

سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌های خصوصی: نوآوری، مدیریت سود و رهبری تحول آفرین

* علی بینائیان * عباس رمضانزاده‌زیدی * غلامرضا رضایی * علی ذبیحی

* دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

binayan02@gmail.com

* استادیار، گروه حسابداری، واحد نکا، دانشگاه آزاد اسلامی، نکا، ایران.

ab.ramezanzadeh@iau.ac.ir

* استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

rezaac.1990@acc.usb.ac.ir

**** استادیار، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

azabihi95@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۱۱

چکیده

این پژوهش با هدف بررسی آثار سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی با در نظر گرفتن نقش مدیریت سود، نوآوری و رهبری تحول آفرین انجام شده است. فرضیه‌های پیشنهادی با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی در نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس-۳ و با داده‌های نظرسنجی از ۳۳۳ نفر از مدیران و کارشناسان مالی بیمارستان‌های خصوصی کشور مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد که سیستم کنترل‌های داخلی بیمارستان‌های خصوصی تأثیر مثبتی بر عملکرد، مدیریت سود واقعی و تعهدی و شدت نوآوری دارد. همچنین، مدیریت سود تعهدی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی تأثیر مثبتی دارد و رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد را واسطه می‌کند، اما مدیریت سود واقعی و شدت نوآوری چنین تأثیری ندارد. افزون بر این، رهبری تحول آفرین نیز قدرت تعدیل رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌های خصوصی را ندارد. یافته‌های این مطالعه در راستای اتخاذ، طراحی و اجرای سیستم کنترل‌های داخلی فعال در بیمارستان‌های خصوصی برای افزایش کارایی عملیاتی، اثربخشی و مزیت رقابتی نشان از سودمندی سیستم کنترل‌های داخلی دارد.

واژه‌های کلیدی: سیستم کنترل داخلی، عملکرد، مدیریت سود، بیمارستان‌های خصوصی، رهبری تحول آفرین.

نوع مقاله: پژوهشی

۱- مقدمه

همکاران، ۲۰۲۲؛ هوآی^۳ و همکاران، ۲۰۲۲؛ لیو^۴ و همکاران، ۲۰۲۳؛ سامویشی^۵ و همکاران، ۲۰۲۳. با این حال،

عملکرد سازمانی یکی از مواردی که از دیرباز مورد توجه گروه‌های مختلف (از جمله مدیران سازمان‌ها، سرمایه‌گذاران و پژوهشگران) بوده است (کیم^۱، ۲۰۲۰؛ گارسیا اوسما^۲

^۳Hoi

^۴Liu

^۵Somwethee

^۱Kim

^۲Garcia Osma

برادلی،^۴ (۲۰۰۰). بنابراین، فعالیت‌های نوآورانه این سازمان‌ها ممکن است کند، پراکنده و ناهمزمان باشد؛ سطح پایین نوآوری در این سازمان‌ها احتمالاً از نظر ساختاری اجباری شود و در مدت کوتاهی یا در نتیجه عملکرد رهبری قابل برگشت باشد (هلمز،^۵ ۲۰۱۶). در این شرایط، رهبری جنبه‌ای می‌باشد که نیاز به بررسی بیشتر دارد، زیرا اهمیت آن به‌طور گسترده در ادبیات مدیریت و حسابداری شناخته شده است (ون‌اسلایک و الکساندر،^۶ ۲۰۰۶). افزون‌بر این، جامعه‌شناسی سازمانی از مدیران سازمان‌ها به‌عنوان سازگاران منفعل برای تغییر انتقاد کرده است (مدل،^۷ ۲۰۰۱). بنابراین، سازمان‌ها احتمالاً برای تقویت نوآوری نیاز به رهبری تحول‌آفرین داشته باشند (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲).

افزون‌بر این، قدرت سیستم کنترل داخلی سازمان یک عامل حیاتی مؤثر بر نوآوری است (فریمن و انگل،^۸ ۲۰۰۷) و شامل سازوکارهای کنترلی است که به تنظیم فعالیت‌ها برای اطمینان از پایبندی آنها به سیاست‌ها و اهداف تعیین شده اشاره دارد (لی^۹ و همکاران، ۲۰۰۶). این سازوکارها برای کمک به مدیران در اندازه‌گیری مؤثر نوآوری، ارائه بازخورد و تسهیل اشتراک‌گذاری منابع و اطلاعات بین بخش‌های مختلف در نظر گرفته شده‌اند (هانزیکر،^{۱۰} ۲۰۱۷). علاوه‌بر این، ادعا می‌شود که وجود یک سیستم کنترل داخلی برای نوآوری در سازمان‌ها حیاتی است (جاسکیت،^{۱۱} ۲۰۱۲) و یک محرک نهادی اساسی برای عملکرد سازمان‌ها می‌باشد (باباتونده و دانداگو،^{۱۲} ۲۰۱۴). بنابراین، توجه به مزایای بالقوه سیستم کنترل‌های داخلی برای ارتقای نوآوری و به

عملکرد یکی از بحث‌برانگیزترین مفاهیمی است که تاکنون بین پژوهشگران و نظریه‌پردازان مختلف درباره آن توافق وجود نداشته (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲) و همین موضوع باعث شده که با توجه به این همه پژوهش که در دهه‌های گذشته صورت پذیرفته است، هنوز در این زمینه مطالعات فراوانی صورت گیرد. در حوزه بیمارستانی عملکرد سازمانی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و به معنای میزان دستیابی بیمارستان به شاخص‌های کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و عملکرد صحیح کارکنان و استفاده مناسب از منابع بیمارستان می‌باشد (عرب و همکاران، ۱۳۸۵). برخی از عواملی که اخیراً در مطالعات پیشین به‌عنوان متغیرهای مهم جهت تعیین عملکرد سازمانی معرفی شده‌اند، شدت نوآوری (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲؛ سامویتی و همکاران، ۲۰۲۳) و مدیریت سود (مدیریت فعالیت‌های واقعی و مدیریت اقلام تعهدی) (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲؛ بوآچی و منساه،^{۱۰۳} ۲۰۲۲) می‌باشند که در این پژوهش بر آنها تمرکز شده است. افزون‌بر این موارد، در مطالعات پیشین بر سیستم کنترل‌های داخلی (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲) به‌عنوان دیگر متغیر اثرگذار بر عملکرد سازمانی یاد شده است؛ این متغیر هم قدرت اثرگذاری مستقیم بر عملکرد سازمانی را دارد و هم از طریق واسطه نوآوری و مدیریت سود می‌تواند بر آن اثر بگذارد.

موج جهانی نوآوری منجر به انواع خواسته‌های فوری در شیوه‌های کنترل مدیریت شده است. در بازارهای نوظهور، به‌ویژه سازمان‌های فعال در بخش بهداشت و درمان، نوآوری ارزش‌گذاری شده و تشویق می‌شود (دی‌وریس^{۱۰۴} و همکاران، ۲۰۱۸). حتی یک نوآوری کوچک می‌تواند منجر به نتایج یا آثار قابل‌توجهی شود که فراتر از انتظار است (ادلر و یئو،^{۱۰۵} ۲۰۱۶). با این حال، سازمان‌های ارائه‌دهنده خدمات عمومی (مانند بیمارستان‌ها) به دلیل بوروکراسی، ایستایی بیش‌ازحد و محافظه‌کارانه بودن مورد انتقاد قرار می‌گیرند (پارکر و

^۴Parker and Bradley

^۵Helms

^۶Van Slyke & Alexander

^۷Modell

^۸Freeman and Engel

^۹Li

^{۱۰}Hunziker

^{۱۱}Jaskyte

^{۱۲}Babatunde & Dandago

^{۱۰۳}Boachie & Mensah

rde Vries

rEdler and Yeow



انگیزه می‌دهد تا تغییرات مثبتی را در بیمارستان ایجاد کنند (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲).

مدیریت سود نیز یکی از عواملی است که می‌تواند هم خودش مستقیماً بر عملکرد سازمانی تأثیر بگذارد و هم واسطه رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد سازمانی شود. کیم و سوهن^۵ (۲۰۱۳) معتقدند که مدیریت سود یعنی دخالت هدفمند مدیریت در فرایند گزارشگری مالی برون‌سازمانی به منظور تحصیل منافع مشخص که از دو طریق دستکاری فعالیت‌های واقعی (مدیریت سود واقعی) و ارقام تعهدی انجام می‌شود. در مدیریت سود واقعی مدیران از طریق فعالیت‌های واقعی اقدام به دستکاری سود می‌نمایند؛ به ویژه آنها می‌توانند زمان و میزان فعالیت‌های واقعی مثل تولید، فروش، سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی را تغییر دهند تا به هدف سود مورد نظر دست یابند. برای نمونه، سود گزارش شده می‌تواند به‌طور موقت از طریق تولید اضافی، حذف هزینه‌های اختیاری و یا به تأخیر انداختن آنها و نیز کاهش قیمت‌ها در پایان سال به منظور انتقال فروش سال مالی آتی به سال جاری افزایش یابد (کیم و سوهن، ۲۰۱۳). مدیریت سود تعهدی نیز از طریق تغییر فعالیت‌های اساسی یک شرکت صورت نمی‌گیرد بلکه این کار از طریق انتخاب روش‌های حسابداری و برآوردهای حسابداری انجام می‌شود (اسکات^۶، ۲۰۰۳).

تاکنون ادبیات حسابداری مالی گسترده‌ای به مدیریت سود اختصاص یافته است و به‌گونه کلی چنین اقداماتی را دارای پیامدهای نامطلوب می‌داند (دیچاو^۷ و همکاران، ۲۰۱۰)، اما مجموعه مطالعات روبه‌رشدی هم مزایای مدیریت سود و هم مواردی که مدیریت سود می‌تواند منجر به کاهش ارزش شود را مستند کرده است (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). گانی^۸ (۲۰۱۰) دریافت که شرکت‌هایی که در مدیریت سود واقعی مشارکت می‌کنند تا به اهداف سود مدنظر خود دست یابند، عملکرد آتی نسبتاً بهتری خواهند

تبع آن عملکرد سازمانی ضروری است (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲).

با این حال، دو مکتب فکری در مورد تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی بر نوآوری وجود دارد. یکی معتقد است که سیستم کنترل‌های داخلی نوآوری را ترویج می‌کند (به-عنوان مثال، لی و همکاران، ۲۰۰۶؛ براون و مارتینسون^۱، ۲۰۱۹؛ شن^۲ و همکاران، ۲۰۲۰) و دیگری برعکس آن را باور دارد (به‌عنوان نمونه، لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ چان^۳ و همکاران، ۲۰۲۰). به‌طور دقیق‌تر، سازوکارهای کنترل‌های داخلی می‌تواند بر نتایج بهره‌برداری از دانش در طول فرآیند نوآوری تأثیر بگذارد (لی و همکاران، ۲۰۰۶) و در نتیجه اثربخشی نوآوری را افزایش دهد (شن و همکاران، ۲۰۲۰). از آنجایی که کنترل‌های داخلی مؤثر سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا اهداف راهبردی مناسب را تعیین کنند، مسئولیت‌های موقعیت‌های فردی را روشن نماید، کارایی را افزایش و تضاد منافع را کاهش دهند، ممکن است آنها منابع انسانی، مادی و مالی بیشتری برای نوآوری داشته باشند (شن و همکاران، ۲۰۲۰).

در حالی که مطالعات اخیر در مورد رابطه بین رهبری تحول‌آفرین و نوآوری در بازارهای نوظهور کاملاً مشهود است (به‌عنوان مثال، مونهیان^۴ و همکاران، ۲۰۱۳)، اما مشخص نیست که چگونه در بیمارستان‌های بخش خصوصی سیستم کنترل‌های داخلی با نقش تسهیل‌کنندگی رهبری تحول‌آفرین بر نوآوری تأثیر می‌گذارد. بنابراین، یکی از سؤالاتی که مطرح می‌شود آن است که سیستم کنترل‌های داخلی بیمارستان‌های خصوصی چه نقشی در تعیین عملکرد سازمانی آنها با در نظر گرفتن نقش واسطه‌ای شدت نوآوری و نقش تعدیل‌کنندگی رهبری تحول‌آفرین دارد؟ در واقع، رهبری تحول‌آفرین یا سبک رهبری تحول‌گرا در بیمارستان‌ها روشی است که در آن رهبر به اعضای تیم

5. Sohn

6. Scott

7. Dechow

8. Gunny

1. Brown & Martinsson

2. Shen

3. Chan

4. Moynihan

همان‌طور که پیش‌تر آمد، پژوهش‌های گسترده‌ای در زمینه عملکرد سازمانی از جنبه‌های مختلف در داخل و خارج از کشور صورت پذیرفته است و هنوز در حال انجام است که دلیل ادامه‌دار بودن این پژوهش شواهد متناقض و نبود توافق در بین نظریه‌پردازان است (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). در همین راستا، این پژوهش نیز برای اولین بار در یک زمینه بیمارستانی به مطالعه نقش سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد سازمانی و عوامل مداخله‌گر بر آن می‌پردازد تا بتواند شواهد مهمی در خصوص این دسته از سازمان‌ها به ادبیات پژوهش بیفزاید؛ بنابراین، از نوآوری بسزایی برخوردار می‌باشد. طبیعی است که بیمارستان‌های خصوصی نقش مهمی در تعیین سلامت و بهداشت هر جامعه‌ای را برعهده دارند؛ لذا، توجه به عملکرد این دسته از سازمان‌ها جهت ارتقای سلامت و بهداشت جامعه ضروری است. رخداد بحران‌های سلامت، مانند بحران کووید-۱۹، در دنیا نشان داد که وجود بیمارستان‌های بخش خصوصی می‌تواند در کمک به دولت و سازمان‌های بهداشت و درمان دولتی بسیار سودمند واقع شود. در نتیجه، شناسایی راهکارهایی برای بهبود عملکرد بیمارستان‌ها مهم و دارای ضرورت است که این پژوهش در همین راستا صورت می‌پذیرد.

یکی دیگر از جنبه‌های اهمیت و ضرورت این مطالعه توجه به فعالیت‌های مدیریت سود در بیمارستان‌های خصوصی کشور است که کمتر در پژوهش‌های قبلی به این دسته از سازمان‌ها توجه شده است؛ در واقع شواهد موجود در خصوص اقدام به مدیریت سود در واحدهای بیمارستانی بسیار اندک است و این پژوهش می‌تواند در خصوص گسترش ادبیات مدیریت سود بیمارستانی سودمند واقع شود. هم‌چنین، برای مدیران و مالکان بیمارستان‌های خصوصی شناسایی راهکارهایی که بتوانند عملکرد سازمان‌شان را بهبود بخشند بسیار مهم است. علاوه بر این، اجرای این پژوهش از دیدگاه اعتباردهندگان نیز مهم و دارای ضرورت است؛ این گروه از فعالان بازار و جامعه با اعطای اعتبار به بیمارستان‌های بخش خصوصی، آنها را تأمین مالی می‌کنند و انتظار بازگشت اصل و بهره سرمایه خود را دارند که لازمه برگشت اصل و بهره سرمایه اعتباردهندگان، عملکرد مناسب و وجود منابع مالی است.

داشتن این یافته‌ها به‌وسیله بهوجراج^۱ و همکاران (۲۰۰۹) به چالش کشیده شده است؛ آنان نشان دادند شرکت‌هایی که در مدیریت سود واقعی مشارکت می‌کنند تا به اهداف سود مدنظر خود دست یابند، عملکرد بلندمدت پایین‌تری خواهند داشت. در مقابل این پس‌زمینه یافته‌های مختلط در مورد پیامدهای مدیریت سود، یک سؤال در مورد نقش سیستم کنترل‌های داخلی در حمایت از مدیران در تصمیم‌گیری و انجام این اقدامات مطرح می‌شود. به عبارت دقیق‌تر، این سؤال مطرح می‌شود که آیا سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های خصوصی نقش مثبتی در تعیین اقدامات مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی و به تبع آن عملکرد سازمانی این بیمارستان‌ها دارد؟ دو دیدگاه متضاد در این خصوص وجود دارد که منجر به طرح چنین سؤالی شد. اول، مطالعات پیشین نشان داده است که سیستم کنترل‌های داخلی، بحث و اجرای برنامه‌های عملیاتی را تسهیل می‌کند، به مدیران کمک می‌کند تا زمان تصمیم‌گیری خود را بهبود بخشند و به شیوه‌های مدیریتی بهتر منجر شود (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲؛ حساس‌یگانه و تقی‌نجاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵). کنترل‌های داخلی منجر به چالش‌ها، کنترل‌ها و بحث‌های مداومی می‌شود که بر داده‌های زیربنایی لازم جهت آغاز برنامه‌های عملی برای دستیابی به اهداف سود مؤثر است؛ با این حال، هیچ مطالعه تجربی قبلی آن را در بیمارستان‌های خصوصی بررسی نکرده است.

دوم، سیستم کنترل‌های داخلی از ارزیابی، انتخاب و اجرای اقدامات مدیریت سود پشتیبانی می‌کند و منجر به بهبود سودآوری در آینده می‌شود (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). سیستم کنترل‌های داخلی مدیران را در اجرای به موقع و کارآمد اقدامات مدیریت سود پشتیبانی می‌کند (گانی، ۲۰۱۰). در مقابل، در غیاب سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر اقدامات مدیریت سود منعکس‌کننده تصمیم‌گیری نزدیک‌بینی خواهد بود و بر این اساس از طریق اقدامات مدیریت سود ارزش از بین می‌رود (بهوجراج و همکاران، ۲۰۰۹).

^۱Bhojraj



یا خیر. انجام ارزیابی و نظارت مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از این دو، امکان حصول اطمینان از این که هر یک از اجزای پنج‌گانه کنترل‌های داخلی، از جمله کنترل‌هایی که بر اصول مرتبط با هر یک از این اجزا مؤثرند، وجود داشته و عمل می‌کنند را فراهم خواهد کرد (رضایی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به نقش حیاتی نوآوری بخش بیمارستانی در پرداختن به چالش‌های اقتصادی و اجتماعی پیش‌رو (فلسا و هوئبنا، ۲۰۲۱)، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر می‌تواند به آنها در بهینه‌سازی عملیات خود و استفاده کارآمد از منابع کمک کند (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، طبیعی است که وجود یک سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر به ارتقای عملکرد سازمانی کمک نماید.

ادبیات گسترده‌ای وجود دارد که محرک‌های مدیریت سود را تحلیل می‌کند. با این حال، مطالعات قبلی به ندرت بر سازوکارهایی تمرکز کرده که باعث تصمیم‌گیری و نقش سیستم‌های کنترلی در حمایت از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌شوند. یکی از مواردی که به این موضوع پرداخته است، پژوهش دیچو^۲ و همکاران (۲۰۱۳) می‌باشد که نشان دادند کنترل‌های داخلی یک عامل کلیدی در تعیین کیفیت سود هستند. در پژوهش‌های دیگری آبرنثی^۳ و همکاران (۲۰۱۷) و (۲۰۱۹) و برینک^۴ و همکاران (۲۰۲۰) دریافته‌اند که قراردادهای تشویقی و پاداش، تنها بخشی از سیستم کنترل مدیریت، انگیزه مدیریت سود را ایجاد می‌کنند. در این پژوهش اعتقاد بر آن است که سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های خصوصی قدرت اثرگذاری بر اقدامات مدیریت سود را دارد. از آنجا که یک سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش قادر است به بیمارستان‌ها در مبارزه با تقلب و افزایش شفافیت و پاسخگویی کمک نماید (رگیناتو^۵ و همکاران، ۲۰۱۶)، می‌تواند اقدامات مدیریت سود را نیز دستخوش خود قرار دهد. هر چند در برخی از پژوهش‌های

لذا، این پژوهش با کمک به شناسایی عوامل اثرگذار بر عملکرد بیمارستان‌های بخش خصوصی به این موضوع نیز کمک می‌نماید. در کل این پژوهش با در نظر گرفتن نقش سیستم کنترل‌های داخلی در ترویج اقدامات مرتبط با فعالیت‌های نوآورانه و تبدیل شدت نوآوری به عملکرد برای بیمارستان‌های خصوصی و لحاظ کرن مدیریت سود و نقش تعدیل‌کنندگی رهبری تحول‌آفرین به مجموعه دانش موجود می‌افزاید و دارای نوآوری ویژه‌ای در محیط بیمارستانی است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه سیستم کنترل‌های داخلی نقش مهمی در توسعه و کارکرد هر سازمانی دارد و سازمان‌ها به اهمیت وجود یک ساختار مدون و رسمی از کنترل‌های داخلی برای موفقیت‌شان پی برده‌اند. ساختار کنترل داخلی یک بیمارستان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید (رضایی و همکاران، ۱۳۹۴). کنترل‌های داخلی به‌عنوان یکی از حوزه‌های مهم حساسی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه‌ای از اقداماتی است که بر فعالیت‌های واحد اقتصادی حکم‌فرماست؛ آن اقدامات فراگیر هستند و در روش مدیریت برای اداره امور نهفته‌اند. کنترل‌های داخلی مبتنی بر چارچوب کوزو از پنج بخش محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت تشکیل شده‌اند. محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و دستورالعمل‌هایی است که مبنایی برای انجام کنترل‌های داخلی در سازمان فراهم می‌کند. ارزیابی خطر فرآیندی پویا و تکرارشونده برای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرهای موجود در مسیر دستیابی به هدف‌های سازمان است. فعالیت‌های کنترلی نیز اقداماتی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها در زمینه حصول اطمینان از کاهش خطرها در دستیابی به هدف‌ها به مدیریت کمک می‌کند. اطلاعات و ارتباطات برای اطمینان از این است که آیا اطلاعات به وسیله نظام‌های اطلاعاتی شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارش می‌شود و این که آیا ارتباطات اثربخشی در سراسر سازمان و با اشخاص برون‌سازمانی برقرار می‌شود

^۱Flessa & Huebner

^۲Dichev

^۳Abernethy & Brownell

^۴Brink

^۵Reginato



فرضیه دوم: سیستم کنترل‌های داخلی بر مدیریت سود تعهدی بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

فرضیه سوم: سیستم کنترل‌های داخلی بر مدیریت سود واقعی بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

هم‌چنین، کنترل‌های داخلی به بیمارستان‌ها کمک می‌کند تا اهداف مناسبی را ایجاد کنند و کارکنان را برای مشارکت در فرآیند نوآوری، بهره‌برداری از دانش و تکمیل وظایف تشویق کنند، که همه اینها به بیمارستان‌های خصوصی امکان می‌دهد منابع خود را بر نوآوری متمرکز نمایند (شن و همکاران، ۲۰۲۰). بر این اساس و مطابق با دیدگاه مبتنی بر منابع (بارنی، ۱۹۹۱) این مطالعه پیش‌بینی می‌کند که سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند بر شدت نوآوری تأثیر بگذارد. شدت نوآوری به معنای میزان و گستره تغییر در شیوه تولید یا ارائه خدمات، ساخت محصولات جدید، ساختار سازمان یا ورود به بازار جدید است (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). در اصل، سیستم کنترل‌های داخلی با دارا بودن ویژگی‌های ارزشمندی (در پالایش فرآیندها و به حداقل رساندن نقاط ضعف عملیاتی نشان داده می‌شود)، کمیاب بودن (اطلاعات و خروجی‌های سیستم کنترل‌های داخلی در بخش بیمارستانی خاص هستند)، غیرقابل تقلید بودن (طراحی سیستم کنترل‌های داخلی در بخش بیمارستانی به ویژگی‌های خاص و نیازهای مدیریت هر بیمارستان بستگی دارد و بنابراین تقلید از آن دشوار است) و غیرقابل تعویض بودن (سیستم کنترل‌های داخلی در بخش بیمارستانی غیرقابل جایگزین هستند، حفظ سیستم کنترل‌های داخلی احتمالاً کارآمدترین راه برای بیمارستان‌ها جهت دستیابی به اهداف تعیین شده خود است)، منبع مهمی برای کمک به بیمارستان‌ها در دستیابی به ثبات عملیاتی و ایجاد پایه‌ای برای نوآوری است (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). این به دلیل این واقعیت است که سیستم کنترل‌های داخلی به بیمارستان‌ها کمک می‌کند تا انطباق با قوانین و مقررات را بهبود بخشند و هم‌چنین خطرات غیرمنتظره مرتبط با فعالیت‌های نوآوری را کاهش دهند (لی

قبله به مدیریت سود از جنبه منفی و به نوعی دستکاری اطلاعات در راستای تأمین منافع گروه یا گروه‌های خاصی اشاره شده است (به‌عنوان نمونه، آبرنشی و همکاران، ۲۰۱۷)، اما در این پژوهش مشابه با گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۲۲) بر جنبه مثبت مدیریت سود تأکید شده و آن را یک پدیده مثبت در نظر می‌گیرد. بر این اساس، در این مطالعه اعتقاد بر آن است که وجود یک سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش از اقدامات مدیریت سود فرصت‌طلبانه جلوگیری خواهد کرد اما از اقدامات مدیریت سودی که تأمین‌کننده منافع ذی‌نفعان باشد، حمایت می‌کند. بنابراین، پیش‌بینی این پژوهش آن است که ارتباط مثبتی بین سیستم کنترل‌های داخلی و مدیریت سود بیمارستان‌های خصوصی وجود دارد. هر چند که بین شیوه‌های مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی تفاوت‌های گسترده‌ای وجود دارد، ممکن است مدیریت سود تعهدی به دقت تحت نظارت و تأثیر سازوکارهای حاکمیتی در داخل و خارج از سازمان قرار گیرد (ویندش، ۲۰۲۱؛ کیم و لو، ۲۰۲۲). هم‌چنین، برخلاف مدیریت سود واقعی، مدیریت سود تعهدی بر سود گزارش شده بدون تغییر در معاملات اساسی تأثیری ندارد و بنابراین، هیچ پیامد جریان نقدی مستقیمی ندارد (گانی، ۲۰۱۰). با این حال، شرکت‌ها از تصمیم‌های واقعی و تعهدی برای مدیریت سود استفاده می‌کنند (شیپر، ۱۹۸۹). مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی اغلب به عنوان جایگزین در نظر گرفته می‌شوند (بادرتسچر، ۲۰۱۱). در این پژوهش، اعتقاد بر آن است که یک سیستم کنترل‌های داخلی بهینه می‌تواند هر دو نوع مدیریت سود را دستخوش خود قرار دهد. بر این اساس، فرضیه‌های اول، دوم و سوم به شرح زیر طراحی و تدوین می‌شود:

فرضیه اول: سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

^۱Windisch

^۲Kim & Lu

^۳Schipper

^۴Badertscher

^ΔBarney



این استدلال‌ها، فرضیه‌های پنجم و ششم به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه پنجم: مدیریت سود تعهدی بر عملکرد بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

فرضیه ششم: مدیریت سود واقعی بر عملکرد بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

مطالعات پیشین نشان داده است که سیستم کنترل‌های داخلی، بحث و اجرای برنامه‌های عملیاتی را تسهیل می‌کند، به مدیران کمک می‌کند تا زمان تصمیم‌گیری خود را بهبود بخشند و به شیوه‌های مدیریتی بهتر منجر شود (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲؛ حساس‌یگانه و تقی‌نجاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵). همچنین، سیستم‌های کنترلی از ارزیابی، انتخاب و اجرای اقدامات مدیریت سود پشتیبانی می‌کند و منجر به بهبود سودآوری در آینده می‌شود (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲)؛ افزون‌بر این، مدیران سازمان را در اجرای به موقع و کارآمد اقدامات مدیریت سود پشتیبانی می‌کند (گانی، ۲۰۱۰). با این حال، در غیاب سیستم کنترل‌های داخلی اقدامات مدیریت سود منعکس‌کننده تصمیم‌گیری نزدیک-بینی خواهد بود و بر این اساس از طریق اقدامات مدیریت سود، ارزش از بین می‌رود (بهوجراج و همکاران، ۲۰۰۹). بر این اساس، می‌توان انتظار داشت که سیستم کنترل‌های داخلی از طریق واسطه مدیریت سود واقعی تعهدی، عملکرد بیمارستان‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین مطابق با این مستندات و بر اساس ادبیات متغیرهای میانجی‌گر (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶)، فرضیه‌های زیر تدوین شده است.

فرضیه هفتم: مدیریت سود تعهدی در رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌ها نقش میانجی ایفا می‌کند.

فرضیه هشتم: مدیریت سود واقعی در رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌ها نقش میانجی ایفا می‌کند.

تمرکز بر نوآوری منعکس‌کننده دیدگاه نوظهور بیمارستان‌ها به‌عنوان منبع مهم ایده‌های جدید، هم برای ایجاد نوآوری در بخش سلامت و هم در ارتباط با سایر بخش‌ها است (فلسا و

و همکاران، ۲۰۰۶). بر این اساس، فرضیه چهارم به صورت زیر طراحی می‌شود:

فرضیه چهارم: سیستم کنترل‌های داخلی بر شدت نوآوری بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی اگر با اهداف راهبردی شرکت همسو باشند، می‌توانند بهینه واقع شوند، در غیر اینصورت باعث کاهش ارزش خواهند شد (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). ادبیات پیشین شواهد محدود و ترکیبی در مورد تأثیر مدیریت سود بر عملکرد شرکت در آینده ارائه داده است (گانی، ۲۰۱۰؛ گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). مدیرانی که درگیر استراتژی‌های مدیریت سود واقعی و تعهدی غیربهینه بوده و اعمال حسابداری و عملیات شرکت را برای تأثیرگذاری بر اعداد سود گزارش شده تغییر می‌دهند، ممکن است شرکت را در معرض هزینه‌های اقتصادی آتی قرار دهند (کوتاری^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). برای مثال، کاهش در هزینه‌های اختیاری مانند هزینه‌های تعمیر و نگهداری ممکن است خرابی‌ها را افزایش یا عمر مفید دارایی‌ها را کاهش دهد و هزینه‌های اصلاح مشکلات ایجاد شده توسط کم‌سرمایه‌گذاری اولیه را افزایش دهد. با این حال، مدیریت سود می‌تواند بهینه واقع شود؛ در این راستا، مدیریت سود می‌تواند به شرکت در جلوگیری از ایجاد یک پیمان بدهی کمک کند و احتمال مداخله دارندگان بدهی در تصمیم‌های عملیاتی و راهبردی شرکت را کاهش دهد (ورست^۲، ۲۰۱۶). همچنین، مدیریت سود ممکن است باعث نزدیک شدن پیش‌بینی تحلیلگران و اعداد گزارش شده شود و در نتیجه از جریمه‌های بازار سرمایه جلوگیری شود (بهوجراج و همکاران، ۲۰۰۹). بنابراین، افزایش اعتبار مدیریت سود برای برآورده کردن انتظارات ذی‌نفعان، یک مزیت قابل‌توجه از درگیر شدن در مدیریت سود است که عملکرد بهتری را در آینده از طریق علامت‌دهی ممکن می‌سازد (گانی، ۲۰۱۰). بر این اساس، انتظار می‌رود که اقدامات مدیریت سود واقعی تعهدی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی تأثیر داشته باشد. مطابق با

^۱Khotari

^۲Vorst

فرضیه دهم: شدت نوآوری در رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌ها نقش میانجی ایفا می‌کند.

موفقیت شیوه‌های نوآوری در بیمارستان‌ها و منتج شدن آن به عملکرد بهتر به عوامل مختلفی بستگی دارد. اینها نه تنها شامل محدودیت‌های نهادی (وان‌واردن^۴، ۲۰۰۱)، بلکه محدودیت‌های فناوری و منابع و هم‌چنین عدم تمرکز رهبری بر نوآوری است (کلاسن^۵ و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین، می‌توان گفت که در این بین رهبری تحول‌آفرین می‌تواند ایفای نقش کند. در واقع فرصت‌های متعددی برای سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌ها با رهبران تحول-آفرین جهت مؤثر واقع شدن وجود دارد. برای برآورده ساختن الزامات کنترلی لازم جهت تسهیل نوآوری و عملکرد، بیمارستان‌ها به رهبران تحول‌آفرین نیاز دارند تا به ضعف‌های معمول رهبران سنتی رسیدگی نمایند و در نتیجه شدت نوآوری را افزایش و عملکرد را بهبود بخشند. در نتیجه، می‌توان گفت که رهبری تحول‌آفرین می‌تواند به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده بر رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد ایفای نقش کند. در واقع، رهبران تحول‌آفرین اغلب با اجرای استراتژی‌های کنترل داخلی مناسب تعهد خود را به عملکرد نشان می‌دهند که شامل توجه دقیق به ساختار و رویه‌های کنترل داخلی، رسیدگی به کاستی‌های کنترل داخلی، افزایش دانش‌کاوی و سایر تلاش‌های مشابه است (لی و همکاران، ۲۰۰۶؛ شن و همکاران، ۲۰۲۰). می‌توان این طور گفت که نخست، هنگامی که رهبری تحول‌آفرین وجود دارد، کنترل‌های داخلی می‌تواند با هدایت منابع از سیستم کنترل‌های داخلی به سمت فعالیت‌های نوآوری، به شدت نوآوری و عملکرد بهتر کمک کند. با توجه به فشارهای وارده بر بیمارستان‌ها برای ارائه خدمات بهداشتی و درمانی جدید با منابع رو به کاهش، کنترل داخلی یک منبع حیاتی است که به آنها در حفاظت از دارایی‌ها کمک می‌نماید (پارک^۶ و همکاران،

هوتنبر، ۲۰۲۱). فلورن^۱ و همکاران (۲۰۰۴) بیان می‌کنند که نوآوری در بخش بیمارستانی می‌تواند به‌عنوان محرکی برای نوآوری در سراسر اقتصاد، از طریق فراهم کردن زیرساخت‌های فناورانه، مقررات و سایر شرایط عمل نماید. سنت‌های مطالعاتی در مورد نوآوری بر اساس کار جامعه‌شناسان و اقتصاددانان اولیه است که در آن نوآوری عمدتاً به عنوان یک محصول، خدمات یا فرآیندی است که احتمالاً عملکرد سازمانی را بهبود می‌بخشد (روگرز^۲، ۱۹۹۵). این جریان از پژوهش‌ها با ادبیات اصلی توسعه سازمانی و مدیریت تغییر همپوشانی‌های زیادی دارد. پژوهش‌های تجربی تفاوت‌های قابل‌توجهی را در عملکرد در بین سازمان‌ها نشان می‌دهد که ناشی از شدت نوآوری است (سلگا و ورا^۳، ۲۰۰۹؛ فلاس و هوتنبر، ۲۰۲۱). در حالی که شواهد قابل‌توجهی در مورد نوآوری و عملکرد بخش تولید وجود دارد، اما در بخش بیمارستانی توسعه نیافته است (فلاس و هوتنبر، ۲۰۲۱). با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص بخش بیمارستان، همبستگی‌های مثبت احتمالی بین نوآوری و عملکرد نباید بدیهی تلقی شود، بلکه نیاز به بررسی تجربی دارد (سلگا و ورا، ۲۰۰۹). لازم به ذکر است که یک سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر و کارآمد می‌تواند به بیمارستان‌ها در مبارزه با تقلب، کاهش رشوه و فساد، تضمین بهره‌وری بهینه از منابع و افزایش دارایی‌ها، افزایش شفافیت و افزایش پاسخگویی کمک کند (رگیناتو و همکاران، ۲۰۱۶). این استدلال‌ها تأثیر واسطه‌ای شدت نوآوری در ارتباط بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد سازمانی را نشان می‌دهد (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین مطابق با این مستندات و بر اساس ادبیات متغیرهای میانجی‌گر (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶)، فرضیه‌های نهم و دهم پژوهش به صورت زیر طراحی شد.

فرضیه نهم: شدت نوآوری بر عملکرد بیمارستان‌ها تأثیر دارد.

^۴Van Waarden

^۵Clausen

^۶Park

^۱Fleuren

^۲Rogers

^۳Salge & Vera



به‌گونه کلی، یک رهبر تحول‌آفرین را می‌توان به‌عنوان یک نماینده ایده‌آل در نظر گرفت که انتظار می‌رود بر بازیگران داخلی، یعنی پیروان، برای دستیابی به اهداف سازمانی و افزایش اثربخشی تأثیر بگذارد. بر اساس هوآی و همکاران (۲۰۲۲) رهبران تحول‌آفرین به‌عنوان محرک‌های حیاتی فرآیند نوآوری، می‌توانند در گفتگوی فعال با پیروان شرکت کنند و از نفوذ آنها برای تسریع سرعت تغییر به سمت افزایش عملکرد استفاده نمایند. به عبارت دیگر، تعامل بین رهبران تحول‌آفرین و پیروان درگیر در فرآیندهای سازمان، این پتانسیل را دارد که تلاش‌های همه اعضای سازمان را هم‌افزایی کند و در نتیجه تأثیر این هم‌افزایی را بر عملکرد سازمان افزایش دهد. بر اساس این استدلال‌ها و مطابق با ادبیات متغیرهای تعدیل‌کننده (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶)، فرضیه یازدهم پژوهش به شرح زیر طراحی می‌شود:

فرضیه یازدهم: رهبری تحول‌آفرین بر رابطه بین سیستم کنترل‌های داخلی و عملکرد بیمارستان‌ها نقش تعدیل‌کنندگی ایفا می‌کند.

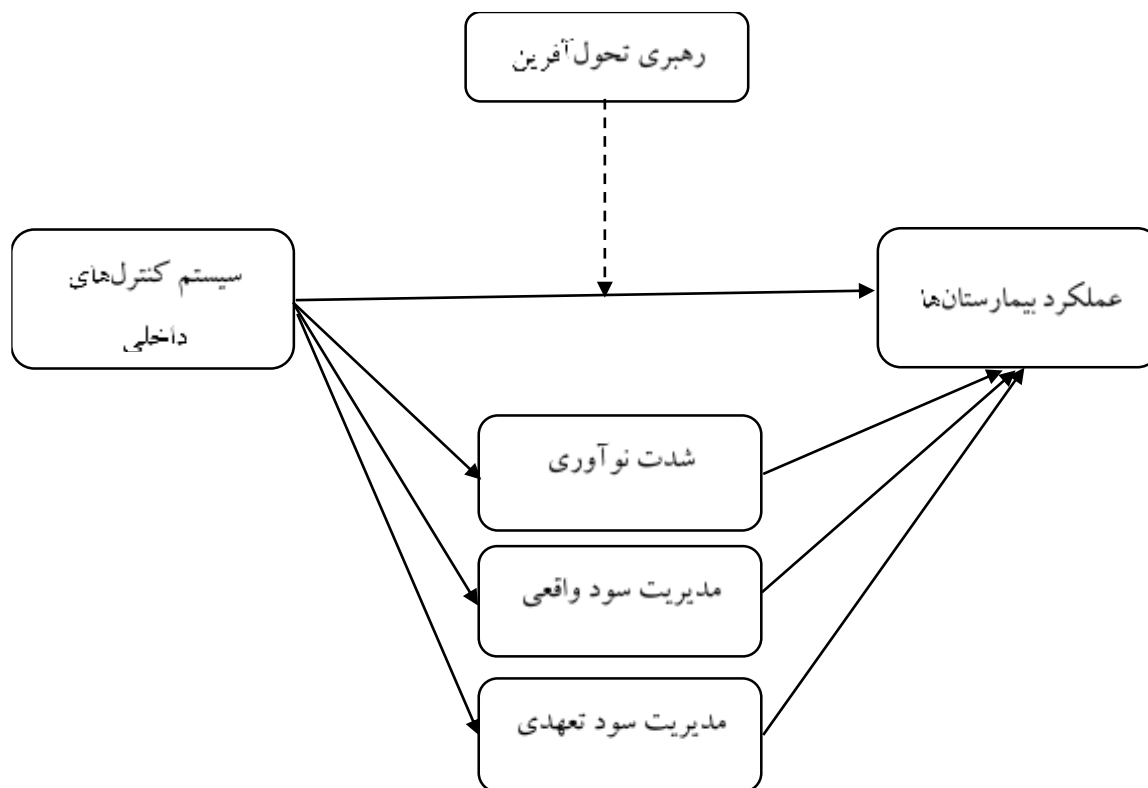
در کل بر اساس فرضیه‌ها و مستندات مطرح شده در بالا می‌توان الگوی مفهومی پژوهش حاضر را به صورت شکل ۱ نشان داد.

(۲۰۱۷) و به‌طور موثر ریسک‌های نوآوری و عملکرد را کاهش می‌دهد. این عوامل بیمارستان‌ها را تشویق می‌کند تا در محدوده مجاز با اطمینان کار کنند، زیرا سیستم کنترل‌های داخلی قبلاً یک چارچوب امن ایجاد کرده است. تحت شرایطی که سیستم کنترل‌های داخلی، کنترل موثری بر فعالیت‌های سازمان اعمال کند (پارک و همکاران، ۲۰۱۷)، بیمارستان‌ها در آزمایش ایده‌های جدید احساس امنیت خواهند کرد و در نتیجه شدت نوآوری و عملکرد افزایش می‌یابد. دوم، تشخیص نادرست عدم محبوبیت و ناکارآمدی رهبری تحول‌آفرین زمانی رد می‌شود که رفتارهای رهبری تحول‌آفرین رایج و موثر در بیمارستان‌ها گسترده شود (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲). این نشان می‌دهد که رهبری تحول‌آفرین تمام تلاش خود را برای ایفای مؤثر نقش حیاتی خود از طریق ایجاد یک سیستم کنترل‌های داخلی سازگار با سایر منابع بنیادی^۱ برای تأثیر مثبت بر شدت عملکرد انجام خواهد داد. سوم، از آنجایی که رهبران تحول‌آفرین به‌طور مثبت بر رضایت، باورها و رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارند (باس^۲ و همکاران، ۱۹۸۷)، تمایل به تمرکز بر سازوکارهای کنترل داخلی برای افزایش عملکرد سازمانی وجود دارد. در نتیجه، کارکنان به راحتی از رهبری تحول‌آفرین حمایت خواهند کرد. بنابراین، هر چه رهبری تحول‌آفرین متعهدتر و مصمم‌تر در فعالیت‌های کنترل داخلی باشد، عملکرد سازمانی بهتر می‌شود. علاوه بر این، رهبران تحول‌آفرین به کارکنان انگیزه می‌دهند و آنها را در مورد اهمیت وجود یک سیستم کنترل‌های داخلی برای به حداکثر رساندن عملکرد آموزش می‌دهند (جاسکیت، ۲۰۱۲).

۱. foundational resources

۲Bass





شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

۳- روش‌شناسی

در این پژوهش اتخاذ رویکرد کیفی از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی پژوهش مناسب‌ترین راه است و در این زمینه استفاده از مطالعه پیمایشی دستیابی به اهداف آن را میسر می‌سازد؛ چرا که داده‌های این پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری می‌گردد. هم‌چنین، این پژوهش به لحاظ هدف نیز در دسته مطالعات کاربردی قرار می‌گیرد. بر این اساس، پژوهش حاضر در مراحل مختلفی به شرح زیر اجرا شد:

مرحله اول؛ مطالعه مبانی نظری: در این مرحله، بایستی پیرامون موضوع مدنظر، تحقیق و مطالعه صورت گیرد تا شناخت کافی نسبت به مسأله مورد بررسی کسب شود. بر اساس پژوهش‌ها و مطالعات قبلی، ابعاد و گستره هر یک از

متغیرها شناسایی، استخراج و بر اساس آنها، سوالات قابل طرح در پرسشنامه، برای نظرخواهی از پاسخ‌دهندگان، طراحی می‌شود.

مرحله دوم؛ نظرخواهی از پاسخ‌دهندگان (اعضای جامعه آماری): در این مرحله از پژوهش، با استفاده از روش پژوهش پیمایشی (پرسش‌نامه)، نظر و عقیده اعضای جامعه آماری راجع به پرسشنامه‌ها جمع‌آوری می‌شود.

مرحله سوم؛ تعیین روابط بین متغیرها برای ایجاد الگوی نهایی: در این مرحله از پژوهش، با استفاده از نتایج حاصل از تحلیل پاسخ‌ها و عوامل مستخرج در مرحله نظرخواهی از اعضای جامعه آماری با استفاده از روش پیمایشی، عوامل اثرگذار بر عملکرد سازمانی از طریق الگوسازی معادلات ساختاری در بیمارستان‌های بخش خصوصی شناسایی و با

متغیرهای واسطه‌ای: شدت نوآوری، مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی متغیرهای واسطه‌ای این پژوهش هستند. برای اندازه‌گیری شدت نوآوری از پرسشنامه استفاده شده در پژوهش هوآی و همکاران (۲۰۲۲) بهره گرفته می‌شود که سوالات طراحی شده در آن مطابق با نظرسنجی سال ۲۰۱۰ ایننوبارومتر^۳ است که از کتابچه راهنمای اسلو الهام گرفته شده است (OECD, ۲۰۰۵) و در مطالعات بعدی مانند مطالعه انجام شده توسط کلاسن و همکاران (۲۰۲۰) نیز بکار گرفته شده است. این پرسش‌نامه دربرگیرنده ۸ سؤال است که در آن از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا نخست مشخص کنند که آیا از سال گذشته تا کنون در بیمارستان‌شان موارد جدید یا بهبود قابل توجهی معرفی شده است یا خیر. در صورت پاسخ خیر امتیاز صفر خواهند گرفت و در صورتی که گزینه بلی را انتخاب کنند سپس از آنها خواسته شد تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای شدت آن را مشخص نمایند.

متغیر واسطه‌ای دیگر این پژوهش مدیریت سود واقعی است. برای اندازه‌گیری عملیاتی این متغیر از پرسشنامه استفاده شده در پژوهش گراهام^۴ و همکاران (۲۰۰۵) بهره گرفته می‌شود؛ از این پرسش‌نامه در مطالعات آبرنثی و همکاران (۲۰۱۷) و گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۲۲) نیز استفاده شده است و دربرگیرنده ۴ سؤال می‌باشد. در خصوص این متغیر به پاسخ‌دهندگان گفته شد که سناریویی را در نظر بگیرند که در آن نزدیک به پایان سال مالی، به نظر می‌رسد بیمارستان شما احتمالاً به سودی کمتر از اهداف مورد نظر دست می‌یابد. بنابراین، این سؤال محیطی را ایجاد می‌کند که در آن فشارهای سود در پایان دوره ظاهر می‌شود و خواستار تصمیم‌گیری کوتاه‌مدت متمرکز بر سود و مستقل از ملاحظات راهبردی بیمارستان و مدیریت عملکرد و مطابق با تعریف این پژوهش از مدیریت سود واقعی است. در چارچوب هنجارهای حسابداری، پاسخ‌دهندگان باید اقداماتی را که احتمالاً بیمارستان آنها انجام می‌دهد، برای امتیازدهی به اقدامات مدیریت سود واقعی نشان دهند.

مدیریت سود تعهدی یکی دیگر از متغیرهای واسطه‌ای است. برای اندازه‌گیری عملیاتی این متغیر نیز از پرسشنامه استفاده

تعیین روابط بین متغیرها، الگوی مربوطه ارائه می‌شود. با توجه به شرایط مطالعه، بیمارستان‌های بخش خصوصی کشور به عنوان قلمرو مکانی پژوهش انتخاب شد؛ لذا جهت دستیابی به اهداف مطالعه، جامعه آماری آن را کلیه مدیران مالی، کارشناسان حسابداری و مسئولان بودجه بیمارستان‌های بخش خصوصی کشور تشکیل می‌دهند؛ این افراد اطلاعات خوبی در مورد کنترل‌های داخلی، اقدامات مدیریت سود، شدت نوآوری و عملکرد بیمارستان دارند و به نوعی سیاست‌ها و دیدگاه‌های رهبری و مدیریت بیمارستان را در این خصوص اجرا می‌کنند. همچنین، با توجه به این که تعداد دقیقی از اندازه جامعه آماری در دست نیست، در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نخواهد شد و سعی می‌شود که با توزیع و پیگیری مکرر تعداد قابل-توجهی (تا حدود ۳۸۴ پرسش‌نامه برای جوامع بسیار بزرگ طبق جدول مورگان) پرسش‌نامه حاصل شود. پس از توزیع و پیگیری مکرر تعداد ۳۳۳ پرسش‌نامه کامل جمع‌آوری شد و مبنای تجزیه و تحلیل‌ها قرار گرفت. متغیرهای این پژوهش در چهار دسته کلی قرار گرفته‌اند؛ این متغیرها به شرح زیر هستند:

متغیر مستقل: سیستم کنترل‌های داخلی، متغیر مستقل این مطالعه است که برای اندازه‌گیری عملیاتی آن از پرسشنامه استفاده شده در پژوهش چیو و وانگ^۱ (۲۰۱۹) که بر اساس چارچوب کوزو توسعه داده شده است، بهره گرفته می‌شود؛ از این پرسش‌نامه در مطالعه هوآی و همکاران (۲۰۲۲) نیز استفاده شده است. لازم به ذکر است که رضایی و همکاران (۱۳۹۴) نیز از چارچوب کوزو برای ارزیابی کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها در ایران استفاده کرده‌اند. این پرسش‌نامه مطابق با چارچوب کوزو در پنج بخش محیط کنترلی (۵ سؤال)، ارزیابی ریسک (۴ سؤال)، فعالیت‌های کنترلی (۳ سؤال)، اطلاعات و ارتباطات (۳ سؤال) و ارزیابی و نظارت (۲ سؤال) و در مجموع ۱۷ سؤال طراحی شده است.

متغیر وابسته: عملکرد سازمانی بیمارستان‌های بخش خصوصی متغیر وابسته این پژوهش است که برای اندازه‌گیری عملیاتی آن از پرسشنامه استفاده شده در پژوهش اسپکله و وربیتین^۲ (۲۰۱۴) بهره گرفته می‌شود. این پرسش‌نامه دارای ۷ سؤال است.

^۳Innobarometer

^۴Graham

^۱Chiu & Wang

^۲Spekle & Verbeeten



(۱= میزان بسیار کم، ...، ۷= میزان بسیار زیاد) به سؤال‌ها پاسخ دهند، البته در مورد متغیر مدیریت سود واقعی و تعهدی از مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱= بسیار بعید، ...، ۷= بسیار محتمل) استفاده شد. در این پژوهش برای تعیین پایایی پرسش‌نامه از معیار ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. با توجه به نتایج مندرج در جدول ۱، ضرایب آلفای کرونباخ تمامی متغیرها در این پژوهش بیش‌تر از ۰/۷۰ است. بنابراین، پرسشنامه‌ها از پایایی قابل قبولی برخوردار هستند. همچنین، در این پژوهش از آزمون‌های پایایی ترکیبی (CR) و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) برای بررسی روایی هم‌گرا استفاده می‌شود. با توجه به جدول ۱، مقدار شاخص CR (rho_c و rho_a) از عدد ۰/۷ و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) برای متغیرها از عدد ۰/۵ بزرگ‌تر می‌باشد و لذا از بابت روایی هم‌گرا مشکلی وجود نخواهد داشت. افزون بر این، برای بررسی روایی واگرا نیز از شاخص HTMT و ماتریس فورنل و لارکر استفاده شده است. شاخص HTMT در نگاره ۱ نشان داده شده است و با توجه به این که مقدار آماره محاسبه‌شده این شاخص کوچک‌تر از ۰/۹ باشد، ابزار اندازه‌گیری از روایی واگرایی مناسبی برخوردار است. مقدار بارهای عاملی هر یک از شاخص‌های سازه‌ها نیز حاکی از وضعیت مناسب بارهای عاملی دارد.

شده در پژوهش گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۲۲) بهره گرفته می‌شود. پرسش‌نامه مزبور دارای ۳ سؤال است. برای این متغیر نیز مشابه مدیریت سود واقعی به پاسخ‌دهندگان گفته شد که سناریویی را در نظر بگیرند که در آن نزدیک به پایان سال مالی، به نظر می‌رسد بیمارستان شما احتمالاً به سودی کمتر از اهداف مورد نظر دست می‌یابد. بنابراین، این سؤال محیطی را ایجاد می‌کند که در آن فشارهای سود در پایان دوره ظاهر می‌شود و خواستار تصمیم‌گیری کوتاه‌مدت متمرکز بر سود و مستقل از ملاحظات راهبردی بیمارستان و مدیریت عملکرد و مطابق با تعریف این پژوهش از مدیریت سود تعهدی است. در چارچوب هنجارهای حسابداری، پاسخ‌دهندگان باید اقداماتی را که احتمالاً بیمارستان آنها انجام می‌دهد، برای امتیازدهی به اقدامات مدیریت سود تعهدی نشان دهند.

متغیر تعدیل‌کننده: مطابق با اهداف پژوهش متغیر تعدیل‌کننده این مطالعه، رهبری تحول‌آفرین است. برای اندازه‌گیری عملیاتی این متغیر از پرسشنامه استفاده شده در پژوهش هوآی و همکاران (۲۰۲۲) بهره گرفته می‌شود که منطبق بر مطالعات پیشین (به‌عنوان نمونه، رایت و همکاران، ۲۰۱۲) است. این پرسش‌نامه دارای ۵ سؤال است. ضمناً لازم به ذکر است که برای پاسخ به سؤال‌های پرسش‌نامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای

جدول ۱. شاخص‌های روایی، پایایی و بارهای عاملی سازه‌ها

دامنه بارهای عاملی	HTMT				AVE	CR-rho_c	CR-rho_a	آلفای کرونباخ	سازه‌ها
	REM	OP	II	AEM					
۰/۸۷۷ - ۰/۶۵۶	۰/۲۲۸	۰/۵۲۴	۰/۱۲۱	۰/۴۴۴	۰/۶۱۸	۰/۸۸۹	۰/۸۵۸	۰/۸۴۴	TL
۰/۹۰۶ - ۰/۸۳۱		۰/۳۲۵	۰/۳۲۶	۰/۵۷۹	۰/۷۷۱	۰/۹۳۱	۰/۹۰۲	۰/۹۰۰	REM
۰/۷۷۴ - ۰/۵۳۴			۰/۲۵۳	۰/۵۲۰	۰/۵۱۳	۰/۸۷۹	۰/۸۴۷	۰/۸۳۸	OP
۰/۹۵۸ - ۰/۸۹۳				۰/۲۷۲	۰/۸۸۵	۰/۹۸۴	۰/۹۸۲	۰/۹۸۱	II
۰/۸۸۸ - ۰/۷۴۷					۰/۶۵۷	۰/۸۵۲	۰/۷۳۸	۰/۷۳۷	AEM

نکته: در این جدول و جدول‌ها و شکل‌های بعدی، OP، REM، JCS، AEM، II و TL به ترتیب، نشان‌دهنده عملکرد سازمانی، سیستم کنترل‌های داخلی، مدیریت سود واقعی، مدیریت سود تعهدی، شدت نوآوری و رهبری تحول‌آفرین است.



۴- یافته‌ها

در این بخش نتایج تحلیل‌ها می‌آید. شواهد مرتبط با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان حکایت از آن دارد که ۳۹ درصد یا معادل ۱۳۰ نفر از پاسخ‌دهندگان را زنان و مابقی (۶۱ درصد معادل ۲۰۳ نفر) را مردان تشکیل می‌دهند. اطلاعات مرتبط با سن آزمودنی‌هایی که در این پژوهش مشارکت داشتند حاکی از آن است که در حدود ۱۳/۵ درصد معادل ۴۵ نفر از آنان کمتر از ۳۰ سال، ۳۲/۷ درصد معادل ۱۰۹ نفر از آنان بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۴۰/۸ درصد معادل ۱۸۹ نفر از آنان بین ۴۱ تا ۵۰ سال و ۱۲/۹ درصد معادل ۴۳ نفر از آنان بالای ۵۰ سال سن داشته‌اند. همچنین، در مورد ویژگی سطح تحصیلات این آزمودنی‌ها می‌توان گفت که به ترتیب، بیشترین میزان مربوط به مقطع کارشناسی ارشد (۵۶/۸ درصد معادل ۱۸۹ نفر) در رتبه اول، کارشناسی (۳۱/۸ درصد معادل ۱۰۶ نفر) در رتبه دوم، دکتری (۸/۷ درصد معادل ۲۹ نفر) در رتبه سوم و در رتبه آخر مقطع کاردانی و پایین‌تر (۲/۷ درصد معادل ۹ نفر) قرار می‌گیرد. در نهایت، سابقه کاری مشارکت‌کنندگان پژوهش حکایت از آن دارد که بیشترین تجربه آنان بین ۱۱ تا ۲۰ سال (۴۰/۲ درصد معادل ۱۳۴ نفر) و بین ۵ تا ۱۰ سال (۳۱/۵ درصد معادل ۱۰۵ نفر) است.

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد. مطابق با اطلاعات این جدول بیشترین میانگین در بین متغیرهای پژوهش مربوط به متغیر عملکرد سازمانی است؛ این موضوع در بیمارستان‌های خصوصی نشان از آن دارد که به‌گونه کلی وضعیت عملکردی آنها بالاتر از متوسط است اما در برخی از موارد نیز به لحاظ عملکرد سازمانی در وضعیت مناسبی قرار نگرفته‌اند. به لحاظ سیستم کنترل داخلی نیز آماره میانگین نشان از وضعیت تقریباً بالاتر از متوسط و مناسب دارد. به لحاظ مدیریت سود نیز بیمارستان‌های خصوصی به‌گونه کلی در راستای اهداف درآمدی مدنظر خود اقدام هم به مدیریت سود واقعی و هم مدیریت سود تعهدی می‌کنند، هر چند که بر اساس نمرات کمینه و بیشینه (دامنه واقعی) و انحراف معیار این دو متغیر می‌توان گفت که برخی از بیمارستان‌های خصوصی بسیار کم و برخی بسیار زیاد اقدام به مدیریت سود می‌کنند. در خصوص میزان شدت نوآوری نیز می‌توان گفت که بیمارستان‌های خصوصی کشور تقریباً در وضعیت متوسط رو به بالا قرار دارند، هر چند که در برخی از موارد پاسخ‌دهندگان گزارش کرده‌اند که اصلاً هیچ نوآوری در سال جاری نسبت به سال گذشته ایجاد نشده است. میزان آماره t مربوط به همه متغیرها حکایت از آن دارد که میزان آنها اختلاف معناداری با سطح متوسط دارد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

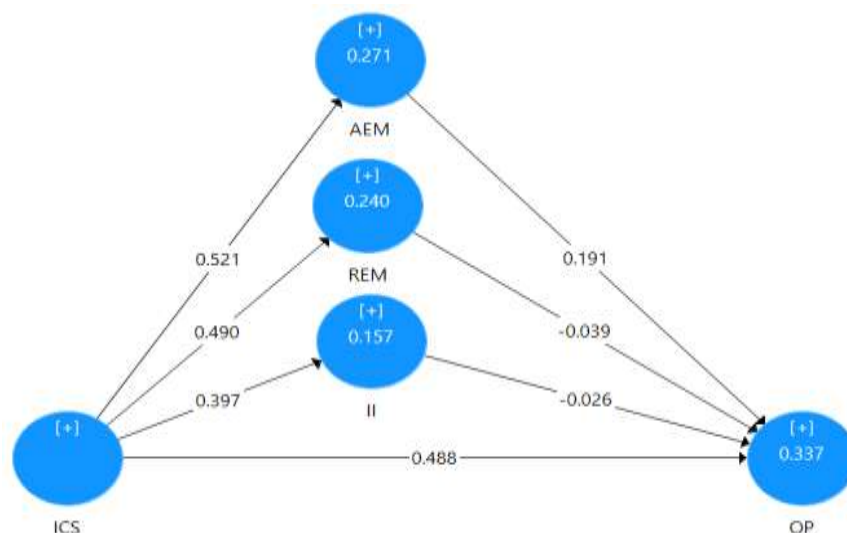
متغیرها	دامنه تئوریک	دامنه واقعی	میانگین	انحراف معیار	آماره t	معناداری
OP	(۷ - ۱)	(۷ - ۱/۱۴)	۴/۷۱	۰/۹۱	۱۴/۱۳۰	۰/۰۰۰
ICS	(۷ - ۱)	(۶/۷۰ - ۲/۲۳)	۴/۶۳	۰/۷۱	۱۶/۳۱۶	۰/۰۰۰
REM	(۷ - ۱)	(۷ - ۱/۲۵)	۴/۵۷	۱/۱۷	۹/۰۱۹	۰/۰۰۰
AEM	(۷ - ۱)	(۷ - ۱)	۴/۵۲	۱/۱۲	۸/۴۳۸	۰/۰۰۰
II	(۷ - ۰)	(۶/۸۷ - ۰)	۴/۳۴	۲/۰۱	۳/۱۱۷	۰/۰۰۲
TL	(۷ - ۱)	(۷ - ۱/۶۰)	۴/۴۲	۰/۹۶	۷/۹۷۵	۰/۰۰۰

برای آزمون فرضیه‌های پیشنهادی پژوهش از الگوسازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) استفاده شد. لازم به ذکر است که برای افزایش اطمینان در قابلیت اعتماد نتایج پژوهش، الگوی مطالعه با استفاده از ۵۰۰۰ نمونه بوت‌استرپ برآورد شده است. در جدول ۳، الگوی ۱ و شکل ۲ نتایج مرتبط با الگوی پژوهش مربوط به

ارتباط سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی با در نظر گرفتن نقش متغیرهای واسطه‌ای مدیریت سود واقعی و تعهدی و شدت نوآوری ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، میزان R^2 (R^{2adj}) یا ضریب تعیین (ضریب تعیین تعدیل‌شده) گزارش شده برای این الگو در خصوص متغیر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های

را توضیح می‌دهند (حدود ۳۳ درصد). علاوه بر این، میزان R^2 (R^{2adj}) برای این الگو در خصوص متغیرهای مدیریت سود تعهدی و واقعی و شدت نوآوری در جدول ۳ گزارش شده است.

خصوصی برابر با ۰/۳۳۷ (۰/۳۲۹) است؛ این اعداد نشان می‌دهد که متغیرهای سیستم کنترل داخلی، مدیریت سود تعهدی و واقعی و شدت نوآوری در الگوی مورد آزمون، بخش قابل توجهی از تغییرات در متغیر عملکرد بیمارستان‌ها



شکل ۲. نتایج ضرایب مسیر الگوی رابطه سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی با در نظر گرفتن نقش متغیرهای واسطه‌ای

علی‌رغم آثار منفی مدیریت سود واقعی ($P > 0/1$ ، $\beta = -0/39$) و شدت نوآوری ($P > 0/1$ ، $\beta = -0/26$) بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی، اما این آثار معنادار نیستند. بنابراین، فرضیه پنجم تأیید، اما فرضیه‌های ششم و نهم رد می‌شوند. شواهد مرتبط با آثار غیر مستقیم سیستم کنترل داخلی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی نیز بیانگر آن است که این آثار غیرمستقیم از طریق متغیرهای واسطه‌ای مدیریت سود واقعی ($P > 0/1$ ، $\beta = -0/19$) و شدت نوآوری ($P > 0/1$ ، $\beta = -0/10$) معنادار نیست. اما نقش واسطه‌ای متغیر مدیریت سود تعهدی در ارتباط سیستم کنترل داخلی با عملکرد مثبت و معنادار است ($P < 0/1$)، لذا، فرضیه‌های هشتم و نهم رد می‌شوند، اما فرضیه هفتم را نمی‌توان رد کرد.

طبق اطلاعات الگوی ۱ در جدول ۳ و شکل ۲، می‌توان گفت که جدول و شکل مزبور از فرضیه اول پژوهش پشتیبانی می‌کنند. به بیان دقیق‌تر، الگوی مورد آزمون نشان می‌دهد که سیستم کنترل داخلی بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی تأثیر مثبت و معناداری دارد ($P < 0/01$ ، $\beta = 0/488$). از دیگر نتایج جدول و شکل مزبور می‌توان به تأثیر مثبت و معنادار سیستم کنترل داخلی بر مدیریت سود تعهدی ($P < 0/01$ ، $\beta = 0/521$)، مدیریت سود واقعی ($P < 0/01$ ، $\beta = 0/490$) و شدت نوآوری ($P < 0/01$ ، $\beta = 0/397$) اشاره کرد؛ این یافته‌ها نیز از فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم مطالعه حمایت می‌کند. علاوه بر موارد ذکر شده، الگوی ۱ جدول ۳ و شکل ۲، بیانگر آن هستند که مدیریت سود تعهدی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی تأثیر مثبت و معناداری دارد ($P < 0/01$ ، $\beta = 0/191$) اما

جدول ۳. نتایج ضرایب مسیر الگوی رابطه سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی

الگوی ۲		الگوی ۱		سازه‌ها
آماره t	ضرایب	آماره t	ضرایب	
<i>اثرات مستقیم:</i>				
۶/۸۹۴*	۰/۴۴۴	۷/۰۲۷*	۰/۴۸۸	ICS → OP
۱۰/۹۸۸*	۰/۵۲۳	۱۰/۷۲۴*	۰/۵۲۱	ICS → AEM
۹/۱۴۹*	۰/۴۸۹	۹/۱۵۴*	۰/۴۹۰	ICS → REM
۶/۲۷۸*	۰/۳۹۵	۶/۲۹۳*	۰/۳۹۷	ICS → II
۱/۴۹۹	۰/۰۹۰	۳/۰۶۹*	۰/۱۹۱	AEM → OP
۰/۸۳۱	-۰/۰۴۹	۰/۵۷۴	-۰/۰۳۹	REM → OP
۰/۲۴۶	-۰/۰۱۳	۰/۴۰۲	-۰/۰۲۶	II → OP
۶/۰۴۴*	۰/۲۹۳	-	-	TL → OP
۰/۸۴۲	-۰/۱۶۷	-	-	ICS*TL → OP
<i>اثرات غیرمستقیم:</i>				
۱/۴۴۶	۰/۰۴۷	۲/۸۶۰*	۰/۱۰۰	ICS → AEM → OP
۰/۷۹۸	-۰/۰۲۴	۰/۵۵۷	-۰/۰۱۹	ICS → REM → OP
۰/۲۳۳	-۰/۰۰۵	۰/۳۷۵	-۰/۰۱۰	ICS → II → OP
۰/۴۲۹(۰/۴۱۹)		۰/۳۳۷(۰/۳۲۹)		R ² (R ^{2adj})-OP
۰/۲۷۳(۰/۲۷۱)		۰/۲۷۱(۰/۲۶۹)		R ² (R ^{2adj})-AEM
۰/۲۳۹(۰/۲۳۷)		۰/۲۴۰(۰/۲۳۷)		R ² (R ^{2adj})-REM
۰/۱۵۶(۰/۱۵۳)		۰/۱۵۷(۰/۱۵۵)		R ² (R ^{2adj})-II
نکته: * نشان‌دهنده معناداری در سطح ۹۹ درصد اطمینان است.				

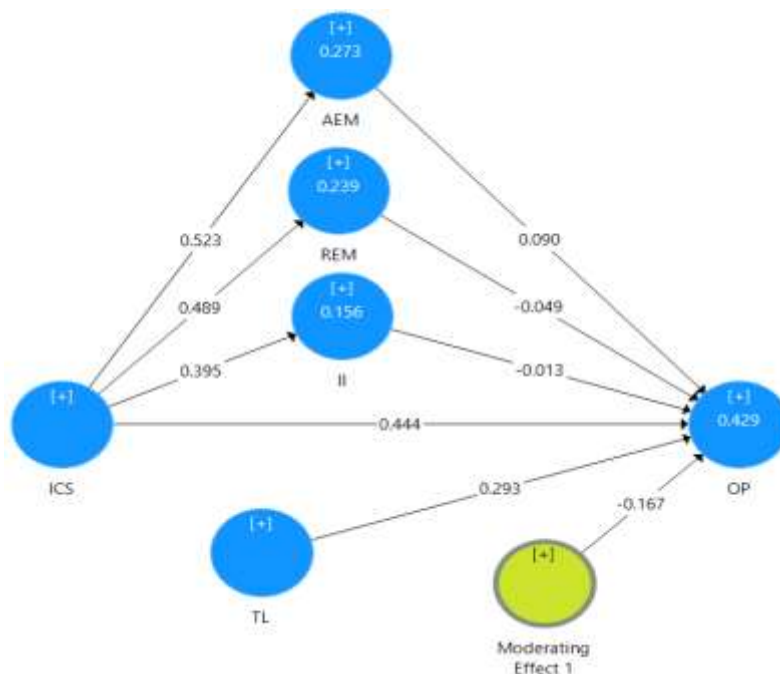
تحول‌آفرین، در این پژوهش اصطلاح تعاملی با استفاده از روش متعامد که توسط لیتل و همکاران (۲۰۰۶) توضیح داده شده است، محاسبه می‌شود. هم‌چنین، در این پژوهش جهت بررسی بیشتر و کسب اطمینان از نتایج بدست آمده، اصطلاح تعاملی با استفاده از روش دو مرحله‌ای (این روش حالت پیش‌فرض نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نسخه ۳ است) نیز مورد بررسی قرار گرفت که در نتایج تغییر چندانی حاصل نشد.

در الگوی دوم که در این قسمت مورد آزمون واقع شده است، همه متغیرهای اصلی مشابه با الگوی ۱ حضور دارند با این تفاوت که نقش متغیر تعدیل‌کننده رهبری تحول‌آفرین نیز در الگو لحاظ شده است. این الگو شواهدی مرتبط با فرضیه یازدهم پژوهش ارائه می‌کند. در الگوی ۲ جدول ۳ نتایج مرتبط با الگوی مزبور که در برگزیده نقش تعدیل‌کنندگی رهبری تحول‌آفرین می‌باشد، ارائه شده است. هم‌چنین، شکل ۳ این نتایج و ضرایب مسیر مربوطه را به صورت بصری نشان می‌دهد. مطابق با این شکل، الگوی مورد آزمون در برگزیده کلیه متغیرهای اصلی و تعدیل‌کننده پژوهش است. در مورد متغیر تعدیل‌کننده رهبری

Orthogonalizing Method

rLittle





شکل ۳. نتایج ضرایب مسیر الگوی رابطه سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی با در نظر گرفتن نقش متغیرهای واسطه‌ای و تعدیل‌کننده

عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی ندارد ($P > 0/1$). $\beta = -0/167$). بنابراین، فرضیه یازدهم پژوهش رد می‌شود. شواهد مرتبط با آثار غیر مستقیم سیستم کنترل داخلی بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی نیز بیانگر آن است که این آثار غیرمستقیم از طریق متغیرهای واسطه‌ای مدیریت سود تعهدی ($\beta = -0/024, P > 0/1$), مدیریت سود واقعی ($\beta = -0/024, P > 0/1$) و شدت نوآوری ($\beta = -0/005, P > 0/1$) نسبت به شواهد الگوی ۱ جدول ۳ و شکل ۱ تغییری نکرده است و همچنان غیرمعنادار است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با بکارگیری داده‌های مربوط به بیمارستان‌های خصوصی کشور بینش‌های جدیدی در مورد پیوندهای بین سیستم‌های کنترلی با مدیریت سود و عملکرد سازمانی ارائه داد (هوآی و همکاران، ۲۰۲۲؛ گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). در انجام این کار، این پژوهش سیستم کنترل داخلی را به عنوان سازوکارهایی که جستجوی مدیریتی، کشف و اجرای برنامه‌های عملی را برای تصحیح انحرافات از

طبق اطلاعات الگوی ۲ در جدول ۳، نتایج حاکی از آن است که تغییری در یافته‌ها نسبت به الگوی ۱ و شکل ۲ حاصل نشده است. به بیان دقیق‌تر، آثار مستقیم سیستم کنترل داخلی بر متغیرهای عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی ($\beta = 0/444, P < 0/01$), مدیریت سود تعهدی ($\beta = 0/523, P < 0/01$), مدیریت سود واقعی ($\beta = 0/395, P < 0/01$) و شدت نوآوری ($\beta = 0/489, P < 0/01$) بدون تغییر باقی می‌ماند. همچنین، تغییری در آثار مستقیم متغیرهای مدیریت سود واقعی ($\beta = -0/049, P > 0/1$) و شدت نوآوری ($\beta = -0/013, P > 0/1$) بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی نسبت به الگوی ۱ حاصل نشد، اما نتایج آثار مستقیم مدیریت سود تعهدی بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی غیرمعنادار شد ($P > 0/1, \beta = 0/090$). علاوه بر این، شواهد مرتبط با آثار مستقیم رهبری تحول‌آفرین بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی مثبت و معنادار است ($\beta = 0/293, P < 0/01$). با این حال، نتایج الگوی ۲ جدول ۳ نشان داد که اثر تعاملی سیستم کنترل داخلی و رهبری تحول‌آفرین تأثیر معناداری بر



پشتیبانی می‌کند و با مطالعات قبلی در سایر سازمان‌ها همسو است (به‌عنوان نمونه، هوآی و همکاران، ۲۰۲۲؛ لی و همکاران، ۲۰۲۴).

از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان به آثار مثبت مدیریت سود تعهدی بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی اشاره کرد. این یافته با شواهد پژوهش گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۲۲) همسو است. با این حال، مدیریت سود واقعی قدرت چنین اثرگذاری را در بیمارستان‌های خصوصی نداشت. لذا این یافته که مغایر با نتایج پژوهش گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۲۲) است. از آنجا که نتایج نشان داد که مدیریت سود واقعی قدرت اثرگذاری مستقیم بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی را ندارد، می‌توان گفت که اقدامات مدیریت سود واقعی نیازمند رویدادهایی است که احتمالاً به چندین دوره برای تحقق اهداف مدنظر زمان نیاز داشته باشد (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، انتظار می‌رود که به موقع بودن و پاسخگویی سیستم کنترلی به دو عنصر کلیدی بستگی داشته باشد: (۱) فشار نسبی و تأکید بر اهداف سود در بیمارستان، و (۲) توانایی نسبی بیمارستان برای واکنش سریع به انحرافات شناسایی شده در سود. با این حال، هر چند سیستم کنترل‌های داخلی برای هر دو مدیریت سود واقعی و تعهدی قادر به چنین واکنشی است، اما این واکنش در مورد مدیریت سود واقعی اولاً با محدودیت‌های خاص بیمارستان‌ها مواجه است و ثانیاً نیاز به چند دوره زمانی برای نشان دادن پیامدهای خود دارد. لازم به ذکر است که انحرافات سود برای ایجاد فشار بر مدیران بیمارستان زیاد می‌باشد، زیرا حتی یک ریال انحراف در سود ممکن است به شدت جریمه شود (بهوجراج و همکاران، ۲۰۰۹). با این حال، نتایج الگوهای آزمون شده نشان داد که شدت نوآوری قدرت اثرگذاری بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌ها را ندارد. این شواهد نشان می‌دهد که اولاً بیمارستان‌های خصوصی در ایران نتوانسته‌اند به خوبی از نوآوری‌ها در راستای دستیابی به عملکرد سازمانی بهتر استفاده کنند و سیستم کنترل‌های داخلی بیمارستان نیز نتوانسته است از طریق آثار خود بر شدت نوآوری، منجر به عملکرد سازمانی بهتر شود. می‌توان در توجیه این یافته‌ها گفت که سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند تا حدودی به

مقادیر بحرانی سود، کنار می‌زند، مفهوم‌سازی کرد. در واقع این پژوهش مبتنی بر نظریه اقتضایی در حسابداری مدیریت می‌باشد که به دنبال کارهای قبلی انجام شده در خارج از کشور توسط هوآی و همکاران (۲۰۲۲) در محیط بیمارستان‌های بخش خصوصی کشور صورت پذیرفته است. شواهد در خصوص متغیر کلیدی (سیستم کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها) این پژوهش که در الگوی اولیه پیش‌بینی شده بود که قدرت اثرگذاری بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی را به صورت مستقیم و یا غیرمستقیم دارد، نشان داد که سیستم کنترل‌های داخلی بر عملکرد بیمارستان‌های خصوصی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته مطابق با مبانی نظری پژوهش و ادبیات تجربی قبلی (از جمله، هوآی و همکاران، ۲۰۲۲) است. از دیگر نتایج پژوهش می‌توان به آثار مثبت سیستم کنترل داخلی بیمارستان‌ها بر مدیریت سود واقعی و تعهدی اشاره کرد. از آنجا که اقدامات مدیریت سود (تعهدی و واقعی) در این پژوهش در راستای منافع سازمان و نه منافع فردی در نظر گرفته شده است، این یافته کاملاً با پیش‌بینی تئوریک همسو است. هم‌چنین، این نتایج تأییدکننده شواهد موجود در پژوهش‌های دیچو و همکاران (۲۰۱۳)، آبرنثی و همکاران (۲۰۱۷) و برینک و همکاران (۲۰۲۰) نیز می‌باشد. در واقع، از آنجا که یک سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش قادر است به بیمارستان‌ها در مبارزه با تقلب و افزایش شفافیت و پاسخگویی کمک نماید، می‌تواند همراه با اقدامات مدیریت سودی باشد که تأمین‌کننده منافع ذی‌نفعان بیمارستان است.

شواهد دیگر مطالعه در مورد متغیر شدت نوآوری بیانگر آن است که سیستم کنترل‌های داخلی بیمارستان تأثیر مثبتی بر آن دارد. لذا این فرضیه پژوهش نیز پذیرفته می‌شود. این یافته نشان می‌دهد که سیستم کنترل‌های داخلی به بیمارستان‌ها کمک می‌کند تا اهداف مناسبی را ایجاد و کارکنان را برای مشارکت در فرآیند نوآوری، بهره‌برداری از دانش و تکمیل وظایف تشویف کنند، که همه اینها به بیمارستان‌های خصوصی امکان می‌دهد منابع خود را بر نوآوری متمرکز نمایند (شن و همکاران، ۲۰۲۰) و در نتیجه شدت نوآوری افزایش می‌یابد. هم‌چنین، این شواهد از دیدگاه مبتنی بر منابع در زمینه کنترل‌های داخلی

در مجموع، شواهد بدست آمده از این پژوهش بر اساس نظریه اقتضایی در حسابداری مدیریت بود و توانست شواهد مفید و سودمندی در خصوص اهمیت سیستم کنترل‌های داخلی در بهبود عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی ارائه کند. این مطالعه نیز مشابه با سایر پژوهش‌ها بدون محدودیت نیست. پژوهش حاضر نسبت به ضعف معمول در رابطه با پایایی و اعتبار ارقام و آزمون‌ها در مطالعات پیمایشی آسیب‌پذیر است، اگرچه از روش‌های توصیه‌شده در طراحی پژوهش مانند استفاده از منابع مختلف برای نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش استفاده شد. در واقع، به دلیل اینکه معیارهای ذهنی برای متغیرهای پژوهش استفاده شده است و احتمال سوگیری در پاسخ‌های پرسش‌نامه وجود دارد، باید نتایج با احتیاط تفسیر شوند.

نتایج این پژوهش بر اهمیت اجرای سیستم کنترل‌های داخلی در بیمارستان‌های خصوصی کشور و نقش سیاستگذاران در تقویت این فرآیند تأکید دارد. در حالی که سیستم کنترل داخلی به‌طور گسترده در شرکت‌های خصوصی و فعال در بازار سرمایه در بازارهای نوظهور مانند ایران اجرا شده است، آنها به‌طور گسترده در سازمان‌های بهداشت و درمان بخش خصوصی اجرا نشده‌اند یا توجه زیادی به آنها نشده است. اگرچه سیاست‌های کنترل داخلی در ایران مطابق با استانداردهای بین‌المللی تدوین شده است، اما در مقایسه با کشورهای توسعه‌یافته به‌طور کامل به روز نشده است. در نتیجه، بر اساس نتایج پژوهش حاضر توصیه می‌شود که اقتصادهای نوظهور مانند ایران قوانین و مقررات کنترل داخلی خود را به‌روزرسانی کنند تا دستورالعمل‌های خاصی را برای سازمان‌های بهداشت و درمان بخش خصوصی لحاظ کنند تا به نحو مؤثرتری به مدیریت سیستم کنترل داخلی کمک کنند.

تعادل در نیازهای سرمایه‌گذاری بلندمدت، نوآوری‌ها و محدودیت‌ها کمک نماید. اما این کمک به تعادل منجر به شکل‌دهی مسیر نوآوری‌های بیمارستان به سمت عملکرد سازمانی بهتر از طریق استراتژی بیمارستان یا سرمایه‌گذاری نشده است. استراتژی‌های نوآوری مستلزم توسعه نمونه‌های اولیه جدید و فناوری‌های راهگشا است (آبرنشی و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین، بیمارستان‌هایی که این انحرافات رادیکال را از شایستگی‌های غالب دنبال می‌کنند، یک تحمل برای مزاد ایجاد کرده (بدفورد، ۲۰۱۵) و از کوتاه‌مدت‌گرایی اجتناب می‌کنند. لذا، شاید نوآوری در کوتاه‌مدت به نفع عملکرد بیمارستان نباشد.

دیگر شواهد این پژوهش بیانگر آن است که مدیریت سود واقعی و شدت نوآوری نتوانستند در رابطه بین سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی نقش واسطه‌ای ایفا کنند. این نتایج با ادبیات تئوریک و پژوهش هوآی و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت ندارد. با این حال، مدیریت سود تعهدی توانست که در رابطه بین سیستم کنترل داخلی و عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی نقش واسطه‌ای ایفا کند.

در آخر نتایج پژوهش نشان داد که علی‌رغم اثرگذاری مستقیم رهبری تحول‌آفرین بر عملکرد سازمانی بیمارستان‌های خصوصی، اما این متغیر قدرت تعدیل رابطه بین سیستم کنترل داخلی و عملکرد را ندارد. لازم به ذکر است که این یافته با شواهد مطالعه هوآی و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی ندارد. این شواهد نشان داد که رهبران تحول‌آفرین در بیمارستان‌های خصوصی از نفوذ خود برای تسریع سرعت تغییر به سمت بهبود عملکرد استفاده می‌کنند اما در این مسیر به سیستم کنترل داخلی بیمارستان توجهی نمی‌کنند.

۱ Bedford



or beat analyst forecasts. *Journal of Finance*, 64, 2361–2388.

11. Boachie, C., & Mensah, E. (2022). The effect of earnings management on firm performance: The moderating role of corporate governance quality. *International Review of Financial Analysis*, 83, 102-117.

12. Brink, A.G., Gouldman, A., Rose, J.M., & Rotaru, K. (2020). Effects of superiors' compensation structures on psychophysiological responses and real earnings management decisions of subordinate managers. *Management Accounting Research*, 48, 100-119.

13. Brown, J.R., & Martinsson, G. (2019). Does transparency stifle or facilitate innovation? *Management Science*, 65(4), 1600–1623.

14. Chan, K.C., Chen, Y., & Liu, B. (2020). The linear and non-linear effects of internal control and its five components on corporate innovation: evidence from Chinese firms using the COSO framework. *European Accounting Review*, 30(4), 733–765.

15. Chiu, T., & Wang, T. (2019). The COSO framework in emerging technology environments: an effective in-class exercise on internal control. *Journal of emerging technologies in accounting teaching notes*, 16(2), 1–10.

16. Clausen, T.H., Demircioglu, M.A., & Alsos, G.A. (2020). Intensity of innovation in public sector organizations: the role of push and pull factors. *Public Administration*, 98(1), 159–176.

17. de Vries, H., Tummers, L., & Bekkers, V. (2018). A stakeholder perspective on public sector innovation: why position matters. *International review of administrative sciences*, 84(2), 269–287.

18. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 344–401.

منابع

۱. حساس‌یگانه، یحیی، و تقی‌نجاج ملک‌شاه، غلامحسین (۱۳۸۵). رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۴(۱۴)، ۱۳۳-۱۷۶.

۲. رضایی، غلامرضا، کاظم‌نژاد، مصطفی، زراعت‌گری، رامین، و بلوری، امین (۱۳۹۴). ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو: مطالعه موردی بیمارستان‌های دولتی شیراز. *حسابداری سلامت*، ۴(۴)، ۲۶-۴۱.

۳. عرب، محمد، تاجور، مریم، و اکبری، فیض‌اله (۱۳۸۵). رابطه سبک‌های رهبری رؤسا و مدیران بیمارستان‌ها با شاخص‌ها عملکرد بیمارستان. *مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی قزوین*، ۱۰(۴)، ۷۵-۷۰.

4. Abernethy, M.A., Bouwens, J., & Kroos, P. (2017). Organization identity and earnings manipulation. *Accounting Organization and Society*, 58, 1–14.

5. Babatunde, S.A., & Dandago, K.I. (2014). Internal control system deficiency and capital project mis-management in the Nigerian public sector. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 208–221.

6. Badertscher, B.A. (2011). Overvaluation and the choice of alternative earnings management mechanisms. *Accounting Review*, 86(5), 1491–1518.

7. Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.

8. Bass, B.M., Waldman, D.A., Avolio, B.J., & Bebb, M. (1987). Transformational leadership and the falling dominoes effect. *Organization Studies*, 12(1), 73–87.

9. Bedford, D.S. (2015). Management control systems across different modes of innovation, implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30.

10. Bhojraj, S., Hribar, P., Picconi, M., & McInnis, J. (2009). Making sense of cents: an examination of firms that marginally miss

organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership. *Heliyon*, 8, 54-72.

29. Hunziker, S. (2017). Efficiency of internal control: evidence from Swiss non-financial companies. *Journal of Management and Governance*, 21(2), 399-433.

30. Jaskyte, K. (2012). Boards of directors and innovation in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 22(4), 439-459.

31. Khotari, S.P., Mizik, N., & Roychowdhury, S. (2016). Managing for the moment: the role of earnings management via real activities versus accruals in SEO valuation. *Accounting Review*, 91(2), 559-586.

32. Kim, J. (2020). When Organizational Performance Matters for Personnel Decisions: Executives' Career Patterns in a Conglomerate. *Management Accounting Research*, 49, 74-91.

33. Kim, J.-B., & Sohn, B.C. (2013). Real earnings management and cost of capital. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(6), 518-543.

34. Kim, R., & Luo, W. (2022). Customer concentration and earnings management: evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *European Accounting Review*, 31(4), 905-936.

35. Li, P., Shu, W., Tang, Q., & Zheng, Y. (2019). Internal control and corporate innovation: evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 26(5), 622-642.

36. Li, W., Huang, Y., Zhou, H., & Liu, X. (2024). CEO power, internal control quality, and entrepreneurial innovation spirit in family enterprises. *International Review of Financial Analysis*, 95, 103-116.

37. Li, Y., Liu, Y., & Zhao, Y. (2006). The role of market and entrepreneurship orientation and internal control in the new

19. Dichev, I.D., Graham, J.R., Harvey, C.R., & Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1-33.

20. Edler, J., & Yeow, J. (2016). Connecting demand and supply: the role of intermediation in public procurement of innovation. *Research Policy*, 45(2), 414-426.

21. Flessa, S., & Huebner, C. (2021). Innovations in Health Care—A Conceptual Framework. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 18(19), 100-126.

22. Fleuren, M., Wiefferink, K., & Paulussen, T. (2004). Determinants of innovation within health care organizations. *International Journal for Quality in Health Care*, 16, 107-123.

23. Freeman, J., & Engel, J.S. (2007). Models of innovation: startups and mature corporations. *California Management Review*, 50(1), 94-119.

24. Garcia Osmá, B., Gomez-Conde, J., & Lopez-valeiras, E. (2022). Management control systems and real earnings management: Effects on firm performance. *Management Accounting Research*, 55, 103-124.

25. Graham, J.R., Harvey, C., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3-73.

26. Gunny, K.A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 855-888.

27. Helms, L. (2016). Democracy and innovation: from institutions to agency and leadership. *Democratization*, 23(3), 459-477.

28. Hoai, T.T., Hung, B.Q., & Nguyen, N.P. (2022). The impact of internal control systems on the intensity of innovation and



47. Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizon*, 3, 91-102.
48. Scott, A. (2003). *Financial Accounting Theory*, Third edition, Upper Saddle River.
49. Shen, H., Lan, F., Xiong, H., Lv, J., & Jian, J. (2020). Does top management Team's academic experience promote corporate innovation? Evidence from China. *Economic Modelling*, 89, 464-475.
50. Somwethee, P., Aujirapongpan, S., & Ru-Zhuc, J. (2023). The influence of entrepreneurial capability and innovation capability on sustainable organization performance: Evidence of community enterprise in Thailand. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9(2), 97-114.
51. Spekl'e, R.F., van Elten, H.J., & Widener, S.K. (2017). Creativity and control: a paradox—evidence from the Levers of Control framework. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 73-96.
52. Van Slyke, D.M., & Alexander, R.W. (2006). Public service leadership: opportunities for clarity and coherence. *The American Review of Public Administration*, 36(4), 362-374.
53. Van Waarden, F. (2001). Institutions and innovation: the legal environment of innovating firms. *Organization Studies*, 22(5), 765-795.
54. Vorst, P. (2016). Real earnings management and long-term operating performance: the role of reversals in discretionary investment cuts. *Accounting Review*, 91(4), 1219-1256.
55. Windisch, D. (2021). Enforcement, managerial discretion, and the informativeness of accruals. *European Accounting Review*, 30(4), 705-732.
56. Wright, B.E., Moynihan, D.P., & Pandey, S.K. (2012). Pulling the levers: transformational leadership, public service motivation, and mission valence. *Public Administration Review*, 72(2), 206-215.
- product development activities of Chinese firms. *Industrial Marketing Management*, 35(3), 336-347.
38. Liu, Y.S., Zhou, X., Yang, J.H., Hoepner, A.G.F., & Kakabadse, N. (2023). Carbon emissions, carbon disclosure and organizational performance. *International Review of Financial Analysis*, 90, 102-118.
39. Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12(4), 437-464.
40. Namazi, M., & Namazi, N. (2016). Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research. *Procedia Economics and Finance*, 36, 540-554.
41. OECD (2005). *Oslo Manual: Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*, third ed. OECD Publishing, Paris.
42. Park, Y.J., Matkin, D.S., & Marlowe, J. (2017). Internal control deficiencies and municipal borrowing costs. *Public Budgeting & Finance*, 37(1), 88-111.
43. Parker, R., & Bradley, L. (2000). Organisational culture in the public sector: evidence from six organisations. *International Journal of Public Sector Management*, 13(2), 125-141.
44. Reginato, E., Fadda, I., & Paglietti, P. (2016). The influence of resistance to change on public sector reform implementation: the case of Italian municipalities' internal control system. *International Journal of Public Administration*, 39(12), 989-999.
45. Rogers E. (1995). *Diffusion of Innovations*. (4th ed). New York: Free Press.
46. Salge, T.O., & Vera, A. (2009). Hospital innovativeness and organizational performance: evidence from English public acute care. *Health Care Management Review*, 34(1), 54-67.

