط اسلامی و شفافیت توسعه هدفمند سرمایه‌های انسانی ایجاد و یکپارچه سازی سامانه‌های اطلاعات مدیریتی منابع انسانی حمایت از فعالیت‌های خرد و کلان اقتصادی	توانمندسازی	
وجود قوانین و مقررات تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد پاسخگویی نهادهای بخش عمومی سطح مطالبات عمومی مردم سطح پاسخ خواهی نمایندگان مجلس حمایت مسئولین ارشد کشور توسعه دروس و رشته‌های مرتبط استانداردهای حسابرسی عملکرد	شرایط استقرار	عوامل زمینه‌ای
مدیریت کیفیت جامع کارت ارزیابی متوازن بهایابی بر مبنای فعالیت پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی	تکنیکها و الزامات اجرای حسابرسی	عوامل مداخله‌گر
نبود قوانین متجددالشکل در دستگاههای اجرایی کیفیت نظارت دیوان محاسبات	عوامل محیطی	
اصلاح قانون محاسبات عمومی اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور اصلاح قانون برنامه و بودجه اصلاح قانون خدمات کشوری	قوانین و مقررات لازم الاجرا	
بهبود و توسعه منابع ساختاری بهبود و توسعه منابع سرمایه بهبود، توسعه و طراحی نظامهای مدیریتی توسعه، بهبود و توانمندسازی نیروی انسانی	بهره وری بخشهای دولتی	پیامدها
مراقبت و نگهداری از منابع استفاده از گزینش روشهای مناسب برای تدارکات استفاده از نیروی انسانی مناسب با توجه به حجم عملیات اجرایی	صرفه اقتصادی	

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
جلوگیری از انتصاب نیروهای دارای شایستگی زیاد در پست های نامناسب نگهداری از مواد مازاد بر نیاز نگهداری از تجهیزات پرارزش و گران قیمت پرهیز از اتلاف منابع		
دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه گیری دیگری ارزیابی سامانه برنامه ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه های تفصیلی سازمان ارزیابی کفایت سامانه مدیریت تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایت بخش پیروی از قوانین و آیین نامه های مربوط اجرای درست و مناسب اهداف برنامه / طرح / فعالیت در حال اجرا	اثربخشی	
تلاش برای اجرای مسئولیت های خود پرهیز از روش های دستی و رایانه ای نامناسب پرهیز از کاغذبازی بیهوده پرهیز از سامانه ها و روشهای غیر کارای عملیاتی پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده پرهیز از دوباره کاری پرهیز از کارهای بی مورد و کم بازده	کارایی	
بهبود نظام هزینه یابی و تخصیص هزینه های به شکل مطلوب تر تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری منطقی و دقیق تر کنترل عملیات و برنامه ریزی تصمیم گیری امور ارزیابی صحیح تر از عملیات مدیران حذف فعالیت های بدون ارزش افزوده	دستیابی سازمان ها به نتایج	

### ارزیابی برآزش الگوی نهایی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان های دولتی

پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه شده، لازم است معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه های مختلف پرسش نامه در پیش بینی گویه های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدل های اندازه گیری و قابل قبول بودن نشان گرهای آن ها در اندازه گیری سازه ها اطمینان حاصل شود. این مهم، با

استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم افزار AMOS به انجام رسید سپس هر یک از مدل های اندازه گیری به طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت. همانطور که پیش تر گفته شد، نرمال بودن داده ها در نرم افزار آموس به وسیله دو شاخص کشیدگی و کجی سنجیده می شود. پژوهشگران مقادیر این دو شاخص را برای نرمال بودن داده ها در بهترین حالت بین (۱ و -۱) می دانند (جلول ۲).

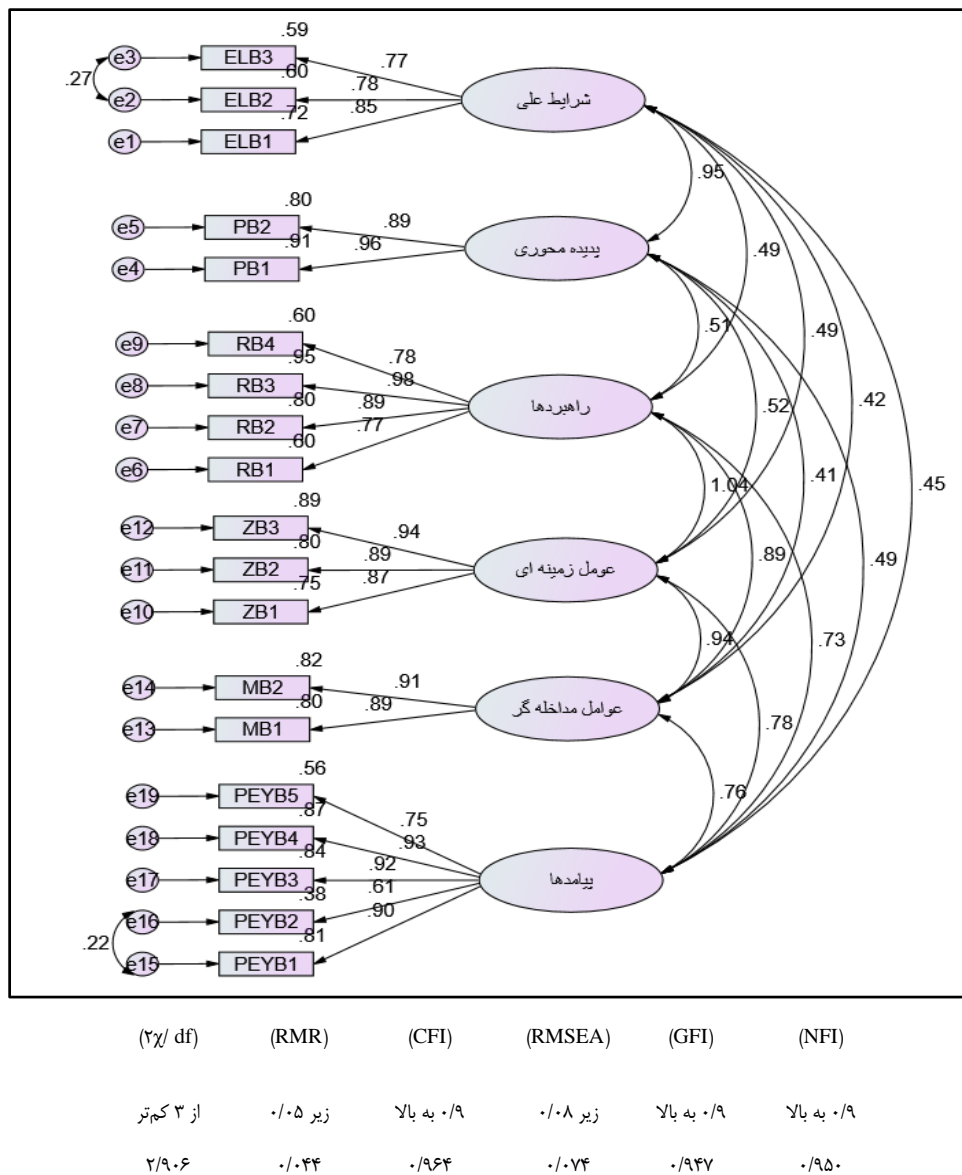
### جدول ۲. کشیدگی و چولگی مؤلفه های الگوی نهایی

نوع مقوله	مقوله	نماد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
	حوزه حسابرسی	ELB1	۲/۷۳۵	۰/۸۲۲	۰/۳۰۱	-۰/۰۱۰
شرایط علی	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۲/۸۷۰	۰/۸۸۹	۰/۰۸۱	-۰/۴۵۹
	حوزه ساختاری	ELB3	۲/۷۴۹	۰/۹۳۷	۰/۰۳۸	-۰/۴۸۳
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	PB1	۲/۷۶۲	۰/۷۴۳	-۰/۰۹۳	-۰/۰۰۵
	بودجه ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۲/۷۶۹	۰/۷۶۰	-۰/۰۲۹	-۰/۱۶۷
	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۳/۴۱۱	۰/۷۲۷	۰/۰۸۰	۰/۴۸۸
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB2	۳/۳۶۱	۰/۷۴۰	۰/۳۴۳	-۰/۳۸۶
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB3	۳/۴۰۲	۰/۶۸۳	۰/۱۳۱	-۰/۰۸۹
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۳/۳۷۰	۰/۷۷۷	-۰/۲۴۰	۰/۰۷۷
	توانمندسازی	ZB1	۳/۳۷۲	۰/۷۰۳	۰/۰۰۰	۰/۱۰۸
عوامل زمینه ای	شرایط استقرار	ZB2	۳/۳۸۸	۰/۶۷۵	۰/۰۳۱	۰/۰۱۶
	تکنیک ها و الزامات اجرای حسابرسی	ZB3	۳/۴۱۷	۰/۷۳۷	-۰/۰۰۴	-۰/۱۱۹
عوامل مداخله گر	عوامل محیطی	MB1	۳/۲۹۹	۰/۷۶۹	-۰/۰۷۸	-۰/۲۸۴
	قوانین و مقررات لازم الاجرا	MB2	۳/۴۰۳	۰/۷۹۰	-۰/۳۵۶	۰/۳۴۴
	بهره وری بخش های دولتی	PEYB1	۳/۴۶۶	۰/۸۶۵	-۰/۲۴۲	-۰/۳۲۵
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۳/۰۲۱	۰/۸۲۷	-۰/۲۸۸	-۰/۳۲۴
پیامدها	اثربخشی	PEYB3	۳/۴۶۴	۰/۷۹۳	-۰/۲۵۴	-۰/۰۵۴
	کارایی	PEYB4	۳/۴۸۶	۰/۷۹۰	-۰/۲۳۶	-۰/۰۱۰
	دستیابی سازمان ها به نتایج	PEYB5	۳/۲۷۵	۰/۸۱۵	-۰/۱۶۸	-۰/۵۹۲

همان‌طور که در جدول بالا نشان داده شده است میزان کشیدگی و چولگی تمامی مؤلفه‌ها بین  $\pm 1$  است که نشان‌دهنده‌ی نرمال بودن داده‌هاست (جدول ۳) (شکل ۱).

**جدول ۳.** نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

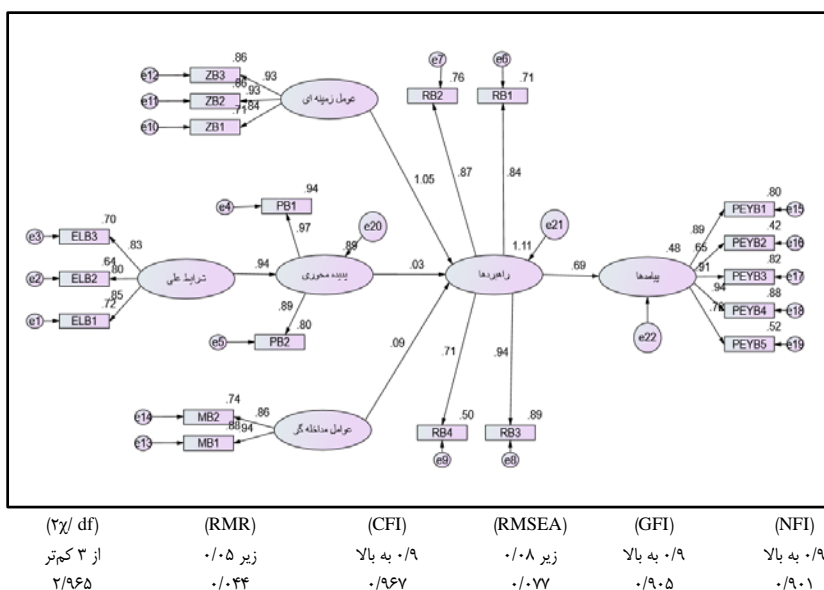
نوع مقوله	مقوله	نماد	بار عاملی	بسی مقدار
شرایط علی	حوزه حسابرسی	ELB1	۰/۸۴۸	۰/۰۰۱
	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۰/۷۷۶	۰/۰۰۱
	حوزه ساختاری	ELB3	۰/۷۶۷	۰/۰۰۱
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	PB1	۰/۹۵۶	۰/۰۰۱
	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۰/۸۹۴	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۰/۷۷۵	۰/۰۰۱
	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB2	۰/۸۹۳	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB3	۰/۹۷۶	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۰/۷۷۵	۰/۰۰۱
عوامل زمینه‌ای	توانمندسازی	ZB1	۰/۸۶۶	۰/۰۰۱
	شرایط استقرار	ZB2	۰/۸۹۲	۰/۰۰۱
	تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی	ZB3	۰/۹۴۱	۰/۰۰۱
عوامل مداخله‌گر	عوامل محیطی	MB1	۰/۸۹۳	۰/۰۰۱
	قوانین و مقررات لازم‌الاجرا	MB2	۰/۹۰۶	۰/۰۰۱
پیامدها	بهره‌وری بخش‌های دولتی	PEYB1	۰/۹	۰/۰۰۱
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۰/۶۱۳	۰/۰۰۱
	اثر بخشی	PEYB3	۰/۹۱۸	۰/۰۰۱
	کارایی	PEYB4	۰/۹۳۵	۰/۰۰۱
	دستیابی سازمان‌ها به نتایج	PEYB5	۰/۷۵	۰/۰۰۱



شکل ۱. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

سازه‌های خوددارند. همچنین شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی در شکل ۱ ارائه شده است. این شاخص‌ها نشان از برازش مطلوب مدل‌های اندازه‌گیری داشته و معناداری بارهای عاملی هر متغیر مشاهده‌شده به متغیر مکنون مربوطه را مورد تأیید قرار می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل از بخش قبل در این بخش مدل کلی پژوهش برازش می‌یابد. در شکل زیر مدل اولیه که با استفاده از نظرات کارشناسان و نخبگان و همچنین پژوهش‌های پیشین و همچنین با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی طراحی شد مشاهده می‌شود (شکل ۲).

بارهای عاملی از طریق محاسبه همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از ۰,۵ شود (ریوارد و هاف، ۱۹۸۸)، بیانگر این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. مشاهده می‌شود که بارهای عاملی تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۵ و در حد قابل قبولی بوده است. همچنین P مقدار آن‌ها کمتر از ۰,۰۰۱ بوده که نشان‌دهنده این مطلب بوده که تمامی گویه‌ها تأثیر معناداری در اندازه‌گیری



شکل ۲. مدل کلی پژوهش

GFI نیز در حد مطلوب است بنابراین، کیفیت مدل طراحی شده تأیید می‌شود و می‌توان با اطمینان از اطلاعات مدل طراحی شده استفاده کرد. شاخص‌های نیکویی برازش مدل همگی دلالت بر برازش خوب و قابل قبول مدل دارند در جدول زیر نیز ضرایب مسیر مدل‌ها و مقدار T مربوط به آزمون معناداری این ضرایب ملاحظه می‌شود (جدول ۴).

همان گونه که در شکل ۲ مشهود است مجذور کای دو به درجه آزادی ۲/۹۶۵ برآورد شده که کمتر از ۳ است و نشان از برازش منطقی و مناسب مدل دارد. همچنین ضرایب CFI و NFI نیز بیش از ۰/۹ بوده‌اند و گویای این مطلب هستند که مدل مناسب است. RMSEA کمتر از ۰/۰۸ و RMR نیز زیر ۰/۰۵ است، هر دو در سطح مناسب خود هستند. تا شاخص

جدول ۴. آماره T مسیرهای مدل

متغیر وابسته	متغیر مستقل	نماد	بار عاملی	آماره تی	پی مقدار
پدیده محوری	علی	-	۰/۹۴۲	۲۰/۸۶۱	۰/۰۰۱
راهبردها	پدیده محوری	-	۰/۰۳	۳/۳۶۸	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل مداخله گر	-	۰/۰۸۷	۸/۲۱۸	۰/۰۰۱
راهبردها	شرایط زمینه‌ای	-	۱/۰۵	۲۱/۶۲۲	۰/۰۰۱
پیامدها	راهبردها	-	۰/۶۹۳	۱۳/۶۸۲	۰/۰۰۱
شرایط علی	حوزه حساسی	ELB1	۰/۸۴۹	-	۰/۰۰۱
	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۰/۷۹۹	۱۷/۱۹۶	۰/۰۰۱
	حوزه ساختاری	ELB3	۰/۸۳۵	۱۸/۴۱۴	۰/۰۰۱
پدیده محوری	عملکرد حساسی	PB1	۰/۹۶۷	-	۰/۰۰۱
	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۰/۹۴۳	۲۵/۲۸۷	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۰/۷۱	۱۵/۷۷۵	۰/۰۰۱
	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB2	۰/۸۴۲	-	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB3	۰/۹۲۷	۲۴/۲۸۲	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۰/۹۲۸	۲۴/۳۶۵	۰/۰۰۱
عوامل زمینه‌ای	توانمندسازی	ZB1	۰/۹۴	-	۰/۰۰۱
	شرایط استقرار	ZB2	۰/۸۶۱	۱۲/۶۷۱	۰/۰۰۱
	تکنیک‌ها و الزامات اجرای حساسی	ZB3	۰/۸۹۲	-	۰/۰۰۱
عوامل مداخله گر	عوامل محیطی	MB1	۰/۶۴۸	۱۳/۵۱۶	۰/۰۰۱
	قوانین و مقررات لازم‌الاجرا	MB2	۰/۹۰۶	۲۴/۷۵۳	۰/۰۰۱
پیامدها	بهره‌وری بخش‌های دولتی	PEYB1	۰/۹۳۷	۲۶/۷۲۶	۰/۰۰۱
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۰/۷۲۵	۱۶/۰۲۳	۰/۰۰۱
	اثر بخشی	PEYB3	۰/۸۷۲	۲۱/۷۴۲	۰/۰۰۱
	کارایی	PEYB4	۰/۸۴۵	-	۰/۰۰۱
	دستیابی سازمان‌ها به نتایج	PEYB5	۰/۸۹۴	۲۷/۶۷۲	۰/۰۰۱

ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۰۸۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۸/۲۱۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط زمینه‌ای بر راهبردها ۱/۰۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۱/۶۲۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰/۶۹۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳/۶۸۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. با توجه به اینکه تمامی روابط مدل معنی‌دار بوده به بررسی روابط غیرمستقیم پرداخته شده است. با توجه به ضرایب مسیر به دست آمده در مدل، اثرات غیرمستقیم متغیرها بر در جدول زیر گزارش شده است (جدول ۵).

همان‌گونه که در شکل و جدول بالا به خوبی مشهود است تمامی روابط مدل به لحاظ آماری معنادار هستند چراکه مقدار آماره T مربوط به تمامی مسیرهای مدل بیش از ۱/۹۶ و مقدار پی آن‌ها کمتر از ۰/۰۰۱ گزارش شده و نشان از معنی‌داری تمامی روابط مدل دارد؛ بنابراین این مدل نیاز به اصلاح ندارد.

✓ شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰/۹۴۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۰/۸۶۱ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰/۰۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۳/۳۶۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

جدول ۵. اثرات غیرمستقیم متغیرها

وابسته مستقل	پدیده محوری	مستقیم		غیرمستقیم		کامل
		راهبردها	پیامدها	راهبردها	پیامدها	
عوامل مداخله‌گر	۰	۰/۰۵	۰	۰	۰/۰۳۶	۰/۰۵
شرایط زمینه‌ای	۰	۱/۰۳۷	۰	۰	۰/۶۱۷	۱/۰۳۷
شرایط علی	۰/۹۱۹	۰	۰	۰/۰۲۹	۰/۰۱۳	۰/۹۱۹
پدیده محوری	۰	۰/۰۱۷	۰	۰	۰/۰۱۴	۰/۰۱۷
راهبردها	۰	۰	۰	۰	۰/۵۸۱	۰
پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۰

مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و به کارگیری منابع موجود است و حسابرسی عملکرد از جمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقاء برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و ارائه روش‌هایی برای پیشبرد آن‌ها و بهبود عملکرد مفید باشد. در سال‌های اخیر، تقاضا برای گسترش حوزه‌های مسئولیت و رسیدگی حسابرسی عملکرد گسترش یافته است و تقاضای بالقوه‌ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر موارد از قبیل، اخلاق سازمانی، حفظ محیط‌زیست، ایفای مسئولیت اجتماعی و ... نیز مطرح شده است. هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی است. به منظور دستیابی به هدف یادشده، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به حسابرسی عملکرد نهادهای بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته استخراج و قوانین و مقررات مربوط مطالعه و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد بیمارستان‌های دولتی تعیین شد، سپس از طریق نظرخواهی از خبرگان اجماع نظر عمومی آن‌ها کسب شد. پس‌از آن به منظور مرتب‌سازی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان از آزمون فریدمن استفاده شد تا مشخص شود که هر یک از شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه چه مرتبه‌ای را به خود نسبت می‌دهد. حوزه حسابرسی، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری به عنوان شرایط علی، عملکرد حسابرسی، بودجه ریزی و گزارشگری مالی به عنوان پدیده‌های محوری، عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی، عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به عنوان راهبردها، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی به عنوان عوامل زمینه‌ای. عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا به عنوان عوامل مداخله‌گر. بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی، دستیابی سازمان‌ها به نتایج به‌عنوان پیامدهای شناسایی شده‌اند.

### شناسایی سازه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

در این قسمت ابتدا و پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه‌شده، لازم است گویه‌های تاثیرگذار در اندازه‌گیری سازه‌های شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر و پیامدها شناسایی شده، معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه‌های مختلف پرسش‌نامه در پیش‌بینی گویه‌های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدل‌های اندازه‌گیری و قابل قبول بودن نشان‌گرهای آن‌ها در اندازه‌گیری سازه‌ها

در جدول بالا ضرابی که با علامت \* مشخص شده‌اند، در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده‌اند. مشاهده می‌شود که عوامل مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، شرایط علی و پدیده محوری به‌طور غیرمستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر داشته‌اند. همچنین شرایط علی به‌طور غیرمستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر دارد. مشاهده می‌شود که شرایط زمینه‌ای بیشترین تأثیر را بر راهبردها به‌صورت کامل داشته است. بعداز آن عوامل مداخله‌گر و سپس شرایط علی و پدیده محوری بیشترین تأثیر را به‌صورت کامل بر راهبردها داشته‌اند. دیده می‌شود که شرایط زمینه‌ای بیشترین تأثیر را بر پیامدها به‌صورت کامل داشته است. بعداز آن به ترتیب راهبردها، عوامل مداخله‌گر، پدیده محوری و سپس شرایط علی بیشترین تأثیر را به‌صورت کامل بر پیامدها داشته‌اند.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه‌یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده می‌شود. حسابرسی عملکرد حوزه‌ای جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک‌بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) به‌سوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: اصلاحات باعث رویه‌های جدید حسابرسی شده یا فعالیت‌های جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. به‌طور تجربی این رابطه بیشتر یک‌طرفه است. اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به‌واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به‌سوی تحقق نقش حساب‌دهی در حاکمیت است. حسابرسی عملکرد، فرآیند شماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه‌هایی برای بهبود عملی است. در این بخش با استفاده از مصاحبه نیمه‌باز ارائه الگوی پارادایم حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی پرداخته شده است. ۱۰۱ گویه و تعداد ۱۹ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی داده بنیاد شناسایی و در قالب شش بُعد ساختاردهی شده است. دستیابی به عملیات کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی، مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است. کارایی و اثربخشی

این بخش برای شناسایی عوامل مداخله‌گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های عوامل مداخله‌گر بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/ که نشان‌دهنده تأثیر گذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برآزش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برآزش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۸۳۴ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است، بنابراین، برآزش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر تأیید می‌شود.

#### ❖ شناسایی استراتژی‌های (راهبردهای) حسابرسی

**عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی:** در این بخش برای شناسایی استراتژی‌های (راهبردها) حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های استراتژی‌ها (راهبردها) بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۴ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برآزش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برآزش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۵۶۰ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است.

اطمینان حاصل شود. این مهم، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم‌افزار AMOS به انجام رسید. سپس هریک از مدل‌های اندازه‌گیری به‌طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه‌گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت.

#### ❖ شناسایی شرایط علی حسابرسی عملکرد برای

##### مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این

بخش برای شناسایی شرایط علی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری شرایط علی برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های شرایط علی بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۳ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری شرایط علی است. یکی از شاخص‌های عمومی شاخص کای اسکوتر بهنجار یا نسبی است که از تقسیم ساده مقدار کای اسکوتر به درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود و بیشتر مقادیر بین ۱ تا ۳ را برای این شاخص قابل قبول می‌دانند. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود این مقدار برای مدل مورد نظر ۲/۸۷۰ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI یکی از شاخص‌های تطبیقی است که مقادیر بالاتر از ۰٫۹ برای این شاخص به‌عنوان برآزش بسیار خوب داده‌ها به مدل تفسیر می‌شود. مقدار CFI برای مدل یاد شده ۱ که با توجه به اینکه بین بزرگ‌تر از ۰٫۹ است، می‌توان گفت که داده‌ها به‌طور خوب برآزش یافته‌اند یا به‌عبارت‌دیگر مدل از مدل استقلال، فاصله و یک مدل اشباع نزدیک می‌شود. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR بر مبنای تحلیل ماتریس باقی‌مانده قرار دارد. مدل‌های قابل قبول دارای مقدار کوچک‌تر از ۰٫۰۸ برای این شاخص هستند. برآزش مدل‌هایی که دارای مقادیر بالاتر از ۰٫۱ هستند ضعیف برآورد می‌شود. مقدار RMSEA برای این مدل ۰٫۰۷۷ و مقدار شاخص RMR ۰٫۰۳۴ برآورد شده که نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. مقادیر شاخص‌های GFI و NFI بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. بنابراین، برآزش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری شرایط علی تأیید می‌شود.

#### ❖ شناسایی عوامل مداخله‌گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در



برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری پدیده محوری تأیید می‌شود.

### ارزیابی برازش الگوی نهایی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه‌شده، لازم است معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه‌های مختلف پرسش‌نامه در پیش‌بینی گویه‌های مربوطه، بررسی شده تا از برازندگی مدل‌های اندازه‌گیری و قابل قبول بودن نشان‌گرهای آن‌ها در اندازه‌گیری سازه‌ها اطمینان حاصل شود. این مهم، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم‌افزار AMOS به انجام رسید. سپس هر یک از مدل‌های اندازه‌گیری به‌طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه‌گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت. همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، نرمال بودن داده‌ها در نرم‌افزار آموس به وسیله دو شاخص کشیدگی و کجی سنجیده می‌شود. پژوهشگران مقادیر این دو شاخص را برای نرمال بودن داده‌ها در بهترین حالت بین (۱ و -۱) می‌دانند.

#### ❖ شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰/۹۴۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۰/۸۶۱ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

#### ❖ پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰/۰۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۳/۳۶۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

#### ❖ عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۰۸۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر

بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) تأیید می‌شود.

#### ❖ شناسایی پیامدها حسابرسی عملکرد برای

#### مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این

بخش برای شناسایی پیامدها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری پیامدها برازش داده‌شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های پیامدها بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۰۵ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۵ مؤلفه و گویه‌های آنها بر اندازه‌گیری پیامدها است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۴۶۴ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری پیامدها تأیید می‌شود.

#### ❖ شناسایی پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای

#### مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این بخش

برای شناسایی پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری پدیده محوری برازش داده‌شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های پدیده محوری بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۰۵ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری پدیده محوری است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برازش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۶۹۲ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای

منابع در اختیارشان، همراه با کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، لزوم اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه اقتصادی کشور، استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع و کارت امتیازی متوازن در راستای حسابرسی باکیفیت‌تر و ارزیابی عملکرد مالی و غیرمالی زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان‌ها، لزوم تدوین و پیگیری قوانین و مقررات الزام‌آور در جهت انجام حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه، مشخص کردن راهبردها، اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی‌های دستگاه‌های اجرایی و توجیه و آموزش کارکنان در جهت رسیدن به آن‌ها است.

به‌طورکلی برپایه نتایج پژوهش در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد، استفاده از اطلاعات عملکرد باهدف لازم است موارد زیر در نظر گرفته شود:

- تخصیص منابع بودجه‌ای و تعیین میزان مناسب منابع موردنیاز سازمان؛
- حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی؛
- نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
- شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد به کارکنان دستگاه‌های اجرایی در سطح بخش عمومی؛
- تقویت نظام پاسخگویی در چارچوب بودجه؛
- آموزش حسابرسان دیوان محاسبات به‌منظور افزایش توانایی قضاوت حرفه‌ای و قدرت تجزیه و تحلیل حسابرسان دیوان محاسبات؛
- نیاز به دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد و ... به‌منظور ارتقای سطح کیفی حسابرسی عملکرد در کشور مفید خواهند بود. همه موارد مطرح‌شده ازجمله مواردی هستند که در کشورهای توسعه‌یافته موردتوجه قرار گرفته و ما در کشور ایران می‌توانیم این راهکارها را به‌عنوان تجربه سایر کشورها مورد استفاده قرار دهیم.

۸/۲۱۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

#### ❖ شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط زمینه‌ای بر راهبردها ۱/۰۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۱/۶۳۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

#### ❖ راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰/۶۹۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳/۶۸۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. به دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود کمیته‌ای برای حسابرسی عملکرد و عملیاتی تشکیل و در احکام حسابرسی به‌طور واضح و روشن به اجرای حسابرسی عملکرد اشاره شود. همچنین پیشنهاد می‌شود استانداردهای ضروری برای این منظور تدوین شود. یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنای مطالعه و پژوهش‌های دانشگاهی دیگر برای ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد و عملیاتی قرار گیرد. با توجه به تغییرات و اقدامات صورت گرفته در بخش عمومی در سال‌های اخیر، انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه حسابرسی عملکرد و عملیاتی و ارزیابی عملکرد دولت ضروری است.

توجه بیشتر به الزام قانونی مدیران به پاسخگویی در قبال عملکرد و میزان رسیدن به اهداف سازمانی در قبال مصرف

## References

- Ahmadi, A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 4(2), 41-54. (In Persian).
- Amjadi, A. Garkaz, M. Bokharaiyan Khorasani, M & Matofi, A. (2020). The impact of auditors' expertise on social trust with the mediating role of performance audit quality (a case study of the Court of Accounts). *Audit knowledge*, 20(80) .20-32.(In Persian).
- Amraei, H. Esmailzadeh, A & Khosravi pour, N. (2020). The Effective Factors in the Efficiency of Monitoring and Evaluating the Financial Performance of the Public Sector in Performance-based Budgeting with a Hybrid Approach, 10(37) .296-335. (In Persian).
- Babajani, J. & Doust Jabbariyan, J. (2017). A model for establishing a performance audit system in public sector institutions in Iran. *Knowledge of management accounting and auditing*, 6(21), 143-156. (In Persian).
- Babajani, J. Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Assessing the current state of performance audit in Iran's public sector institutions and providing solutions to improve it. *Empirical studies of financial accounting*, 16(61), 26-1. (In Persian).
- Bakhshani, S. & Dezhkam, J. (2017). Smoothing the path of performance audit by recognizing the barriers to implementation of operational budgeting (case study in universities), *audit knowledge*, 17(69),263-282. (In Persian).
- Berglund, N. & Kang, T. (2018). Does Social Trust Matter in Financial Reporting? Evidence from Audit Pricing, Issue: 16, pp.301-306.
- Berglund, N., & Kang, T. (2013). Does social trust matter in financial reporting? Evidence from audit pricing. *Journal of Accounting Research*, 12, 119-121.
- Creswell, J. (2005), *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. Translated by: Danaee Fard, H. & Kazemi, H., 2nd edn. Tehran: saffar, p: 320. (In Persian).
- Dietmar, W. (2018). "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42.
- Davoudi, K. Izadi, H. & Kheradyar, S. (2019). The role of performance audit in improving the accountability of public sector managers. *Audit knowledge*, 19(76) .127-145. (In Persian).
- Hejazi, R & Nikkhah, M. (2020). Explain the dimensions of governmental accountability affecting performance. *Accounting and budgeting of the public sector in the first year of winter*, 2 .32-17. (In Persian).
- Gord, A. Momeni, A. & Safaienasab, A. (2019). Investigating the effective factors on the success of the performance audit in the National Accounts Court with a fuzzy approach. *Audit knowledge*, 19(77) .166-189. (In Persian).
- Lari Dasht Bayaz, M. Ghaemmaghani, K. & Maleki, A. (2016). Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 3(1), 59-68. (In Persian).
- Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz. (2019). "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306.
- Mahmoudkhani, M. & Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing: A Public Sector Approach. *Accounting and social benefits*, 8(2) .71-98. (In Persian).
- Moshtaridoust, T. & Asnad, F. (2020). The position of internal audit and its functioning in Iran's banking system. *Accounting and auditing research*, 12(45) .187-200 (In Persian).
- Nokhbeh Fallah, Kordestani, GH. & Rahimiyan, N. (2021). The gap between the current situation and the desired level of Performance Audit Report from the perspective of public sector auditors. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 8 (1) 213-240. (In Persian).
- Nokhbeh Fallah, Kordestani, GH. Rahimiyan, N. & Rezazadeh, J.(2019). Analysis of the content of performance audit reports, based on the components of the fifth and sixth five-year development plan law, *audit knowledge*, 19(76) .59-85. (In Persian).
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2018). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Weihrich, D. (2017). Performance auditing in Germany concerning environmental issues.

- Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Wang, T. (2018). Social identity dimensions and consumer behavior in social media. *Asia Pacific Management Review*, 22(1): 45- 51.
- Yazdanshenas, M. & Imani, H. (2020). Review of the performance audit from the perspective of the auditors of the National Accounts Court. *Health accounting*, 9(1) , 159-140. (In Persian).