



اثر فعالیت‌های حسابرسی بر بهبود عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی

شهر مشهد

دکتر عبدالرضا اسعدی^۱

دانشیار گروه مدیریت مالی، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

اکبر علیزاده

کارشناسی ارشد مدیریت مالی، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۶ اردیبهشت ۱۴۰۱ تاریخ پذیرش: ۱ اسفند ۱۴۰۱)

امروزه بهبود ارائه خدمات و کیفیت عملکرد سازمان‌های بخش عمومی از جمله موارد مهم مورد توجه دولت‌هاست. در بیمارستان‌های دولتی نیز با توجه به افزایش روزافزون فعالیت‌ها ضرورت اقدامات حسابرسی بیشتر نمایان می‌شود. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش اجرا، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه کارشناسان مالی، حسابرسان داخلی و مستقل بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد در طی سال ۱۳۹۷ است که دارای حداقل ده سال (از ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷) سابقه کار مرتبط در حوزه‌های مالی بوده‌اند، که به روش سرشماری و از طریق توزیع پرسشنامه مورد مطالعه قرار گرفته و تعداد ۷۲ مورد پرسشنامه‌های تکمیل شده جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده‌اند. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز مدل‌یابی معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش تعیین حدود رسیدگی به فعالیت‌ها با ضریب ۰/۵۲۲، کیفیت ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی با ضریب ۰/۷۵۱ و همچنین برنامه‌ریزی حسابرسی با ضریب ۰/۶۱۸ همگی اثر معناداری بر بهبود عملکرد مالی بیمارستان‌ها دارند. نتایج نشان می‌دهند که آنچه از اهمیت بیشتری برخوردار است کیفیت ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی است و پس از آن نوع برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی و حدود رسیدگی به فعالیت‌هاست.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، کنترل داخلی، عملکرد مالی، بخش عمومی، بیمارستان‌های دولتی.

مقدمه

حسابرسی و اظهارنظر نسبت به گزارش‌های سازمان‌های دولتی بخشی اساسی از فرآیند کنترل و پاسخ گویی است. فعالیت‌های حسابرسی، از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات دریافت‌شده از واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته‌باشد. توجه به پیچیدگی فعالیت‌های حسابرسی و کسب شناخت لازم از سازمان مورد رسیدگی، می‌تواند نقش به‌سزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و اثربخشی آن به‌همراه داشته‌باشد. از آنجا که امروزه دولت‌ها به‌منظور پاسخ گویی اقدامات خود به جامعه نیازمند فرآیندهای نظارتی و گزارشگری هستند، فعالیت‌های حسابرسی در دستگاه‌های دولتی می‌تواند نیازهای نظارتی و گزارشگری را مرتفع سازد و مدیران دولتی را بیشتر در معرض پاسخ‌گویی اقدامات خود قرار دهد [۲۰].

با توجه به محدودیت‌های بودجه‌ای و منابع در اختیار سازمان‌های دولتی، انجام فعالیت‌های حسابرسی و نظارتی می‌تواند مدیران این بخش‌ها را در برابر استفاده بهینه از منابع و رعایت قوانین و مقررات پاسخگو کرده و موجب بهبود عملکرد به‌ویژه در بخش‌های مالی سازمان و چگونگی مصرف بودجه خواهد شد. غفلت در فرآیندهای نظارتی و پاسخ‌گویی مناسب ممکن است صدمات جبران‌ناپذیر برای سازمان به‌دنبال داشته باشد [۴].

در میان سازمان‌های دولتی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های وابسته به آن‌ها به‌دلیل پیچیدگی و تعدد فعالیت‌هایی که در بخش آموزش و بهداشت و درمان بر عهده دارند و برای طیف متنوع و گسترده ای از مردم خدمات خود را ارائه می‌کنند، نقش فرآیندهای نظارتی و کنترل فعالیت‌ها اهمیت بیشتری می‌یابد و پاسخ‌گویی مدیران در برابر اقدامات خود برای جامعه ملموس‌تر خواهد بود.

پیش از این روش حسابداری مورد استفاده در دانشگاه علوم پزشکی مشهد و بیمارستان‌های دولتی وابسته، حسابداری نقدی تعدیل‌شده بود. بررسی‌های انجام شده نشان داد که در اغلب موارد، اطلاعات مربوط به حساب موجودی‌ها، اموال و دارایی‌های ثابت و حساب درآمدها مطابق الزامات استانداردهای حسابداری تهیه و نگهداری نشده‌اند. به‌طوری که عمده درآمدها در قالب مطالبات از سازمان‌های بیمه‌گر تا زمان وصول، شناسایی و در دفاتر ثبت نمی‌شدند، همچنین در خصوص پرداخت‌های دانشگاه نیز تنها پرداخت‌های نقدی در دفاتر منعکس می‌گردید که به چهار صورت پیش‌پرداخت، علی‌الحساب، تنخواه‌گردان و هزینه‌های نقدی بود و در خصوص هزینه‌های شناسایی شده که بابت آن‌ها وجهی پرداخت نشده، ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گرفت. لذا، در راستای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، جهت تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها و دریافت بهای آن، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی درصدد تغییر روش حسابداری خود از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل برآمد که بر این اساس، هیئت امنای دانشگاه علوم پزشکی مشهد برای بیمارستان‌های دولتی، در ماده ۱۳ آیین‌نامه مالی معاملات خود، کاربرد مبانی حسابداری تعهدی کامل را در کلیه عملیات مالی خود اعم از وجوه، دارایی‌ها، بدهی‌ها و هزینه‌های خود تصویب و الزامی نمود. در این خصوص بررسی وضعیت قراردادهای تعیین زمان مورد نیاز برای رسیدگی، حجم رسیدگی‌های مورد نیاز، نحوه برنامه

ریزی حسابرسی و به‌کارگیری استانداردهای متداول در سطح دنیا مبنی بر به‌کارگیری مفاهیم ریسک از جمله اقدامات فرآیندهای حسابرسی است [۲۲].

ارزیابی عملکرد مالی یک دستگاه را می‌توان از جمله اهداف فعالیت‌های حسابرسی و اقدامات نظارتی برشمرد. بنابراین برنامه‌ریزی حسابرسی و فعالیت‌های مرتبط با آن و طرح‌ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی می‌تواند متأثر از چگونگی ارزیابی مالی دستگاه مورد بررسی باشد. از طرفی، استانداردهای حسابرسی ایران نیز، بر ارزیابی خطر حسابرسی در مراحل مختلف حسابرسی تأکید دارند. لذا ارزیابی دقیق و درست هر یک از خطرهای حسابرسی بسیار دارای اهمیت است. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی الزامی می‌کند. اما درباره ارزیابی مولفه‌های خطر ذاتی و کنترل به‌طور جداگانه یا یکپارچه رویکرد غالبی ارائه نمی‌دهد [۳۰].

پژوهش حاضر در پی آن بوده است تا با هدف شناخت ارتباط میان ابعاد فعالیت‌های نظارتی و حسابرسی و چگونگی عملکرد دستگاه‌های دولتی در حوزه بهداشت و درمان، اثر فعالیت‌های مختلف حسابرسی را بر ابعدی از عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد مورد بررسی قرار دهد. لذا در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه مطالعات انجام شده در حوزه فعالیت‌های مالی و حسابرسی در داخل و خارج از کشور و مبانی تدوین فرضیه‌ها ارائه شده‌است. سپس به بیان روش شناسی پژوهش و ویژگی‌های نمونه مورد مطالعه پرداخته شده و در ادامه در بخش یافته‌های پژوهش وضعیت متغیرها، نتایج روایی و پایایی ابزارهای اندازه‌گیری و نیز آزمون فرضیه‌ها مطابق مدل ساختاری ارائه شده‌است. در پایان نتیجه‌گیری از یافته‌ها و نیز پیشنهادهایی بر آن اساس آورده شده‌است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در دنیای امروز که هر روز شکل تازه‌ای از ارتباطات اقتصادی به وجود می‌آید و افراد و شرکت‌ها و مؤسسات با یکدیگر در ارتباط می‌باشند و تغییرات مالی آن‌ها بر یکدیگر تأثیر دارد و روز به‌روز این فعالیت‌ها پیچیده تر می‌شود، این عوامل باعث می‌شود که نقش حسابداری به‌عنوان فراهم‌کنندگان اطلاعات مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان بیشتر مشخص گردد. نیاز روز افزون مؤسسات و سازمان‌ها به اطلاعات صحیح و به‌هنگام جهت به‌کارگیری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران، مقوله‌ای اجتناب‌ناپذیر است. در این راستا، سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات به‌شمار می‌آید. سیستم اطلاعات حسابداری به‌عنوان مهم‌ترین زیرمجموعه این سیستم، اطلاعات مالی متنوعی را در اختیار استفاده‌کنندگان این نوع اطلاعات، خصوصاً مدیران هر سازمان قرار می‌دهد. به‌طور کلی، اطلاعات حسابداری بایستی از ویژگی‌های خاصی برخوردار باشد تا در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. ویژگی‌های کیفی این گونه اطلاعات، نظیر مربوط بودن، و قابلیت اتکاء از جمله خصیصه‌هایی است که بر میزان به‌کارگیری اطلاعات به‌موقع (به‌هنگام) تأثیر می‌گذارد [۱۵].

در این راستا فعالیت‌های حسابرسی با بررسی و ارزیابی اطلاعات مالی ارائه شده در یک سازمان می‌تواند در مورد کیفیت و مربوط بودن این اطلاعات و نیز کیفیت انجام فرآیندهایی که منجر به تولید این اطلاعات شده‌اند به قضاوت و داوری بپردازد. در این خصوص می‌توان چارچوب فعالیت‌های حسابرسی را در ابعادی

مانند تعیین حدود رسیدگی به فعالیت‌های سازمان، ارزیابی سیستم‌های داخلی و کیفیت برنامه‌ریزی حسابرسی مورد بررسی قرار داد. در تعیین حدود رسیدگی به فعالیت‌ها، حسابرسان عموماً به تخطی حسابداران از قواعد و استانداردهای حسابداری، تخلف‌های مالیاتی، اقدامات غیرقانونی مدیران و انحرافات بودجه‌ای، ریسک فعالیت‌های انجام شده و اشتباهات و تقلب‌های صورت گرفته می‌پردازند [۲۷]. اظهار عمدی و غلط اطلاعات مالی، ارتکاب یک عمل غیرقانونی است که اثر مستقیمی بر گزارش‌های مالی دارد. تقلب، می‌تواند به‌وسیله روش‌های نادرست در تشخیص درآمد، تأخیر در شناسایی هزینه‌ها، ارزیابی نادرست هزینه‌ها و بدهی‌ها، ایجاد درآمدهای ساختگی، استفاده نادرست از اندوخته‌ها، افشای نامناسب و دیگر روش‌های متفرقه صورت پذیرد [۲۹].

مطالعات نشان داده است که عوامل سه‌گانه‌ای که از آن‌ها به‌عنوان «مثلث تقلب» یاد می‌شود، می‌توانند زمینه‌ساز بروز رفتارهای متقلبانانه باشند. اجزای این مثلث را انگیزه و فشار، فرصت و توجیه‌گری می‌دانند. فشار یا انگیزه، دلیلی را فراهم می‌کند تا مجرم به‌منظور رسیدن به اهداف شخصی یا منفعت شرکت، مرتکب تقلب می‌شود [۳۵]. توجیه‌گری یا منطق‌تراشی نیز سبب می‌شود که اعمال متقلبانانه مطابق با عملی اخلاقی به نظر رسد. عاملان تقلب، به‌منظور غلبه بر این تناقض فکری، سعی در یافتن راهی برای هماهنگی بین اعمال و افکار غیراخلاقی با ارزش‌های اساسی خود می‌شوند. در نتیجه، آن‌ها به‌دنبال بهانه ای هستند که افکار، اهداف و رفتار خود را به‌گونه‌ای منطقی توجیه کنند تا جایی که خود را متقاعد سازند که استانداردهای اخلاقی را نقض نکردند [۳۵]. لذا حسابرسان در فعالیت‌های خود به‌دنبال کشف اقدامات متقلبانانه کارکنان و مدیران هستند که موجب آسیب رساندن به منافع سازمان و از بین رفتن کیفیت اطلاعات در گزارشات مالی خواهد شد. تشدید و سپاسی [۷] با مطالعه خود نشان دادند که بروز تقلب تابع عوامل و شرایط متفاوت فرهنگی، سازمانی و اقتصادی است که از آن میان می‌توان به فرهنگ اخلاقی سازمان و فرهنگ عمومی جامعه، وجود سیستم کنترلی اثربخش، اعتقادات مذهبی، عوامل حاکمیت شرکتی قوی و وجود حسابرسی مستقل اشاره نمود. از سوی دیگر پژوهش‌ها نشان داده است که وجود سرمایه‌گذاران نهادی در یک مؤسسه و عدم توجه کافی آنها به وضعیت عملکرد با کیفیت پایین حسابرسی و گزارشات کمتر از ضعف‌های کنترل داخلی و نیز تحریف گزارشات و صورت‌های مالی مؤسسه ارتباط دارد [۳۱]. بنابراین تعیین حدود رسیدگی برای افزایش کیفیت فعالیت‌های حسابرسی و در نتیجه بهبود عملکرد مالی ضروری بوده و بر این اساس فرضیه اول این پژوهش به‌صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱) تعیین حدود رسیدگی بر عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد تأثیر دارد.

از سوی دیگر استاندارد حسابرسی ایران به اهمیت شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی می‌پردازد و بیان می‌دارد: حسابرس به‌منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در گزارشات مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، کسب کند. در ادامه نیز، استاندارد حسابرسی به کاربرد شناخت واحد مورد رسیدگی در برنامه‌ریزی حسابرسی می‌پردازد و بیان می‌دارد که کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، یک جنبه اصلی اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی است. این

شناخت، به‌ویژه، چارچوبی را ایجاد می‌کند که حسابرس در آن، حسابرسی را برنامه‌ریزی می‌کند و درباره برآورد خطرهای تحریف با اهمیت صورت‌های مالی و چگونگی برخورد با آن خطرها در جریان حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای اعمال می‌نماید [۱].

اگر فعالیت‌های حسابرسی به‌عنوان سازوکار اصلی نظارت و کنترل بر فعالیت‌های دستگاه اجرایی به‌درستی و با در نظر گرفتن قواعد و استانداردهای حسابرسی به اجرا گذاشته شوند، می‌توانند به اصلاح اشتباهات، جلوگیری از وقوع تخلفات و تقلبات و بالا بردن کیفیت اطلاعات در اختیار مدیران و استفاده کنندگان و در نتیجه بهبود امور و عملکرد دستگاه اجرایی بیانجامد. لذا کیفیت مناسب فعالیت‌های حسابرسی، که می‌تواند با تخصص و دوره تصدی حسابرس سنجدیده شود، علاوه بر جلوگیری از بروز خطا و اشتباه در فعالیت‌های واحد مورد بررسی، فعالیت‌های مرتبط با مدیریت سود و اقلام تعهدی اختیاری و همچنین احتمال ارائه گزارش مشروط را کاهش دهد [۲۴]. از سوی دیگر مطالعات نشان داده است که کیفیت حسابرسی بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی اثر منفی معنی‌داری دارد. به این معنی که در مؤسسات که کیفیت حسابرسی بالاتر است، احتمالی تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد [۱۷]. طبیعی است که عملکرد مناسب نظام اقتصادی و مالی در بیمارستان‌ها به‌عنوان یکی از دستگاه‌های مهم اجرایی دولت وابسته به وجود بخش مالی کارا و قدرتمند است. امروزه، برخی از بیمارستان‌ها با محدودیت درآمدهای بیمارستانی برای تأمین هزینه‌های ثابت، جاری و توسعه‌ای خود مواجه هستند و با عنایت به پیچیدگی فرآیندهای موجود در نظام هزینه و درآمد بیمارستان‌ها، ضرورت کنترل و نظارت مستمر فعالیت‌های آن‌ها را بیشتر نمایان می‌سازد. وجود الگویی مناسب و کاربردی برای ارزیابی عملکرد بیمارستان‌ها، می‌تواند بالقوه به پاسخ‌گویی، ارتقا کیفیت خدمات و افزایش رضایت مشتریان بیانجامد. زمانی که عملکرد سیستمی ارزیابی و سنجش نمی‌شود، قطعاً برای بهبود آن نیز اقدامی به عمل نخواهد آمد [۴۱]. بنابراین، ارزیابی و بهبود عملکرد دو روی یک سکه هستند که اقدام برای اولی، تغییر در دومی را نیز به‌دنبال خواهد داشت. نبود یک نظام ارزیابی عملکرد کارآمد، پاسخ‌گویی بیمارستان‌ها و بهبود عملکرد در سطح کشوری را معطل می‌گذارد [۳۴]. گرچه مطالعات نشان داده است که فرآیندهای نظارت و ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی کشور همواره با مشکلات و چالش‌هایی روبه‌رو بوده که نتیجه این فرآیندها را تحت تأثیر قرار است. عواملی چون فقدان صلاحیت حرفه‌ای، ابهام در دامنه رسیدگی، فقدان شاخص‌های مناسب ارزیابی عملکرد، ناآگاهی مدیران نسبت به منافع این ارزیابی‌ها و نامناسب بودن نظام حسابداری موجود از جمله چالش‌های اساسی پیش روی فعالیت‌های حسابرسی است [۲۱]. بنابراین ارزیابی سیستم و میزان شناخت حسابرس از واحد مورد بررسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و بالتبع عملکرد مؤسسه مؤثر باشد، لذا فرضیه دوم پژوهش به‌صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۲) ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها بر عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد تأثیر دارد. برنامه‌ریزی حسابرسی نیز به معنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی است. هدف برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی، انجام به‌موقع و اثربخش حسابرسی است. برنامه‌ریزی کارآمد عملیات حسابرسی، رابطه

مستقیمی با اثربخشی حسابرسی خواهد داشت. از عوامل مهمی که در برنامه‌ریزی کارآمد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن بایستی در نظر گرفته شود، بودجه زمانی مناسب و توجه به پیچیدگی کار حسابرسی واحد مورد رسیدگی می‌باشد. در بخش ۳۰۰ استانداردهای حسابرسی ایران بیان شده است که: «حسابرس باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی تدوین و مستند کند که در آن، نوع و ماهیت، زمان‌بندی و اجرا و حدود روش‌های حسابرسی لازم برای اجرای طرح کلی حسابرسی، پیش‌بینی شده باشد». ماهیت و دامنه فعالیت‌های برنامه‌ریزی نیز، بسته به اندازه و پیچیدگی سازمان، میزان شناخت اعضای اصلی تیم حسابرسی از سازمان و تغییر شرایط در جریان انجام کار حسابرسی متفاوت خواهد بود [۲].

با افزایش پیچیدگی یک کار حسابرسی، حسابرسان باید خود را با موارد اقتضایی معاملات مختلف آشنا و پس از آن برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی را برای آزمون‌های محتوایی مربوط به این معاملات انجام دهند [۲۸]. بدیهی است که تأخیر در فعالیت‌های حسابرسی می‌تواند اثرات مهمی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد و در این خصوص باید در نظر داشت که عواملی چون اندازه واحد مورد بررسی، تغییر مدیریت و وجود حسابرسان داخلی می‌تواند موجب تأخیر در حسابرسی شود [۵]. برخی مطالعات نشان داده است که وجود کمیته حسابرسی و مشارکت کارشناسان مالی و افزایش استقلال این کمیته‌ها در هر مؤسسه می‌تواند موجب کاهش اقدامات مدیریت سود و بهبود گزارشگری مالی و در نتیجه افزایش عملکرد مالی مؤسسات شود [۶].

برنامه حسابرسی به‌عنوان دستورالعملی بازوی اعضای گروه حسابرسی و ابزاری برای کنترل و ثبت اجرای صحیح کار، مورد استفاده قرار می‌گیرد. برنامه حسابرسی می‌تواند شامل اهداف حسابرسی برای هر یک از زمینه‌های رسیدگی و جداول زمان‌بندی اجرای کار باشد. بودجه زمانی، ابزار مهمی برای سرپرستان به شمار می‌رود؛ بدان معنا که از آن برای تشخیص رضایت‌بخش بودن پیشرفت عملیات در هر مرحله استفاده می‌نماید. همچنین، از آن برای اندازه‌گیری کارایی کارکنان نیز، استفاده می‌شود. این نظر بازخورد ایجاد شده برای خود حسابرسان نیز، دارای اهمیت باشد؛ زیرا می‌تواند عکس‌العمل برنامه‌ریز را نسبت به دستیابی به بودجه زمانی در ارتباط با ارزیابی عملکرد خویش مشاهده نماید. انگیزه حسابرسان ممکن است منجر به گرایش‌ها و اعمالی در جهت زیرپا گذاشتن سیستم کنترلی بودجه و دستیابی به زمان تعیین شده گردد. چنین گرایش‌ها و اعمالی می‌تواند اجرای برنامه حسابرسی و زمان‌بندی آن را مخدوش و در نتیجه، کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. اگر بودجه زمانی به شکل مناسب و متعارفی تنظیم شده باشد، تأکید سرپرستان مبنی بر انجام کار در زمان تعیین شده باعث افزایش کارایی پرسنل گردیده و رعایت بودجه زمانی می‌تواند به‌عنوان یک معیار مناسب در ارزیابی پرسنل مورد استفاده قرار گیرد [۲۳]. مطالعات نشان داده است که کیفیت فعالیت‌های حسابرسی و گزارشات ارائه شده توسط حسابرسان به میزان انتظارات حرفه‌ای و انگیزه‌های ارائه شده به آنان نیز بستگی دارد و با افزایش انتظارات جامعه، شرکای حسابرسی و مدیران، نوعی کامیابی در حسابرسان شده ایجاد شده که از آن به پیگمالیون نام برده می‌

شود و کیفیت گزارشات حسابرسی را افزایش می‌دهد [۳]. بر این اساس فرضیه سوم پژوهش نیز به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه ۳) برنامه‌ریزی حسابرسی بر عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد تأثیر دارد. در گذشته عملکرد سازمان‌های بهداشتی- درمانی، صرفاً از طریق شاخص‌های درمانی و با دانش فنی کارکنان پزشکی و پرستاری مورد ارزیابی واقع می‌شد. ولی امروزه سازمان‌های بهداشتی و درمانی، سازمان‌های پیچیده‌ای هستند که نیاز به حمایت قوی مدیریت در زمینه ارزیابی عملکرد دارند [۴۰]. پیچیدگی سازمان‌های بهداشتی درمانی کنونی، هزینه‌های فزاینده بهداشت و درمان، تخصص‌گرایی، تأکید بر مشتری و اهمیت کارایی و اثربخشی خدمات از جمله عواملی هستند که این سازمان‌ها را به تحول در ارزیابی عملکرد ترغیب و تشویق نموده‌اند [۱۶]. محیط متحول و متغیر کنونی، درجه‌بندی سازمان‌ها را به لحاظ اعتباری نیز تا حدودی به ساختار مالی آن‌ها منوط کرده است [۳۶]. در واقع، باید گفت که عملکرد بهینه نظام اقتصادی و مالی در هر نهاد و سازمانی وابسته به وجود بخش مالی کارا و قدرتمند است [۳۹]. بیمارستان به عنوان یک بنگاه اقتصادی از سازمان‌های پیچیده‌ای است که نیاز به ساختار اقتصادی قدرتمند دارد. در ضمن وضعیت مالی به عنوان مهم‌ترین عامل مؤثر بر ارزش‌گذاری خدمات ارائه شده در بازار سلامت مطرح شده است [۲]. البته هیئت مدیره سازمان‌های بهداشتی درمانی باید به اندازه‌ای که عملکرد مالی سازمان خود توجه دارند به عملکرد بالینی مراجعین خود نیز حساس باشند، لذا وجود سیستم حسابرسی به‌ویژه حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان ابزاری مفید برای حصول اطمینان از کیفیت خدمات سازمان مورد توجه قرار گیرد. لذا در این سازمان‌ها برای اطمینان بخشی به مدیریت در مورد کیفیت خدمات به مراجعین و عملکرد مالی و کاهش ریسک‌های مربوطه، وجود حسابرسی داخلی از اهمیت بالایی برخوردار است [۱۸].

مهام و ترابی در پژوهش خود به کمی‌سازی خطر بروز تقلب در گزارش‌گری مالی با استفاده از برخی شاخص‌های مالی و غیرمالی درون سازمانی پرداختند که برای این منظور از اطلاعات ۵۰ شرکت متقلب و غیر متقلب در بین سال‌های ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۸ با استفاده از رگرسیون لجستیک استفاده نمودند. نتایج حاکی از آن بوده است که مدل ارائه شده در سطح اطمینان معقول، توان کمی‌سازی تقلب در گزارش‌گری مالی را دارد [۱۹].

دریابی و عزیزی پژوهشی با عنوان بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای انجام دادند. هدف آنها تبیین رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی بوده است. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد [۱۱].

حاجی‌ها، اورادی و صالح‌آبادی در مطالعه خود به بررسی اثر کنترل‌های داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. آنها با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران و استفاده از مدل رگرسیون چندگانه، نشان دادند که ضعف در کنترل‌های داخلی بر تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و

حدود روش‌های حسابرسی اثرگذار است و موجب ناتوانی حسابرسان در ارائه به‌موقع گزارشات مالی و حسابرسی خواهد شد [۸].

رهروی دست‌جردی، فروغی و کیانی در پژوهش خود تأثیر اهمیت در حسابرسی بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران را بررسی نموده‌اند. با استفاده از این ابزار، پرسشنامه و مشاهده عینی در بین ۸۲ مدیر حسابرسی و ۱۲۴ گزارش حسابرسی دریافتند که اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، مانع توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران می‌گردد و همچنین، گزارشات حسابرسی نشان داد که فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی حداکثر در ۶/۳ درصد از موارد، مؤید کشف تقلب احتمالی مدیران است [۱۲].

آبات، داگرتی، پارکر و پیترز^۱ پژوهشی را با عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی: اهمیت مشترک استقلال و صلاحیت» انجام دادند. آزمون‌های آن‌ها از این فرضیه که حضور مشترک شایستگی و استقلال به‌عنوان یک موضوع ضروری و لازم جهت اثربخشی نظارت گزارشگری مالی تعاملی از کیفیت است، حمایت کردند. در مجموع نتایج نشان داده که استقلال (صلاحیت) حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. این مطالعه درک عوامل کیفیت تعاملی در عرصه گزارشگری مالی را به‌عنوان بحث‌های جاری مطالعات استانداردها، تنظیم‌کنندگان و متخصصان گسترش داده است [۲۵].

الودا و جاربوب^۲ در مطالعه خود به بررسی چگونگی تعدیل تأثیر کیفیت اطلاعات حسابرسی در بازده سرمایه‌گذاری به‌واسطه تخصص حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که کیفیت اطلاعات حسابرسی به کاهش مساله سرمایه‌گذاری بیش از حد کمک می‌کند. همچنین، تخصص حسابرس تا حد زیادی به بهبود بازده سرمایه‌گذاری کمک می‌کند و در عین حال، مساله سرمایه‌گذاری نامکفی را کاهش می‌دهد. همچنین نتایج نشان داده که کیفیت اطلاعات حسابرسی و تخصص حسابرس دو مکانیسم تا حدی جایگزین در تقویت بازده سرمایه‌گذاری محسوب می‌شوند. اما کیفیت اطلاعات حسابرسی، به‌طور مثبت با بازده سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی رابطه دارد که حسابدار آن‌ها، یک متخصص صنعت است [۳۲].

الهابسا و یکینی^۳ در مطالعه خود به بررسی اثر تخصص صنعتی و قانونی کمیته حسابرسی بر کیفیت فعالیت‌های حسابرسی در کشور اردن و با استفاده از ۱۰۳۵ مشاهدات سالانه شرکت‌ها پرداخته‌اند. به‌دلیل وجود مدیران زن و ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی جامعه اردن، آنها به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی بر کیفیت فعالیت‌های آن پرداختند. نتایج این مطالعه با استفاده از دو شاخص برای ثبت کیفیت حسابرسی و استفاده از روش‌های برآورد مختلف، اهمیت تخصص صنعتی کمیته حسابرسی را در تضمین

^۱ Abbatt, Daugherty, Parker and Peters

^۲ Elauoda and Jarbouib

^۳ Alhababsa and Yekini

کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد. در صورتی که تخصص قانونی کمیته حسابرسی و تنوع جنسیتی آن تأثیر قابل توجهی بر کیفیت فعالیت‌های حسابرسی ندارد [۲۶].

روش شناسی پژوهش

هر پژوهش براساس هدف یا قصد که دنبال می‌کند در یکی از گروه‌های پژوهش‌های بنیادی، کاربردی و عملی جای می‌گیرد [۹]. این پژوهش را از منظر هدف می‌توان پژوهشی کاربردی و از منظر روش اجرا پژوهشی پیمایشی از نوع توصیفی-هم‌بستگی قلمداد کرد، که شامل مشاهده پدیده‌ها به‌منظور معنا دادن به جنبه‌های مختلف اطلاعات جمع‌آوری شده است که تأثیر فعالیت‌های حسابرسی را با استفاده از معادلات ساختاری تفسیری بر عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی شهر مشهد مورد بررسی قرار داده است. جامعه آماری مورد مطالعه کلیه کارشناسان مالی، حسابداران و حسابرسان داخلی و مستقل متمرکز بر فعالیت‌های مالی واحدهای بیمارستانی دانشگاه علوم پزشکی مشهد (بیمارستان‌های دولتی) در سال ۱۳۹۷ بوده است، که جهت اطمینان از تخصص و تجربه لازم افراد مورد مطالعه، از میان آنها تعداد ۸۵ نفر افرادی که در ده سال اخیر از ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ در حوزه‌های مرتبط امور مالی (حسابداری و حسابرسی) مشغول به کار بوده‌اند، به شیوه سرشماری مورد بررسی واقع شده‌اند. جهت گردآوری داده‌ها با اقتباس از پژوهش موباکو و اودانل^۱ [۳۷] پرسشنامه‌ای طراحی شده و در میان جامعه آماری شامل ۵ مرکز تحقیقاتی و ۹ بیمارستان دولتی تحت پوشش دانشگاه علوم پزشکی مشهد توزیع شد و پس از حذف پرسشنامه‌های ناقص و مخدوش، تعداد ۷۲ نسخه پرسشنامه کامل از داده‌ها در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت، که با این حساب نرخ برگشت پرسشنامه‌های کامل حدود ۸۵ درصد بوده است. سپس گزاره‌های استخراج شده از برآیند پاسخ‌های آزمودنی‌ها پس از تعدیل با «استانداردهای حسابرسی ایران» در قالب ۱۲ شاخص شناسایی شدند. لذا در این پژوهش بر اساس اهداف و فرضیه‌ها، فعالیت‌های حسابرسی و هر یک از ابعاد آن به‌عنوان متغیرهای مستقل و عملکرد مالی به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. متغیرهای پژوهش به‌همراه ابعاد مورد بررسی، شاخص‌ها و گویه‌های پرسشنامه‌ای آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده‌اند:

جدول ۱. متغیرها و شاخص‌های پژوهش

متغیرها	شاخص‌های ارزیابی	تعداد گویه‌ها	شماره گویه‌ها (سؤالات)
تعیین	تقلب و اشتباه	۴	۱، ۲، ۳ و ۴
حدود	اهمیت و ریسک در اجرا	۶	۵، ۶، ۷، ۸، ۹ و ۱۰
رسیدگی	اعمال غیرقانونی صاحب‌کاران	۴	۱۱، ۱۲، ۱۳ و ۱۴
ارزیابی سیستم‌ها	شناخت حسابرسان از واحد	۷	۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰ و ۲۱
و کنترل‌ها	نمونه‌گیری در حسابرسی	۱۰	۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰ و ۳۱

^۱ Mubako & O'Donnell

۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۷ و ۳۸	۷	برنامه‌ریزی و سرپرستی	برنامه ریزی حسابداری
۳۹، ۴۰، ۴۱، ۴۲ و ۴۳	۵	اجرای رویه‌های حسابداری و ارزیابی شواهد	بهبود عملکرد مالی
۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷ و ۴۸	۵	افزایش درآمدها	
۴۹، ۵۰ و ۵۱	۳	منطقی‌سازی هزینه‌ها	
۵۲، ۵۳، ۵۴ و ۵۵	۴	بهره‌برداری از منابع	
۵۶، ۵۷، ۵۸، ۵۹، ۶۰ و ۶۱ و ۶۲	۷	کاهش هزینه‌ها	
۶۳، ۶۴ و ۶۵	۳	کنترل و رعایت بودجه‌ای	

در پژوهش حاضر، در بخش آمار توصیفی، با استفاده از نمودارهای ستونی، جداول فراوانی، جداول میانگین، خطای معیار و سایر آماره‌ها به توصیف داده‌ها پرداخته شده و در بخش آمار استنباطی روش مدل‌یابی معادلات ساختاری به منظور آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده واقع شده و تحلیل‌های آماری به کمک نرم افزارهای *SPSS* و *Smart PLS* مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش

در ابتدا وضعیت فراوانی و آمارهای توصیفی آزمودنی‌ها و متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرند. در ابتدای پرسشنامه سئوالات عمومی به منظور دستیابی به مشخصات جمعیت‌شناختی شامل جنسیت، میزان تحصیلات، گروه سنی، مدت سابقه و جایگاه حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان طرح شده که میزان فراوانی و درصد هر یک از شاخص‌ها در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناسی آزمودنی‌ها

متغیر	شاخص	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مردان	۵۹	۸۱/۹۵
	زنان	۱۳	۱۸/۰۵
تحصیلات	کارشناسی	۴۸	۶۶/۶۷
	کارشناسی‌ارشد	۲۱	۲۹/۱۶
	دکتر	۳	۴/۱۷
سن	سی سال و کمتر	۴	۵/۵۶
	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۴۵	۶۲/۵
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۱۷	۲۳/۶۱
	بیش از ۵۰ سال	۶	۸/۳۳
سابقه کار	۱۰ سال و کمتر	۲	۲/۷۸

۵۴/۱۷	۳۹	بین ۱۱ تا ۲۰ سال	جایگاه حرفه‌ای
۳۱/۹۵	۲۳	بین ۲۱ تا ۳۰ سال	
۱۱/۱۰	۸	بیش از ۳۰ سال	
۱/۳۹	۱	مدیر حسابرسی	
۴/۲۸	۳	شریک حسابرسی	
۵/۵۶	۴	سرپرست ارشد حسابرسی	
۹/۷۲	۷	سرپرست حسابرسی	
۶/۹۴	۵	حسابرس ارشد	
۴۴/۳۳	۳۲	حسابرس	
۲۷/۷۸	۲۰	حسابرس داخلی	

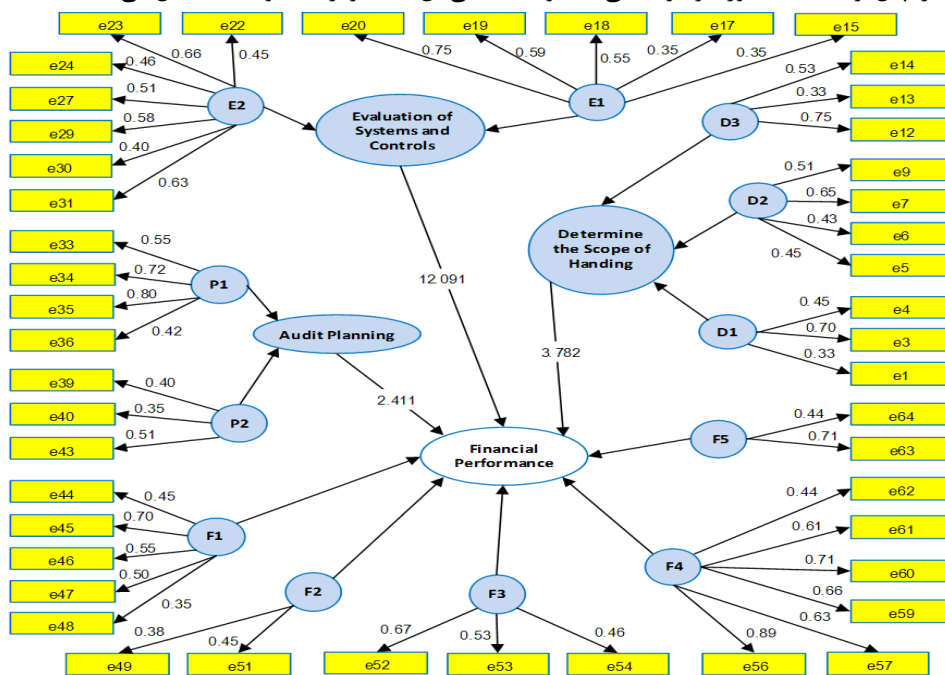
جدول ۳ آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان طور که ملاحظه می‌شود در مورد متغیر عملکرد مالی، بزرگ‌ترین میانگین متعلق به شاخص کنترل و رعایت بودجه‌ای با ۴/۰۰۹ و انحراف معیار ۰/۰۰۹ است و نشان می‌دهد که وضعیت رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای بالاتر از حد متوسط و مطلوب است. در حالی که کمترین میانگین متعلق به شاخص منطقی سازی هزینه‌ها با ۲/۹۰۹ پایین‌تر از حد متوسط با انحراف معیار ۰/۰۱۴ بوده و نشان از توجه کمتر به این شاخص در فعالیت‌های مالی بوده که از وضعیت مناسبی برخوردار نیست. همچنین در مورد متغیر فعالیت‌های حسابرسی بیشترین میانگین متعلق به شاخص اجرای رویه‌های حسابرسی و ارزیابی شواهد با ۳/۹۰۱ و انحراف معیار ۰/۰۲۵ است که نشان می‌دهد در این فعالیت‌ها این شاخص بالاتر از حد متوسط بوده و وضعیت مناسبی دارد. در حالی که کمترین میانگین متعلق به شاخص اعمال غیرقانونی صاحبکاران با ۲/۶۸۴ و انحراف معیار ۰/۰۱۳ می‌باشد. میانگین شاخص نشان می‌دهد در فعالیت‌های حسابرسی به این شاخص کمتر از حد متوسط پرداخته شده است.

جدول ۳. آمارهای توصیفی متغیرها

متغیرها	شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
عملکرد مالی	افزایش درآمدها	۳/۲۲۵	۰/۰۳۵	۱/۰۰	۵/۰۰
	منطقی سازی هزینه‌ها	۲/۹۰۹	۰/۰۱۴	۱/۰۵	۵/۰۰
	بهره برداری از منابع	۲/۹۵۷	۰/۰۰۷	۱/۶۷	۵/۰۰
	کاهش هزینه‌ها	۳/۱۰۶	۰/۰۱۲	۱/۰۷	۵/۰۰
	کنترل و رعایت بودجه‌ای	۴/۰۰۹	۰/۰۰۹	۱/۳۳	۵/۰۰
تعیین حدود	تقلب و اشتباه	۲/۹۸۱	۰/۰۳۴	۱/۱۱	۵/۰۰
	اهمیت و ریسک در اجرا	۳/۲۱۴	۰/۰۲۵	۱/۱۵	۵/۰۰

۵/۰۰	۱/۰۴	۰/۰۱۳	۲/۶۸۴	اعمال غیرقانونی صاحبکاران	رسیدگی
۵/۰۰	۱/۵۱	۰/۰۰۸	۳/۰۹۳	شناخت حسابرس از واحد	ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها
۵/۰۰	۲/۰۳	۰/۰۲۵	۳/۶۶۲	نمونه‌گیری در حسابرسی	کنترل‌ها
۴/۸۰	۱/۱۸	۰/۰۳۰	۳/۳۲۱	برنامه‌ریزی و سرپرستی	برنامه‌ریزی حسابرسی
۴/۸۵	۱/۰۷	۰/۰۲۵	۳/۹۰۱	اجرای رویه‌های حسابرسی و ارزیابی شواهد	

پیش از برآزش مدل لازم است تا مدل اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای مورد نظر، برآزش داده شود. در برآزش مدل‌های اندازه‌گیری، هدف بررسی مناسب بودن بارهای عاملی گویه‌ها (سؤالات) می‌باشد. بارهای عاملی که مقدار استاندارد شده آن‌ها بیش از ۰/۳ باشد، نشان می‌دهند که گویه‌ها برای اندازه‌گیری شاخص‌ها مناسب هستند [۹]. اما بارهای عاملی کمتر از ۰/۳ بیانگر معنی‌دار نبودن گویه‌ها در سنجش شاخص‌ها هستند که منجر به حذف آن گویه‌ها می‌شود. نمودار ۱ مدل اندازه‌گیری شاخص‌ها و بارهای عاملی آن‌ها را پس از حذف ۱۷ مورد از گویه‌هایی که بارهای عاملی آن‌ها کمتر از ۰/۳ بوده‌اند نمایش می‌دهد.



نمودار ۱. مدل برآزش داده شده با بارهای عاملی مناسب متغیرها

برازش مدل پژوهش در دو بخش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری صورت می‌گیرد. در بخش مدل اندازه‌گیری لازم است تا پایایی و روایی متغیرهای آشکار مورد بررسی قرار گیرند. در این بخش ابتدا به بررسی پایایی و روایی این متغیرها پرداخته و سپس برازش مدل ساختاری ارائه می‌گردد. یکی از روش‌های سنجش پایایی ضریب CR است که برای محاسبه آن ابتدا بارهای عاملی استاندارد شده هر گویه و خطای استاندارد شده را محاسبه کرده و با استفاده از رابطه ۱ مقدار ضریب آن را به دست می‌آید.

$$CR = \frac{(\sum \lambda)^2}{(\sum \lambda)^2 + (\sum \delta)^2} \quad \text{رابطه ۱}$$

که در آن رابطه، λ نشان دهنده بار عاملی استاندارد شده گویه‌ها (سؤالات پرسشنامه) و δ نماد خطای استاندارد است. چنانچه ضریب CR معادل یا بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد نشان می‌دهد که پایایی آن مقیاس مناسب است [۱۰]. ضریب CR مساوی یا بزرگ‌تر از ۰/۸ شود نشان از پایایی خیلی خوب مقیاس و ضریب مساوی یا بزرگ‌تر از ۰/۹ بیانگر پایایی عالی شاخص‌ها می‌باشد [۳۸]. نتایج پایایی متغیرها، ابعاد و شاخص‌های مورد سنجش در جدول ۴ آمده است.

همچنین برای بررسی روایی هم‌گرای هر سازه، از شاخص AVE استفاده شده است. اگر مقدار این شاخص برای هر سازه بیش از ۰/۵ باشد نشان می‌دهد که سازه مورد نظر از نظر روایی دارای اعتبار است [۱۰]. این شاخص با استفاده از رابطه ۲ محاسبه شده است:

$$AVE = \frac{\sum \lambda^2}{n} \quad \text{رابطه ۲}$$

که در آن λ نشان دهنده بار عاملی استاندارد شده گویه‌های پرسشنامه و n تعداد گویه‌های مربوط به هر سازه است. جدول ۴ مقادیر ضرایب CR (پایایی) و شاخص AVE (روایی هم‌گرا) متغیرها و سازه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج پایایی و روایی هم‌گرای متغیرها و سازه‌ها

متغیرها	ضریب CR	شاخص AVE	شاخص‌ها	ضریب CR	شاخص AVE
تعیین حدود رسیدگی	۰/۷۵۱	۰/۵۱۱	تقلب و اشتباه	۰/۸۳۲	۰/۶۰۸
			اهمیت و ریسک در اجرا	۰/۷۶۳	۰/۷۲۳
			اعمال غیرقانونی صاحبکاران	۰/۷۴۵	۰/۷۱۹
ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها	۰/۷۰۹	۰/۶۲۳	شناخت حسابرسان از واحد	۰/۷۶۹	۰/۶۹۹
			نمونه‌گیری در حسابرسی	۰/۷۰۶	۰/۵۷۷
	۰/۷۶۸	۰/۸۰۵	برنامه‌ریزی و سرپرستی	۰/۷۱۸	۰/۵۰۸

از توضیح دهندگی بالاتر از حد متوسط تغییرات مستقل وابسته توسط متغیرهای مستقل است. مقدار Q^2 نیز نشان می‌دهد که مدل پژوهش از قدرت پیش بینی کنندگی بالایی برخوردار است و نیز معیار $Communality$ هم بالاتر از حد متوسط است.

جدول ۶. نتایج برازش کلی مدل پژوهش

متغیرهای پنهان	مقدار R^2	مقدار Q^2	$Communality$
تعیین حدود رسیدگی	۰/۳۹۹	۰/۳۸۹	۰/۶۵۸
ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها	۰/۵۰۳	۰/۴۰۵	۰/۷۳۲
برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۴۱۷	۰/۳۹۲	۰/۴۳۱
عملکرد مالی	۰/۵۲۸	۰/۵۰۹	۰/۵۳۵

بر اساس مقادیر جدول ۶ سنجش برازش کلی مدل با معیار GOF به صورت زیر انجام می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalties} * R^2} = \sqrt{0.589 * 0.462} = 0.521$$

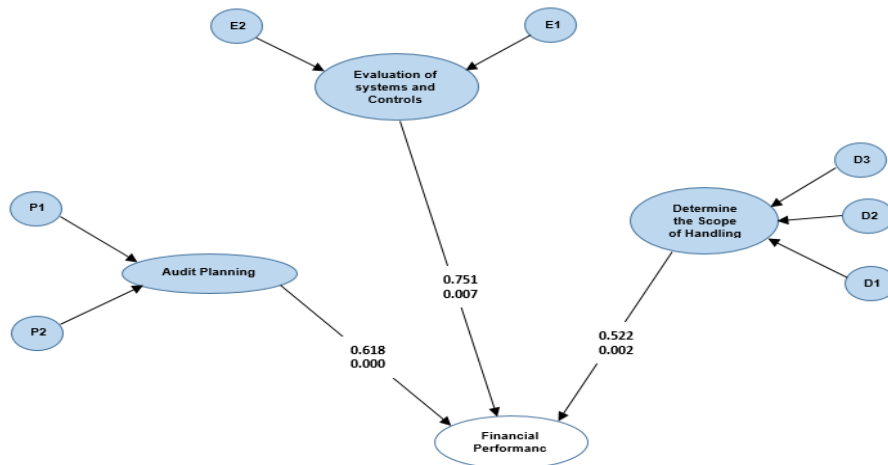
با توجه به مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان ملاک برازش ضعیف، متوسط و قوی مدل [۳۹] و مقدار ۰/۵۲۱ به دست آمده ملاحظه می‌شود که مدل پژوهش از برازش قوی برخوردار است.

اینک پس از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش و مناسبت آن‌ها، آزمون فرضیه‌های پژوهش انجام گرفته است. نمودار ۲ و جدول ۷ ضرایب برآورد شده برای اثر هر یک از فعالیت‌های حسابرسی بر عملکرد مالی را به همراه مقدار آماره T و مقدار معنی‌داری آن نشان می‌دهند. همان‌طور که مشاهده می‌شود ضریب برآورد شده برای تعیین حدود رسیدگی معادل ۰/۵۲۲ است و نشان می‌دهد که هر واحد تغییر در تعیین حدود رسیدگی می‌تواند به میزان ۰/۵۲۲ واحد بر عملکرد مالی سازمان اثر مستقیم داشته‌باشد. آماره T مربوطه ۳/۸۶۶ با معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ نیز حاکی از آن است که، اثر این شاخص بر متغیر وابسته در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. بنابراین فرضیه اول پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد. در نتیجه تقویت حدود رسیدگی می‌تواند عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی را افزایش دهد. در واقع افزایش تمرکز حساب‌رسان بر کشف اقدامات متقلبانه و اقدامات غیرقانونی مدیران بیمارستان‌های مورد بررسی می‌تواند به ارتقا کیفیت حسابرسی و در نتیجه بهبود عملکرد مالی این سازمان‌ها بیانجامد.

همچنین ضریب برآورد شده ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها معادل ۰/۷۵۱ است و آماره T مربوطه ۱۱/۷۸۲ با معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ نیز حاکی از آن است که، اثر این شاخص بر متغیر وابسته قوی و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. بنابراین فرضیه دوم پژوهش نیز تایید می‌گردد. به این معنی که تقویت ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی می‌تواند موجب بهبود عملکرد مالی شود. بدین معنی که افزایش شناخت کمیته حسابرسی از فعالیت‌های واحد مورد بررسی و افزایش کیفیت نمونه‌گیری از فعالیت‌های

انجام شده می‌تواند منجر به ارتقا بررسی‌های انجام شده توسط حسابرسان گردیده و با افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی به مدیران، عملکرد مالی این سازمان‌ها بهبود می‌یابد.

از سوی دیگر ضریب مسیر شاخص برنامه‌ریزی حسابرسی معادل ۰/۶۱۸ است. آماره T مربوطه ۲/۳۵۶ با سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ همچنان حاکی از آن است که، اثر این شاخص بر عملکرد مالی با اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. بر این اساس فرضیه سوم پژوهش نیز مورد تایید قرار گرفته است. با توجه به این نتیجه می‌توان اظهار داشت که بهبود برنامه‌ریزی حسابرسی از طریق سرپرستی بهتر اقدامات کمیته حسابرسی، گردآوری و استفاده از شواهد و اطلاعات دقیق و مربوط و اجرای فرآیندهای حسابرسی مستقل می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی این بیمارستان کمک کرده و موجب بهبود عملکرد مالی آنها شود.



نمودار ۲. مدل معادلات ساختاری آزمون فرضیه‌های فرعی

جدول ۷. برازش مدل معادلات ساختاری برای آزمون فرضیه‌های فرعی پژوهش

مقدار معناداری	آماره T	انحراف استاندارد	ضریب مسیر	رابطه متغیرها
۰/۰۰۲	۳/۸۶۶	۰/۰۱۴	۰/۵۲۲	تعیین حدود رسیدگی عملکرد مالی ←
۰/۰۰۷	۱۱/۷۸۲	۰/۰۸۶	۰/۷۵۱	ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها عملکرد مالی ←
۰/۰۰۰	۲/۳۵۶	۰/۰۵۵	۰/۶۱۸	برنامه‌ریزی حسابرسی عملکرد مالی ←

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسی و اظهارنظر نسبت به گزارش‌های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخ‌گویی است. حسابرسی، از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش شده یا دریافت‌شده از واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته‌باشد. توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از سازمان مورد رسیدگی، می‌تواند نقش به‌سزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به‌تبع آن اثربخشی بیشتر سازوکارهای کنترلی و عملکرد مالی سازمان ایفا کند. عملکرد نامناسب مالی می‌تواند موجب بروز مشکلات جدی برای سازمان‌ها شود و با ارزیابی درست عملکرد هر سازمان، می‌توان آن‌ها را از بروز این مشکلات آگاه ساخت. از آنجا یکی از وظایف مهم مدیریت نظارت و ارزیابی و انطباق تصمیم‌گیری‌ها با برنامه‌های از پیش تعیین‌شده است، نیاز به ارزیابی عملکرد مستمر در سازمان خواهد داشت.

هدف این پژوهش همان‌طور که اشاره شد، بررسی اثر فعالیت‌های حسابرسی بر عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی مشهد بود، که یافته‌های پژوهش ناشی از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که فعالیت‌های حسابرسی بر عملکرد مالی بیمارستان‌های مورد بررسی اثر معناداری دارند. به این معنی که بهبود و ارتقا فعالیت‌های مرتبط با حسابرسی می‌تواند به بهبود وضعیت عملکرد مالی منجر شود. بر این اساس مدیران بیمارستان‌ها می‌توانند با توجه ویژه به فعالیت‌های حسابرسی و کنترل‌های داخلی و تأمین شرایط و امکانات مناسب تر برای این بخش و نیز استفاده از نیروی‌های متخصص در این زمینه، شرایط بهبود عملکرد مالی را که از جمله ابعاد مهم ارزیابی عملکرد سازمانی است فراهم سازند. از سوی دیگر بر اساس یافته‌های فرضیه اول مبنی بر اثر تعیین حدود رسیدگی بر عملکرد مالی بیمارستان‌ها، می‌توان دریافت که با افزایش شفافیت و تعیین صحیح حدود رسیدگی به حساب‌ها می‌توان اثربخشی حسابرسی و کنترل‌های داخلی را افزایش داده که به‌تبع آن کیفیت گزارش‌گری مالی و نیز عملکرد مالی بهبود می‌یابد. از سوی دیگر فرضیه دوم پژوهش نیز که اثر ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی را بر عملکرد مالی مورد بررسی قرار می‌دهد مورد تایید قرار گرفته است. این نتیجه نشان می‌دهد که کنترل‌های داخلی و میزان نظارت و اشراف مدیران بر واحدهای سازمانی از جمله عوامل مهم بهبود عملکرد مالی قلمداد می‌شود. مدیرانی که سازوکارهای کنترلی موثرتری را به کار می‌گیرند عملکرد مالی مطلوب‌تری را برای سازمان به ارمغان می‌آورند. بالاخره فرضیه سوم پژوهش نیز مبنی بر اثر برنامه‌ریزی حسابرسی بر عملکرد مالی مورد تایید واقع شده است. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که افزایش کیفیت فرآیند حسابرسی و تدوین برنامه مناسب و سرپرستی کارای تیم حسابرسی نیز با افزایش عملکرد مالی سازمان همراه خواهد بود. لذا مدیران بخش بهداشت و درمان دولتی در شرایط محدودیت منابع مالی و بودجه‌ای جهت بهبود وضعیت عملکرد مالی باید به فرآیند حسابرسی و تدوین سازوکارهای مناسب کنترل داخلی و سیستم‌های نظارتی توجه ویژه داشته‌باشند. نتایج این پژوهش در خصوص اثر تعیین حدود رسیدگی در فعالیت‌های حسابرسی با پژوهش‌های رهروی دستجردی و همکاران [۱۲]، دریایی و عزیزی [۱۱]، آبات و همکاران [۲۵] و الحبابسا و

یکینی [۲۶] سازگاری دارد. اما در زمینه شاخص تقلب و اشتباه با پژوهش‌های مهم و ترابی [۱۹] ناسازگار است.

این پژوهش مانند بسیاری از پژوهش‌های میدانی با محدودیت‌هایی نیز روبه‌رو بوده که از جمله مهم‌ترین آن‌ها را می‌توان محدودیت ذاتی پرسشنامه در گردآوری داده‌ها نام برد، به‌گونه‌ای که پاسخ‌گویی به پرسشنامه می‌تواند تحت‌تأثیر عوامل محیطی، شرایط سازمانی و عوامل شخصیتی پاسخگو واقع شده و داده‌ها را با سوگیری مواجه سازد. محدودیت دوم را می‌توان به برخی شرایط محیطی و سبک مدیریت دستگاه مورد بررسی مربوط دانست که تعیین حدود رسیدگی و ارزیابی سیستم‌ها و کنترل‌ها را توسط حسابرسان متأثر می‌سازد، و سومین محدودیت را نیز باید به شرایط خاص حاکم بر محیط بیمارستان‌ها و عوامل انسانی، رضایت شغلی کارکنان، دسترسی نه‌چندان آسان به جامعه مورد بررسی مربوط دانست که ممکن است داده‌های پژوهش را تحت‌تأثیر قرار دهند.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اقدامات تقویت‌کننده عملکرد مالی بیمارستان‌های دولتی را می‌توان به صورت یک الزام در سازوکارهای مدیریتی این بخش عمومی در نظر گرفت و آن‌ها را به سایر بخش‌های نظام سلامت کشور تعمیم داد. بر اساس نتایج پژوهش می‌توان پیشنهادهایی را نیز به‌صورت زیر ارائه داد:

(۱) هماهنگی سیاست‌ها و خط‌مشی‌های بیمارستان با رویکرد حسابرسی مبتنی بر عملکرد که می‌تواند به اثربخشی و کارایی بیشتر فعالیت‌ها بیانجامد.

(۲) توجه ویژه مدیریت بیمارستان‌های دولتی به‌بهبود کارگیری سازوکارهای مناسب کنترل داخلی و استفاده از نیروی انسانی متخصص در حوزه‌های حسابرسی و مالی با رویکرد حسابرسی مبتنی بر عملکرد

(۳) رعایت قوانین و مقررات با تأکید بر معطوف بودن کنترل‌های داخلی بر فعالیت‌های مالی، با این رویکرد که حسابرسی مبتنی بر عملکرد می‌تواند پاسخ‌گوی تغییرات مورد نیاز در فعالیت بیمارستان‌ها در جهت تحقق اهداف باشد.

توجه ویژه طراحان سیستم‌های کنترل‌های داخلی به اثرات عدم‌اطمینان‌های محیطی و طراحی سیستم‌هایی که بتوانند اطلاع‌رسانی و گزارش‌گری مطلوبی داشته‌باشند.

فهرست منابع

۱. استاندارد حسابرسی ایران (۱۳۸۷)، "شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت"، شماره ۳۱۵.
۲. استاندارد حسابرسی ایران (۱۳۹۲)، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی"، شماره ۳۲۰.
۳. ایری، اسحاق، ولیان، حسن و صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۸)، "بررسی تأثیر کامیابی فراخود بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان"، فصلنامه حسابداری مالی، سال ۱۱ (۴۴)، صص ۸۷-۶۳.
۴. باباجانی، جعفر (۱۳۷۱)، "نقش مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی"، مجله حسابرسی، شماره ۷، صص ۲۶-۳۴.

۵. بیات، علی و علی احمدی، سعید (۱۳۹۳)، "تأخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۶ (۲۲)، صص ۹۷-۱۲۱.
۶. تجویدی، الناز و قائم‌پناه، محسن (۱۴۰۰)، "ویژگیهای کمیته حسابرسی و مدیریت سود"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۹، صص ۱۷۴-۱۵۵.
۷. تشدید، الهه و سپاسی، سحر (۱۳۹۷)، "ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه‌پردازی زیم نه بنیان"، **فصلنامه حسابداری مالی**، سال ۱۰ (۴۰)، صص ۵۰-۲۹.
۸. حاجی‌ها، زهره، اورادی، جواد و صالح‌آبادی، مهری (۱۳۹۶)، "ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی"، **فصلنامه حسابداری مالی**، سال ۹ (۳۳)، صص ۹۶-۷۸.
۹. حافظ‌نیا، محمدرضا (۱۳۹۱)، **مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی**، انتشارات سمت، تهران.
۱۰. داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۳)، **مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS**، چاپ اول، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران.
۱۱. دریایی، عباس‌علی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۶)، "بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای"، **دانش حسابداری مالی**، دوره ۵، شماره ۱ (۱۶)، صص ۹۹-۷۹.
۱۲. رهروی دستجردی، علیرضا، فروغی، داریوش و کیانی، غلامحسین (۱۳۹۷)، "ارزیابی خطر تقلب مدیران با استفاده از روش داده کاوی"، **دانش حسابداری**، دوره ۹، شماره ۱ (۳۲)، صص ۱۱۴-۹۱.
۱۳. سبحانی‌فرد، یاسر و اخوان خرازیان، مریم (۱۳۹۱)، **تحلیل عاملی، مدلسازی معادلات ساختاری و چند سطحی**، انتشارات دانشگاه امام‌صادق.
۱۴. سید عباس‌زاده، میرمحمد، امانی، جواد، خضری‌آذر، هیمن و پاشوی، قاسم (۱۳۹۳)، **مقدمه‌ای بر معادل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS و کاربرد آن در علوم رفتاری**، چاپ اول، انتشارات دانشگاه ارومیه، ارومیه.
۱۵. صابری، مریم، اسفندیارپور، مهدیه و نوروزی، محمد (۱۳۹۶)، "تأثیر متغیرهای حسابداری محرک ریسک بر بازده غیرمتعارف سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق‌بهادار تهران"، **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، دوره ۷، شماره ۳ (۲۵)، صص ۱۸۰-۱۶۱.
۱۶. فرزندی‌پور، مهرداد، آصف‌زاده، سعید و ربیعی، رضا (۱۳۸۳)، "میزان رعایت استانداردهای بخش مدارک پزشکی بیمارستانهای شهر کاشان"، **مجله علمی پژوهشی فیض**، شماره ۱۰ (۳)، صص ۳۳-۱۸.

۱۷. لطیفی، علی و جهانشاد آریتا (۱۳۹۸)، "تأثیر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۴۴، صص ۶۳-۹۰.
۱۸. مشایخی، بیتا، ونکی، امیر سالار و سیوندی ان، مصباح (۱۴۰۰)، "مروری بر مطالعات حسابرسی داخلی با رویکرد مدل سازی موضوعی"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۸ (۲)، صص ۲۹۶-۳۵۸.
۱۹. مهام، کیهان و ترابی، ابوالفضل (۱۳۹۱)، "ارائه رتبه‌بندی ریسک در تقلب گزارش‌گری مالی"، **همایش ملی جهاد اقتصادی** (با تأکید بر تولید ملی، حمایت از کار و سرمایه ایرانی)، دانشگاه مازندران.
۲۰. مهدوی، غلامحسین و گل محمدی، مریم، (۱۳۹۱)، "بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی"، **حسابداری سلامت**، شماره ۱، صص ۸۵-۱۱۰.
۲۱. مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد (۱۳۹۶)، "چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه های اجرایی"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۹ (۳۶)، صص ۲۷-۴۸.
۲۲. میرزایی، اباصلت، طیبی، سید جمال‌الدین، نصیری‌پور، امیر اشکان و ریاحی، لیلیا (۱۳۹۳)، "ارائه الگوی شاخص‌های مالی برای ارزیابی عملکرد مالی در بیمارستانهای ایران"، **فصلنامه کمیته تحقیقات دانشجویی معاونت پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی مشهد**، دوره ۱۷، شماره ۵۹، صص ۵۴-۵۹.
۲۳. نعیمی، مهدیس (۱۳۸۱)، **بررسی تأثیر فشار زمان بر رفتار حسابرسان مستقل**، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
۲۴. وکیلی‌فرد، حمیدرضا، طالب‌نیا، قدرت‌الله و صباغیان طوسی، امید (۱۳۹۵)، "اثر کیفیت حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابرسی مشروط"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۸ (۲۹)، صص ۹۷-۱۲۴.
۲۵. Abbatt, L.J., Daugherty, B., Parker, S. and Peters, F. (2016), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", **Journal of Accounting Research**, 54 (1), pp 3-40.
۲۶. Alhababsa, S. and Yekini, S., (2021), "Audit committee and audit quality: An empirical analysis considering industry expertise, legal expertise and gender diversity", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 42, 100377.
۲۷. Awang, Y., Suhaiza, I. and AbduRahim, A., (2016), "Measuring the potential for financial reporting fraud in a highly regulated industry",

- The International Journal of Accounting and Business Society**, 24 (1), pp 81- 97.
۲۸. Bao, D., Files, R. and Radhakrishnan, S., (2015), "Industry-Specialist Audit Fee Premium and Financial Statement Complexity". Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2648745>.
۲۹. Beasley, M.S., Carcello, D., Hermanson, R. and Lapides, P.D., (1999), "Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms", **Accounting Horizons**, 14 (4), pp 441- 454.
۳۰. Boritz, J.E., Kochetova-Kozlosk, N., Robinson, L.A. and Wong, C., (2015), "Auditors' and Specialists 'Views about the Use of Specialists during an Audit'. Canadian Academic Accounting Association", **Annual Conference**. SSRN. No 5, pp 23-38.
۳۱. Chan, D.K., Li, X., and Xin, Q., (2021), "Institutional investor inattention and audit quality", *Accounting Public Policy*, 40, 106857. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106857>.
۳۲. Elaouda, A. and Jarbouib, A., (2017), "Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency", **Research in International Business and Finance**, 42, pp 616-629.
۳۳. Fornell, C. and Larcker, D., (1981), "Evaluating structural equation models with unobservable and measuring error", **Journal of High Technology Management Research**, 8, pp 39-50.
۳۴. Groene, O., Skau, J.K. and Frolich, A., (2008), "An international review of projects on hospital performance assessment", **International Journal for Quality in Health Care**, 20 (3), pp 162-171.
۳۵. Hansen, J. and Klamm, B.K., (2012), "A study of accounting students' ability to recognize and evaluate fraud risk", **Journal of Theoretical Accounting Research**, 8(1), pp 1-23.
۳۶. Mercana, M., Reismanb, A., Yolaland, R. and Burak, A.E., (2003), "Financial performance of the Turkish banking sector: results of a DEA-based analysis", **Socio-Economic Planning Sciences**, 37, pp 185-202.
۳۷. Mubako, G. and O'Donnell, E., (2018), "Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation", **International Journal of Auditing**, 22 (1), pp 55-64.

۳۸. Nelson, E.C., Splaine, M.E., Batalden, P.B. and Plume, S.K., (1998), "Building measurement and data collection into medical practice", **Ann Intern Med**, 128 (6), pp 460-466.
۳۹. Paul, F. and Jim, B., (2005), "A Review of Performance Measurement: Towards Performance Management", **Computers Industry**, 56, pp 663-680.
۴۰. Smith, P.C., Elias Mossialos, E. and Papanicolas, I., (2008), "Principles of Performance Measurement". **Euro Observer**, 10 (1), pp 1-4.
۴۱. Veillard, J., Champagagne, F., Klazinga, N., Kazandjian, and Arah, O.A., (2005). "A Performance Assessment Framework for Hospitals: The WHO Regional Office for Europe PATH Project". **International Journal Quarterly Health Care**, 17(6), pp 487-496.



The Effect of Audit Activities on Improving the Financial Performance of Public Hospitals in Mashhad

Abdorreza Asadi (PhD)¹©

Department of Financial Management, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran

Akbar Alizadeh

Department of Financial Management, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran

(Received: May 16, 2022; Accepted: February 20, 2023)

Today, improving the quality of service and performance of public sector organizations is one of the most important issues for governments. In public hospitals, the need for auditing to improve performance is increasing as the activities increase. The present study is categorized as an applied research in terms of purpose, and descriptive-survey in terms of the method. The population of the study includes all independent and internal auditors in public hospitals in Mashhad having at least ten years of experience, and all members of the population were studied through census method by questionnaire and ۷۲ completed questionnaires were used for data analysis. Structural equation modeling using Smart PLS software was also used to analyze the data. Based on the findings, determining the scope of activities with a coefficient of 0.522 , quality of systems evaluation and internal controls with a coefficient of 0.751 , and audit planning with a coefficient of 0.618 all have a significant effect on improving the financial performance of hospitals. The results show that what matters most is the quality of the systems and internal controls being evaluated, followed by the type of audit process planning and scope of activities.

Keywords: Auditing, Internal Control, Financial Performance, Public Sector, Public Hospitals.

¹ abdorrezaasadi@yahoo.com © (Corresponding Author)