

## رویکردی ترکیبی برای توسعه مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران بیمارستان‌های دولتی شهر تهران

جعفر شیخیان عزیزی<sup>۱</sup>

عبدالکریم رضائی نژاد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۴/۳۰

### چکیده

صنعت مراقبت‌های بهداشتی به طور مداوم در حال تحول است و بیمارستان‌های دولتی با فشار فزاینده‌ای برای بهبود عملکرد و پاسخگویی خود مواجه هستند. این مطالعه با هدف ارائه مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی شهر تهران با رویکرد روش‌های ترکیبی انجام شده است. پژوهش در دو مرحله کیفی و کمی انجام شد. در مرحله کیفی با ۲۰ شرکت‌کننده شامل مدیران بیمارستان، معاونین، اساتید دانشگاه و کارشناسان امور مالی و حسابرسی مصاحبه انجام شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. مرحله کمی شامل انتخاب تصادفی نمونه بر اساس فرمول کوکران بود. در مرحله کیفی از مصاحبه اکتشافی نیمه ساختاریافته و در مرحله کمی برای ارزیابی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل داده‌های بنیادی انجام شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مدل حسابرسی عملکرد با آلفای کرونباخ ۰/۷۰۱ برای همه مؤلفه‌ها معتبر و پایا است. مهم‌ترین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفت و مشخص شد که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها دقیق است و می‌تواند چارچوب مناسبی برای تدوین سند چشم‌انداز حسابرسی عملکرد برای مدیران بیمارستان‌ها فراهم کند. سهم مطالعه در دانش قابل توجه است، زیرا یک مدل حسابرسی عملکرد جامع برای مدیران بیمارستان‌های دولتی ارائه می‌کند. رویکرد روش‌های ترکیبی امکان درک عمیق‌تری از چالش‌ها و فرصت‌های پیش روی بیمارستان‌های دولتی را فراهم می‌کند و یافته‌ها می‌توانند از توسعه سیاست‌ها و شیوه‌ها برای بهبود عملکرد و پاسخگویی بیمارستان‌ها خبر دهند.

### واژگان کلیدی

حسابرسی عملکرد، بیمارستان‌های دولتی، مدیران اجرایی، روش‌های ترکیبی، بهداشت و درمان

۱- استاد گروه حسابداری و مالی، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران.

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری و مالی، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران.

## مقدمه

در طول سال های اخیر، مدیران بخش های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملکرد و پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه چنین زمینه هایی ضرورت وجود حسابرسی عملکرد به منظور ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به نحو چشمگیری افزایش یافته است. در جهان کنونی افزایش روز افزون هزینه های درمان، بیمارستان را به صورت یکی از سازمان های مهم و پر هزینه در آورده است؛ به نحوی که بیمارستان های کشورهای جهان سوم ۵۰ تا ۸۰ درصد بودجه بخش بهداشت و درمان را به خود اختصاص می دهند و به عنوان مراکز پر هزینه سهم عظیمی از کارکنان تحصیل کرده را در اختیار دارند. در کشورهای توسعه یافته، سهم و هزینه بیمارستان ها از بخش بهداشت و درمان بخش دولتی بیشتر از ۴۰ درصد نیست. جای تأسف است که بالغ بر ۸۰ درصد این منابع رو به کاهش در کشورهای در حال توسعه به بیمارستانهایی اختصاص دارد که بازده آنها در مجموع بالغ بر ۵۰ درصد ظرفیت آنها نیست.

با توجه به اینکه سرمایه اصلی نظام بهداشت و درمان اعم از مالی و نیروی انسانی در بیمارستان ها هزینه می شود تا قبل از دهه ۱۹۸۰ مطالعه اندکی در زمینه هزینه انجام شده و عمده ترین مطالعه ها از سال ۱۹۸۶ به بعد شروع شده است مطالعه بارنوم و کوتزین در زمینه اقتصاد بیمارستان های در حال توسعه در سال ۱۹۹۲ ضایعات گسترده منابع در این بخش را نشان می دهد. حجم هزینه های عملیاتی بیمارستان ها و ناکارآمدی نظام بهداشت و درمان موجب سوال هایی در زمینه چگونگی صرف منابع توسط بیمارستان ها می شود. لذا مراکز درمانی به عنوان یک بنگاه اقتصادی ناگزیرند از ابزارها و روش های اقتصادی برای بهبود کارایی و ارتقای بهره وری استفاده نمایند. اینجاست که نظارت بر عملیات و فعالیت های مدیریت در ابعاد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اهمیت خود را نشان می دهد و نیاز به حسابرسی عملکرد و بهبود عملیات مدیریت پیش از پیش نمایان می شود. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی برعهده دولت است و مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت های مالی و اظهار نظر در چهارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی شود. حساب خواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می شود که برنامه ریزی صحیح، عملکرد دستگاه های اجرایی بر اساس اهدافشان، مورد رسیدگی قرار گیرد، نظارت مالی بر بخش دولتی اگر چه امری است لازم و انکار ناپذیر، اما به نظر می رسد که کافی نیست زیرا در بعضی موارد مشاهده شده است که در اجرای برنامه های دولت هزینه ها مطابق با شرایط و قوانین انجام پذیرفته اند اما نتایج با آنچه در برنامه ها پیش بینی شده منطبق نبوده است و یا این که هزینه ها جز اتلاف منابع نتیجه ای در بر نداشته است (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶).

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصت هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثر بخشی در اجرای روش ها و عملیات است. حسابرسی عملکرد در برگیرنده ی بررسی سیستماتیک فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت های بهبود عملیات، ارائه پیشنهاد هایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر است. حال که برنامه های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی را پیدا کرده، لازم است مدیران توجه خاصی به حسابرسی عملکرد داشته باشند. از پایه حسابرسی عملکرد، این فرصت را به مسئولین دستگاه های اجرایی مختلف می دهد که کنترل های مدیریتی را با نگاه عمیق تری ارزیابی کرده و از بروز مسئله جدی یا

غیر قابل جبران برای سازمان ها جلوگیری کرده و برنامه های آتی و بودجه بندی خود را در جهت حداکثر سازی کارایی و اثر بخشی اصلاح کنند (لاری دشت بیاض، قائم مقامی ملکی، ۱۳۹۵).

هدف اساسی حسابرسی عملکرد به بالا بردن چگونگی اجرای عملکرد آتی مربوط می باشد؛ و با خط مشی ها، برنامه ریزی و سیستم های کنترل و روش های تصمیم گیری مربوط است. بررسی قوانین موجود در خصوص وظایف و اهداف سازمان های نظارتی کشور به ویژه دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی نشانگر عدم وجود قوانین لازم و یا ناکارآمدی قوانین موجود در امر گفته شده است. اجرای حسابرسی عملکرد به عنوان شیوه نوین در حسابرسی دولتی نیازمند تحولات گسترده در عرصه های مختلف درون سازمانی و برون سازمانی دیوان محاسبات کشور است. با گذشت قریب به سه دهه از تصویب قانون دیوان محاسبات پس از انقلاب اسلامی، زمان آن رسیده 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 می توان نقش آفرینی فعال و موثر دیوان محاسبات را در عرصه توسعه کشور انتظار داشت. اهمیت اساسی مولفه های اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در حسابرسی عملکرد و ارائه پیشنهاد های لازم برای بهبود عملکرد، توجه صاحب نظران و کارشناسان را در سال های اخیر به این نوع از حسابرسی به منظور بدست آوردن اطمینان از جهت گیری برنامه های میان مدت و بلند مدت به سوی رشد و توسعه اقتصادی معطوف کرده است؛ و از طرفی بحث بهبود عملکرد سازمان ها در دنیای رقابتی امروز مورد توجه مدیران واقع شده است و توجه آنها را به معیارهای با اهمیتی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی بیش از پیش جلب کرده است. به طوری که ادامه حیات خود را در سایه رای مردم و سهامداران مربوط می دانند و برای جلب نظر آنها به بهبود عملکرد سازمان می اندیشند. 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 چشم گیری نداشته است و تقاضای کافی از سوی دستگاه های اجرایی را نداشته است.

### طرح تحقیق

#### پیشینه تحقیق و چارچوب نظری آن

در دومین سمینار بین المللی سازمان های حسابرسی آسیایی در سال ۱۹۸۵ در توکیو، سخنان هیئت چینی شرکت کننده در آن کنفرانس گویای این منظور بود که حسابرسی در بخش عمومی، آنطور که توسط پولیت و سوما (۱۹۹۹) توصیف شده، قدمتی به بلندای تاریخ تمدن دارد و به عنوان یکی از قدیمی ترین و محترم ترین عملکرد های دولت تعریف شده است. آدامز (۱۹۸۶) گفته بود که حسابرسی دولتی در بدوی ترین شکل خود به سلسه ژو غربی در چین و در حدود ۳۰۰۰ سال قبل از میلاد مربوط است. یونان باستان، روم و ایران هم حسابرسی های عمومی داشته اند. بروس و پرسون (۲۰۰۰) هم مصر باستان و بابل را به عنوان مناطق اولیه حسابرسی شناسایی کردند. از آنجا که واژه حسابرسی عملکرد در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به کار می رود و استفاده از آن در ایران به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است (رحیمیان، ۱۳۹۰: ۶۶) در این مطالعه نیز از واژه حسابرسی عملکرد استفاده شده است. بررسی چالش های اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و به خصوص دستگاه های اجرایی، نیازمند آشنایی کافی با مبانی نظری این موضوع است (عبدالرحیم و الاتمی، ۲۰۰۸: ۷۹۸). به طور کلی، می توان مبانی نظری چالش های اجرای حسابرسی عملکرد را از سه منظر حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری مورد بررسی قرار

داد. برخوردار نبودن حسابرسان عملکرد از صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعریف نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد و تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد از چالش‌های عمده از منظر حسابرسی است (استوارت، ۲۰۱۱: ۳۸۳). بر اساس آیین‌رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگیرنده دو جنبه اساسی کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای است. کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است و حفظ صلاحیت حرفه‌ای، مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه است؛ بنابراین، صلاحیت حرفه‌ای لازم شامل دو مفهوم دانش و تجربه است. با توجه به تنوع موضوع‌های مورد حسابرسی، دامنه دانش و مهارت‌های لازم برای حسابرس عملکرد بسیار گسترده است (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲: ۱۳۰). پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی بستگی به مهارت‌های حسابرس و شناخت دقیق نیازهای واحد مورد رسیدگی دارد (رام و کامپل، ۲۰۰۶: ۲۷). تعیین دامنه رسیدگی مواردی چون وظایف و سیاست‌های دولت، پاسخ‌گویی به مردم در خصوص مدیریت عمومی، ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی استفاده از منابع دولت و اثربخشی برنامه‌های دولت، باعث می‌شود تا اجرای حسابرسی عملکرد با مشکل مواجه شود (ساروار، ۲۰۱۰: ۲۰ و مورت، ۲۰۰۱: ۴۴۲). رویکردی که معمولاً برای تعیین دامنه رسیدگی و شناسایی نهایی حوزه‌های با خطر بالا و مشکل آفرین در ادبیات حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌شود، روش ارزیابی خطر است که بر حسب نوع کار بسیار متفاوت بوده و اغلب تابع خلاقیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس است (جاکیم و رنیووک، ۲۰۱۴: ۷). مهم‌ترین مساله در ارزیابی عملکرد واحد مورد رسیدگی، تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد است (کریستین، ۲۰۱۴: ۳۷۱).

یزدان شناس و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی اثر بخشی، جزئی از فرایند 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 دیوان محاسبات کشور در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی موثر اما در ایفای بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی بی‌تاثیر است. دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی عملکرد به شیوه موثر باید دامنه رسیدگی خود را به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری گسترش داده و در برنامه ریزی‌های سالیانه به گونه‌ای عمل کند که زمینه ورود به این حوزه از بُعد ارزیابی آثار ناشی از تصمیم‌های گرفته شده فراهم شود. هم‌چنین، استفاده از نظرات تخصصی کارشناسان سایر رشته‌ها در حسابرسی‌ها باید مدنظر دیوان محاسبات کشور قرار گیرد.

پژوهش فلاح و همکاران (۱۴۰۰) به 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 معنا دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل 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 حوزه های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش ها کمک می کند.

حجازی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد پرداختند. پاسخگویی یکی از چالش هایی است که امروزه دولت ها با آن روبرو هستند. امروز دولت ها بایستی نسبت به خط و مشی ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان های دولتی به وسیله مردم و برای مردم ایجاد می شوند و لازم است در برابر آن ها پاسخگو باشند. افزایش شفافیت در گزارش های مربوط به اوراق قرضه و بدهی های احتمالی، ویژگی های بنیادی یک چارچوب گزارش مالی برای بخش عمومی است. در مقابل، برخی دولت ها با توجه به عملیات های محاسباتی ضعیف، در اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره برداشت و استفاده از منابع کمیاب ناتوانند و بنابراین در حل مشکلات ناشی از بحران های بدهکاری دولتی نیز ناتوانند. فعالیت هایی که سبب ایجاد گزارش جامع و مستند از عملکرد و وضعیت یک دولت می شود، ارزیابی می شوند، بنابراین ذی حساب بودن و شفافیت این گزارش ها، برای حل مشکلات ناشی از بحران های بدهکاری دولتی ضروری به نظر می رسد.

پژوهش امجدی و همکاران (۱۳۹۹)، با هدف بررسی تاثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات) انجام شد. یافته ها بیانگر آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن ها بر اعتماد اجتماعی تاثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی 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 دستگاه های اجرایی است.

مشری 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 بانک های انصار، شهر و سینا مناسب است. نقش و اهمیت حسابرسی داخلی توسط مدیریت ارشد و سایر کارکنان در بانک های انصار، شهر و کارآفرین شناخته شده است. نقش مشورتی حسابرسان داخلی تنها در بانک انصار و شهر چشمگیر است. به جزء بانک ملی، در سایر بانک ها حسابرسان داخلی از دانش و تجربه کافی در خصوص فعالیت خود برخوردار هستند و در همه بانک ها حسابرسان داخلی از آموزش کافی جهت بهبود فرآیند حسابرسی بهرمند می شوند.

امرای و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فرا ترکیب پرداختند. روش پژوهش به کار رفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی - کمی) است. ابتدا با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مبادرت به استخراج شاخص ها 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 بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده شد. در ادامه با مقوله بندی شاخص ها و انجام تکنیک دلفی فازی، محتوای طرح مورد تحلیل قرار گرفته، شاخص های اصلی شناسایی و غربالگری شدند. سپس با استفاده از روش سوارا نسبت به اولویت بندی و وزن معیار ها اقدام و ۱۳ عامل به ترتیب اولویت تعیین شد. لازم به

یادآوری است، تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم افزار MaxQDA و در فاز کمی با نرم افزار Matlab انجام شده است.

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 متغیرها پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل پذیری) تاثیر مثبت و معناداری داشته است به نحوی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد کلیه فرضیه‌های پژوهش پذیرفته شدند.

نخبة فلاح و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد؛ براساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه پرداختند. تحلیل یافته‌های گزارش‌های حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد اقدامات اصلاحی چشمگیری باید در سامان‌های 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.

بخشانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی هموار سازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاه‌ها) پرداخته شده است. در این مطالعه توصیفی داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش نامه توزیع شده بین متخصصان و کارشناسان امر بودجه ریزی در جامعه مورد بررسی، جمع‌آوری شدند. داده‌ها با (ANP) و به روش تحلیل شبکه‌ای Super Decisions گردآوری شده به وسیله نرم افزار مورد تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، مهم‌ترین موانع در امر بودجه ریزی عملیاتی در این دانشگاه به ترتیب عبارتند از: عدم کفایت آموزش فنی در خصوص بودجه بندی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری و عدم وجود تخصص و مهارت کافی.

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، میران 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 ضعیف» قرار دارند.

لی و همکاران (۲۰۱۸)، با هدف مطالعه مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی انجام شده 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 مستند سازی و با استفاده از اطلاعات کتابخانه ای مرتبط با نهاد های عالی حسابرسی بخش عمومی آلمان شد. یافته ها نشان داد که مؤلفه های کارایی و اثر بخشی در دستگاه های دولتی کشور آلمان از صرفه اقتصادی مهم ترند؛ زیرا دو مؤلفه خود سبب ایجاد صرفه اقتصادی می شوند.

برگلد و کانگ (۲۰۱۳)، به بررسی اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی با توجه به هزینه های حسابرسی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد هزینه حسابرسی شرکت های دارای راهبرد اعتماد اجتماعی پایین تر از سایر شرکت هاست، به این دلیل که این شرکت ها در تلاش اند سطح اطمینان به صورت های مالی خود را با افشای صادقانه حفظ کرده و منجر به کاهش هزینه های نمایندگی خود شوند.

### تعریف حسابرسی عملکرد

در گذشته منظور از حسابرسی، کشف تقلب و گواهی صحت سوابق و مدارک حسابداری بوده است. در حالی که امروزه، منظور اصلی، اظهار نظر درباره مطلوبیت صورت های مالی می باشد. به همین ترتیب، در گذشته، منظور از حسابرسی عملکرد، حصول اطمینان از رعایت قوانین، خط مشی ها و مقررات بوده است، در حالی که امروزه، منظور اصلی، بهبود عملکرد مدیریت و تعیین آن است که آیا یک واحد تجاری، یک ارگان دولتی یا یک برنامه، توام با کارایی، توجیه اقتصادی و اثر بخشی اجرا شده است یا خیر؟ (شباهنگ، ۱۳۹۳: ۲-۳).

تعاریف زیادی درباره حسابرسی عملکرد وجود دارد که چند مورد آن به شرح ذیل می باشد:

- حسابرسی عملکرد مدیریت عبارت است از برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل، در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت کارکنان واحد مورد رسیدگی، اصول و استاندارد های مناسب را در ارتباط با عملیات به منظور به کارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی، توجیه اقتصادی و اثر بخشی اعمال کرده اند یا خیر و اظهار نظر، نتیجه گیری و گزارش به شخص ثالث، با توجه به شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی با در نظر گرفتن موارد زیر:
- الف) ارائه شواهد کافی در گزارش خود به منظور قانع کردن شخص ثالث از صحت نتیجه گیری ها.
- ب) ارائه پیشنهاد برای اصلاح هر گونه نارسایی.

- حسابرسی عملیاتی فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی است. این نوع حسابرسی تکنیکی است که هدفش ارزیابی نحوه اجرای عملیات است. این تکنیک اطلاعات ضروری را در خصوص تعیین میزان دستیابی به اهداف (ازجمله میزان موفقیت در استفاده از منابع) برای مدیران و مالکان فراهم می آورد. حسابرسی عملیاتی به جای تجربه و تحلیل معاملات مالی به بررسی نحوه تخصیص و بکارگیری منابع تأکید دارد و بر ارزیابی کنترل ها و عملکرد مدیریت متمرکز می باشد. این نوع حسابرسی ضمن تقویت جنبه های مثبت مدیریت منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحد اقتصادی می شود (ذوالفقار آرانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۳).
- کنگره بین المللی نهاد های عالی حسابرسی، حسابرسی عملکرد را این گونه تعریف کرده است: «حسابرسی که با ارزیابی ارزش اقتصادی، کارایی و اثر بخشی مدیریت در بخش عمومی در ارتباط است.» (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۶).

- دیوان محاسبات آمریکا در سال ۱۹۹۴ تعریف جایگزینی ارائه داده است: «حسابرسی عملکرد عبارت است از بررسی هدفمند و منظم شواهد به منظور دستیابی به ارزیابی مستقل از عملکرد سازمان های دولتی و برنامه ها و فعالیت های آنها به منظور فراهم آوردن اطلاعاتی جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی و تسهیل فرایند تصمیم گیری بخش هایی که مسئولیتی در زمینه اصلاح عملکرد بخش های مختلف دارند.» (سلیمانی امیری و صادقی عسکری، ۱۳۹۳: ۱۰۶).

### عناصر تعریف حسابرسی عملکرد

ادبیات گسترده ای درباره اصل و تعریف حسابرسی عملکرد وجود دارد. کلز و هوگز (۲۰۰۹)، به منظور شناسایی اجزا و عناصر تعریف حسابرسی عملکرد، نمونه ای از منابعی را که اعتقاد داشتند به صورت گسترده ای در ادبیات حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گرفته، بررسی کردند. در تعریف های ارائه شده از حسابرسی عملکرد که پیش از این ارائه شده عناصر حسابرسی عملکرد شامل سه مؤلفه صرفه اقتصادی، کارآیی و اثر بخشی و مدیریت بخش عمومی است. صرفه اقتصادی فرآیند به حداقل رساندن هزینه منابع مورد استفاده جهت رسیدن به اهداف مورد نظر بدون کاهش در کیفیت خروجی ها تعریف شده است. کارآیی عبارتست از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) و عملیات کارآ عملیاتی است که با استفاده از روش های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تأمین کند. اثر بخشی میزان موفقیت است یعنی میزانی که خروجی ها به اهداف مدنظر دست یافته اند.

### اهداف حسابرسی عملکرد مدیریت

هدف اصلی حسابرسی عملکرد بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی از طریق ارزش افزوده است. حسابرسی عملکرد کارآیی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع را در اجرای وظایف دستگاه های تحت رسیدگی بررسی می نماید. از این رو حسابرسی عملکرد در صورتی که به صورت مؤثر اجرا شود می تواند منتج به بهبود نظارت بردستگاه های دولتی و ارتقاء پاسخگویی، استفاده بهتر از منابع یا انجام کار با همان منابع یا حتی منابع کمتر، بهبود مدیریت دستگاه های دولتی، فراهم ساختن فرصت کاهش هزینه ها و ارتقاء بهره وری و شناخت توانایی های سازمان و ارائه پیشنهاد جهت اصلاح نواقص و بهبود سیستم های و عملکرد شود. حسابرسی عملکرد همچنین به سولاتی از این قبیل که: آیا معادل پول صرف شده ارزش کسب شده است؟ یا آیا مصرف منابع به نحو بهینه یا خردمندانه تر امکانپذیر می باشد؟ پاسخ می دهد (راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات، ۱۳۹۰: ۶-۵).

### اهداف حسابرسی عملیاتی

اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران آمریکا (۱۹۸۳) به شرح زیر است:

الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدف های تعیین شده به وسیله مدیریت و یا سایر معیارهای سنجش مناسب. به منظور اطمینان یافتن از اثر بخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی عملیات، سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجراء ارزیابی می شود. این امر شامل موارد زیر می شود:

اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیار های مناسب برای ارزیابی عملیات، این معیارها معمولاً به وسیله مدیریت یا سایر مراجع ذیصلاح تعیین می شود.



اطمینان یافتن از تأکید بر رضایت مشتریان و استفاده کنندگان (درون سازمانی و برون سازمانی) خدمات و محصولات. اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن سیستم های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان (شامل برنامه ها، خط مشی ها، روش ها و راهکارها) و درک آنها از سوی کلیه سطوح عملیاتی.

اطمینان یافتن از پیش بینی و به کارگیری سیستم های ارزیابی و بازخورد مناسب در سازمان. اطمینان یافتن از اتکا به گزارشهای عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت. ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیات از نظر اثر بخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی شامل:

۱- تشخیص توانایی ها و فرصت های بلقوه (از جمله در حوزه های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیت های بلا استفاده، شیوه های تأمین مالی و بازاریابی و...).

۲- شناسایی مخاطرات محتمل با اهمیت.

ج) دادن پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر (صفار، محمد جواد، ۱۳۸۵).

### دلایل انجام حسابرسی عملکرد

به رغم مزیت های حسابرسی صورت های مالی (گزارشگری مالی در واحد های تجاری، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه های استفاده کننده از صورت های مالی مانند سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، دولت و مدیران است که برای تصمیم گیری های درست و بجای اقتصادی، برنامه ریزی، اعمال نظارت و پاسخگویی، به این اطلاعات نیاز دارند. مجموعه صورت های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد همراه یادداشت های توضیحی پیوست، جزء محوری گزارش های مالی و عمده ترین وسیله انتقال اطلاعات به خارج از واحد اقتصادی است. اطلاعات صورت های مالی، زمانی برای استفاده کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه ای بی طرفانه اندازه گیری شود و نتایج اندازه گیری ها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد)، این نوع خدمات، تمام نیازهای مدیران واحد های اقتصادی را تأمین نمی کند. در این راستا، فعالیت های انجام شده توسط حسابرسان مستقل مورد تجزیه تحلیل قرار گرفته و در موضوع های زیر از این حسابرسان انتقاد شده است.

۱- تا سال های متمادی، توجه حسابرسان منحصر به موضوعات مالی بوده است که مستلزم اعمال دقت بیشتر مدیران عمومی است.

۲- نگرش حسابرسان مستقل در رسیدگی به تک تک معاملات و رویداد موجب شده است که آنان به جای توجه به نتایج عملیات، همواره معاملات و رویدادها را به طور جداگانه مورد توجه قرار دهند.

۳- از آنجا که حسابرسی صورت های مالی همواره پس از انجام فعالیت ها صورت می گیرد، بیشتر اوقات این امکان را به وجود نمی آورد که حسابرسان بتوانند مورد رعایت نشدن قوانین و اجرا نشدن قواعد کاربردی را به موقع و به نحو مطلوب گزارش کنند.

در دهه های اخیر، پیشرفت های اساسی زیادی در انواع خدمات حسابرسی به وجود آمده است و دیگر حسابرسی ها، صرفاً محدود به بررسی جداگانه معاملات مالی پس از زمان انجام آنها نیست. از جمله، در دنیای امروز، حسابرسان عملیاتی در هر زمان می توانند موضوع های عملیاتی سازمان را بخوبی بررسی کنند. آنان دارای نگرشی کلان به فعالیت

های حسابرسی هستند؛ و نتایج فعالیت را مورد توجه قرار می دهند. حسابرسان عملیاتی می کوشند تا پس از انجام بررسی های لازم، با ارائه پیشنهاد های عملی و سازنده درباره موارد ضعف مدیریت مشاهده و گزارش شده در گزارش حسابرسی عملیاتی، بهره وری عملکرد مدیریت را افزایش دهند. آنان برای دستیابی به هدف ها و نتایج، نه تنها نقاط ضعف عملکردها، معایب و مشکلات موجود در سیستم وساز کارهای کنترلی و عملیاتی را تعیین می کنند. بلکه توصیه هایی نیز برای اصلاح وضعیت موجود و رسیدن به یک وضعیت مطلوب پیشنهاد می کنند.

### اهمیت و ضرورت پژوهش

هدف از حسابرسی عملکرد مدیریت، دستیابی به پاسخ این سوال است که آیا فعالیت های عملیاتی و حتی غیر عملیاتی مدیران در کلیه سطوح ساختار سازمانی یک سازمان، توأم با کارآیی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی اداره اجرا شده است. در عصر حاضر، همراه با پیشرفت های روز افزون فناوری و با توجه به گسترش فضای رقابتی بازار نیاز است جامعه به حسابرسی عملکرد، نگاه متفاوت تری داشته باشد تا نسبت به وضع مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید و می بایست جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی مالی، نسبت به تدوین استاندارد های حرفه ای حسابرسی عملکرد اقدام گردد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس اهداف پژوهش، از نوع کاربردی، روش انجام آن توصیفی- پیمایشی و روش جمع آوری داده ها به صورت کتابخانه ای- میدانی است. این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده میکند. روش گراندد تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده ها، نظریه ای تکوین میابد. پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه پردازی برخاسته از داده ها (GT) انجام خواهد شد. این روش توسط استراس و کوربین ابداع شد و به معنای روشی است که بر اساس و پایه داده ها به تولید نظریه می پردازد. داده هایی که برای تشریح فرایندها جمع آوری می شود، شامل انواع داده های کیفی از جمله مشاهدات، گفت و شنودها، مصاحبه ها، اسناد دولتی و تأملات شخصی پژوهشگر میشود (کرسول ۲۰۰۵). در این روش، تمامی محتوا یا داده هایی که به نحوی با موضوع مورد مطالعه در ارتباط هستند، منبعی برای اطلاعات محسوب می شوند. در این راستا، گام اصلی، مشخص کردن تکنیکهای گردآوری اطلاعات است. ارائه یک نظریه برخاسته از داده ها، مستلزم جمع آوری و تحلیل هم زمان و زنجیروار داده ها است. نمونه گیری نظری در این روش، بدین معنا است که داده ها به گونه ای جمع آوری میشوند که برای تولید یک نظریه، مفید باشند. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع آوری، تجزیه و تحلیل و دسته بندی داده ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان ذکر است که پژوهشگر در این مصاحبه ها به دنبال شناسایی چالشهای موجود، مزایا، مؤلفه ها و ارائه مدل در خصوص حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی بوده است. در نمونه گیری نظری گردآوری اطلاعات و تحلیل داده ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته هستند و لازم است به صورت متناوب انجام گیرند، زیرا تحلیل، نمونه گیری از داده ها را هدایت میکند (کرسول، ۲۰۰۵).

در پژوهش حاضر، نمونه گیری 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 مؤلفه های وابسته دارند و دارای تجربه اجرایی یا سابقه پژوهشی در این راستا بودند، انتخاب میشوند. لازم به

بیان است اشخاصی که ویژگی های لازم را در هر دو زمینه داشتند، در اولویت بالاتری برای مصاحبه قرار می گیرند. نمونه گیری تا زمان اشباع داده ها ادامه خواهد یافت. در ادامه و پس از تکمیل مصاحبه ها، اطلاعات به دست آمده مقوله بندی شده و سپس داده ها از طریق پیوسته کردن سیستماتیک مقوله ها 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 مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد.

در پژوهش کیفی مصاحبه زمانی جمع آوری داده ها متوقف میشود که اطلاعات درباره ابعاد مورد پژوهش اشباع شود و این موضوع هنگامی به وقوع می پیوندد 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 داده ها قرار دارد؛ بنابراین در پژوهش حاضر تعداد نمونه های 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 حوزه های 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 مصاحبه های بیشتر نیست. در نهایت داده های جمع آوری شده با استفاده از تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده ها و مفاهیم بدست آمده از مورد مطالعه در جداول کدگذاری ها به منظور انتخاب مفاهیم اصلی و مقوله های محوری بارگذاری شده است. در این مرحله با بهره مندی از مفاهیم که از داده های کدگذاری باز به دست آمده است پژوهشگر با مطالعه و بررسی آنها و توزیع مجدد داده ها به مصاحبه شونده ها از طریق تماس و حضور مستقیم، داده ها و اطلاعات جمع آوری 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 مقوله ها به زیر مقوله ها است که با شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده میشود.

### یافته های پژوهش

پدیده محوری / هسته: اتفاق یا واقعه ای است که جریان کنشها و واکنش ها به سوی آن رهنمون می شوند تا آن را اداره، کنترل و متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط میشود. با بررسی مفاهیم و مقوله های مرتبط با حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی به عنوان پدیده ی 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 برحسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر گذار بوده اند و مرتبط با شرایط محوری قرار داده شده اند.

. شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا مقوله محوری می شوند. 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 می شود و از نتایج کدگذاری باز و ایجاد مفاهیم مرتبط با حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی سه مقوله های مرتبط با شرایط علی، حوزه حسابرسی، حوزهمدیریت سازمانی، حوزه ساختاری شناسایی شد.

. شرایط راهبرد/کنشها و تعاملات: رفتار فعالیتهای هدف داری هستند که در پاسخ به مقوله محوری و متأثر از شرایط مداخله گر 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 شده اند.

شرایط زمینه ای/حاکم: شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر میگذارند. این شرایط اشاره به یک سری ویژگیهای دارد که به پدیده ای دلالت دارد؛ به عبارت دیگر محل حوادث یا وقایع با پدیده ای در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل اداره و پاسخ به پدیده صورت می گیرد که از نتایج بررسی مفاهیم حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی سه مقوله، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیکها و الزامات اجرای حسابرسی با شرایط زمینه ای شناخته شده اند.

شرایط واسطه ای/مداخله گر: شرایط ساختاری که راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می بخشد و یا آنها را محدود و مقید میکنند. به شرایطی گفته میشود که بر راهبردها تأثیر می گذارند. نتایج نشان میدهد که دو مقوله عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم الاجرا برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تلقی گردید.

نتایج و پیامدها: برخی مقوله ها بیانگر نتایج و پیامدهایی است که بر اثر گرفتن راهبردها به وجود می آید. پیامدها، خروجی های حاصل از بهره مندی از راهبردها میباشد. نتایج بررسی پژوهش نشان دهنده پنج مقوله بهره وری بخشهای دولتی، صرفه اقتصادی، اثر بخشی، کارایی و دستیابی سازمانها به نتایج در حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی در پیوند با شرایط پیامدی شناخته شده اند. اشکال زیر ارتباطات مفاهیم و مقوله ها را نشان میدهد.

جدول ۱. مفاهیم و مقوله ها

| نوع مقوله   | مقوله               | مفاهیم                                                                                                                   |
|-------------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| شرایط علی   | حوزه حسابرسی        | صلاحیت حرفه ای<br>مشخص نبودن دامنه رسیدگی<br>تعیین نشدن شاخصهای مناسب برای ارزیابی<br>تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش |
|             | حوزه مدیریت سازمانی | آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد<br>تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش ها و کارکنان عملیاتی              |
|             | حوزه ساختاری        | اجرای نامناسب بودجه عملیاتی<br>نامناسب بودن نظام حسابداری موجود                                                          |
| پدیده محوری | عملکرد حسابرسی      | اطمینان اعضای کمیته حسابرسی<br>اطمینان بخشی پروژه ها<br>مبارزه با فساد<br>توان شناسایی ریسک های خاص<br>ریسک خزانه داری   |

| نوع مقوله                    | مقوله                              | مفاهیم                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                              |                                    | ریسک راهبردی<br>ریسک فناوری اطلاعات<br>مهارت های ارتباطی<br>آشنایی با محل کسب و کار                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|                              | بودجه ریزی و گزارشگری مالی         | استقرار سیستم بودجه ریزی با رویکرد بودجه ریزی بر مبنای عملکرد<br>رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی<br>استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت<br>تهیه و ارائه اطلاعات و گزارشهای به موقع و قابل اتکا و نیز یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادره از سوی واحدهای مختلف<br>خصوصاً گزارش های مالی از جمله صورتهای مالی (شرکت و طرح های تملک دارایی های سرمایه ای)<br>مدیریت و کنترل هزینه ها و استقرار نظام کنترل بودجه ای<br>تنظیم گزارشاتی مناسب در خصوص میزان دستیابی به برنامه های مصوب به تفکیک واحدها و دوره های زمانی و پیگیری اجرای برنامه ها در سطح استراتژیک و عملیاتی<br>بهره گیری از سیستم بهایابی مناسب فعالیتهای و استقرار واحد حسابداری مدیریت<br>برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژه ها و طرح های سرمایه ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط |
| راهبرد ها (کنش ها و تعاملات) | عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی | بودجه بندی عملیاتی<br>کمیته حسابرسی<br>محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات<br>استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات<br>سیستم حسابداری و گزارشگری<br>ارائه گزارش عملیات<br>به کارگیری مینای تعهدی<br>حسابرسی داخلی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

| نوع مقوله | مقوله                                       | مفاهیم                                                                                            |
|-----------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | عوامل ساختاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی | مشارکت با نهادهای بین المللی برون سازمانی<br>توسعه ابزارهای فناوری اطلاعات<br>تعیین محدوده رسیدگی |

| نوع مقوله       | مقوله                                           | مفاهیم                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 |                                                 | گروه های ویژه حسابرسی عملکرد<br>تعریف معیارهای مناسب                                                                                                                                                                                            |
|                 | عوامل رفتاری در<br>سطح دانشگاههای<br>علوم پزشکی | دیدگاه حسابرسان دانشگاه های علوم پزشکی<br>آموزش کارکنان حسابرسی<br>دیدگاه مدیران دانشگاه علوم پزشکی<br>دانش و تجربه مدیران<br>انتخاب روسا و مدیران متخصص<br>دانش و تجربه حسابرسان                                                               |
|                 | عوامل رفتاری در<br>سطح نهادهای<br>عمومی         | دانش و تجربه کارکنان<br>آستانه تحمل مدیران<br>دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی دیدگاه مدیران نهادهای عمومی<br>دانش و تجربه مدیران                                                                                                                   |
| عوامل زمینه ای  | توانمند سازی                                    | وضعیت نیروی انسانی<br>تقویت الضباط اسلامی و شفافیت<br>توسعه هدفمند سرمایه های انسانی<br>ایجاد و یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مدیریتی منابع انسانی<br>حمایت از فعالیت های خرد و کلان اقتصادی                                                  |
|                 | شرایط استقرار                                   | وجود قوانین و مقررات<br>تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد<br>پاسخگویی نهادهای بخش عمومی<br>سطح مطالبات عمومی مردم<br>سطح پاسخ خواهی نمایندگان مجلس<br>حمایت مسئولین ارشد کشور<br>توسعه دروس و رشته های مرتبط<br>استانداردهای حسابرسی عملکرد |
|                 | تکنیک ها و<br>الزامات اجرای<br>حسابرسی          | مدیریت کیفیت جامع<br>کارت ارزیابی متوازن<br>بهایابی بر مبنای فعالیت<br>پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی                                                                                                                                       |
|                 | عوامل محیطی                                     | نبود قوانین متحد الشکل در دستگاه های اجرائی<br>کیفیت نظارت دیوان محاسبات                                                                                                                                                                        |
| عوامل مداخله گر |                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                 |

| نوع مقوله | مقوله                          | مفاهیم                                                                                                               |
|-----------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | قوانین و مقررات<br>لازم الاجرا | اصلاح قانون محاسبات عمومی<br>اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور<br>اصلاح قانون برنامه و بودجه<br>اصلاح قانون خدمات کشوری |
| پیامد ها  | بهره وری بخش<br>های دولتی      | بهبود و توسعه منابع ساختاری<br>بهبود و توسعه منابع سرمایه<br>بهبود توسعه و طراحی نظام های مدیریتی                    |

| نوع مقوله | مقوله        | مفاهیم                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           |              | توسعه، بهبود و توانمندسازی نیروی انسانی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|           | صرفه اقتصادی | مراقبت و نگهداری از منابع<br>استفاده از گزینش روشهای مناسب برای تدارکات<br>استفاده از نیروی انسانی مناسب با توجه به حجم عملیات اجرایی<br>جلوگیری از انتصاب نیروهای دارای شایستگی زیاد در پست های<br>نامناسب<br>نگهداری از مواد مازاد بر نیاز<br>نگهداری از تجهیزات پرارزش و گران قیمت<br>پرهیز از اتلاف منابع                                                                  |
|           | اثربخشی      | دستیابی به هدف ها یا هر معیار اندازه گیری دیگری<br>ارزیابی سامانه برنامه ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه های تفضیلی<br>سازمان<br>ارزیابی کفایت سامانه مدیریت<br>تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج<br>شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایت بخش<br>پیروی از قوانین و آیین نامه های مربوط<br>اجرای درست و مناسب اهداف برنامه/طرح/فعالیت در حال اجرا |
|           | کارایی       | تلاش برای اجرای مسئولیت های خود<br>پرهیز از روشهای دستی و رایانه ای نامناسب<br>پرهیز از کاغذ بازی بیهوده<br>پرهیز از سامانه ها و روشهای غیر کارای عملیاتی                                                                                                                                                                                                                      |

| نوع مقوله | مقوله                         | مفاهیم                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           |                               | پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده<br>پرهیز از دوباره کاری<br>پرهیز از کارهای بی مورد و کم بازده                                                                                                                     |
|           | دستیابی سازمان ها<br>به نتایج | بهبود نظام هزینه یابی و تخصیص هزینه های به شکل مطلوب تر<br>تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری منطقی و دقیق تر<br>کنترل عملیات و برنامه ریزی تصمیم گیری امور<br>ارزیابی صحیح تر از عملیات مدیران<br>حذف فعالیت های بدون ارزش افزوده |

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

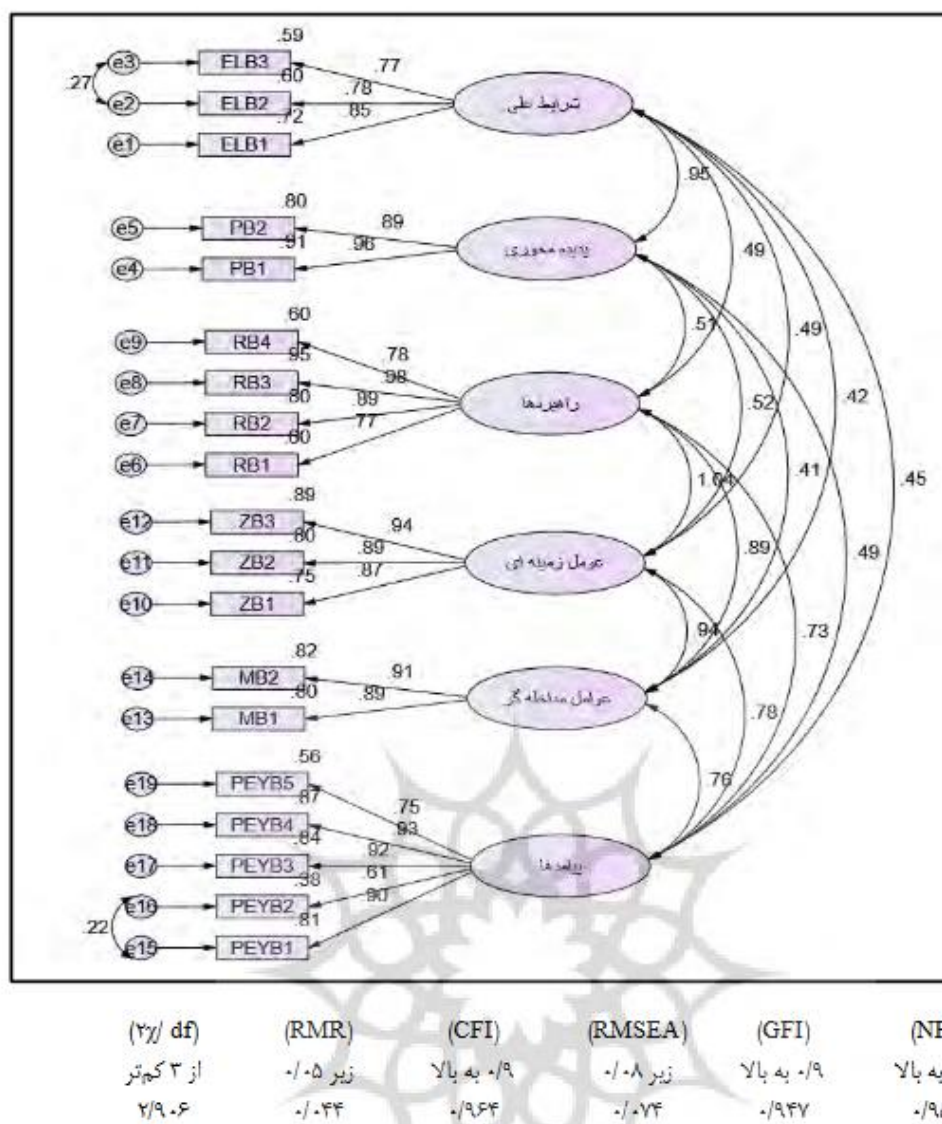
پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه شده لازم است معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه های مختلف پرسش نامه در پیش بینی گویه های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدل های اندازه گیری و قابل قبول بودن نشانگرهای آنها در اندازه گیری سازه ها اطمینان حاصل شود. این مهم، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و 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 (جدول ۲).

جدول ۲. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

| مقدار-p | بار عاملی | نماد | مقوله                              | نوع مقوله                  |
|---------|-----------|------|------------------------------------|----------------------------|
| 0.001   | 0.82      | ELB1 | حوزه حسابرسی                       | شرایط علی                  |
|         | 0.001     | 0.77 | ELB2                               | حوزه مدیریت سازمانی        |
|         | 0.001     | 0.79 | ELB3                               | حوزه ساختاری               |
| 0.001   | 0.75      | PB1  | عملکرد حسابرسی                     | پدیده محوری                |
|         | 0.001     | 0.86 | PB2                                | بودجه ریزی و گزارشگری مالی |
| 0.001   | 0.71      | RB1  | عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی | راهنماها                   |



| مقدار-p | بار عاملی | نماد  | مقوله                  | نوع مقوله                                  |
|---------|-----------|-------|------------------------|--------------------------------------------|
|         | 0.001     | 0.68  | RB2                    | عوامل ساختاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی |
|         | 0.001     | 0.65  | RB3                    | عوامل رفتاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی  |
|         | 0.001     | 0.72  | RB4                    | عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی          |
| 0.001   | 0.59      | ZB1   | توانمندسازی            | عوامل زمینه ای                             |
|         | 0.001     | 0.63  | ZB2                    | شرایط استقرار                              |
|         | 0.001     | 0.67  | ZB3                    | تکنیک ها و الزامات اجرای حسابرسی           |
| 0.001   | 0.64      | MB1   | عوامل محیطی            | عوامل مداخله گر                            |
|         | 0.001     | 0.57  | MB2                    | قوانین و مقررات لازم الاجرا                |
| 0.001   | 0.73      | PEYB1 | بهره وری بخش های دولتی | پیامدها                                    |
|         | 0.001     | 0.75  | PEYB2                  | صرفه اقتصادی                               |
|         | 0.001     | 0.62  | PEYB3                  | اثربخشی                                    |
|         | 0.001     | 0.71  | PEYB4                  | کارایی                                     |
|         | 0.001     | 0.78  | PEYB5                  | دستیابی سازمان ها به نتایج                 |



شکل ۱. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

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 اندازه گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه گیری قابل قبول است. مشاهده میشود که بارهای عاملی تمامی سازه ها بیش از ۰/۵ و در حد قابل قبولی بوده است. همچنین P مقدار آنها کمتر از ۰/۰۰۱ بوده که نشان دهنده این مطلب بوده که تمامی گویه ها تأثیر معناداری در اندازه گیری سازه های خود دارند. همچنین شاخصهای برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی در شکل ۱ ارائه شده است. این شاخصها نشان از برازش مطلوب مدلهای اندازه گیری داشته و معناداری بارهای عاملی هر متغیر مشاهده شده به متغیر مکنون مربوطه را مورد تأیید قرار میدهد با توجه به نتایج حاصل از بخش قبل در این بخش مدل کلی پژوهش برازش میابد. به طور خلاصه این جدول نتایج تحلیل عاملی تأییدی را برای الگوی نهایی نشان می دهد. همانطور که مشاهده می کنید، تمام بارهای عاملی بالای ۰/۵ هستند و در سطح ۰/۰۰۱ معنادار هستند. این نشان می دهد که مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

| وضعیت       | حد مطلوب      | مقدار | شاخص           |
|-------------|---------------|-------|----------------|
| برازش خوب   | کمتر از ۳     | 2.90s | ( $2\chi/df$ ) |
| برازش خوب   | زیر ۰,۰۵      | 0.044 | (RMR)          |
| برازش خوب   | 0.90 و بالاتر | 0.94  | (CFI)          |
| برازش مناسب | زیر ۰,۰۸      | 0.074 | (RMSEA)        |
| برازش خوب   | 0.90 و بالاتر | 0.947 | (GFI)          |
| برازش خوب   | 0.90 و بالاتر | 0.950 | (NFI)          |

### توضیحات

- نسبت کای-اسکوئر به درجات آزادی ( $2\chi/df$ ) کمتر از ۳ است که نشان دهنده برازش خوب مدل است.
  - ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR) کمتر از ۰,۰۵ است که نشان دهنده برازش خوب مدل است.
  - شاخص برازش تطبیقی (CFI) بالاتر از ۰,۹۰ است که نشان دهنده برازش خوب مدل است.
  - ریشه میانگین مربعات خطای تقریب (RMSEA) کمتر از ۰,۰۸ است که نشان دهنده برازش مناسب مدل است.
  - شاخص نیکویی برازش (GFI) بالاتر از ۰,۹۰ است که نشان دهنده برازش خوب مدل است.
  - شاخص برازش هنجار شده (NFI) بالاتر از ۰,۹۰ است که نشان دهنده برازش خوب مدل است.
- در مجموع، این شاخص های برازش نشان می دهند که مدل نهایی ترسیم شده در شکل ۱ از برازش خوبی برخوردار است و معیارهای پذیرفته شده برای برازش مدل را برآورده می کند. در جدول زیر نیز ضرایب مسیر مدلها و مقدار T مربوط به آزمون معناداری این ضرایب ملاحظه میشود (جدول ۴)

جدول ۴. آماره T مسیرهای مدل

| p-مقدار | آماره تی | بار عاملی | نماد | متغیر وابسته | متغیر مستقل     |
|---------|----------|-----------|------|--------------|-----------------|
| 0.001   | 12.45    | 0.82      | -    | پدیده محوری  | شرایط علی       |
| 0.001   | 11.23    | 0.77      | -    | راهبردها     | پدیده محوری     |
| 0.001   | 11.87    | 0.79      | -    | راهبردها     | عوامل مداخله گر |
| 0.001   | 10.56    | 0.75      | -    | راهبردها     | شرایط زمینه ای  |

| متغیر وابسته    | متغیر مستقل                                 | نماد | بار عاملی | آماره تی | p-مقدار |
|-----------------|---------------------------------------------|------|-----------|----------|---------|
| پیامدها         | راهبردها                                    | -    | 0.86      | 13.78    | 0.001   |
| شرایط علی       | حوزه حسابرسی                                | ELB1 | 0.82      | 12.45    | 0.001   |
| شرایط علی       | حوزه مدیریت سازمانی                         | ELB2 | 0.77      | 11.23    | 0.001   |
| شرایط علی       | حوزه ساختاری                                | ELB3 | 0.79      | 11.87    | 0.001   |
| پدیده محوری     | عملکرد حسابرسی                              | PB1  | 0.75      | 10.56    | 0.001   |
| پدیده محوری     | بودجه ریزی و گزارشگری مالی                  | PB2  | 0.86      | 13.78    | 0.001   |
| راهبردها        | عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی          | RB1  | 0.71      | 9.67     | 0.001   |
| راهبردها        | عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی | RB2  | 0.68      | 8.98     | 0.001   |
| راهبردها        | عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی  | RB3  | 0.65      | 8.34     | 0.001   |
| راهبردها        | عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی           | RB4  | 0.72      | 9.87     | 0.001   |
| عوامل زمینه‌ای  | توانمندسازی                                 | ZB1  | 0.59      | 7.23     | 0.001   |
| عوامل زمینه‌ای  | شرایط استقرار                               | ZB2  | 0.63      | 8.01     | 0.001   |
| عوامل زمینه‌ای  | تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی            | ZB3  | 0.67      | 8.67     | 0.001   |
| عوامل مداخله‌گر | عوامل محیطی                                 | MB1  | 0.64      | 8.12     | 0.001   |
| عوامل مداخله‌گر | قوانین و مقررات لازم‌الاجرا                 | MB2  | 0.57      | 6.98     | 0.001   |

| p-مقدار | آماره تی | بار عاملی | نماد  | متغیر وابسته | متغیر مستقل                |
|---------|----------|-----------|-------|--------------|----------------------------|
| 0.001   | 10.01    | 0.73      | PEYB1 | پیامدها      | بهره‌وری بخش‌های دولتی     |
| 0.001   | 10.56    | 0.75      | PEYB2 | پیامدها      | صرفه اقتصادی               |
| 0.001   | 7.78     | 0.62      | PEYB3 | پیامدها      | اثر بخشی                   |
| 0.001   | 9.67     | 0.71      | PEYB4 | پیامدها      | کارایی                     |
| 0.001   | 11.45    | 0.78      | PEYB5 | پیامدها      | دستیابی سازمان‌ها به نتایج |

همان گونه که در شکل و جدول بالا به خوبی مشهود است تمامی روابط مدل به لحاظ آماری معنادار هستند چرا که مقدار آماره تی مربوط به تمامی مسیر های مدل بیش از ۱,۹۶ و مقدار پی آن ها کمتر از ۰,۰۰۱ گزارش شده و نشان از معنی داری 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 معنی داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰.۸۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۲.۴۵ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند.

معنی دار بوده و نتیجه میشود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.

پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد. ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰,۷۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۱,۲۳ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد. عوامل مداخله گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد. ضریب مسیر عوامل مداخله گر بر راهبردها ۰,۷۹ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۱,۸۷ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود عوامل مداخله گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد. شرایط زمینه ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد. ضریب مسیر شرایط زمینه ای بر راهبردها ۰,۷۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۰,۵۶ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه می شود شرایط زمینه ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.

راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان های دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.

ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰,۸۶ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳,۷۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچک تر هستند معنی دار بوده و نتیجه می شود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد با توجه به اینکه تمامی روابط مدل معنی دار بوده به بررسی روابط غیر مستقیم پرداخته شده است. با توجه به ضرایب مسیر به دست آمده در مدل، اثرات غیر مستقیم متغیرها در جدول زیر گزارش شده است جدول (۵).

جدول ۵. اثرات غیرمستقیم متغیرها

| معنی داری         | مقدار p  | مقدار t | ضریب مسیر | رابطه                                        |
|-------------------|----------|---------|-----------|----------------------------------------------|
| مستقیم و معنی دار | $< 0.05$ | 13.82   | 0.93      | بیمارستانهای دولتی → پیامدهای حسابرسی عملکرد |
| مستقیم و معنی دار | $< 0.05$ | 13.82   | 0.93      | راهبردها → پیامدهای حسابرسی عملکرد           |
| مستقیم و معنی دار | $< 0.05$ | 3.38    | 0.03      | پدیده محوری → راهبردها                       |

در جدول بالا ضرایب در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده اند. مشاهده میشود که عوامل مداخله گر شرایط زمینه ای شرایط علی و پدیده محوری به طور غیر مستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر داشته اند همچنین شرایط علی به طور غیر مستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر دارد مشاهده میشود که شرایط زمینه ای بیشترین تأثیر را بر راهبردها به صورت کامل داشته است بعد از آن عوامل مداخله گر و سپس شرایط علی و پدیده محوری بیشترین تأثیر را به صورت کامل بر راهبردها داشته اند دیده میشود که شرایط زمینه ای بیشترین تأثیر را بر پیامدها به صورت کامل داشته است بعد از آن به ترتیب راهبردها عوامل مداخله گر پدیده محوری و سپس شرایط علی بیشترین تأثیر را به صورت کامل بر پیامدها داشته اند.

### بحث نتیجه گیری و پیشنهادها

حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده میشود. حسابرسی عملکرد حوزه ای جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاستها و مدیریت عمومی از تأکید یک بعدی بر کنترل ورودیها (منابع) به سوی توجه وسیع تر 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 رویه های جدید حسابرسی شده یا فعالیتهای جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است به طور تجربی این رابطه بیشتر یک طرفه است. اصلاحات مدیریتی موجب رویه های 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 به واسطه آن حسابرسی میتواند مؤثر باشد و حرکتی به سوی تحقق نقش

حساب دهی در حاکمیت است. حسابرسی عملکرد، فرآیند شماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه هایی برای بهبود عملی است. در این بخش با استفاده از مصاحبه نیمه باز ارائه الگوی پارادایم حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی پرداخته شده است. ۱۰۱ گویه و تعداد ۱۹ مقوله اصلی بر اساس مدل پارادایمی داده بنیاد شناسایی و در قالب شش بعد ساختاردهی شده است.

دستیابی به عملیات کارا اثر بخش و با صرفه اقتصادی مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است. کارایی و اثر بخشی 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 برنامه ریزی و کنترل عملیات و ارائه روشهایی برای پیشبرد آنها و بهبود عملکرد مفید باشد. در سالهای اخیر تقاضا برای گسترش حوزه های مسئولیت و رسیدگی حسابرسی عملکرد گسترش یافته است و تقاضای بالقوه ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر موارد از قبیل، اخلاق سازمانی، حفظ محیط زیست، 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 یاد شده، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهشهای مربوط به حسابرسی عملکرد نهادهای بخش عمومی کشورهای توسعه یافته استخراج و قوانین و مقررات مربوط مطالعه و ابعاد مؤلفه ها و شاخصهای الگوی حسابرسی عملکرد بیمارستانهای دولتی تعیین شد سپس از طریق نظر خواهی از خبرگان اجماع نظر عمومی آنها کسب شد. پس از آن به منظور مرتب سازی شاخصهای مورد تأیید خبرگان از آزمون فریدمن استفاده شد تا مشخص شود که هر یک از شاخصهای مربوط به هر مؤلفه چه مرتبه ای 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 پدیده های 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 زمینه ای عوامل محیطی قوانین و مقررات لازم الاجرا به عنوان عوامل مداخله گر بهره وری بخشهای دولتی، صرفه اقتصادی، اثر بخشی، کارایی دستیابی سازمانها به نتایج به عنوان پیامدهای شناسایی شده اند.

### شناسایی سازه های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی

در این قسمت ابتدا و پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه شده لازم است گویه های تاثیر گذار در اندازه گیری سازه های شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، عوامل زمینه ای، عوامل مداخله گر و پیامدها شناسایی شده، معناداری وزن رگرسیونی (بارعاملی) سازه های مختلف پرسش نامه در پیش بینی گویه های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدلهای اندازه گیری و قابل قبول بودن نشانگرهای آنها 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 مدلهای اندازه گیری به طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه گیری 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 اندازه گیری شرایط علی برازش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه های آنها برآورد میشود بار عاملی استاندارد

شده مربوط به تمامی مؤلفه ها و گویه های شرایط علی بیشتر از ۰,۰۵ بوده و پی مقدار آنها کمتر از ۰,۰۴۴ که نشان دهنده تأثیر گذار بودن هر ۳ مؤلفه و گویه های آنها بر اندازه گیری 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. همان طور که در جدول مشاهده میشود این مقدار برای مدل مورد نظر ۲,۹۰ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI یکی از شاخصهای تطبیقی است که مقادیر بالاتر ۰,۹۰ برای این شاخص به عنوان برازش بسیار خوب داده ها به مدل تفسیر میشود. مقدار CFI برای مدل یادشده ۱ که با توجه به اینکه بین بزرگتر ۰,۹۰ است، میتوان گفت که داده ها به طور خوب برازش یافته اند یا به عبارت دیگر 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 باقی مانده قرار دارد. مدلهای قابل قبول دارای مقدار کوچکتر از ۰,۰۸ برای این شاخص هستند. برازش مدلهایی که دارای مقادیر بالاتر از ۰,۱ هستند ضعیف برآورد میشود مقدار RMSEA برای این مدل ۰,۰۷۴ و مقدار شاخص RMR ۰,۰۳۴ برآورد شده که نشانگر قابل قبول بودن مدل است. مقادیر شاخصهای GFI و NFI بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد؛ بنابراین برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه گیری شرایط علی تأیید میشود.

### شناسایی عوامل مداخله گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی

در این بخش برای شناسایی عوامل مداخله گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی مدل اندازه گیری عوامل مداخله گر برازش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه های آنها برآورد میشود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه ها و گویه های عوامل مداخله گر بیشتر از ۰,۰۵ بوده و پی مقدار آنها کمتر از ۰,۰۴۴ که نشان دهنده تأثیر گذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه های آنها بر اندازه گیری عوامل مداخله گراست. همچنین برای بهبود شاخصهای برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برازش مدل مشاهده میشود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲,۸۳۴ 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 نشان گر قابل قبول بودن مدل است، بنابراین برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه گیری وامل مداخله گر 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 اندازه گیری استراتژی ها (راهبردها) برازش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه های آنها برآورد میشود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه ها و گویه های استراتژی ها (راهبردها) بیشتر از ۰,۰۵ بوده و پی مقدار آنها کمتر از ۰,۰۴۴ که نشان دهنده تأثیر گذار بودن هر ۴ مؤلفه و گویه های آنها بر اندازه گیری استراتژیها (راهبردها) است. همچنین برای بهبود شاخصهای برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برازش مدل مشاهده میشود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲,۵۶۰ 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 نشان گر قابل قبول بودن مدل است؛ بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه گیری 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 اندازه گیری پیامدها برازش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه ها و گویه های پیامدها بیشتر از ۰,۰۵ بوده و پی مقدار آنها کمتر از ۰,۰۴۴ که نشان دهنده تاثیر گذار بودن هر ۵ مؤلفه و گویه های آنها بر اندازه گیری پیامدها است. همچنین برای بهبود شاخصهای برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه ها همبستگی منظور شده است. شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۳,۴۵۷ 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 نشان گر قابل قبول بودن مدل است؛ بنابراین برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه گیری پیامدها تأیید می شود.

### 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 اندازه گیری پدیده محوری برازش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه های آنها برآورد میشود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه ها و گویه های پدیده محوری بیشتر از ۰,۰۵ بوده و پی مقدار آنها کمتر از ۰,۰۴۴ که نشان دهنده تاثیر گذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه های آنها بر اندازه گیری پدیده محوری است. همچنین برای بهبود شاخصهای برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه ها 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 برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان گر قابل قبول بودن مدل است؛ بنابراین برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه گیری پدیده محوری تأیید می شود.

### ارزیابی برازش الگوی نهایی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای 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 مربوطه، بررسی شده تا از برازندگی مدلهای اندازه گیری و قابل قبول بودن نشانگرهای آنها 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 مدلهای اندازه گیری به طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت. همان طور که پیشتر گفته شد، نرمال بودن داده ها در نرم افزار آموس به وسیله دوشاخخص کشیدگی و کجی سنجیده میشود، پژوهشگران مقادیر این دو شاخص را برای نرمال بودن داده ها در بهترین حالت بین (۱ و -۱) میدانند.

شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰,۰۸۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۲,۴۵ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد.

پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد. ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰,۷۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۱,۲۳ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچک تر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد. عوامل مداخله گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد.

ضریب مسیر عوامل مداخله گر بر راهبردها ۰,۷۹ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۱,۸۷ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچک تر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود عوامل مداخله گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد. شرایط زمینه ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد.

ضریب مسیر شرایط زمینه ای بر راهبردها ۰,۷۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۰,۵۶ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود شرایط زمینه ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد.

راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد. ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰,۸۶ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳,۷۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱,۹۶ بزرگتر و از ۰,۰۵ کوچک تر هستند معنی دار بوده و نتیجه میشود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستانهای دولتی تاثیر مستقیم و معنی داری دارد به دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی پیشنهاد میشود کمیته ای برای حسابرسی عملکرد و عملیاتی تشکیل و در احکام حسابرسی به طور واضح و روشن به اجرای حسابرسی عملکرد اشاره شود. همچنین پیشنهاد میشود استانداردهای ضروری برای این منظور تدوین شود. یافته های 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 منابع در اختیارشان، همراه با کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی، لزوم اجرای کامل نظام بودجه ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه اقتصادی کشور، استفاده از تکنیکهای مدیریت کیفیت جامع و کارت امتیازی متوازن در راستای حسابرسی با کیفیت تر و ارزیابی عملکرد مالی و غیر مالی زیست محیطی و اجتماعی سازمانها

لزوم تدوین و پیگیری قوانین و مقررات الزام آور در جهت انجام حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاههای اجرایی مشمول ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه، مشخص کردن راهبردها اهداف برنامه ها و خط مشیهای دستگاههای اجرایی و توجیه و آموزش کارکنان در جهت رسیدن به آنها است.

به طور کلی برپایه نتایج پژوهش در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد استفاده از اطلاعات عملکرد با هدف لازم است موارد زیر در نظر گرفته شود:

- تخصیص منابع بودجه ای و تعیین میزان مناسب منابع مورد نیاز 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 به منظور افزایش توانایی قضاوت حرفه ای و قدرت تجزیه و تحلیل حسابرسان دیوان محاسبات
  - نیاز به دروس و رشته های مرتبط با حسابرسی عملکرد و ...
- به منظور ارتقای سطح کیفی حسابرسی عملکرد در کشور مفید خواهند بود. همه موارد مطرح شده از جمله مواردی هستند که در کشورهای توسعه یافته مورد توجه قرار گرفته و ما در کشور ایران میتوانیم این راهکارها را به عنوان تجربه سایر کشورها مورد استفاده قرار دهیم.

### منابع و مآخذ

- ۱- حسینی عراقی، حسین - حسابرسی دولتی تهران دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۸.
- ۲- رایدی، هری آر راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی برگردان از محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، تهران سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
- ۳- کثیری، حسین. «نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی» مجموعه مقالات حسابرس، شماره ۴ (تابستان ۱۳۷۵) ۵۹-۳۱.
- ۴- احتشامی و قربانی ابراهیم (۱۳۹۲)، بررسی نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقای بهره وری سازمان ها، از سایت [www.vahid6289.blogfa.com/post/80](http://www.vahid6289.blogfa.com/post/80)
- ۵- انواری رستمی، علی اصغر، کلاته رحمانی، راحله، علی آقایی، محمد و آذر، عادل (۱۳۹۲) اجرای حسابرسی عملیاتی با استفاده از رویکرد تحلیل پوششی داده کپارچه (IDEA)، مدرکی از صنعت بیمه ایران مجله مدل سازی پیشرفته ریاضی، دوره ۳، شماره ۲، ص ۴۳-۲۱.
- ۶- پاک مرام، عسکر، اسکندری، کریم و پورنقی، احد، تبیین نیاز به حسابرسی عملکرد مدیریت و چالش های فراوری از روی سایت.

- ۷- جامعی، رضا، هلشی، مهران و حاجی عیدی، عبدالله (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۴، ص ۱۴-۱.
- ۸- ذوالفقار آرانی، محمد حسین، حمید رمضانی و سید علیرضا حسینی (۱۳۹۲)، ارائه راه کارهای اجرای حسابرسی عملیاتی مطالعه تجربی: شرکت های تابعه استان قدس رضوی یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران مشهد دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۹- فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و قلی پور، ایرج (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهره وری بخش های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور) مجله دانش حسابرسی سال ۱۵، شماره ۶۱، ص ۱۳۴-۱۰۷.
- ۱۰- احمدی سید علی اکبر و روزبهانی، علیرضا (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانکهای دولتی دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۴ (۲)، ۵۴-۴۱.
- ۱۱- امجدی، اکبر، گرکز، منصور، بخارائیان خراسانی، مریم و معطوفی، علیرضا (۱۳۹۹). تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات) دانش حسابرسی، ۲۰ (۸۰)، ۳۲-۲۰.
- ۱۲- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۲۱ (۶)، ۱۵۶-۱۴۳.
- ۱۳- باباجانی، جعفر برزیده، فرخ و ایمان زاده، پیمان (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶ (۶۱)، ۲۶-۱.
- ۱۴- یزدان شناس، محمد ایمانی، دکتر حمیدرضا (۱۳۹۹). بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابداری سلامت، ۹ (۱)، ۱۵۹-۱۴۰.
- ۱۵- نخبه فلاح، افشین کردستانی، غلامرضا رحیمیان، نظام الدین و رضازاده، جواد (۱۳۹۸). تحلیل محتوای گزارشهای حسابرسی عملکرد، براساس مؤلفه های قانون برنامه پنج ساله پنجم و ششم توسعه. دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، ۸۵-۵۹.
- ۱۶- لاری دشت بیاض، محمود قائم مقامی، کامران و ملکی، علی (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاههای اجرایی. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۳ (۱)، ۶۸-۵۹.
- ۱۷- نخبه فلاح، افشین کردستانی، غلامرضا و رحیمیان، نظام الدین (۱۴۰۰) شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸ (۱)، ۲۴۰-۲۱۳.
- ۱۸- محمود خانی، مهناز و احمدی، ریحانه (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تاکید بر بخش عمومی حسابداری و منافع اجتماعی، ۸ (۲)، ۹۸-۷۱.
- ۱۹- مشتری دوست، تورج و اسناد، فاطمه (۱۳۹۹). جایگاه حسابرسی داخلی و نحوه عملکرد آن در نظام بانکی ایران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۴۵)، ۲۰۰-۱۸۷.

۲۰- بخشانی، صفیه و دژکام، جاسم (۱۳۹۶). هموارسازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاهها) دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹)، ۲۸۲-۲۶۳.

21- 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).

22 - H. Smith, Charles et.al. ((The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes)).The accounting review, April 1972.

23 - Chenhall RH, J-P Kallunki, H. Silvola. (2011). Exploring the Relationships between Strategy, Innovation, and Management Control Systems: The Roles of Social Networking, Organic Innovative Culture, and Formal Controls, Journal of Management Accounting Research, Vol. 23, pp. 99-128.

24 - Cox Andrew(8002) Incorporating Operational and Performance Auditing into Compliance and Financial Auditing, www. gfinance.com.

25 - 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).

26 - 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. Biquarterly scientific journal of government accounting, 8 (1) 213-240. (In Persian).

27 - 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.

28 - 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).

29 - 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).

30 - 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).

31 - Amraei, H. Esmaeilzadeh, 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).

32 - Dietmar, W. (2018). "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42.