



ارائه الگوی شناسایی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی (مورد مطالعه بخش بهداشت و درمان)

محمد هادی حسینی سارانی^۱

مهدی دسینه^۲

حمید رستمی جاز^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۲

چکیده

این مقاله با هدف ارائه الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با تمرکز بر بخش بهداشت و درمان صورت گرفته است. این مطالعه از نوع ترکیبی از پژوهش‌های کاربردی و توسعه‌ای است و جامعه آماری آن شامل خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای است. نتایج روش الگوسازی ساختاری-تفسیری نشان داد که شاخص‌های مؤلفه فردی، گروهی و سازمانی، به ترتیب، در چهار، یک و شش سطح قرار گرفتند. همچنین، شواهد بدست آمده از روش تحلیل شبکه‌ای فازی حکایت از آن دارد که سه مؤلفه فردی، گروهی و سازمانی به گونه کلی با یکدیگر ارتباط داشته و هیچ کدام بر دیگری برتری ندارد. افزون بر این، شواهد این بخش نشان داد که از دید نخبگان در مورد مؤلفه فردی، شاخص «صلاحیت و شایستگی مدیر مالی»، در مورد مؤلفه گروهی، شاخص «حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان» و در مورد مؤلفه سازمانی، شاخص «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی» مهم‌ترین شاخص‌ها بوده‌اند. شواهد پژوهش حاضر برای نهادهای متولی قانون‌گذاری برای حسابداری بخش عمومی و همین‌طور وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های وابسته به خود مفید خواهد بود. **واژه‌های کلیدی:** کیفیت گزارشگری مالی، بهداشت و درمان، اطلاعات، مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی.

۱ گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. mhadihosseini@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نویسنده مسئول) M.Dasineh@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. hamid.rostami1358@gmail.com



۱- مقدمه

گزارشگری مالی در بخش عمومی برای کمک به دستیابی به ثبات سیاسی و اقتصادی مفید می‌باشد؛ این موضوع از طریق کسب اطمینان از هدر نرفتن درآمدهای دولت و بخش عمومی، مدیریت کارآمد، اثربخش و شفاف و مهم‌تر از همه این که منابع به‌گونه مناسب در بهداشت، آموزش، حمل و نقل و زیرساخت‌ها هزینه می‌شود، محقق می‌گردد (ویسدام^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). با این حال، شیوه‌های گزارشگری مالی در بخش دولتی و سازمان‌های بهداشت و درمان در بسیاری از جوامع، چه در سطح بین‌المللی و چه در سطح ملی، به دلیل ناکافی بودن اطلاعات مالی مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی مورد چالش قرار گرفته است. ناکافی بودن اطلاعات مالی بر تصمیمات خط‌مشی عمومی تأثیر می‌گذارد و به گزارش‌های غیرقابل اعتماد کمک می‌کند (یامادا^۲، ۲۰۰۷). هدف اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مالی کافی در مورد وجود اقتصادی یک واحد تجاری و اطلاعات مرتبط مفید برای تصمیم‌گیری است (امرو^۳ و همکاران، ۲۰۱۵). بر اساس هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۴ (۲۰۰۹)، گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی یک واحد تجاری است که برای استفاده‌کنندگان مختلف در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید باشد.

بخش عمومی دستخوش اصلاحات متعددی با هدف افزایش اثربخشی و کارایی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی این بخش شده است که عمدتاً ناشی از جهانی شدن اقتصاد است (نیستور^۵، ۲۰۱۲؛ آندره^۶، ۲۰۱۴). در سال‌های اخیر، اکثر کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۷ با پیروی از اصول مدیریت عمومی نوین^۸، اصلاحاتی را در سیستم حسابداری و گزارشگری عمومی اتخاذ کرده‌اند. اهداف اصلی اصلاحات، بهبود مدیریت خدمات عمومی و افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری دولت‌ها و نهادهای وابسته به آن‌ها بوده است (چان و اگریایوهه^۹، ۲۰۰۲؛ کاپرچوینه^{۱۰}، ۲۰۰۶). در طول بحران بدهی‌های دولتی در اتحادیه اروپا در سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲، مشکلات اصلی مشاهده شده عدم شفافیت و پاسخگویی دولت‌ها، مدیریت مالی عمومی ضعیف و گزارشگری مالی بخش عمومی ضعیف بود (IFAC، ۲۰۱۲). برخی از پژوهش‌گران (به‌عنوان نمونه، ویسدام و همکاران، ۲۰۱۷؛ آویس^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۸) بر این عقیده استوار هستند که سطح پایین پاسخگویی و شفافیت در گزارشگری و مدیریت مالی در بخش عمومی، منجر به سطح بالایی از فساد می‌شود.

¹ Wisdom

² Yamada

³ Omoro

⁴ International Accounting Standard Board (IASB)

⁵ Nistor

⁶ Andre

⁷ Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

⁸ New Public Management (NPM)

⁹ Chan and Xiaoyue

¹⁰ Caperchoine

¹¹ Avis

این در حالی است که اساس یک سیستم دموکراتیک مبتنی بر پاسخگویی بوده و فرض می‌شود که کلیه اقدامات دولت و نهادهای دولتی (مانند سازمان‌های بهداشت و درمان)، همان اقدامات شهروندان است که توسط نمایندگان آن‌ها صورت می‌گیرد.

گزارشگری مالی باکیفیت به‌طور مستقیم و غیرمستقیم برای استفاده‌کنندگان از اهمیت بالایی برخوردار است؛ چرا که بر تصمیم‌گیری اقتصادی آن‌ها تأثیر می‌گذارد (پورزمانی و قمری، ۱۳۹۳؛ گیوکی و همکاران، ۱۴۰۲). بسیاری از دولت‌ها و سازمان‌های حوزه بهداشت و درمان در سراسر جهان نیاز به پاسخگویی مالی خوب و شفافیت برای اطمینان از وجود اعتماد عمومی در ارائه خدمات را دیده‌اند. اعتقاد بر این است که دولت و نهادهای دولتی (به‌عنوان نمونه، سازمان‌های بهداشت و درمان)، مسئولیت پاسخگویی خود را با گزارشگری مالی از طریق سیستم حسابداری بخش عمومی نسبت به پاسخ‌خواهان ادا می‌کنند (آهرنز و فری، ۲۰۲۱). این در حالی است که پی‌دبلیوسی^۲ (۲۰۱۳) در یک بررسی جهانی در مورد حسابداری و گزارشگری مالی به این نتیجه دست یافت که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، دولت‌ها و سازمان‌های بهداشت و درمان از مبنای حسابداری نقدی تعدیل‌شده و یا تعهدی تعدیل‌شده برای ثبت رویدادهای مالی استفاده می‌کنند که منعکس‌کننده به‌موقع بودن، قابلیت اتکا، مربوط بودن و دقت گزارش‌های مالی نیست. به گفته حامیسی^۳ (۲۰۱۲) سیستم‌های مدیریت مالی دولت اطلاعات مالی به‌موقع و قابل اعتمادی را برای تصمیم‌گیری ارائه نمی‌کنند. در بخش عمومی ایران و هم‌چنین مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور نیز پیش‌تر از مبنای نقدی تعدیل‌شده برای ثبت رویدادهای مالی استفاده می‌شد. اما در چند سال اخیر در ایران استانداردهای حسابداری دولتی و بخش عمومی به‌وسیله سازمان حسابرسی تهیه و تدوین شده است که مطابق با آن دستگاه‌های دولتی باید بر اساس مبنای تعهدی رویدادهای مالی خود را شناسایی، ثبت و گزارش کنند. با این حال، شناخت اندکی از آن در ایران، به خصوص در مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور وجود دارد.

کیفیت اطلاعات مالی دولت‌ها آثار بسیار زیادی بر بهبود خدمات عمومی دارد (نیروانا و هالیاه^۴، ۲۰۱۸). در اصل، بسیاری از مطالعات پیشین (به‌عنوان نمونه، جونبارتی و ایولین^۵، ۲۰۰۳؛ تانسی^۶، ۲۰۰۴؛ ستیانای^۷، ۲۰۰۴) نشان داده‌اند که معیارهای کیفیت اطلاعات مالی (هم‌چون مربوط بودن، قابلیت اطمینان، قابلیت مقایسه، قابل فهم بودن و به‌موقع بودن) بر روی عملکرد خدمت‌رسانی دولت‌ها تأثیر بسزایی دارد. با این حال، علی‌رغم اهمیت الزامات گزارشگری مالی باکیفیت در بخش عمومی مطابق با قوانین و مقررات موجود در کشور،

¹ Ahrens and Ferry

² PwC

³ Hamisi

⁴ Nirwana and Haliah

⁵ Juniarti and Evelyne

⁶ Thansi

⁷ Setiana

پژوهش‌های محدودی در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی کشور وجود دارد. این در حالی است که اکثر پژوهش‌های پیشین نیز بر گزارشگری مالی و مقررات مالی در واحدهای بخش خصوصی متمرکز بوده و از این‌رو یک شکاف علمی ایجاد شده است. بنابراین، این مطالعه به دنبال شناسایی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور است. بر این اساس، مقاله حاضر به دنبال پاسخ به این مسأله است که: مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور کدام‌اند؟ مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور از چه وزنی برخوردارند؟ و در نهایت، الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور با توجه به مؤلفه‌های شناسایی شده چیست؟

بنابراین، از آنجا که این مطالعه به دنبال ارائه الگویی در خصوص مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور با استفاده از روش الگوسازی ساختاری تفسیری است، از اهمیت و ضرورت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. در مجموع، شناسایی عواملی که بتواند از طریق ارتقای معیارهای ضروری گزارشگری مالی (کامل بودن، جامعیت و یکپارچگی)، منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در بخش دولتی و سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی شود، دارای اهمیت است؛ در همین راستا، دستاورد این پژوهش آن است که با شناسایی مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی (و شاخص‌های مرتبط با هر کدام) اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور و تعیین سطوح هر یک از آنها، به این مهم کمک کرده است. به گونه کلی، دستاوردهای این پژوهش می‌تواند برای استفاده - کنندگان از نتایج آن (به‌عنوان نمونه، مسئولان وزارت بهداشت و دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌ها، نهادهای قانون‌گذار در حرفه حسابداری بخش عمومی، افراد حرفه‌ای شاغل در حسابداری بخش عمومی و دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهش‌گران) بسیار سودمند واقع شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در طول ۳۰ سال گذشته، یک برنامه در حال انجام اصلاحات بخش عمومی در اکثر کشورها منجر به افزایش بازاری شدن خدمات عمومی، شرکتی شدن نهادهای بخش دولتی و تقلید از "بهترین شیوه" بخش خصوصی از جمله افزایش آزادی مدیریت شده است (پولیت و بوکارت^۱، ۲۰۱۱). چنین اصلاحاتی به‌طور گسترده‌ای به‌عنوان مدیریت عمومی جدید نامیده می‌شود (هوود^۲، ۱۹۹۵) و به‌ویژه در حوزه مراقبت‌های بهداشتی، که در آن هزینه‌های عمومی عموماً بیش از ۷ درصد از تولید ناخالص داخلی کشورها را تشکیل می‌دهد، برجسته

¹ Best Practice

² Pollitt and Bouckaert

³ Hood

شده است (گرینوود^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). سازمان‌های بهداشت و درمان در سرتاسر جهان تحت فشار دائمی برای مهار هزینه‌ها و بهبود کیفیت مراقبت‌های بهداشتی و درمانی عمل می‌کنند (حوسی^۲ و همکاران، ۲۰۱۳؛ شیورز^۳، ۲۰۱۶؛ بوسی و پانتلی^۴، ۲۰۱۹؛ استادهودرز^۵ و همکاران، ۲۰۱۹؛ بدریه^۶ و همکاران، ۲۰۲۲). بیمارستان‌ها سنگ‌بنای ارائه خدمات بهداشتی را تشکیل می‌دهند که سهم قابل توجهی از هزینه‌های جاری سلامت را به خود اختصاص می‌دهند (OECD، ۲۰۲۰). مطالعه شیورز (۲۰۱۶) نشان داد که در کشورهای مختلف طیف وسیعی از گزینه‌های سیاستی با هدف رشد هزینه‌های بخش بیمارستانی اجرا شده است. مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف حاکی از آن است که سازمان‌های بهداشت و درمان با چالش‌های مربوط به کسری‌های بلندمدت و یا خطر ورشکستگی روبرو هستند (تافس^۷، ۲۰۰۶؛ لاندري^۸ و لاندري، ۲۰۰۹؛ مارو و همکاران، ۲۰۱۷؛ دوباس-جاکوبزیک^۹ و همکاران، ۲۰۲۰؛ بیآووايس^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۳)؛ این در حالی است که ستایش و رحیمی (۱۴۰۲) بیان می‌کنند که کیفیت اطلاعات مالی عامل مؤثری برای پیش‌بینی و جلوگیری از ورشکستگی است. با این حال، کیفیت مراقبت‌های بهداشتی و درمانی از اهداف مهم سیاست سلامت در سطوح ملی و بین‌المللی بوده است (بوسی و پانتلی، ۲۰۱۹؛ سازمان بهداشت جهانی^{۱۱}، ۲۰۲۰)؛ لازمه این کیفیت وجود اطلاعات مالی مناسب و مساعد برای تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری در حوزه سلامت است. بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی نقش و جایگاه مهمی در سلامت جامعه ایفا می‌کند. در نتیجه، توجه و شناسایی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی می‌تواند به بهبود سلامت جامعه کمک شایانی نماید. به‌گونه‌ای که از اوایل دهه ۱۹۶۰ تا به حال، نقش گزارشگری مالی بر سودمندی در تصمیم‌گیری متمرکز شده است (آن^{۱۲}، ۲۰۰۹). ژانگ^{۱۳} و همکاران (۲۰۲۲) اعتقاد دارند که عوامل اثرگذار بر کیفیت اطلاعات از سه بعد عوامل فردی، عوامل گروهی و عوامل سازمانی قابل پیگیری هستند.

¹ Greenwood

² Husse

³ Schwierz

⁴ Busse and Panteli

⁵ Stadhouders

⁶ Badriyeh

⁷ Tuffs

⁸ Landry

⁹ Dubas-Jakobczyk

¹⁰ Beauvais

¹¹ World Health Organization

¹² An

¹³ Zhang

بر اساس نظریه نمایندگی باید در خصوص محافظت ذی‌نفعان از تضاد منافع، سازوکار کنترلی یا نظارتی کافی ایجاد شود. در این راستا، موضوع شفافیت^۱ صورت‌های مالی و کیفیت افشای^۲ اطلاعات ارائه شده در آن، به‌عنوان یک راهکار عملی مورد توجه قرار گرفته است (کارامونو و وافیز^۳، ۲۰۰۵؛ وانگ^۴ و همکاران، ۲۰۲۳). برخی از پژوهش‌گران بر این عقیده استوار هستند که صورت‌های مالی باکیفیت محصول حوزه حسابداری است؛ بنابراین، برای تهیه یک صورت مالی با کیفیت نیاز به منابع انسانی شایسته است و وجود منابع انسانی واجد شرایط مطمئناً بر کیفیت صورت‌های مالی اثرگذار است (امران^۵، ۲۰۰۹؛ نیروانا و هالیاه^۶، ۲۰۱۸). بک^۷ (۲۰۱۸) نیز روند اجرای نامناسب حسابداری و گزارشگری مالی در بیمارستان‌ها را به دلیل عدم مهارت فنی مدیران مالی می‌داند. این در حالی است که واینیری^۸ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که شایستگی مدیران مالی بر کیفیت صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. مطالعات قبلی نشان می‌دهند که اساسی‌ترین مشکل در تهیه صورت‌های مالی این است که طرف‌های مدیریت مالی پیشنهادی در حسابداری ندارند (توماس^۹ و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، از آنجایی که مدیران صورت‌های مالی آمادگی کامل برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی را ندارند، این امر باعث ایجاد مانع می‌شود تا کیفیت صورت‌های مالی با اصول هنجاری مورد نیاز استانداردهای حسابداری دولتی مطابقت نداشته باشد (تاسی^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۹). شایستگی منابع انسانی را می‌توان به‌عنوان توانایی انسان برای به‌کارگیری یا استفاده از دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها، رفتار و ویژگی‌های شخصی مرتبط با کیفیت صورت‌های مالی تولید شده تعریف کرد (کورتریفت^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۰). در این مطالعه، شایستگی‌های منابع انسانی به ویژگی‌های منابع انسانی به‌عنوان نیروی حسابداری در انجام وظایف حسابداری برای تولید صورت‌های مالی با کیفیت اشاره دارد (گانایام و ایونگو^{۱۲}، ۲۰۱۹).

قوانین و مقررات نیز بسیار مهم است؛ چرا که پایه و اساس آغاز اصلاحات در سازمان‌های بخش دولتی است. در واقع مشکلات زیادی در ارتباط با اجرای قوانین و مقررات وجود دارد که یکی از آن‌ها هماهنگی کم میان قوانین و مقررات مختلف است. نیروانا و هالیاه (۲۰۱۸) اعتقاد دارند که وجود مقررات ضعیف و ناهماهنگ و تغییر مکرر قوانین و مقررات منجر به کیفیت اطلاعات مالی ضعیف در بخش دولتی می‌شود. هم‌چنین، برخی

¹ Transparency

² Disclosure Quality

³ Karamanou and Vafeas

⁴ Wang

⁵ Amran

⁶ Nirwana and Haliah

⁷ Beck

⁸ Vainieri

⁹ Thomas

¹⁰ Tasi

¹¹ Curtright

¹² Ganyam and Ivungu

دیگر از پژوهش‌گران (به‌عنوان نمونه، پارکر^۱، فریمن و کاریگ^۲، ۱۹۹۹؛ کریم^۳ و همکاران، ۲۰۰۶؛ ایتاردیس^۴، ۲۰۱۰؛ ورلون^۵ و همکاران، ۲۰۱۱) نیز با نیروانا و هالیاه (۲۰۱۸) هم‌عقیده هستند. به‌عنوان نمونه، کریم و همکاران (۲۰۰۶) نشان دادند که پس از تغییر قوانین و مقررات، به‌موقع بودن گزارشگری مالی در بخش دولتی به شدت کاهش یافته و تغییرات مکرر در قوانین و مقررات نتوانسته است کیفیت صورت‌های مالی بخش دولتی را افزایش دهد.

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات مالی در بخش دولتی، فرآیند سیاسی است. نیروانا و هالیاه (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که فرآیند سیاسی به دلیل این که بخش عمومی به شدت تحت تأثیر شرایط سیاسی است، بر کیفیت اطلاعات مالی اثرگذار است. عوامل سیاسی می‌تواند به صورت مداخله سیاسی در حوزه مالی و عدم هم‌افزایی بین روند سیاسی و نهاد سیاسی با حوزه اداره دولت باشد. پژوهش‌های پیشین (به‌عنوان نمونه، باربر و سن^۶، ۱۹۸۴؛ اینگرام^۷، ۱۹۸۴؛ رابینز و آستین^۸، ۱۹۸۶) نیز نشان داده‌اند که فرآیند سیاسی بر کیفیت اطلاعات مالی دولت تأثیر دارد. رفتارهای سیاسی مختلفی که به‌طور بالقوه بر دولت تأثیر می‌گذارد شامل پنهان کردن اطلاعات کلیدی از تصمیم‌گیرندگان، پیوستن به ائتلاف‌ها، انتشار شایعات، درز اطلاعات محرمانه به رسانه‌ها و هم‌چنین لابی برای یا علیه منافع افراد خاص یا برای تصمیم‌گیری‌های جایگزین است (باربر، ۱۹۸۳).

در ادامه، به صورت موردی به برخی از پژوهش‌های حوزه کیفیت گزارشگری مالی در بخش دولتی و به ویژه بخش بهداشت و درمان داخل و خارج از کشور اشاره می‌شود. مهدوی و ماهر (۱۳۹۱) به بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس پرداختند. نتایج مطالعه آنان حاکی از آن بود که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به‌موقع بودن است و این گزارش‌ها ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد. همچنین، معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶) در مطالعه خود به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بیانگر آن است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری

¹ Parker

² Freeman and Craig

³ Karim

⁴ Iatridis

⁵ Verlun

⁶ Barber and Sen

⁷ Ingram

⁸ Robbins and Austin

بخش عمومی ایران مطابقت دارد و دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند. در پژوهشی دیگر عموری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و همچنین بر ابعاد کیفیت صورت‌های مالی (کیفیت افشای صورت‌های مالی، کیفیت سود و زیان ابرازی، کیفیت بهای تمام شده ابرازی و کیفیت ترازنامه ابرازی) تأثیرگذار است. نهایتاً رضایی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای به بررسی آثار پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش عمومی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آن‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی و پاسخ‌گویی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر عملکرد سازمانی است. همچنین، کیفیت گزارشگری مالی دارای آثار مثبت و مستقیمی بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های دولتی است. افزون بر این، نتایج نشان‌دهنده آثار واسطه‌ای متغیر پاسخ‌گویی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد است. در خارج از کشور نیز گرینوود و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی مشوق‌های نظارتی و کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اقلام تعهدی اختیاری برای گزارش‌های کوچک مدیریت می‌شوند و مطابق با اجتناب از مداخله نظارتی در کوتاه‌مدت و میان‌مدت، اقلام تعهدی اختیاری زمانی مثبت‌تر هستند که عملکرد از پیش مدیریت‌شده کمتر از آستانه‌های محرک مداخله باشد و زمانی که بسیار بالاتر از آستانه باشد، منفی‌تر است. همچنین، نتایج حاکی از آن است که علیرغم دور شدن از نقطه سر به سر مالی به عنوان هدف اصلی عملکرد، بیزاری از گزارش زیان کوچک وجود دارد. در نهایت، گرینوود و همکاران نشان دادند که سطح اقلام تعهدی اختیاری در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی به وسیله دو معیار استراتژیک مهم حاشیه‌مازاد (معیار سود انباشته) و حد وام احتیاطی (معیار ظرفیت استقراض) هدایت می‌شود. همچنین، پوسپیتاساری^۱ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا شایستگی مدیران گزارشگری مالی بر کیفیت صورت‌های مالی و پاسخ‌گویی عملکرد سازمان‌های بهداشت و درمان تأثیر مثبت دارد یا خیر؟ نتایج کار آنان در کشور مالزی نشان داد که شایستگی مدیران گزارشگری مالی تأثیر مستقیم مثبتی بر کیفیت صورت‌های مالی سازمان‌های بهداشت و درمان دارد اما تأثیری بر پاسخ‌گویی عملکرد آنها ندارد. همچنین، نتایج بیانگر آن است که کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان تأثیر مثبتی بر عملکرد آنها دارد. کارینا^۲ و همکاران (۲۰۲۱) نیز به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی نمایندگی خدمات عمومی بیمارستان‌های منطقه‌ای در اندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استانداردهای حسابداری دولتی، شایستگی منابع انسانی

¹ Puspitasari

² Karina

و استفاده از فن آوری اطلاعات دارای تأثیر مثبت معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی بیمارستان‌های دولتی منطقه‌ای مالزی دارد.

بر اساس ادبیات مطرح شده می‌توان متوجه شد که مؤلفه‌ها و شاخص‌های مختلفی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است که قدرت اثرگذاری و اهمیت هر کدام از آنها با توجه به موقعیت هر کشور و سازمانی می‌تواند متفاوت باشد. بنابراین، بر اساس این ادبیات و با توجه به اهدافی که این پژوهش دنبال می‌کند، می‌توان پرسش‌های زیر را مطرح کرد:

پرسش اول: اجزای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران کدام‌اند؟

پرسش دوم: سطوح روابط اجزاء شناسایی شده برای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران چگونه است؟

پرسش سوم: اولویت‌بندی و اهمیت هر یک از اجزای شناسایی شده برای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران چگونه است؟

۳- روش پژوهش

از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، پژوهش حاضر از نوع ترکیبی از پژوهش‌های کاربردی و توسعه‌ای است و قصد دارد شاخص‌های مهم و معتبر برای شناسایی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور را ارائه کند. از لحاظ شناسایی شاخص‌های جدید، توسعه‌ای و از لحاظ نگاه به ارتقا و بهبود کیفیت گزارشگری مالی بخش بهداشت و درمان عمومی، کاربردی است. در این راستا، مقاله حاضر در مراحل گوناگونی به شرح زیر اجرا شده است:

الف - مطالعه مبانی نظری

در این مرحله، با بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش، مؤلفه‌ها و شاخص‌های احتمالی اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی شناسایی می‌شوند. متون فارسی اولیه عمدتاً از بین مقاله‌های علمی پژوهشی نمایه شده در پایگاه مجلات تخصصی نور، پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، بانک اطلاعات نشریات کشور، پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران، پایگاه استنادی علوم جهان اسلام و پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی (پرتال جامع علوم انسانی) و همچنین پایان‌نامه‌ها و رساله‌های نمایه شده در پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران انتخاب شده است. متون انگلیسی نیز عمدتاً از بین مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها و رساله‌های معتبر نمایه شده در پایگاه‌های اطلاعاتی science direct، springer، J store و proquest انتخاب گردید. بر اساس پژوهش‌های ارائه شده در این پایگاه‌های علمی، مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان بخش عمومی، استخراج و بر اساس آنها، سوالات قابل درج در پرسشنامه، جهت

نظرخواهی از خبرگان، طراحی می‌گردد. به بیان دقیق‌تر، پس از بررسی کمی تعداد مقاله‌ها از رویکرد تحلیل محتوای کیفی برای بررسی عناوین آنها استفاده شد. در این مقاله با پیروی از مراحل مشخص شده تحلیل محتوا به وسیله نئوندورف (۲۰۰۲) گام‌های زیر دنبال شد:

- تعیین محتوا و علت انتخاب آن: در این مرحله با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی و نبود طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مطالعات مرتبط با آن، هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مطالعات مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی در نظر گرفته شد؛
- تصمیم‌گیری در خصوص مفهوم‌سازی: این پژوهش با هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مطالعات منتشر شده مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی صورت گرفت؛
- تعیین واحد گردآوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: گردآوری اطلاعات از پژوهش‌های مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی انتشار یافته از ابتدای انتشار هر نشریه تا پایان آبان ماه ۱۴۰۱ صورت گرفت. هم‌چنین، در خصوص افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر به یافته‌های حاصل از مطالعه و کاهش خطر نمونه‌گیری، تمام شماره‌های نشریه‌های حسابداری و حسابرسی بررسی شد و برای این کار هیچگونه نمونه‌گیری انجام نشد؛
- کدگذاری به وسیله دو کدگذار: در این مرحله پژوهش‌های مرتبط با حسابداری و حسابرسی که در عنوان آن از کلمه‌ی «کیفیت گزارشگری مالی» یا «کیفیت اطلاعات مالی» و یا عناوین مشابه استفاده شده است، توسط دو نفر کدگذاری شد و به‌صورت مستقل تحلیل گردید تا روایی پژوهش افزایش یافته و تحلیل محتوای پژوهش تنها مبتنی بر قضاوت‌های یک فرد نباشد؛
- تهیه جدول و الگوی نهایی طرح: پس از استخراج پژوهش‌های مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی توسط دو نفر کدگذار، در خصوص استفاده بهینه از نتایج، یافته‌ها به‌صورت جدول ارائه شد.

در نهایت، تعداد ۳ مؤلفه و ۷۷ شاخص اولیه شناسایی شدند که مبنای نظرخواهی از خبرگان قرار گرفت؛ این مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱- مؤلفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده

مؤلفه‌ها		
مؤلفه فردی	مؤلفه گروهی	مؤلفه سازمانی
صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری	نظارت مردم	مشکلات نمایندگی
خوش‌بینی مدیر بیمارستان	فرهنگ سازمانی	مبنای تعهدی حسابداری
خوش‌بینی مدیران میانی بیمارستان	بودجه‌ریزی مشارکتی	بحران‌های مالی
اطمینان بیش از حد مدیر بیمارستان	عوامل سیستمی	انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش بودجه
جنسیت مدیر مالی بیمارستان	راهبری شرکتی	نسبت گردش دارایی‌های ثابت
محافظه‌کاری مدیر مالی	کنترل‌های داخلی	عملکرد بیمارستان
ایدئولوژی مدیران بیمارستان	تعداد کارکنان بخش حسابداری بیمارستان	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی
اعتماد کارکنان به مدیریت بیمارستان	فشار پاسخگویی مالی	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی
تعهد سازمانی	فشار پاسخگویی عملیاتی	اهداف بیمارستان
استقلال مدیریتی	استقلال حسابرس	فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان
دینداری مذهبی مدیران	تعهد حرفه‌ای بخش حسابداری بیمارستان	گردش موجودی کالا
رضایت شغلی	تعهد اخلاقی بخش حسابداری بیمارستان در برابر عموم مردم	برنامه‌های مقابله با فساد قوه قضاییه
عوامل رفتاری مدیران بیمارستان	تخصیص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان عمومی	گردش مجموع دارایی‌ها
مهارت فنی مدیر مالی بیمارستان	پیگیری توصیه‌های حسابرس	کسری بودجه بیمارستان
تجربه مدیران بیمارستان	فشارهای سیاسی	برنامه‌های مقابله با فساد مجلس شورای اسلامی
تعهد حرفه‌ای مدیران بیمارستان	نظارت نمایندگان مجلس	استانداردهای حسابداری دولتی
تخصیص مالی مدیر بیمارستان	نظارت مقام مافوق	قوانین و مقررات
توانایی مدیران	نظارت قوه قضاییه	فن‌آوری اطلاعات

شماره ۳

انگیزه اجتناب از ضررهای کوچک	شبکه‌سازی مدیران مالی بیمارستان‌ها	قدرت استدلال و تحلیل مدیر مالی بیمارستان
منابع مالی مازاد بیمارستان	تغییر مکرر در قوانین و مقررات	صلاحیت و شایستگی مدیر مالی
بازدید از سایت بیمارستان	تنش‌های موجود در بیمارستان‌ها	تعهد اخلاقی مدیران بیمارستان در برابر عموم مردم
برگزاری انتخابات مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری	تنش‌های سیاسی موجود در کشور	انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان
نظام بودجه‌ریزی	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در بیمارستان‌ها	قدرت تفکر مدیر مالی بیمارستان
نسبت کل بدهی‌ها	دیدگاه کارکنان بخش حسابداری بیمارستان نسبت به منافع عمومی	سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای مدیر مالی بیمارستان
نسبت بدهی‌های بلندمدت	حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان	انگیزه‌های بیرونی مدیران بیمارستان
نسبت بدهی‌های جاری	انسجام سازمانی بیمارستان	-

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب - نظرخواهی از خبرگان

در این مرحله از کار، با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی، نظر و عقیده صاحب‌نظران منتخب راجع به پرسشنامه‌ها گردآوری شد.

ج - استخراج الگوی مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی و تعیین ارتباط بین این عناصر جهت ایجاد الگو

در این بخش از پژوهش، با استفاده از نتایج حاصل از تحلیل پاسخ‌ها و مؤلفه‌ها و شاخص‌های مستخرجه در مرحله نظرخواهی از خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی استخراج و با تعیین ارتباط میان این مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، الگوی مربوطه ارائه می‌گردد.

در خصوص گردآوری داده‌ها ترکیبی از دو روش مطالعه کتابخانه‌ای، کتب و مقالات تخصصی در زمینه‌ی منابع بالقوه کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی و نیز از روش پیمایشی استفاده می‌شود.

در این پژوهش جامعه آماری دربرگیرنده خبرگان دانشگاهی و خبرگانی است که در حوزه گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی تخصص داشته و در عمل اقدام می‌نمایند. بر این اساس، شرکت‌کنندگان در این پژوهش باید یکی از دو شرایط ذیل را دارا باشند:

- خبرگان دانشگاهی: خبرگان دانشگاهی افرادی هستند که حداقل دارای رتبه دانشیاری بوده و دارای چندین مقاله در زمینه موضوع مورد پژوهش باشند.
- خبرگان حرفه: خبرگان حرفه شامل افرادی است که حداقل دارای مدرک کارشناسی ارشد حسابداری و دارای حداقل سابقه ۱۵ سال در این زمینه باشند.

نخست با شناسایی و با توجه به امکان ارتباط با خبرگان، پرسش‌نامه‌ها از طریق حضوری، ایمیل و یا به صورت الکترونیکی به آنها ارسال شد. در پیام همراه پرسش‌نامه، خواسته شد تا در صورت امکان افرادی که حائز شرایط شرکت در این مطالعه هستند، معرفی شوند. به این ترتیب، در نهایت افراد حائز شرایط (۲۰ نفر) شناسایی شدند و پرسش‌نامه بین آنها توزیع شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش برای تأیید روایی پرسش‌نامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از اعضای پانل دلفی خواسته شد، برای هر شاخص یکی از گزینه‌های ضروری، مفید ولی ضرورتی ندارد و یا غیرضروری را انتخاب کنند. بعد از آن با توجه به پاسخ‌های اعضای پانل دلفی، میزان CVR محاسبه شد. مطابق با حاجی‌زاده و اصغری (۱۳۹۰) در صورتی که تعداد اعضای پانل ۲۰ نفر باشند؛ چنانچه میزان CVR بزرگتر یا مساوی با ۰/۴۲ باشد، اعتبار روایی آن شاخص تأیید می‌شود. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت با توجه به این که مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۴۲ است، اعتبار محتوایی شاخص‌های پژوهش تأیید می‌شود. همچنین، جهت تعیین پایایی پرسشنامه، در این پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ از طریق نرم افزار SPSS نسخه ۲۴، استفاده شد و نتایج طبق جدول ۲ نشان داد، ضریب آلفای کرونباخ تمامی مؤلفه‌های پژوهش بالاتر از ۰/۷ می‌باشد.

جدول ۲- ضرایب آلفای کرونباخ

مؤلفه‌های پژوهش	تعداد شاخص‌های نهایی	ضریب آلفای کرونباخ
مؤلفه فردی	۱۵	۰/۸۴
مؤلفه گروهی	۱۹	۰/۷۷
مؤلفه سازمانی	۱۷	۰/۸۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بخش کمی ابزار تجزیه و تحلیل، در این پژوهش از روش‌های آماری و تصمیم‌گیری چندمعیاره برای تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان پژوهش استفاده شد. بدین جهت در این پژوهش روش غربالگری فازی، روش الگوسازی ساختاری-تفسیری و فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) فازی بکار گرفته شد.

۴- یافته‌های پژوهش

در این بخش یافته‌های بدست آمده از تحلیل‌های پژوهش ارائه می‌شود. در مرحله اول، از روش غربالگری فازی برای نهایی کردن مؤلفه‌ها و شاخص‌های پژوهش استفاده شد. نتایج این مرحله از پژوهش نشان داد که از میان ۷۷ شاخص شناسایی شده در این پژوهش (مندرج در جدول ۱)، تنها ۵۱ شاخص مورد تایید نهایی قرار گرفته است. که از این ۵۱ شاخص، ۱۵ شاخص مربوط به مؤلفه فردی (شامل شاخص‌های صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری، تعهد سازمانی، اطمینان بیش از حد مدیر بیمارستان، محافظه‌کاری مدیر مالی، تعهد اخلاقی مدیران بیمارستان در برابر عموم مردم، مهارت فنی مدیر مالی بیمارستان، توانایی مدیران، صلاحیت و شایستگی مدیر مالی، تجربه مدیران بیمارستان، انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان، تخصص مالی مدیر بیمارستان، قدرت استدلال و تحلیل مدیر مالی بیمارستان، سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای مدیر مالی بیمارستان، رضایت شغلی، انگیزه‌های بیرونی مدیران بیمارستان)، ۱۹ شاخص مربوط به مؤلفه گروهی (شامل شاخص‌های عوامل سیستمی، راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی، فشار پاسخگویی مالی، فشار پاسخگویی عملیاتی، استقلال حسابرس، تعهد حرفه‌ای بخش حسابداری بیمارستان، تعهد اخلاقی بخش حسابداری بیمارستان در برابر عموم مردم، تخصص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان عمومی، پیگیری توصیه‌های حسابرس، نظارت نمایندگان مجلس، نظارت مقام مافوق، نظارت قوه قضاییه، شبکه‌سازی مدیران مالی بیمارستان‌ها، تغییر مکرر در قوانین و مقررات، تنش‌های موجود در بیمارستان‌ها، باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در بیمارستان‌ها، دیدگاه کارکنان بخش حسابداری بیمارستان نسبت به منافع عمومی، حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان) و ۱۷ شاخص مربوط به مؤلفه سازمانی (شامل شاخص‌های مشکلات نمایندگی، نظام بودجه‌ریزی، بحران‌های مالی، انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش بودجه، فن آوری اطلاعات، اهداف بیمارستان، میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی، میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی، انگیزه اجتناب از ضررهای کوچک، عملکرد بیمارستان، مینای تعهدی حسابداری، استانداردهای حسابداری دولتی، قوانین و مقررات، برنامه‌های مقابله با فساد مجلس شورای اسلامی، برنامه‌های مقابله با فساد قوه قضاییه، فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان، برگزاری انتخابات مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری) می‌باشد. در مرحله بعد با استفاده از روش الگوسازی ساختاری-تفسیری روابط میان شاخص‌های تأیید شده بررسی می‌شود.

جدول ۳ روابط مقایسه زوجی برای هر سه مؤلفه فردی، گروهی و سازمانی را نشان می‌دهد. همانطور که مشخص است از نماد X برای رابطه تمامی متغیرها استفاده شده است. لذا، در جدول ۴ عدد ۱ برای رابطه

تمام مؤلفه‌ها استفاده شده است. از آنجایی که ماتریس دستیابی اولیه همان ماتریس نهایی می‌باشد، برای جلوگیری از طولان شدن مطلب، از دوباره نوشتن آن خودداری شد. بدین ترتیب در جدول ۵ به سطح‌بندی مؤلفه‌ها پرداخته شده است و همانطور که انتظار می‌رفت، هر سه مؤلفه در یک سطح قرار می‌گیرند و هر یک بر دیگری تأثیرگذار است. شکل ۱ الگوی نهایی میان این سه مؤلفه را نشان می‌دهد.

جدول ۳- روابط مقایسه زوجی برای مؤلفه‌ها به گونه کلی

مؤلفه سازمانی	مؤلفه گروهی	مؤلفه فردی
مؤلفه فردی		
مؤلفه گروهی	X	
مؤلفه سازمانی	X	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴- ماتریس دستیابی اولیه و نهایی برای مؤلفه‌ها به گونه کلی

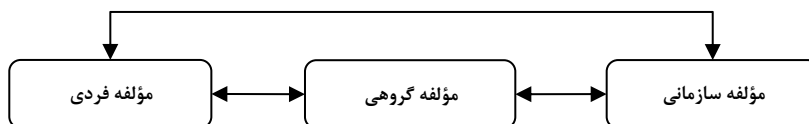
مؤلفه سازمانی	مؤلفه گروهی	مؤلفه فردی
مؤلفه فردی	۱	۱
مؤلفه گروهی	۱	۱
مؤلفه سازمانی	۱	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- سطح‌بندی مؤلفه‌ها به گونه کلی

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مؤلفه‌ها
۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	مؤلفه فردی
۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	مؤلفه گروهی
۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	۳،۲،۱	مؤلفه سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۱- الگوی کلی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مورد شاخص‌های هر یک از مؤلفه‌ها نیز روابط مقایسه زوجی، ماتریس دستیابی اولیه و ماتریس دستیابی نهایی طی شد تا زمینه لازم در خصوص سطح‌بندی شاخص‌ها و ارائه الگوی هر یک فراهم گردد. بر اساس ماتریس دستیابی نهایی مربوط به مؤلفه فردی به سطح‌بندی شاخص‌های آن پرداختیم تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص گردد. همانطور که در جدول ۶ مشخص می‌باشد، دو شاخص «صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری» و «صلاحیت و شایستگی مدیر مالی» در سطح اول قرار گرفته‌اند؛ این مورد به این معناست که این دو شاخص بیشترین میزان تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارند. هفت شاخص «اطمینان بیش از حد مدیر بیمارستان»، «حفاظت‌کاری مدیر مالی»، «مهارت فنی مدیر مالی بیمارستان»، «توانایی مدیران»، «قدرت استدلال و تحلیل مدیر مالی بیمارستان»، «تخصص مالی مدیر بیمارستان» و «سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای مدیر مالی بیمارستان» در سطح دوم قرار گرفته‌اند. هفت شاخص ذکر شده به‌گونه مستقیم بر یکدیگر و همین‌طور بر دو شاخص سطح اول تأثیرگذار هستند. در سطح سوم شاخص «تعهد اخلاقی مدیران بیمارستان در برابر عموم مردم» قرار دارد. در سطح چهارم، پنج شاخص «تعهد سازمانی»، «تجربه مدیران بیمارستان»، «انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان»، «رضایت شغلی» و «انگیزه‌های بیرونی مدیران بیمارستان» قرار دارند؛ شاخص‌های ذکر شده علاوه بر این که به‌گونه مستقیم بر هم تأثیر می‌گذارند، بر شاخص سطح سوم نیز تأثیر خواهند گذاشت.

جدول ۶- گام‌های تعیین سطوح شاخص‌های مؤلفه فردی

گام اول: تعیین شاخص‌های سطح اول				
شاخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
F1	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۸	۱،۸	۱
F2	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F3	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F4	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F5	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F6	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F7	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F8	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۸	۱،۸	۱
F9	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F10	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F11	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F12	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F13	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F14	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	

گام اول: تعیین شاخص های سطح اول				
شاخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
F15	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
گام دوم: تعیین شاخص های سطح دوم				
F2	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F3	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F4	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F5	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	
F6	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F7	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F9	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F10	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F11	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F12	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F13	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳	۲
F14	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F15	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
گام سوم: تعیین شاخص های سطح سوم				
F2	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F5	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۵	۵	۳
F9	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F10	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F14	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
F15	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۵،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	
گام چهارم: تعیین شاخص های سطح چهارم				
F2	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۴
F9	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۴
F10	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۴
F14	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۴
F15	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۴

منبع: یافته های پژوهشگر

همچنین، در خصوص مؤلفه گروهی نیز براساس ماتریس دستیابی نهایی به سطح بندی شاخص ها پرداخته شده است تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص شود. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می شود، تمامی ۱۹ شاخص مربوط به آن در یک سطح قرار گرفته اند؛ بدین معنی که هر شاخص به طور مستقیم بر ۱۸ شاخص دیگر این مؤلفه تأثیر مستقیم دارد.

جدول ۷- گام های تعیین سطوح شاخص های مؤلفه گروهی

شاخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
G1	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G2	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G3	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G4	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G5	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G6	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G7	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G8	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G9	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G10	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G11	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G12	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G13	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱

شاخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
G14	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G15	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G16	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G17	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G18	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱
G19	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳. ۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۱۹	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مشابه مؤلفه‌های فردی و گروهی، در مورد مؤلفه سازمانی نیز مطابق با ماتریس دستیابی نهایی به سطح‌بندی شاخص‌ها پرداختیم تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص شود. همان‌گونه که در جدول ۸ نیز نشان داده شده است، شاخص «عملکرد بیمارستان» در سطح اول قرار می‌گیرد؛ این موضوع به این معنا است که شاخص مزبور بیشترین تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارد. علاوه بر این، هشت شاخص «مشکلات نمایندگی»، «بحران‌های مالی»، «انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش بودجه»، «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی»، «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی»، «انگیزه اجتناب از ضررهای کوچک»، «برگزاری انتخابات مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری» و «نظام بودجه-ریزی» در سطح دوم قرار دارند. این هشت شاخص افزون بر این که به‌گونه مستقیم بر هم تأثیرگذار می‌باشند، بر شاخص سطح اول نیز تأثیرگذار هستند. دیگر شواهد مندرج در جدول ۸ نشان می‌دهد که در سطح سوم، چهار شاخص «فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان»، «برنامه‌های مقابله با فساد قوه قضاییه»، «برنامه‌های مقابله با فساد مجلس شورای اسلامی» و «فن‌آوری اطلاعات» قرار دارند. این شاخص‌ها افزون بر تأثیری که بر هم دارند، به‌گونه مستقیم بر شاخص‌های سطح دوم نیز تأثیرگذار خواهند بود. همچنین، شاخص «مبنای تعهدی حسابداری» در سطح چهارم قرار دارد و دو شاخص نیز در سطح پنجم قرار گرفته‌اند که عبارت از «استانداردهای حسابداری دولتی» و «قوانین و مقررات» می‌باشند. در نهایت، در سطح ششم شاخص «اهداف بیمارستان» قرار گرفته است که بر شاخص‌های سطح پنجم اثرگذار است.

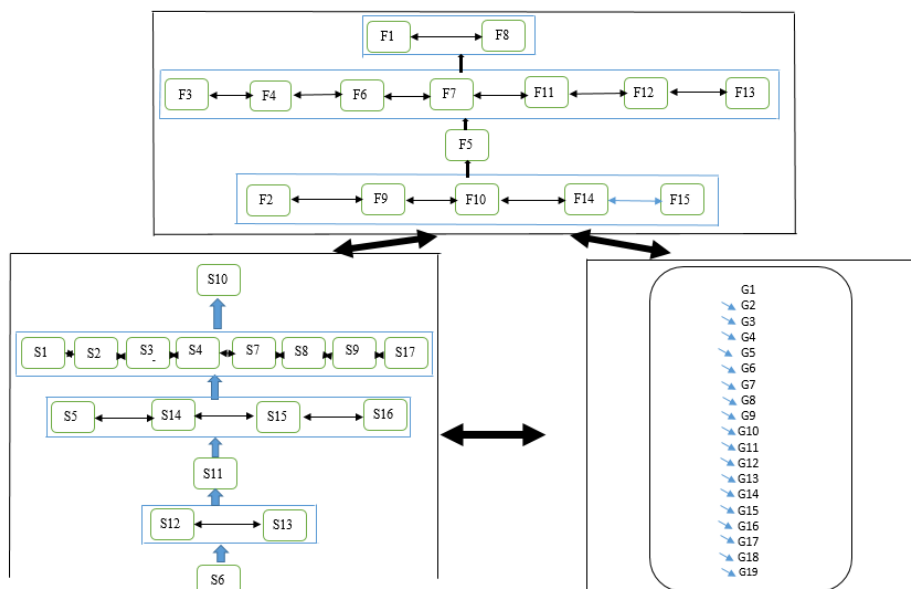
جدول ۸- گام‌های تعیین سطوح شاخص‌های مؤلفه سازمانی

گام اول: تعیین شاخص‌های سطح اول				
شاخص	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
S1	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S2	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S3	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S4	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S5	۵.۱۶	۵.۱۰.۱۶.۱۷	۵.۱۶	
S6	۶	۶.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۶	
S7	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S8	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S9	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
S10	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷	۱۰	۱۰	۱
S11	۶.۱۱.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۴.۱۵	۱۱	
S12	۶.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
S13	۶.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
S14	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۰.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
S15	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۰.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
S16	۵.۱۶	۵.۱۰.۱۶.۱۷	۵.۱۶	
S17	۵.۱۶.۱۷	۱۰.۱۷	۱۷	
گام دوم: تعیین شاخص‌های سطح دوم				
S1	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S2	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S3	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S4	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S5	۵.۱۶	۵.۱۶.۱۷	۵.۱۶	
S6	۶	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۶	
S7	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S8	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S9	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
S11	۶.۱۱.۱۲.۱۳	۱۱.۱۴.۱۵	۱۱	
S12	۶.۱۲.۱۳	۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
S13	۶.۱۲.۱۳	۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
S14	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
S15	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	

S16	۵،۱۶	۱۶،۱۷	۱۶	
S17	۵،۱۶،۱۷	۱۷	۱۷	۲
گام سوم: تعیین شاخص‌های سطح سوم				
S5	۵،۱۶	۵،۱۶	۵،۱۶	۳
S6	۶	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۶	
S11	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۴،۱۵	۱۱	
S12	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۲،۱۳	
S13	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۲،۱۳	
S14	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۳
S15	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۳
S16	۵،۱۶	۵،۱۶	۵،۱۶	۳
گام چهارم: تعیین شاخص‌های سطح چهارم				
S6	۶	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۶	
S11	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱	۱۱	۴
S12	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	
S13	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	
گام پنجم: تعیین شاخص‌های سطح پنجم				
S6	۶	۶،۱۲،۱۳	۶	
S12	۶،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۵
S13	۶،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۵
گام ششم: تعیین شاخص‌های سطح ششم				
S6	۶	۶	۶	۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس سطح‌بندی‌های ارائه شده در جدول‌های ۶ تا ۸، شکل ۲ الگوی نهایی کلی مقاله حاضر را نشان می‌دهد. در این شکل برای سادگی روابط متقابل میان شاخص‌های هم سطح در حداقل ممکن رسم گردیده است. همان‌طور که مشخص است اگرچه شاخص‌های هر مؤلفه روابط خاصی با یکدیگر دارند اما در نهایت هر سه مؤلفه فردی، گروهی و سازمانی با یکدیگر روابط متقابل داشته و از یکدیگر تأثیر می‌گیرند و بر یکدیگر نیز تأثیر می‌گذارند.



شکل ۲- الگوی نهایی پژوهش مبتنی بر مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مرحله سوم از روش تحلیل شبکه‌ای برای رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها استفاده شد؛ این مرحله خود به دو بخش مجزا تقسیم می‌شود. در بخش نخست وزن هر مؤلفه نسبت به هدف (جاگیری در الگوی نهایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی) با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی محاسبه می‌شود (W21). در بخش دوم با استفاده از نتایج مرحله دوم مقاله (بررسی روابط میان مؤلفه‌ها و شاخص‌ها با بکارگیری روش الگوسازی ساختاری-تفسیری)، میان مؤلفه‌هایی که با یکدیگر رابطه دارند ماتریس مقایسه زوجی تشکیل می‌شود. مقایسات زوجی حاصل با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد تا وزن آنها نسبت به یکدیگر نیز مشخص شود (W22). وزن نهایی هر مؤلفه (شاخص) برابر است با وزن هر مؤلفه (شاخص) نسبت به هدف (W21) ضرب در وزن هر مؤلفه (شاخص) نسبت به مؤلفه‌هایی (شاخص‌هایی) که با آنها رابطه دارد (W22). جدول ۹ وزن نهایی مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی را نسبت به هدف (W21) نشان می‌دهد. همچنین، به منظور حصول اطمینان از سازگار بودن داده‌ها، باید نرخ ناسازگاری محاسبه شود. در صورتی که نرخ ناسازگاری برابر یا کمتر از ۰/۱ باشد، داده‌ها سازگار در نظر گرفته می‌شوند. بررسی‌ها پژوهش نشان می‌دهد که تمامی داده‌ها سازگار بوده (یعنی $cr \leq 0/1$) و بنابراین می‌توان به یافته‌های حاصل از آنها اطمینان نمود.

جدول ۹- وزن نهایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها نسبت به هدف (W21)

سازمانی		گروهی		فردی		مؤلفه
۰/۳۳۳		۰/۳۳۴		۰/۳۳۳		وزن نهایی (W21)
وزن نهایی (W21)	شاخص	وزن نهایی (W21)	شاخص	وزن نهایی (W21)	شاخص	ردیف
۰/۱۰۰۹	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی	۰/۰۷۶۲	پیگیری توصیه‌های حسابرسان	۰/۰۹۷۷	رضایت شغلی	۱
۰/۰۸۸۲	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی	۰/۰۷۰۱	نظارت قوه قضاییه	۰/۰۸۳۹	انگیزه‌های بیرونی مدیران بیمارستان	۲
۰/۰۷۵۱	انگیزه اجتناب از ضررهای کوچک	۰/۰۶۹۵	استقلال حسابرسان	۰/۰۸۱۸	محافظه کاری مدیر مالی	۳
۰/۰۷۳۷	مشکلات نمایندگی	۰/۰۶۰۷	نظارت نمایندگان مجلس	۰/۰۷۶۸	تخصص مالی مدیر بیمارستان	۴
۰/۰۷۲۴	اهداف بیمارستان	۰/۰۶۰۰	حسن مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان	۰/۰۷۰۳	سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای مدیر مالی بیمارستان	۵
۰/۰۶۳۵	بحران‌های مالی	۰/۰۵۴۶	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی فرهنگی و اجتماعی) در بیمارستان	۰/۰۶۵۸	تعهد اخلاقی مدیران بیمارستان در برابر عموم مردم	۶
۰/۰۶۲۶	عملکرد بیمارستان	۰/۰۵۴۳	تغییر مکرر در قوانین و مقررات	۰/۰۶۴۱	قدرت استدلال و تحلیل مدیر مالی بیمارستان	۷
۰/۰۶۱۹	نظام بودجه‌ریزی	۰/۰۵۲۱	دیدگاه کارکنان بخش حسابداری بیمارستان نسبت به منافع عمومی	۰/۰۶۲۵	صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری	۸
۰/۰۵۰۹	فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان	۰/۰۵۰۴	تعهد حرفه‌ای بخش حسابداری بیمارستان	۰/۰۶۱۷	توانایی مدیران	۹
۰/۰۵۰۳	فن‌آوری اطلاعات	۰/۰۵۰۰	فشار پاسخگویی عملیاتی	۰/۰۵۹۳	تعهد سازمانی	۱۰
۰/۰۴۸۳	قوانین و مقررات	۰/۰۴۹۰	تنش‌های موجود در بیمارستان	۰/۰۵۹۳	انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان	۱۱
۰/۰۴۷۹	انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش بودجه	۰/۰۴۸۶	فشار پاسخگویی مالی	۰/۰۵۶۰	صلاحیت و شایستگی مدیر مالی	۱۲
۰/۰۴۲۱	مبنای تعهدی حسابداری	۰/۰۴۸۲	عوامل سیستمی	۰/۰۵۴۳	مهارت فنی مدیر مالی بیمارستان	۱۳

مؤلفه		فردی		گروهی		سازمانی	
وزن نهایی (W21)		۰/۳۳۳		۰/۳۳۴		۰/۳۳۳	
ردیف	شاخص	وزن نهایی (W21)	شاخص	وزن نهایی (W21)	شاخص	وزن نهایی (W21)	شاخص
۱۴	اطمینان بیش از حد مدیر بیمارستان	۰/۰۵۳۳	تعهد اخلاقی بخش حسابداری بیمارستان در برابر عموم مردم	۰/۰۴۸۲	استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۰۴۱۵	
۱۵	تجربه مدیران بیمارستان	۰/۰۵۳۲	راهبری شرکتی	۰/۰۴۳۲	برنامه‌های مقابله با فساد قوه قضاییه	۰/۰۴۱۱	
۱۶	-	-	شبکه‌سازی مدیران مالی بیمارستان‌ها	۰/۰۴۲۸	برنامه‌های مقابله با فساد مجلس شورای اسلامی	۰/۰۴۱۰	
۱۷	-	-	کنترل‌های داخلی	۰/۰۴۱۴	برگزاری انتخابات مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری	۰/۰۳۸۶	
۱۸	-	-	نظارت مقام مافوق	۰/۰۴۰۸	-	-	
۱۹	-	-	تخصص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان عمومی	۰/۰۳۹۹	-	-	
-	مجموع وزن‌ها	۱	مجموع وزن‌ها	۱	مجموع وزن‌ها	۱	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ادامه، پس از مشخص شدن وضعیت روابط شاخص‌های هر یک از مؤلفه‌ها با یکدیگر، وزن مؤلفه‌ها و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر (W22) و وزن نهایی کل مشخص می‌شود. جدول‌های ۱۰ تا ۱۳ وزن‌های مؤلفه‌های کلی و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر (W22) را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰- وزن‌های مؤلفه‌های کلی نسبت به هم (W22)

مؤلفه سازمانی	مؤلفه گروهی	مؤلفه فردی
۰/۵۰۰	۰/۵۰۰	۰
۰/۵۰۰	۰	۰/۵۰۲
۰	۰/۵۰۰	۰/۴۹۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۱- وزن شاخص‌های مؤلفه فردی نسبت به هم

	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10	F11	F12	F13	F14	F15
F1	۰	۰/۰۵۸	۰/۱۰۹	۰/۱۰۶	۰/۱۰۳	۰/۱۲۲	۰/۱۰۷	۱	۰/۰۶۶	۰/۰۶۶	۰/۱۱۲	۰/۱۰۴	۰/۱۰۹	۰/۰۷۱	۰/۰۷۰
F2	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۵۵	۰/۰۶۳	۰	۰	۰	۰/۰۶۶	۰/۰۶۶
F3	۰	۰/۰۵۷	۰	۰/۱۰۰	۰/۰۹۵	۰/۱۱۵	۰/۰۹۲	۰	۰/۰۵۶	۰/۰۵۶	۰/۱۰۲	۰/۰۹۸	۰/۱۰۳	۰/۰۶۰	۰/۰۵۹
F4	۰	۰/۰۹۰	۰/۱۲۴	۰	۰/۱۲۰	۰/۱۱۱	۰/۱۳۰	۰	۰/۰۷۹	۰/۰۸۲	۰/۱۳۸	۰/۱۲۷	۰/۱۲۱	۰/۰۹۳	۰/۰۸۷
F5	۰	۰/۰۶۶	۰/۱۰۷	۰/۱۱۱	۰	۰	۰/۱۱۱	۰	۰/۰۷۰	۰/۰۷۰	۰/۱۱۲	۰/۱۰۸	۰/۱۰۵	۰/۰۷۲	۰/۰۷۲
F6	۰	۰/۰۵۸	۰/۰۷۵	۰/۰۸۵	۰/۰۸۶	۰	۰/۰۸۰	۰	۰/۰۵۷	۰/۰۵۴	۰/۰۸۳	۰/۰۷۹	۰/۰۷۴	۰/۰۶۰	۰/۰۵۴
F7	۰	۰/۰۶۶	۰/۰۹۹	۰/۱۰۲	۰/۱۰۱	۰/۱۰۶	۰	۰	۰/۰۶۵	۰/۰۶۶	۰/۱۰۶	۰/۱۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۶۷	۰/۰۶۲
F8	۱	۰/۰۶۲	۰/۱۰۴	۰/۱۰۹	۰/۱۰۷	۰/۱۲۵	۰/۰۸۴	۰	۰/۰۵۹	۰/۰۵۹	۰/۱۱۰	۰/۱۰۶	۰/۱۱۵	۰/۰۶۲	۰/۰۶۲
F9	۰	۰/۰۶۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۵۶	۰	۰	۰	۰/۰۵۷	۰/۰۵۷
F10	۰	۰/۰۶۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۶۳	۰	۰	۰	۰	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴
F11	۰	۰/۰۷۸	۰/۱۳۶	۰/۱۲۱	۰/۱۳۳	۰/۱۵۰	۰/۱۳۳	۰	۰/۰۸۳	۰/۰۸۳	۰	۰/۱۴۲	۰/۱۴۸	۰/۰۸۴	۰/۰۸۴
F12	۰	۰/۰۶۹	۰/۱۲۰	۰/۱۲۴	۰/۱۱۸	۰/۱۲۱	۰/۱۲۵	۰	۰/۰۶۸	۰/۰۶۸	۰/۱۱۲	۰	۰/۱۲۷	۰/۰۷۰	۰/۰۷۱
F13	۰	۰/۰۷۶	۰/۱۲۸	۰/۱۳۷	۰/۱۳۰	۰/۱۴۶	۰/۱۳۳	۰	۰/۰۷۵	۰/۰۷۳	۰/۱۲۱	۰/۱۳۰	۰	۰/۰۷۷	۰/۰۷۷
F14	۰	۰/۱۰۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۰۶	۰/۱۰۷	۰	۰	۰	۰	۰/۱۰۸
F15	۰	۰/۰۸۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۹۱	۰/۰۹۱	۰	۰	۰	۰/۰۹۳	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۲- وزن شاخص‌های مؤلفه گروهی نسبت به هم

	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7	G8	G9	G10	G11	G12	G13	G14	G15	G16	G17	G18	G19
G1	۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۲	۰/۰۵۰	۰/۰۴۹	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۴۴	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰
G2	۰/۰۴۵	۰	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۸	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵
G3	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲	۰	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۴	۰/۰۴۵	۰/۰۴۳	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳
G4	۰/۰۴۶	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۳	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲
G5	۰/۰۵۳	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	۰	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۴۶	۰/۰۵۳	۰/۰۵۴	۰/۰۵۳	۰/۰۵۱	۰/۰۵۴	۰/۰۵۲	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۵۴	۰/۰۴۸	۰/۰۵۳
G6	۰/۰۷۴	۰/۰۷۳	۰/۰۷۴	۰/۰۷۴	۰/۰۷۴	۰	۰/۰۶۴	۰/۰۷۴	۰/۰۷۴	۰/۰۷۱	۰/۰۷۶	۰/۰۷۴	۰/۰۷۵	۰/۰۷۴	۰/۰۷۴	۰/۰۶۷	۰/۰۶۸	۰/۰۷۴	۰/۰۷۶
G7	۰/۰۵۳	۰/۰۵۲	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۵۶	۰	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۴۳	۰/۰۵۵	۰/۰۵۳	۰/۰۵۱	۰/۰۵۳	۰/۰۵۵	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳
G8	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۴۵	۰/۰۵۰	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰
G9	۰/۰۴۳	۰/۰۴۱	۰/۰۴۱	۰/۰۴۱	۰/۰۴۱	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	۰	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۱	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	۰/۰۴۱	۰/۰۴۱	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	۰/۰۴۳
G10	۰/۰۸۲	۰/۰۷۵	۰/۰۸۱	۰/۰۸۱	۰/۰۸۲	۰/۰۸۴	۰/۰۸۲	۰/۰۸۱	۰/۰۸۲	۰	۰/۰۶۳	۰/۰۸۲	۰/۰۸۳	۰/۰۸۱	۰/۰۸۱	۰/۰۷۳	۰/۰۷۸	۰/۰۸۳	۰/۰۸۱
G11	۰/۰۵۹	۰/۰۶۴	۰/۰۵۸	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴	۰/۰۶۵	۰/۰۶۲	۰/۰۶۴	۰/۰۵۹	۰/۰۶۹	۰	۰/۰۶۴	۰/۰۶۵	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴	۰/۰۶۵	۰/۰۶۶	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴
G12	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۰/۰۴۵	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲
G13	۰/۰۷۵	۰/۰۷۴	۰/۰۷۱	۰/۰۷۵	۰/۰۷۲	۰/۰۷۶	۰/۰۷۰	۰/۰۷۴	۰/۰۷۱	۰/۰۷۰	۰/۰۷۶	۰/۰۷۳	۰	۰/۰۷۴	۰/۰۷۴	۰/۰۷۵	۰/۰۷۱	۰/۰۷۴	۰/۰۷۵
G14	۰/۰۴۵	۰/۰۴۴	۰/۰۴۴	۰/۰۴۲	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۵	۰	۰/۰۴۴	۰/۰۴۵	۰/۰۴۷	۰/۰۴۴	۰/۰۴۴
G15	۰/۰۵۷	۰/۰۵۷	۰/۰۵۰	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۵۸	۰/۰۵۸	۰/۰۵۷	۰/۰۵۹	۰/۰۵۸	۰/۰۵۶	۰/۰۵۸	۰/۰۵۷	۰	۰/۰۵۷	۰/۰۵۸	۰/۰۵۷	۰/۰۵۷	۰/۰۵۷

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۶/ پیاپی ۶۳/ پاییز ۱۴۰۳

	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7	G8	G9	G10	G11	G12	G13	G14	G15	G16	G17	G18	G19
G16	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۵۴	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰/۰۵۵	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱	۰	۰/۰۴۵	۰/۰۵۱	۰/۰۵۱
G17	۰/۰۵۴	۰/۰۵۷	۰/۰۵۸	۰/۰۵۷	۰/۰۵۶	۰/۰۶۰	۰/۰۵۶	۰/۰۵۷	۰/۰۵۸	۰/۰۶۱	۰/۰۵۹	۰/۰۵۲	۰/۰۶۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۷	۰/۰۶۰	۰	۰/۰۵۸	۰/۰۵۷
G18	۰/۰۵۵	۰/۰۵۴	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۵۶	۰/۰۵۵	۰/۰۵۴	۰/۰۵۵	۰/۰۵۱	۰/۰۵۶	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۵۴	۰/۰۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۵۲	۰	۰/۰۵۵
G19	۰/۰۶۴	۰/۰۶۳	۰/۰۶۴	۰/۰۵۸	۰/۰۶۲	۰/۰۵۹	۰/۰۶۴	۰/۰۶۳	۰/۰۵۸	۰/۰۶۶	۰/۰۶۵	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴	۰/۰۶۳	۰/۰۶۳	۰/۰۶۴	۰/۰۶۵	۰/۰۶۳	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۳- وزن شاخص‌های مؤلفه سازمانی نسبت به هم

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17
S1	۰	۰/۱۰۸	۰/۱۰۷	۰/۱۰۷	۰	۰	۰/۱۲۷	۰/۱۲۰	۰/۱۱۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S2	۰/۰۹۴	۰	۰/۰۹۰	۰/۰۹۰	۰	۰	۰/۱۰۱	۰/۱۰۳	۰/۰۹۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S3	۰/۱۱۵	۰/۰۸۹	۰	۰/۱۱۰	۰	۰	۰/۱۱۹	۰/۱۲۴	۰/۱۲۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S4	۰/۰۷۵	۰/۰۷۳	۰/۰۷۲	۰	۰	۰	۰/۰۸۷	۰/۰۸۹	۰/۰۸۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S5	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۲۸۸	۰
S6	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S7	۰/۲۴۹	۰/۲۶۰	۰/۲۸۰	۰/۲۴۹	۰	۰	۰/۲۴۲	۰/۲۵۹	۰/۲۵۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S8	۰/۲۰۱	۰/۱۹۴	۰/۱۹۴	۰/۱۸۸	۰	۰	۰/۲۴۷	۰	۰/۱۹۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S9	۰/۱۵۷	۰/۱۵۲	۰/۱۳۳	۰/۱۳۲	۰	۰	۰/۱۸۵	۰/۱۸۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S10	۰/۱۰۵	۰/۱۲۱	۰/۱۲۰	۰/۱۲۰	۰/۴۴۷	۰/۲۴۲	۰/۱۳۰	۰/۱۳۱	۰/۱۲۴	۰	۰/۴۴۳	۰/۲۹۸	۰/۲۶۷	۰/۵۰۰	۰/۶۷۸	۰/۴۴۷	۱
S11	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۵۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۷۳	۰/۲۱۰	۰	۰	۰	۰
S12	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۱۶	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۶۷	۰	۰	۰	۰
S13	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۲۲۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۳۱۹	۰	۰	۰	۰	۰
S14	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۳۵	۰	۰	۰	۰	۰/۲۶۷	۰/۱۶۴	۰/۱۷۳	۰	۰/۳۲۱	۰	۰
S15	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۲۶	۰	۰	۰	۰	۰/۲۸۹	۰/۱۵۰	۰/۱۸۱	۰/۵۰۰	۰	۰	۰
S16	۰	۰	۰	۰	۰/۲۸۸	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
S17	۰	۰	۰	۰	۰/۲۶۳	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۲۶۶	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بعد از تعیین وزن هر یک از مؤلفه و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر، باید برای تعیین رتبه هر مؤلفه و شاخص در الگوی نهایی وزن‌های نهایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها محاسبه گردد. جدول ۱۴ این وزن‌ها را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات بخش الف این جدول، وزن‌های هر سه مؤلفه کلی با یکدیگر برابر است؛ بدین معنی که هیچ یک از مؤلفه‌ها از دیگری برتری ندارد. همچنین، به گونه خلاصه نتایج تحلیل شبکه‌ای ارائه شده در بخش ب جدول ۱۴ نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان این مطالعه شاخص «صلاحیت و شایستگی مدیر مالی» مهم‌ترین شاخص در بین سایر شاخص‌های مؤلفه فردی است. همچنین، مشخص می‌باشد که شاخص «صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری» در رتبه دوم و شاخص «تخصص مالی مدیر بیمارستان» در رتبه سوم قرار

گرفته است. از آن سوی، ۳ شاخص «تجربه مدیران بیمارستان»، «تعهد سازمانی» و «انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان» با کمترین میزان وزن به ترتیب در ۳ رتبه آخر قرار گرفته‌اند. در خصوص مؤلفه گروهی نیز اطلاعات بخش پ جدول ۱۴ نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان، شاخص «حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان» مهم‌ترین شاخص در بین شاخص‌های مؤلفه گروهی است و بعد از آن شاخص «پیگیری توصیه‌های حسابرس» در رتبه دوم و شاخص «نظارت قوه قضاییه» در رتبه سوم قرار گرفته‌اند. همچنین، ۳ شاخص «تخصص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان»، «نظارت مقام مافوق» و «کنترل‌های داخلی» با کمترین میزان وزن، به ترتیب، در ۳ تبه آخر قرار داده شده‌اند. لذا، مبرهن می‌باشد که نخبگان اهمیت زیادی برای آنها قائل نمی‌باشند. در نهایت، بخش ت جدول ۱۴ حاکی از آن است که در خصوص مؤلفه سازمانی از دیدگاه خبرگان، شاخص «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی» مهم‌ترین شاخص در بین شاخص‌های مؤلفه سازمانی است و بعد از آن شاخص «عملکرد بیمارستان» در رتبه دوم و شاخص «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی» در رتبه سوم قرار می‌گیرد. همچنین، ۳ شاخص «اهداف بیمارستان»، «فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان» و «فن‌آوری اطلاعات» با کمترین میزان وزن، به ترتیب، در ۳ رتبه آخر قرار گرفته‌اند.

جدول ۱۴- وزن‌های نهایی مؤلفه‌ها و شاخص‌ها

رتبه در کل	رتبه در عامل	وزن‌های نهایی در کل (W21*W22)	وزن‌های نهایی در عامل (W21)	مؤلفه یا شاخص
بخش الف: وزن‌های نهایی مؤلفه‌ها				
۱	۳	۰/۳۳۴	۰/۳۳۳	مؤلفه فردی
۲	۱	۰/۳۳۳	۰/۳۳۴	مؤلفه گروهی
۲	۲	۰/۳۳۳	۰/۳۳۳	مؤلفه سازمانی
بخش ب: وزن‌های نهایی شاخص‌های مؤلفه فردی				
۲	۸	۰/۱۳۷	۰/۰۶۲	صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری
۱۴	۱۰	۰/۰۱۸	۰/۰۵۹	تعهد سازمانی
۹	۱۴	۰/۰۶۸	۰/۰۵۳	اطمینان بیش از حد مدیر بیمارستان
۵	۳	۰/۰۸۶	۰/۰۸۱	محافظه‌کاری مدیر مالی
۸	۶	۰/۰۶۹	۰/۰۶۵	تعهد اخلاقی مدیران بیمارستان در برابر عموم مردم
۱۰	۱۳	۰/۰۵۸	۰/۰۵۴	مهارت فنی مدیر مالی بیمارستان
۷	۹	۰/۰۷۰	۰/۰۶۱	توانایی مدیران
۱	۱۲	۰/۱۴۱	۰/۰۵۶	صلاحیت و شایستگی مدیر مالی
۱۵	۱۵	۰/۰۱۷	۰/۰۵۳	تجربه مدیران بیمارستان

رتبه در کل	رتبه در عامل	وزن‌های نهایی در کل (W21*W22)	وزن‌های نهایی در عامل (W21)	مؤلفه یا شاخص
۱۳	۱۱	۰/۰۱۸	۰/۰۵۹	انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان
۳	۴	۰/۰۹۱	۰/۰۷۶	تخصص مالی مدیر بیمارستان
۶	۷	۰/۰۸۰	۰/۰۶۴	قدرت استدلال و تحلیل مدیر مالی بیمارستان
۴	۵	۰/۰۸۷	۰/۰۷۰	سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای مدیر مالی بیمارستان
۱۱	۱	۰/۰۲۷	۰/۰۹۷	رضایت شغلی
۱۲	۲	۰/۰۳۴	۰/۰۸۳	انگیزه‌های بیرونی مدیران بیمارستان
بخش پ: وزن‌های نهایی شاخص‌های مؤلفه گروهی				
۱۴	۱۳	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	عوامل سیستمی
۱۵	۱۵	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	راهبری شرکتی
۱۷	۱۷	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	کنترل‌های داخلی
۱۲	۱۲	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	فشار پاسخگویی مالی
۱۰	۱۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	فشار پاسخگویی عملیاتی
۴	۳	۰/۰۶۸	۰/۰۶۹	استقلال حسابرس
۹	۹	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰۴	تعهد حرفه‌ای بخش حسابداری بیمارستان
۱۳	۱۴	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	تعهد اخلاقی بخش حسابداری بیمارستان در برابر عموم مردم
۱۹	۱۹	۰/۰۴۰	۰/۰۳۹	تخصص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان عمومی
۲	۱	۰/۰۷۴	۰/۰۷۶	پیگیری توصیه‌های حسابرس
۵	۴	۰/۰۶۰	۰/۰۶۰	نظارت نمایندگان مجلس
۱۸	۱۸	۰/۰۴۱	۰/۰۴۰	نظارت مقام مافوق
۳	۲	۰/۰۶۸	۰/۰۷۰	نظارت قوه قضاییه
۱۶	۱۶	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲	شبکه‌سازی مدیران مالی بیمارستان‌ها
۷	۷	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴	تغییر مکرر در قوانین و مقررات
۱۱	۱۱	۰/۰۴۹	۰/۰۴۹	تنش‌های موجود در بیمارستان‌ها
۶	۶	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در بیمارستان‌ها
۸	۸	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	دیدگاه کارکنان بخش حسابداری بیمارستان نسبت به منافع عمومی
۱	۵	۰/۰۵۹	۰/۰۶۰	حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان
بخش ت: وزن‌های نهایی شاخص‌های مؤلفه سازمانی				
۷	۴	۰/۰۵۰	۰/۰۷۳	مشکلات نمایندگی
۹	۸	۰/۰۴۳	۰/۰۶۱	نظام بودجه‌ریزی
۶	۶	۰/۰۵۱	۰/۰۶۳	بحران‌های مالی
۱۰	۱۲	۰/۰۳۷	۰/۰۴۷	انگیزه دستیابی به آستانه اجتناب از کاهش بودجه

رتبه در کل	رتبه در عامل	وزن‌های نهایی در کل (W21*W22)	وزن‌های نهایی در عامل (W21)	مؤلفه یا شاخص
۱۵	۱۰	۰/۰۱۴	۰/۰۵۰	فن‌آوری اطلاعات
۱۷	۵	۰	۰/۰۷۲	اهداف بیمارستان
۳	۱	۰/۱۰۴	۰/۱۰۰	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی
۱	۲	۰/۰۸۷	۰/۰۸۸	میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی
۴	۳	۰/۰۷۰	۰/۰۷۵	انگیزه اجتناب از ضررهای کوچک
۲	۷	۰/۳۵۶	۰/۰۶۲	عملکرد بیمارستان
۱۱	۱۳	۰/۰۲۸	۰/۰۴۲	مبنای تعهدی حسابداری
۱۴	۱۴	۰/۰۱۶	۰/۰۴۱	استانداردهای حسابداری دولتی
۱۳	۱۱	۰/۰۲۵	۰/۰۴۸	قوانین و مقررات
۸	۱۶	۰/۰۴۹	۰/۰۴۱	برنامه‌های مقابله با فساد مجلس شورای اسلامی
۵	۱۵	۰/۰۵۶	۰/۰۴۱	برنامه‌های مقابله با فساد قوه قضاییه
۱۶	۹	۰/۰۱۴	۰/۰۵۰	فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان
۱۲	۱۷	۰/۰۲۶	۰/۰۳۸	برگزاری انتخابات مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

از چندین دهه گذشته تا به حال، تمامی شرکت‌ها و سازمان‌ها به دنبال شناسایی و ارائه راهکارهایی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی خود هستند. با این حال، برخی از شرکت‌ها و سازمان‌ها نیز وجود دارند که به دنبال ایجاد یک خلأ برای عدم شفافیت در گزارشگری مالی هستند. بر همین اساس، نهادهای حرفه‌ای بسیاری در خارج و داخل کشور سال‌هاست که در زمینه ارتقای کیفیت گزارشگری مالی تلاش می‌کنند. اتفاقاتی که در خصوص بیماری همه‌گیر کووید-۱۹ و بحران مرتبط با آن در چند سال اخیر رخ داد، نگاه‌های بسیاری از افراد، صاحب‌نظران و محققان را به سمت سازمان‌های بهداشت و درمان سوق داد. به ویژه در ایران، در یک چنین شرایطی میزان پاسخ‌خواهی از سوی مردم و نهادهای نظارتی به شدت افزایش یافت. لازمه پاسخگویی به چنین حس پاسخ‌خواهی وجود اطلاعات با کیفیت است. همین عامل منجر شد تا در پژوهش حاضر به ارائه الگویی در مورد عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی با تمرکز بر سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی بپردازیم.

یکی از سوالات پژوهش آن بود که «اجزای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران کدام‌اند؟». با استفاده از روش تحلیل محتوا، سه مؤلفه کلی (مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی) و تعداد ۷۷ شاخص (۲۵ شاخص مرتبط با مؤلفه فردی، ۲۶ شاخص مرتبط با مؤلفه گروهی و ۲۶ شاخص مرتبط با مؤلفه سازمانی) شناسایی شد. در ادامه، با استفاده از روش آماری غربالگری فازی تنها

۵۱ شاخص (۱۵ شاخص مرتبط با مؤلفه فردی، ۱۹ شاخص مرتبط با مؤلفه گروهی و ۱۷ شاخص مرتبط با مؤلفه سازمانی) مورد تأیید نهایی قرار داده شد. این یافته‌ها حکایت از آن دارد که علی‌رغم این که برخی از شاخص‌هایی که در پژوهش‌های گذشته به عنوان عاملی که می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بخش بهداشت و درمان عمومی اثرگذار باشد، مطرح شده‌اند، اما از دیدگاه نخبگان این پژوهش از اهمیت لازم و کافی در خصوص قرار گرفتن در الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور برخوردار نبودند. این شاخص‌ها در مورد مؤلفه فردی عبارتند از «خوش‌بینی مدیران بیمارستان»، «خوش‌بینی مدیران میانی بیمارستان»، «جنسیت مدیر مالی بیمارستان»، «ایدئولوژی مدیران بیمارستان»، «اعتماد کارکنان به مدیریت بیمارستان»، «استقلال مدیریتی»، «دینداری مذهبی مدیران»، «عوامل رفتاری مدیران بیمارستان»، «تعهد حرفه‌ای مدیران بیمارستان» و «قدرت تفکر مدیر مالی بیمارستان». همچنین، در مورد مؤلفه گروهی نیز می‌توان به شاخص‌های «نظارت مردم»، «فرهنگ سازمانی»، «بودجه‌ریزی مشارکتی»، «تعداد کارکنان بخش حسابداری بیمارستان»، «فشارهای سیاسی»، «تنش‌های سیاسی موجود در کشور» و «انسجام سازمانی بیمارستان» اشاره کرد که از دیدگاه نخبگان اهمیت چندانی نداشتند. افزون بر این، از بعد مؤلفه سازمانی نیز نخبگان اعلام نمودند که شاخص‌های «نسبت گردش دارایی - های ثابت»، «گردش موجودی کالا»، «گردش مجموع دارایی‌ها»، «کسری بودجه بیمارستان»، «منابع مالی مازاد بیمارستان»، «بازدید از سایت بیمارستان»، «نسبت کل بدهی‌ها»، «نسبت بدهی‌های بلندمدت» و «نسبت بدهی‌های جاری» فاقد اهمیت کافی جهت قرار گرفتن در الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور بودند.

دومین پرسش این پژوهش آن بود که «سطوح روابط اجزاء شناسایی شده برای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران چگونه است؟». یافته‌های بدست آمده از روش الگوسازی ساختاری-تفسیری حکایت از آن دارد که هر یک از مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی در الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور در یک سطح قرار دارند و هیچ‌یک از این سه مؤلفه بر دیگری ارجحیت ندارد و به بیان دیگر هیچ‌یک پیش‌نیاز و زیربنای سایر مؤلفه‌ها نمی‌باشد. نتایج مربوط به سطح‌بندی شاخص‌های مؤلفه فردی، گروهی و سازمانی حکایت از آن دارد که به ترتیب این شاخص‌ها در چهار، یک و شش سطح قرار داده شده‌اند. در حالت کلی، با کنترل شاخص‌های هر یک از این سطوح، می‌توان شاخص‌های سطوح قبلی‌تر از آن را تحت‌الشعاع قرار داد. به بیان دقیق‌تر، شاخص‌هایی که در سطح اول (سطح زیربنایی) قرار گرفته‌اند، بیشترین تأثیرپذیری را از شاخص‌های سایر سطوح دارند و به همین طریق شاخص‌های سطح دوم نسبت به شاخص‌های سطح سوم به بعد و شاخص سطح سوم نسبت به شاخص‌های سطح چهارم تأثیر بیشتری از سایر شاخص‌ها می‌پذیرند. با کنترل نمودن این شاخص‌ها می‌توان به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور دست یافت.

سومین پرسش این پژوهش آن بود که «اولویت‌بندی و اهمیت هر یک از اجزای شناسایی شده برای الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی ایران چگونه است؟». نتایج بکارگیری روش تحلیل شبکه‌ای (FANP) حکایت از آن دارد که مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی به یک میزان بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور تأثیر داشته و هیچ کدام از آنها اولویت بیشتری نسبت به دیگری ندارند. علاوه بر این، شواهد در ارتباط با شاخص‌های مؤلفه فردی حکایت از آن دارد که از دیدگاه نخبگان شاخص «صلاحیت و شایستگی مدیر مالی» مهم‌ترین شاخص در بین دیگر شاخص‌های مؤلفه فردی است. همچنین، شاخص «صلاحیت و شایستگی کارکنان حسابداری» در رتبه دوم و شاخص «تخصص مالی مدیر بیمارستان» در رتبه سوم قرار گرفته است. از آن طرف سه شاخص «تجربه مدیران بیمارستان»، «تعهد سازمانی» و «انگیزه‌های درونی مدیران بیمارستان» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار گرفته‌اند. بر اساس این شواهد صلاحیت و شایستگی مدیر مالی و کارکنان حسابداری سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور نقش بسیار مهمی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی این دسته از سازمان‌ها دارد. شواهد برای رتبه‌بندی شاخص‌های مرتبط با مؤلفه گروهی نیز بیانگر آن است که از دیدگاه نخبگان، شاخص «حس مشورت‌پذیری در بین کارکنان حسابداری بیمارستان» مهم‌ترین شاخص در بین دیگر شاخص‌های مؤلفه گروهی است و بعد از آن شاخص‌های «پیگیری توصیه‌های حسابرس» و «نظارت قوه قضاییه»، به ترتیب، در رتبه‌های دوم و سوم قرار می‌گیرند. علاوه بر این، از دیدگاه نخبگان سه شاخص «تخصص حسابرس در حوزه بهداشت و درمان»، «نظارت مقام مافوق» و «کنترل‌های داخلی» با کمترین میزان وزن، به ترتیب، در ۳ رتبه آخر قرار گرفته‌اند. علاوه بر این، شواهد مرتبط با تحلیل شبکه‌ای (FANP) در خصوص رتبه‌بندی شاخص‌های مرتبط با مؤلفه سازمانی حکایت از آن دارد که از دیدگاه نخبگان، شاخص «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه اختصاصی» مهم‌ترین شاخص در بین سایر شاخص‌های مؤلفه سازمانی است و بعد از آن شاخص‌های «عملکرد بیمارستان» و «میزان وابستگی منابع مالی بیمارستان به بودجه عمومی»، به ترتیب، در رتبه‌های دوم و سوم قرار گرفته‌اند. همچنین، ۳ شاخص «اهداف بیمارستان»، «فرآیندهای سیاسی اثرگذار بر بیمارستان» و «فن‌آوری اطلاعات» با کمترین میزان وزن، به ترتیب، در ۳ رتبه آخر قرار گرفته‌اند.

اهمیت این پژوهش آن می‌باشد که با بکارگیری روش الگوسازی ساختاری- تفسیری، چارچوبی جامع برای کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور در اختیار گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرنده و فعال در حوزه گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان بخش عمومی قرار می‌دهد. به‌گونه کلی، با ارائه اطلاعات بهتر و باکیفیت‌تر از سوی سازمان‌های بهداشت و درمان بخش عمومی کشور، می‌توان اعتماد مردم به این دسته از سازمان‌ها و خدمات ارائه شده از سوی آنها را افزایش داد و به نوعی به پاسخگویی بهتر این سازمان‌ها کمک کرد و لذا با پاسخگویی بهتر می‌توان دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده (به‌عنوان مثال، نمایندگان مجلس شورای اسلامی و مردم) را به طور مثبت تحت‌الشعاع خود قرار داد. مطابق

با شواهد حاصل از پاسخگویی به پرسش‌های اول و دوم این پژوهش مبنی بر این که مؤلفه‌های تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور عبارتند از مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی، به مسئولان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و نهاد متولی قانون‌گذاری برای حسابداری بخش عمومی کشور (سازمان حسابرسی) پیشنهاد می‌گردد که با در نظر گرفتن این مؤلفه‌ها تلاش کنند تا وضعیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی و کیفیت آن را ارتقا دهند؛ مسئولان مزبور در خصوص این موضوع می‌توانند به شاخص‌های نهایی تعیین شده در این پژوهش توجه بیشتری کنند. همچنین، مدیران مالی و کارکنان بخش حسابداری سازمان‌های بهداشت و درمان بخش عمومی و همینطور مدیران این سازمان‌ها نیز می‌توانند با شناخت بهتر هر یک از شاخص‌های مربوط به مؤلفه‌های فردی، گروهی و سازمانی اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی این سازمان‌ها، با دقت بیشتری وظایف و کارهای خود را انجام داده و کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌شان را ارتقا ببخشند. افزون بر این، بر اساس شواهد حاصل از پاسخگویی به پرسش سوم پژوهش پیشنهاد می‌گردد که مدیران و مسئولان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و نهاد متولی قانون‌گذاری برای حسابداری بخش عمومی به هر سه مؤلفه فردی، مؤلفه گروهی و مؤلفه سازمانی به یک میزان توجه نمایند؛ چرا که این مؤلفه‌ها هر سه به یک میزان بر کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی تأثیرگذارند و هیچ کدام نسبت به دیگری اولویت بیشتری ندارد. با این حال، در مورد توجه به شاخص‌های تعیین شده از هر مؤلفه، می‌توانند اولویت‌شان را مطابق با شاخص‌های تعیین شده در این پژوهش بگذارند.

در مطالعات بعدی، پژوهش‌گران می‌توانند به ارائه الگوی عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در سایر دستگاه‌های دولتی کشور پرداخته و نتایج آن را با یافته‌های این مقاله مقایسه کنند. همچنین، آنان می‌توانند به بررسی مقایسه‌ای گزارشگری مالی سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور با سازمان‌های مشابه در خارج از کشور پرداخته و زمینه لازم برای گسترش گزارشگری مالی و الگوبرداری از سایر کشورها در این زمینه را فراهم نمایند. در نهایت، باید گفت که این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی مرتبط با کارهای پرسش‌نامه‌ای در مورد گردآوری داده مواجه بود. برای مثال، پرسش‌نامه‌ها هیچ‌گاه قادر نیستند نظرها و طرز تفکر اعضای نمونه پژوهش را به‌طور کامل اندازه‌گیری نمایند؛ هر چند سعی شد تا شرایط مطالعه طوری تنظیم شود که روایی و پایایی مناسبی حاصل شود، اما باید جانب احتیاط را رعایت کرد.

فهرست منابع

پورزمانی، زهرا و قمری، منا، ۱۳۹۳. ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و سرعت تعدیل قیمت سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۱)، صص. ۹۱-۱۱۶.

رضایی، غلامرضا، زراعت‌گری، رامین، و تقی‌زاده، رضا، ۱۴۰۰. بررسی آثار پاسخ‌گویی سازمان‌های بخش عمومی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آن‌ها. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۲)، صص. ۱۲۳-۱۵۵.

ستایش، محمدحسین و رحیمی، میلاد، ۱۴۰۲. تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و سیاست پولی بر پیش‌بینی ورشکستگی. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۲(۵)، صص. ۱-۳۸.

عموری، امین، حیدری، عیسی، و سادات ابراهیمی، احسان، ۱۳۹۷. بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی مورد مطالعه: دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان. *سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالش‌ها و راه‌حل‌ها، تهران، دانشگاه پیام نور*.

گیوکی، اکبر، گرکز، منصور، صفری گرایلی، مهدی، و معطوفی، علیرضا، ۱۴۰۲. تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۸)، صص. ۲۳۷-۲۷۰.

معینیان، داوود و پورزمانی، زهرا، ۱۳۹۶. بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *حسابداری دولتی*، ۳(۲)، صص. ۹۳-۱۰۴.

مهدوی، غلامحسین و ماهر، هادی، ۱۳۹۱. بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس). *حسابداری سلامت*، ۱(۳)، صص. ۷۸-۹۶.

- Ahrens, T. and Ferry, L., 2021. Accounting and accountability practices in times of crisis: A Foucauldian perspective on the UK government's response to COVID-19 for England. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(6), pp.1332-1344.
- Amran, B., 2009. Pengaruh Disiplin Kerja Terhadap Kinerja Pegawai Kantor Departemen Sosial Kabupaten Gorontalo. *Jurnal Ichsan Gorontalo*, 4(2), pp.2397-2413. [in Malaysian]
- An, Y.H., 2009. The Effect of Corporate Governance on Earnings Quality: Evidence from Korea's Corporate Governance Reform. *Ph.D. Dissertation*, RMIT University.
- Avis, E., Ferraz, C. and Finan, F., 2018. Do government audits reduce corruption? Estimating the impacts of exposing corrupt politicians. *Journal of Political Economy*, 126(5), pp.1912-1964.
- Badriyeh, D.A., Hssain, A.A. and Abushanab, D., 2022. Cost-Effectiveness Analysis of Out-Of-Hospital versus In-Hospital Extracorporeal Cardiopulmonary Resuscitation for Out-Hospital Refractory Cardiac Arrest. *Current Problems in Cardiology*, 47(12), pp.101-118.
- Barber, W., 1983. *Toward understanding the role of auditing in the public sector*. *Journal of Accounting and Economics*, 5(3), pp.213-227.
- Barber, W.R. and Sen, P.K., 1984. The role of generally accepted reporting methods in the public sector, An Empirical Test. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(2), pp.91-106.
- Beauvais, B., Ramamonjjarivelo, Z., Betancourt, J., Cruz, J. and Fulton, L., 2023. The Predictive Factors of Hospital Bankruptcy—An Exploratory Study. *Healthcare (Basel)*, 11(2), pp.165-172.
- Beck, A.W., 2018. Opportunistic financial reporting around municipal bond issues. *Review of Accounting Studies*, 23(3), pp.785-826.

- Busse, R. and Panteli, Q.W., 2019. An introduction to healthcare quality: defining and explaining its role in health systems. In: Busse R, Klazinga N, Panteli D, Quentin W, editors. Improving healthcare quality in Europe. The European Observatory on Health Systems and Policies and OECD.
- Chan, J.L. and Xiaoyue, C., 2000. Models of public Budgetary and Accounting Reform OECD Paris, France.
- Curtright, J.W., Stolp-Smith, S.C. and Edell, E.S., 2000. Strategic performance management: development of a performance measurement system at the Mayo Clinic. *Journal of Healthcare Management*, 45(1), pp.58-68.
- Dubas-Jakóbczyk, K., Albrecht, T., Behmane, D., et al., 2020. Hospital reforms in 11 Central and Eastern European countries between 2008 and 2019: a comparative analysis. *Health Policy*, 124(4), pp.368-79.
- Dubas-Jakóbczyk, K., Kocot, E., Tambor, M. and Quentin, W., 2021. The association between hospital financial performance and the quality of care - A scoping review protocol. *Systematic Reviews*, 10, pp.2-6.
- Freeman, R. and Craig, S. (1999). *Governmental and Non-Profit Accounting Theory and Practice*, Prentice Hall, John Wiley and Sons, New York, NY.
- Greenwood, M.J., Baylis, R.M. and Tao, L., 2017. Regulatory incentives and financial reporting quality in public healthcare organisations. *Accounting and Business Research*, 47(7), pp.831-855.
- Hamisi, K.S., 2012. the factors affecting the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Kenya: MBA Paper.
- Hussey, P.S., Wertheimer, S. and Mehrotra, A., 2013. The association between health care quality and cost: a systematic review. *Ann Intern Med*, 158(1), pp.27-34.
- IASB (2009). the conceptual framework for financial reporting <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.
- Iatridis, G. (2010). International financial reporting standards and the quality of financial statement information. *International Review of Financial Analysis*, 19(3), pp.193-204.
- IFAC, 2012. Public Sector Financial Management Transparency and Accountability; the use of IPSAS, IFAC Policy position 4.
- Ingram, R.W., 1984. *Economic incentive and the choice of state government accounting practices*. *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp.126-144.
- Juniarti, A. and Evelyne, D., 2003. The relationship of information characteristics produced by management accounting information systems to managerial performance in manufacturing companies in East Java. *Accounting and Financial Journals*, 5(2), pp.110-122.
- Karamanou, I. and Vafeas, N., 2005. The association between corporate boards, audit committees, and management earnings forecasts: an empirical analysis. *Journal of Accounting Research*, 43(3), pp.453-486.
- Karim, W., Ahmed, K. and Islam, A., 2006. The effect of regulation on timeliness of corporate financial reporting: evidence from Bangladesh. *Journal of Administration and Governance*, 1(1), pp.10-13.
- Karina, A., Pertiwi, A.D., Indrijawati, A., Anwar, A.I. and Subiyanto, B., 2021. Determinant Factors Affecting Financial Reporting Quality of Regional Hospital Public Service Agency: Evidence from South Jakarta, Indonesia Syarifuddin. *Psychology and Education*, 58(1), pp.504-511.
- Landry, A.Y. and Landry, R.J., 2009. 3rd. Factors associated with hospital bankruptcies: a political and economic framework. *Journal of Healthcare Management*, 54(4), pp.252-71.

- Nirwana, N. and Haliah, H., 2018. Determinant factor of the quality of financial statements and performance of the government by adding contextual factors: Personal factor, system/administrative factor. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), pp.28-40.
- OECD, 2020. Health Statistics. <https://www.oecd.org/els/health-systems/health-data.htm>.
- Omoru, N., Aduda, J. and Okiro, K., 2015. Demographic Diversity in Top Management Team and Financial Reporting Quality in Commercial State Corporations in Kenya: *Donnish Journal of Accounting and Taxation*.
- Parker, D.W., 1999. Regulation of privatised public utilities in the UK: performance and governance international. *Journal of Public Sector Management*, 12(3), pp.213-235.
- Puspitasari, R., Yadiati, W., Winarningsih, S. and Iriyadi, D., 2021. Competency and quality of financial reporting management of Blood hospitals in west Java Province. *Utopia y Praxis Latinoamericana*, 26(3), pp.37-46.
- PWC, 2013. towards a new era in government accounting and reporting, Global survey on Accounting and reporting by central governments. www.pwc.com
- Robbin, W.A. and Austin, K.R., 1986. Disclosure quality in governmental financial report: an assessment of the appropriateness of a compound measure. *Journal of Accounting of Accounting Research*, 24(2), pp.412-421.
- Schwierz, C., 2016. Cost-containment policies in hospital expenditure in the European Union. European Commission. European Economy Discussion Paper 037. 016. <https://doi.org/10.2765/253237>.
- Setiana, S., 2004. Pengaruh Pemahaman manajer atas karakteristik informasi akuntansi manajemen dan aplikasinya terhadap kinerja manajerial. Tesis program pascasarjana UNPAD, Bandung. [in Malaysian]
- Stadhouders, N., Kruse, F., Tanke, M., Koolman, X. and Jeurissen, P., 2019. Effective healthcare cost containment policies: a systematic review. *Health Policy*, 123(1), pp.71-9.
- Tasi, M.C., Keswani, A. and Bozic, K.J., 2019. Does physician leadership affect hospital quality, operational efficiency, and financial performance? *Health Care Management Review*, 44(3), pp.256-262.
- Thansi, N., 2004. Hubungan Kualitas Informasi Akuntansi Keuangan Syariah Dengan Agus Widarsono. *Jurnal Akuntansi FE Unsil*, 2(2), pp.299-311. [in Malaysian]
- Thomas, J., Collins, A., Collins, D., Herrin, D., Dafferner, D. and Gabriel, J., 2008. The language of business: a key nurse executive competency. *Nursing Economics*, 26(2), pp.122-141.
- Tuffs, A., 2006. One in three German hospitals faces bankruptcy. *BMJ*, 332, pp.11-14.
- Vainieri, M., Ferre, F., Giacomelli, G. and Nuti, S., 2019. Explaining performance in health care: How and when top management competencies make the difference. *Health care management review*, 44(4), pp.306-325.
- Verlun, M., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I. and Vasileiou, K.Z., 2011. The Sarbanes-Oxley Act and accounting quality: a comprehensive examination. *International Journal of Economics and Finance*, 3(5), pp.49-64.
- Wang, J., Wu, G., Huang, X., Sun, D. and Song, Z., 2023. Peer effects of corporate product quality information disclosure: Learning and competition. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 48, pp.121-134.
- Wisdom, O., Damilola, E., Inemesit, B. and Opeyemi, A., 2017. Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, 7(7), pp.76-81.
- World Health Organization, 2020. Handbook for national quality policy and strategy – a practical approach for developing policy and strategy to improve quality of care. In: Geneva: World

- Health Organization. https://www.who.int/servicedeliverysafety/areas/qhc/nqps_handbook/en/. Accessed 17 Nov 2021.
- Yamada, Y. (2007). Objectives of Financial Reporting and Their Problems in Government Accounting-Government Auditing Review VOL.14 (March, 2007) Zimmerman, J. L & Watts, R (1990) Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, Vol. 65 pp. 131-146.
- Zhang, D., Yan, Y. and Liu, T., 2022. Key factors influencing the effectiveness of hospital quality management tools: using the quality control circle as an example—a cross-sectional study. *BMJ Open*, 12, pp.249-255.
- Zhang, X., Tan, J., Chen, Y. and Chan, K.C., 2021. Does environmental law enforcement matter for financial reporting quality? *The North American Journal of Economics and Finance*, 57, pp.47-63.

Abstract

Presenting a model to identify factors affecting financial reporting quality in the public sector (Study case, healthcare department)

Mohammad Hadi Hosseini Sarani ¹

Mehdi Dasineh ²

Hamid Rostami Jaz ³

Receive: 02/July/2024

Acceptance: 09/ September/2024

Abstract

The purpose of this article is to present a model of factors affecting financial reporting quality in the public sector, with a focus on the healthcare sector. The research involved in this study is a combination of application research and development research, in which the statistical population includes professional and university experts. The structural-interpretive modeling method results demonstrated that individual, group, and organizational components indicators were placed at four, one, and six levels, respectively. Furthermore, the results obtained through the method of fuzzy network analysis illustrate that generally, the three components of individual, group, and organization have connections to one another, with none being superior to the others. Additionally, this section's findings indicate that from the experts' perspective, regarding the individual component, the index of "Financial manager qualification and competency", regarding the group component, the index of "A sense of consultation among the hospital's accounting staff" and for the organizational component, the index of "An indication of the dependency of the hospital's financial resources on the dedicated budget" were the most significant indicators. The findings of the current research will be beneficial for institutions in charge of legislation for accounting in the public sector and the Ministry of Healthcare and Medical Education to enhance the financial reporting quality of their affiliated organizations.

Keywords: Financial Reporting Quality, Healthcare, Information, Individual, Group, and Organizational Components.

¹ Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran. mhadihosseinis@yahoo.com

² Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran (corresponding author) M.Dasineh@gmail.com

³ Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. hamid.rostami1358@gmail.com

