

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۱۰)، زمستان ۱۳۹۳، صص ۲۰-۳۸.

امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان تأمین اجتماعی (مورد مطالعه: بخش درمان تأمین اجتماعی استان بوشهر)

دکتر مهدی رضایی^{۱*}، دکتر منیژه بحرینی‌زاده^۲ و عبدالکریم زمانی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۴

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۵/۰۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۲۱

چکیده

مقدمه: استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت موجب تعیین دقت‌تر بهای تمام شده کالاها و خدمات می‌شود اما استقرار این روش هزینه‌یابی به دلیل پیچیدگی‌ها و تحمیل هزینه زیاد به سازمان‌ها در مرحله استقرار و سپس در مرحله نگهداری در عمل با چالش‌هایی مواجه است. از این رو، انجام پژوهش‌های امکان‌سنجی در این خصوص ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. در این پژوهش امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر بررسی شده است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر ترکیبی از مطالعه توصیفی و پیمایشی است. برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شده است و پاسخ‌دهندگان حسابداران و سرپرستان بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر بوده‌اند. پرسش‌نامه حاوی ۴۲ سوال برای آزمون فرضیه‌های پژوهش بوده است. داده‌های جمع‌آوری شده با بکارگیری نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ و استفاده از آزمون تی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: از لحاظ عوامل سازمانی و رفتاری، فنی، اقتصادی و فردی امکان بکارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر وجود دارد اما مؤثر بودن عوامل قانونی به‌عنوان یک عامل اصلی در استقرار این روش هزینه‌یابی مورد تأیید قرار نگرفت.

نتیجه‌گیری: نتایج بدست آمده نشان داد که امکان اجراء و تداوم استقرار روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر، عوامل اقتصادی، عوامل سازمانی، عوامل فنی، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه خلیج فارس

۲. دانشیار مدیریت بازرگانی دانشگاه خلیج فارس

۳. کارشناس ارشد مدیریت صنعتی از دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات کرمان

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: m.rezaei@pgu.ac.ir

مقدمه

هزینه‌های واحد خدمات کشورهای مختلف وجود دارد (۳).

یکی از روش‌های اصلی در سازمان‌های بهداشتی و درمانی، توسعه اطلاعات هزینه‌ای درست و مناسب است که می‌تواند مبنایی برای تصمیم‌های راهبردی و قیمت‌گذاری مناسب باشد (۱). امروزه با توجه به توسعه فناوری‌های پیشرفته در ابعاد مختلف به همراه افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیت‌ها، درک این تغییرات و سنجش تأثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی اهمیت زیادی پیدا کرده است. اهمیت این امر برای واحدهای خدماتی، با توجه به این که درجه تنوع و تغییرات در آن‌ها نسبت به فعالیت‌های تولیدی بیشتر است، دوچندان می‌شود. بدیهی است که شناخت این فعالیت‌ها و سنجش آثار آن بر هزینه‌های سازمانی مستلزم طراحی یک روش هزینه‌یابی مناسب است (۲).

با توجه به این که بیمارستان‌ها بیشتر هزینه‌های بهداشتی و درمانی را در اغلب کشورها به خود اختصاص می‌دهند و زمینه وسیعی برای ارتقاء مدیریت این منابع مالی وجود دارد، دونالد شپارد و همکاران وی با انجام پژوهش‌هایی نتیجه گرفتند که هر کشور باید راهکار هزینه‌یابی و روش‌های خاص خود را برای تحلیل هزینه‌های بیمارستانی بر اساس نیازهای مدیریتی و دسترسی به اطلاعات لازم، طراحی و اجرا کند. در این زمینه سازمان جهانی بهداشت نیز داده‌های لازم برای احتساب هزینه‌های واحدهای خدمات بیمارستانی را از کشورهای زیادی گردآوری کرده و نتیجه گرفت که تفاوت‌های زیادی در

یکی از روش‌های نوین هزینه‌یابی که کاربردهای گوناگون آن در فعالیت‌های خدماتی روز به روز در حال گسترش است، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با تخصیص دو مرحله‌ای، ابتدا، هزینه‌ها به فعالیت‌ها و سپس به موضوع هزینه تخصیص می‌یابد و به این ترتیب با بکارگیری روش‌های مناسب، آثار حاصل از تغییر فعالیت‌ها، پیچیدگی‌ها، تنوع و ویژگی‌های خاص هر فعالیت را محاسبه می‌کند (۴-۵). در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌ها به عنوان موضوع‌های جدید هزینه، شناسایی می‌شود و هزینه‌های سربار بر اساس مبانی منطقی تعیین شده که به آن محرک‌های هزینه گفته می‌شود به فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد؛ پس از آن، هزینه‌های تخصیص‌یافته به آن‌ها بر اساس مبانی منطقی، به محصولات، به عنوان موضوعات نهایی هزینه، تخصیص داده می‌شود. در واقع، این روش، نظام طرح‌ریزی هزینه‌ها با تأکید بر فرایند بهبود مستمر است (۶). به همین دلیل در سال‌های اخیر سازمان‌های مراقبت‌های بهداشتی، سرمایه‌گذاری‌های بیشتری در بکارگیری روش‌های حسابداری هزینه‌یابی مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، انجام داده‌اند (۷).

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت روش مناسبی برای محاسبه بهای تمام‌شده خدمات است (۸). بهای تمام شده خدمات، خود نیز ابزار مهمی برای برنامه‌ریزی، کنترل، نظارت و ارزشیابی بیمارستان است که برای کاهش ضایعات و هزینه‌های غیرعادی محاسبه

می‌شود. یکی از ظرفیت‌های بلااستفاده اغلب مراکز، استفاده‌نکردن کامل از تجهیزات سرمایه‌ای و مصرفی و همچنین نیروی کار و سایر منابع و امکانات است. روش محاسبه بهای تمام‌شده خدمات با تهیه اطلاعات اداری و مقایسه‌ای در هر زمان که وضعیت غیرعادی می‌شود، می‌تواند زنگ خطر را برای آگاهی مدیران و مسئولین به صدا درآورد. این هشدار به موقع می‌تواند سازمان را از خطرات زیادی مصون دارد (۵).

هدف از امکان‌سنجی این است که به صورت هدفمند نقاط ضعف و قوت یک کسب‌وکار، مشارکت، فرصت‌ها و تهدیدهای محیطی، منابع مورد نیاز برای انجام کار و سرانجام چشم‌انداز موفقیت را مورد بررسی قرار دهد. مراحل امکان‌سنجی عبارت است از:

- فرایند کنترل و شناخت مسائل؛
- شناسایی هدف‌ها؛
- شناسایی فرصت‌ها و تهدیدها؛
- شرح موقعیت‌ها؛
- شناسایی درآمدها؛
- شناسایی هزینه‌ها؛
- شناسایی سود و
- تجزیه و تحلیل طرح (۹).

پژوهش‌های امکان‌سنجی معمولاً به وسیله شخص ثالثی خارج از مجموعه سرمایه‌گذاران و شرکای طرح یا کسب‌وکار انجام می‌شود، زیرا در مواجهه با فرصت‌های سرمایه‌گذاری، بسیاری از سرمایه‌گذاران یا علاقه‌مندان به سرمایه‌گذاری ممکن است به شکلی خوش‌بینانه، فقط روی مزیت‌ها یا نقاط مثبت متمرکز

شوند. انجام پژوهش‌های امکان‌سنجی، بویژه با بهره‌گیری از مشاور خارج از سازمان یا نظام سرمایه‌گذار (شخص ثالث) این امکان را فراهم می‌آورد که تمام جوانب مثبت و منفی طرح یا موقعیت سرمایه‌گذاری سنجیده شود. به عبارت دیگر، تمامی عوامل مؤثر بر طرح به دقت مورد بررسی و کالبدشکافی قرار گرفته، نقاط قوت و ضعف مترتب بر آن بازنگری شده و سرانجام توجیه‌پذیری سرمایه‌گذاری برآورد می‌شود (۱۰).

محاسبه هزینه واحد خدمات ارائه شده در بخش سلامت، پایه و اساس استقرار روش بودجه‌ریزی مناسب، تعیین تعرفه‌های واقعی و همچنین واگذاری ارائه این خدمات به بخش خصوصی در راستای اصل ۴۴ قانون اساسی است (۱۱). این پژوهش بر آن است تا با شناسایی عوامل موفقیت در اجرا و تداوم استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به ارزیابی وضعیت این عوامل در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر پرداخته و سرانجام اظهار کند که با توجه به شرایط موجود امکان موفقیت در اجرا و تداوم بکارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در این سازمان وجود دارد یا خیر؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بدون داشتن یک روش هزینه‌یابی دقیق، در واقع، ارتباط بین میزان هزینه منابع استفاده‌شده و میزان منافع حاصل از استفاده منابع مشخص نیست. در نتیجه، سازمانی که از ارتباط بین این دو عامل مهم آگاهی نداشته باشد در برنامه‌ریزی برای دسترسی به

هدف‌های آینده به صورت تک بُعدی عمل می‌کند و چه‌بسا با وجود عملکرد اثربخش و خوب، به دلیل ناتوانایی در ردیابی و کنترل هزینه‌ها، جلوه‌ای مبهم از آینده را برای سازمان نمایان سازد و نه تنها سازمان را از مسیر دستیابی به هدف‌ها دور کند، بلکه ممکن است این امر مهم را غیرممکن کند (۱۲).

در صورتی که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به درستی اجرا شود می‌تواند به ابزاری قدرتمند در هزینه‌یابی محصولات و خدمات، ارزیابی عملکرد و فرموله کردن راهبردهای قیمت‌گذاری تبدیل شود. اطلاعات حاصل از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تصمیم‌گیری اعتباردهندگان برون‌سازمانی، حذف فعالیت‌های غیرضروری و بهبود کارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد (۱۳). هم‌چنین، دانستن و دوری کردن از دلایل ناکامی‌ها در اجرا می‌تواند به اجرای روش‌ها کمک کند. افزایش درجه موفقیت از هدر رفتن سرمایه‌های فکری و مالی قابل توجهی جلوگیری کرده و قدرت جلب اطمینان و مشارکت سازمانی را افزایش می‌دهد (۱۴).

سازمان تأمین اجتماعی یکی از سازمان‌های بزرگ و نقش‌آفرین در مجموعه اقتصادی کشور است. از فعالیت‌های اساسی این سازمان، فعالیت درمانی است به نحوی که در اغلب شهرهای کشور دارای بیمارستان، درمانگاه تخصصی و سایر درمانگاه‌های مرتبط با خدمات درمانی است که با تصدی‌گری این سازمان اداره می‌شود؛ لذا، پژوهش در این زمینه با توجه به ساختار سازمانی تقریباً یکسان و سایر شرایط محیطی آن از قابلیت تعمیم بالایی در مجموعه سازمان

تأمین اجتماعی برخوردار خواهد بود. این پژوهش بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر را مدنظر قرار داده است (۱۵).

بررسی عوامل تعیین‌کننده موفقیت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان‌های خدماتی و تولیدی استرالیا نشان داد که عوامل موفقیت در اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عبارت است از حمایت مدیر ارشد، کفایت منابع، آموزش مستمر، ارزیابی عملکرد و ارتباط آن با پاداش و شدت رقابت. این نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد نقش مهمی در این زمینه دارد (۱۲).

وان و راب در پژوهشی از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان ابزاری مناسب برای برآورد هزینه در صنعت هتل‌داری استفاده کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که دیدگاه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تقویت صنعت و تخمین هزینه کل مفید واقع می‌شود (۱۶). دالسی و همکاران نیز در مطالعه موردی هتلی واقع در کشور ترکیه به تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شش عامل کنترل محصولات، گرفتن سفارش، وسیله نقلیه برای تحویل، برنامه گردش سالانه مشتریان و ملاقات حضوری با مشتریان بر سودآوری مشتری تأثیر دارد (۱۷).

ارنابولدی و لاپ‌اسلی در پژوهشی در کشور انگلیس برای محاسبه بهای تمام شده انواع خدمات ارائه شده در بیمارستان از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده کرده و به این نتیجه رسیدند که با

بکارگیری این روش، بهای تمام‌شده خدمات به نحوه درست‌تری نسبت به روش‌های قبل محاسبه می‌شود. افزون بر این، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نشان می‌دهد که منابع سازمان در چه بخش‌هایی مصرف می‌شود. در نتیجه، اطلاعات مفیدی برای بهبود عملکرد و افزایش کارایی در اختیار مدیر قرار می‌دهد (۱۸). آدامو و اولوتوا در پژوهشی با عنوان «امکان‌سنجی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در صنعت هتل‌داری» در کشور نیجریه، ۵ هتل را بررسی کردند. آنان پرسش‌نامه‌ای را بین مدیران و حسابداران این هتل‌ها توزیع کرده و به این نتیجه رسیدند که بیشتر هتل‌ها از هزینه‌یابی سنتی استفاده می‌کنند و از روش موجود رضایت دارند اما با هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیز آشنایی نسبی دارند و ترجیح می‌دهند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در هتل‌ها استقرار یابد (۱۹). با توجه به نیازهای مشتریان، رقابتی شدن قیمت‌ها، افزایش کیفیت و به منظور دستیابی به هدف‌های دورنمای اقتصادی و مقابله با خطرات و کاستی‌هایی که به تبع پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی به وجود خواهد آمد، ضروری است به سرعت روش هزینه‌یابی هدفمند پس از بررسی امکان‌سنجی در سازمان‌های کشور تدوین و به مرحله اجرا گذاشته شود. البته، نظر به تجربه‌های ناموفق اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان تأمین اجتماعی بررسی امکان‌سنجی اجرای آن از اهمیت بسزایی برخوردار است (۱۳-۱۴). در ایران، پژوهش‌هایی در زمینه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به صورت پیمایشی در مراکز بهداشتی درمانی و آموزشی انجام شده است. به

عنوان نمونه، رضاپور و میرزاعباسی در سال ۱۳۸۷ در پژوهشی به تعیین بهای تمام‌شده خدمات آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی قزوین با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که ۶۸٪ هزینه‌های عملیاتی بیمارستان را هزینه‌های مربوط به کارکنان و ۳۲٪ مابقی را سایر هزینه‌ها تشکیل می‌دهد. همچنین، محاسبه بهای تمام‌شده با استفاده از شیوه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در تشخیص انحرافات نامساعد قیمت و کارایی خدمات به مدیران کمک می‌کند و برای آن‌ها در جهت تقلیل هزینه‌های واحد ارائه خدمت مؤثر واقع می‌شود (۲۰). نصیری‌پور و همکاران نیز در راستای محاسبه قیمت تمام‌شده خدمات بالینی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عنوان کردند که بیشترین و کم‌ترین منابع، به ترتیب، هزینه نیروی انسانی ۴۴٪ و هزینه انرژی ۵٪ از کل هزینه‌ها است که این نتیجه بیانگر اهمیت هزینه نیروی انسانی در قیمت تمام‌شده خدمات است (۲۱).

عبادی‌فرد و همکاران در پژوهشی هزینه ارائه واحدهای درسی و تربیت دانشجو در گروه‌های آموزشی دانشکده مدیریت و اطلاع‌رسانی پزشکی دانشگاه علوم پزشکی ایران را به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت محاسبه کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که روش سنتی جمع‌آوری اطلاعات به صورت دست‌نویس، زمان زیادی صرف می‌کند و توان پاسخ‌گویی به نیازهای مدیران را ندارد. همچنین، تربیت و آموزش دانشجویان در مقاطع بالاتر به دلایلی از قبیل تعداد کم دانشجویان و فراهم کردن امکانات

آموزشی خاص برای دوره‌های تحصیلات تکمیلی، موجب شده است که سهم آنان از هزینه‌ها بالاتر باشد (۲۲).
 حساس‌یگانه و همکاران در پژوهشی به بررسی جایگاه حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که حسابداری مدیریت به اندازه کافی در شرکت‌های ایرانی رواج نیافته و از بین فن‌های مورد استفاده، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نسبت به سایر موارد کاربرد کم‌تری داشته است (۲۳). جدول شماره ۱ عوامل موفقیت در اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در پژوهش‌های مختلف را نشان می‌دهد.

جدول ۱: پژوهش‌های انجام شده در زمینه عوامل مؤثر بر اجرای موفق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

ردیف	نویسنده (نویسندگان)	عوامل موفقیت
۱	اینز و میشل	مشاورین خارج از سازمان، پشتیبانی مدیران ارشد، منابع کافی و روش‌های مشارکتی در جمع‌آوری داده‌ها (۲۴-۲۶).
۲	بیمانی و پیگات	مشاورین خارج از سازمان، انتخاب مدیران سازمان، اعتماد کافی به نتیجه دانش مدیران و اطلاعات کافی در دسترس مدیران (۲۷).
۳	شیلد	حمایت مدیران ارشد، آموزش و منابع کافی (۲۸).
۴	انی و میشل	حمایت مدیران ارشد و بهبود مستمر (۲۹).
۵	اندرسون و یانگ	کیفیت نظام اطلاعاتی، ساختار نظام پاداش، پشتیبانی، منابع کافی، نیاز به تغییر و تعهد فردی (۳۰).
۶	کراموی	حمایت مدیران ارشد و آموزش (۳۱).
۷	گاناسکاران و سرحدی	حمایت مدیران ارشد، آموزش، تحصیلات و علاقه به کار گروهی (۳۲).
۸	بروور	فرهنگ و فرهنگ سازمانی (۳۳).
۹	گاناسکاران	تعهد مدیریت ارشد، مشوق‌های برانگیزه‌کننده نظرها، آموزش، مشارکت، تحلیل فعالیت‌های اصلی و شناسایی فعالیت‌های با ارزش افزوده و بدون ارزش افزوده (۳۴).
۱۰	نارایانان و سارکر	حمایت مدیریت ارشد و نظام اطلاعاتی مناسب (۳۵).
۱۱	یورگی و آنسلویس	شدت رقابت در بازار، تنوع محصولات و سرعت تغییر در صنعت (۳۶).
۱۲	ریهانوگلو	نظام اطلاعاتی و حمایت مدیران ارشد (۳۷).
۱۳	لیو و پان	حمایت مدیر ارشد، منابع کافی، آموزش، فرهنگ و ساختار سازمانی (۳۸).
۱۴	گاپتا و گالووی	برنامه‌ریزی و طراحی محصول، کیفیت مدیریت و کنترل و ظرفیت مدیریتی (۳۹).
۱۵	براون و همکاران	عوامل سازمانی شامل حمایت مدیریت رده بالا، حمایت از گروه درون سازمانی و اندازه سازمان (۲۴).
۱۶	اگبجول	حمایت مدیریت، آموزش، فن‌آوری اطلاعات، کار گروهی، مهارت، تعهد کارکنان و زمان (۴۰).
۱۷	عبدالمجید و سلیمان	حمایت مدیریت ارشد، تعیین فرایندهای اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، انتخاب نرم‌افزار مناسب و اطمینان از درک درست کارکنان از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (۴۱).
۱۸	خوزین	رهبر، آموزش، منابع کافی، مستندسازی، استفاده از برنامه راهبردی، درک الگوی هزینه نظام مدیریتی، رقابت بازار و اندازه سازمان (۴۲).
۱۹	وگمن	نظام مدیریتی، رقابت بازار و اندازه سازمان (۴۳).
۲۰	پیک، تیلز و ابو منصور	حمایت مدیران ارشد، پاداش گروهی، اطلاع از روش هزینه، اهمیت وظیفه و انسجام گروهی (۴۴).
۲۱	عسکرانی و یزدی فرد	حمایت، آموزش، راه‌های ارتباطی و شبکه‌ها (۴۵).

روش پژوهش

پنج‌تایی لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) بوده است.

برای تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری از روش روایی صوری استفاده شده است. به این صورت که روایی پرسش‌نامه از طریق نمونه‌گیری محدود، پالایش مکرر و هم‌چنین با استفاده از نظرات صاحب‌نظران، مسئولان مالی و حسابداری دولتی، به‌صورت استاندارد درآمد و در مرحله بعد، روایی متغیرهای شناسایی شده با استفاده از نظرات صاحب‌نظران و با استفاده از پرسش‌نامه جداگانه‌ای بررسی شد و سرانجام، روایی پرسش‌نامه در سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت. برای تعیین پایایی نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب بدست آمده ۰/۸۷ است که نشان می‌دهد سوال‌های مندرج در پرسش‌نامه در راستای هدف و موضوع پژوهش بوده است.

برای پاسخ به سوال پژوهش، در مرحله اول عواملی که به طور بالقوه بر اثربخشی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تأثیر می‌گذارد از ادبیات پژوهش استخراج شد، سپس اهمیت هر یک از این عوامل از طریق رد یا تأیید فرضیه مورد آزمون قرار گرفت.

متغیرهای پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر است. اهمیت این سازمان در فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی بویژه حوزه درمان کشور همان طور که پیش

پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات، پژوهشی توصیفی و از لحاظ این که در صدد شناخت هرچه بهتر شرایط برای تبیین فرایند تصمیم‌گیری پیرامون استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر است، پیمایشی محسوب می‌شود.

در پژوهش حاضر بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر برای بررسی انتخاب شده است. بنابراین، جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مدیران و سرپرستان و حسابداران بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر است که بر اساس آمار استخراج شده از واحد منابع انسانی این اداره تعداد آن ۱۱۰ نفر است. با مراجعه حضوری به بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه‌ها اقدام شد. در پژوهش حاضر به‌منظور کاهش اشتباهات نمونه‌گیری، افزایش توان آزمون و هم‌چنین محدود بودن تعداد مدیران و حسابداران و سرپرستان بخش درمان و ارتباط نداشتن کلیه کارکنان با موضوع هزینه‌یابی تعداد ۱۱۰ عدد پرسش‌نامه توزیع و با توجه به مراجعه حضوری و پی‌گیری‌های مستمر از این تعداد تنها ۸۳ عدد پرسش‌نامه (با درصد بازگشت ۴/۷۵٪) جمع‌آوری شد.

برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. نوع سؤال‌های بکار رفته در پرسش‌نامه از نوع بسته و بر مبنای طیف

از این تشریح شد قابل توجه و حائز اهمیت است. برای بررسی موضوع با استفاده از متون و ادبیات پژوهش، عوامل مؤثر بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شامل عوامل سازمانی و رفتاری، عوامل فنی، عوامل اقتصادی، عوامل فردی (ویژگی‌های طراحان و مجریان) و عوامل قانونی شناسایی شد. از تلفیق عواملی که در پژوهش‌های پیشین به عنوان عامل موفقیت یا عامل مؤثر بر استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بوده است ۵ عامل کلی زیر مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

عوامل سازمانی و رفتاری: عوامل سازمانی و رفتاری مربوط به رفتار و روابط رسمی و غیررسمی کارکنان و مدیران سطوح مختلف در سازمان است (۲۴-۲۳).
عوامل فنی: عواملی ناشی از مواردی که ریشه در ذات و ماهیت روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دارد (۲) و (۲۴).

عوامل اقتصادی: مجموعه عواملی از قبیل هزینه‌های بخش‌های مختلف طرح، ابزار و توانایی‌های مالی و میزان مقرون‌به‌صرفه بودن اجرای طرح (۲۴).
عوامل فردی: شامل ویژگی‌های گروه طراحی و مجریان است (۲۴).

عوامل قانونی: نظر به این که سازمان تأمین اجتماعی نهادی عمومی و غیردولتی است، قوانین و مقررات در این سازمان و مراکز تحت مالکیت آن اهمیت خاصی دارد؛ لذا، عوامل قانونی به عنوان مجموعه عواملی در نظر گرفته شده است که اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را از لحاظ قانونی مشروعیت می‌بخشد (۴۶-۴۷).

بر اساس پیشینه و ادبیات پژوهش عوامل مؤثر بر امکان‌سنجی استقرار و تداوم بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شرح شکل شماره ۱ ارائه شده است. این عوامل به عنوان مبنای فرضیه‌های پژوهش مدنظر قرار گرفته است.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس عوامل پنج‌گانه بنیادی عنوان شده در شکل شماره ۱ و با توجه به متغیرهای زیرمجموعه آن، که در بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش مشخص شده‌اند، فرضیه‌های پژوهش در قالب یک فرضیه اصلی و ۵ فرضیه فرعی به شرح زیر طراحی و تدوین شد:

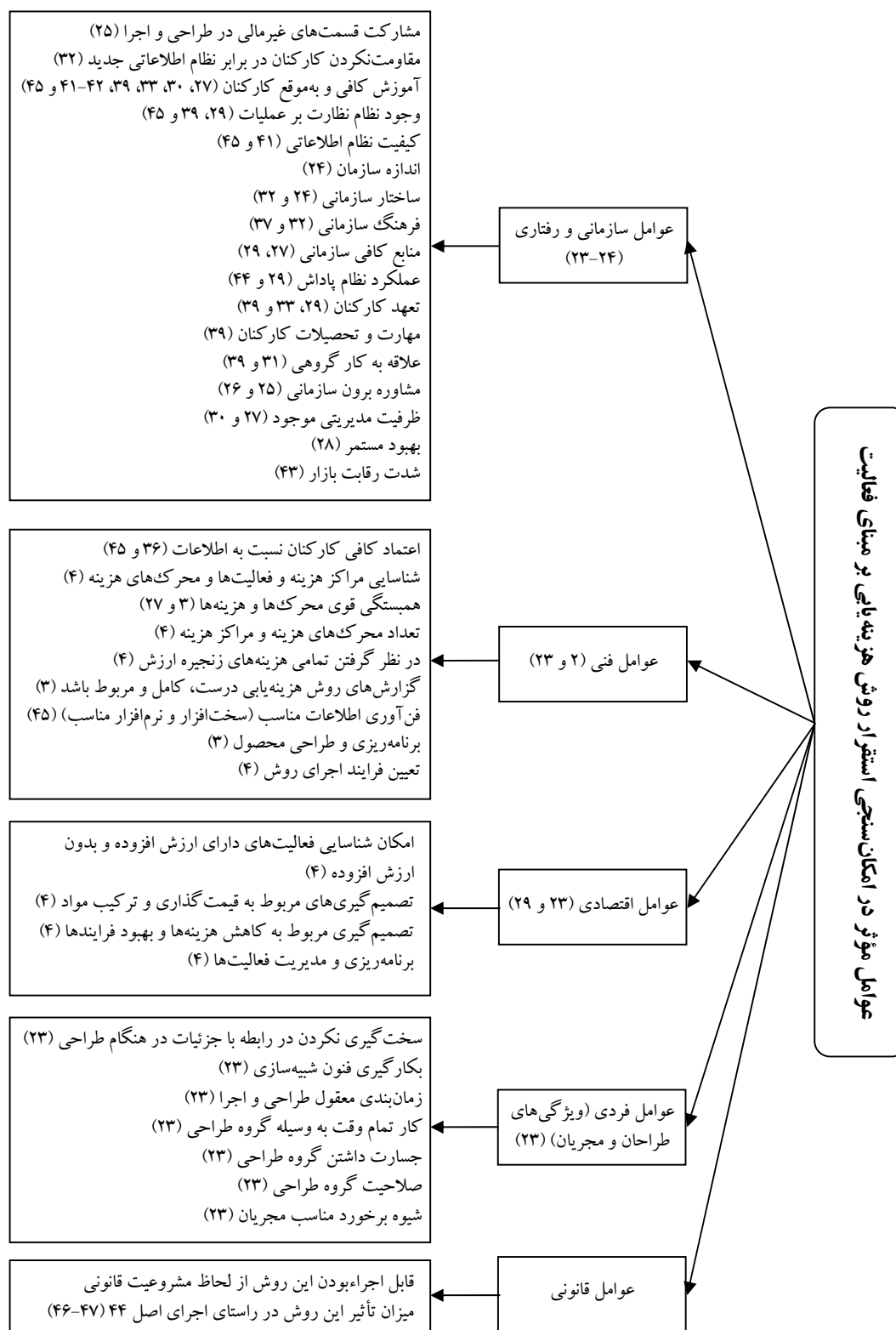
فرضیه اصلی: امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱: از نظر عوامل سازمانی و رفتاری استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر امکان‌پذیر است.

فرضیه فرعی ۲: از نظر عوامل فنی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر امکان‌پذیر است.

فرضیه فرعی ۳: از نظر عوامل اقتصادی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر امکان‌پذیر است.

فرضیه فرعی ۴: از نظر عوامل فردی (ویژگی‌های طراحان و مجریان) استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان



شکل ۱: عوامل مؤثر در امکان‌سنجی استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

بوشهر امکان پذیر است.

فرضیه فرعی ۵: از نظر عوامل قانونی استقرار روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر امکان پذیر است.

یافته‌ها

پاسخ دهندگان ۶۱ نفر مرد و ۲۲ نفر زن بوده‌اند. سایر آمار توصیفی مهم مربوط به پاسخ دهندگان پژوهش در جدول شماره ۲ شامل سطح تحصیلات، سابقه کار، سمت افراد و رشته تحصیلی آمده است. همان‌طور که در جدول شماره ۲ نشان داده شده است ۸۹٪ از پاسخ‌گویان تحصیلاتی بالاتر از کارشناسی داشته‌اند و بیش از ۹۴٪ از پاسخ‌گویان بیش از ۵ سال سابقه کاری داشته‌اند و تعداد پاسخ‌گویان رشته مرتبط با رشته حسابداری (مدیریت، اقتصاد و حسابداری) بیش از ۷۲٪ از پاسخ‌گویان را تشکیل می‌دهند. بنابراین، با توجه به این موارد نتیجه‌گیری و استناد به داده‌های برآمده از پژوهش منطقی خواهد بود.

در پژوهش حاضر بعد از جمع‌آوری و تلخیص داده‌ها به وسیله رایانه و با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام شد. نرمال بودن توزیع داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شده است که نتایج حاصل بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. با توجه به این که فرضیه‌های پژوهش به صورت تفاوتی (مقایسه‌ای)

تدوین شده است می‌توان برای آزمون آن‌ها از آزمون «تک نمونه‌ای» استفاده کرد؛ به گونه‌ای که چنانچه ارزش آزمون بزرگ‌تر از عدد ۳ باشد، آنگاه فرضیه پژوهش تأیید شده و علامت حدود پایین و بالای فاصله اطمینان هر دو مثبت خواهد بود. در غیر این صورت فرضیه مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد و علامت حد پایین منفی و علامت حد بالا مثبت است. پس از انجام این آزمون، خروجی‌ها و نتایج به طور خلاصه در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

همان‌گونه که نتایج آزمون، مندرج در جدول شماره ۳، نشان می‌دهد در خصوص امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، عوامل سازمانی و رفتاری، عوامل فنی، عوامل اقتصادی و عوامل فردی سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰ بوده و کوچک‌تر از ۰/۰۵ است. همچنین، از آنجا که هر دو حد پایین و بالای برآورد فاصله اطمینان مثبت شده است می‌توان ادعا داشت که فرضیه اصلی و فرضیه‌های یک‌الی چهار پژوهش پذیرفته می‌شود. یعنی، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ ادعا کرد که از نظر پاسخ‌گویان، امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر وجود دارد و همچنین از لحاظ عوامل سازمانی و رفتاری، عوامل فنی، عوامل اقتصادی و عوامل فردی نیز شرایط مساعد بوده و استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از لحاظ این عوامل امکان‌پذیر است. افزون بر این، همان‌گونه که نتایج نشان می‌دهد در خصوص عوامل قانونی، سطح معناداری برابر با ۰/۲۶۲ بوده و بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است و حد پایین منفی و حد بالای فاصله

جدول ۲: آمار توصیفی پاسخ دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۶۱	۷۳
زن	۲۲	۲۷
جمع	۸۳	۱۰۰
سطح تحصیلات		
دکتر	۱۳	۱۶
کارشناسی ارشد	۲۱	۲۵
کارشناسی	۴۰	۴۸
سایر	۹	۱۱
جمع	۸۳	۱۰۰
سابقه کار		
کمتر از ۵ سال	۵	۶
بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۴	۱۷
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۳۱	۳۷
بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۷	۲۰
بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۱۳	۱۶
بیشتر از ۲۵ سال	۳	۴
جمع	۸۳	۱۰۰
سمت		
مدیر	۱۷	۲۰
سرپرست	۳۹	۴۷
حسابدار	۲۷	۳۳
جمع	۸۳	۱۰۰
رشته تحصیلی		
پزشکی	۱۳	۱۶
مدیریت	۲۳	۲۸
حسابداری	۲۶	۳۱
اقتصاد	۱۱	۱۳
سایر	۱۰	۱۲
جمع	۸۳	۱۰۰

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

ارزش آزمون = ۳						
متغیر	٪۹۵ برآورد فاصله اطمینان		اختلاف میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t
	حد بالا	حد پایین				
امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۰/۳۹۳۰	۰/۲۵۹۴	۰/۳۲۶۱۸	۰/۰۰۰	۸۲	۹/۷۱۶
عوامل سازمانی و رفتاری	۰/۴۰۹۵	۰/۲۶۲۹	۰/۳۳۶۲	۰/۰۰۰	۸۲	۹/۱۲۲
عوامل فنی	۰/۵۶۶۹	۰/۳۴۴۷	۰/۴۵۵۸۲	۰/۰۰۰	۸۲	۸/۱۶۲
عوامل اقتصادی	۰/۴۴۱۲	۰/۲۱۹۰	۰/۳۳۰۱۲	۰/۰۰۰	۸۲	۵/۹۱
عوامل فردی	۰/۳۳۹۵	۰/۱۷۳۴	۰/۲۵۶۴۵	۰/۰۰۰	۸۲	۶/۱۴۱
عوامل قانونی	۰/۱۸۲۹	(۰/۰۵۰۳)	۰/۰۶۶۲۷	۰/۲۶۲	۸۲	۱/۱۳

دسته‌بندی این عوامل متعدد در قالب موارد کلی‌تر شامل عوامل سازمانی و رفتاری، فنی، اقتصادی، فردی و قانونی به بررسی موضوع پرداخته شد.

فرضیه فرعی اول شامل عوامل سازمانی و رفتاری است. در این فرضیه آموزش به موقع کارکنان به وسیله سازمان، مشارکت قسمت‌های غیرمالی در طراحی، مشاوره برون‌سازمانی و مؤثر بودن ساختار سازمانی برای استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مدنظر قرار گرفت. نتایج آزمون این فرضیه نشان‌دهنده تأیید آن بود و آمادگی بخش درمان تأمین اجتماعی را از این بُعد نشان داد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رجبی (۲)، برون و همکاران (۲۵)، اینس و همکاران (۲۶) و اندرسون (۳۰) همسو است و با نتایج طالب‌نیا و همکاران (۲۴) مغایرت دارد.

فرضیه فرعی دوم عوامل فنی مؤثر بر استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را مدنظر قرار می‌دهد. در این فرضیه امکان شناسایی مراکز هزینه و فعالیت، فن‌آوری اطلاعات مناسب و برنامه‌ریزی و طراحی محصول مدنظر قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه فرعی

اطمینان مثبت است؛ لذا، می‌توان اذعان داشت که فرضیه پنجم پژوهش پذیرفته نمی‌شود. البته، تأییدنشدن این فرضیه پژوهش به معنای داشتن منع قانونی برای استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر نیست بلکه نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان به عوامل قانونی به‌عنوان یک عامل مؤثر در استقرار روش هزینه‌یابی نگاه نمی‌کنند.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر در قالب یک فرضیه اصلی و پنج فرضیه فرعی مورد بررسی قرار گرفت. در فرضیه اصلی امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر مطرح شد. بر اساس پیشینه پژوهش موفقیت روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عوامل متعددی بستگی دارد که با

دوم نشان‌دهنده تأیید آن بود و آمادگی بخش درمان تأمین اجتماعی را از این نظر نشان داد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رجبی (۲)، بلوچر و همکاران (۴)، اژدری (۵) و عسکرانی و همکاران (۴۵) همسو است و با نتایج طالب‌نیا و همکاران (۲۴) مغایرت دارد.

فرضیه فرعی سوم، عوامل اقتصادی موثر بر استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را مدنظر قرار می‌دهد. در این فرضیه امکان‌شناسایی فعالیت‌های دارای ارزش‌افزوده و بدون ارزش‌افزوده، تصمیم‌گیری مربوط به کاهش هزینه‌ها و بهبود فرایندها، برنامه‌ریزی و مدیریت فعالیت‌ها مدنظر قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم نشان‌دهنده تأیید آن بود و آمادگی بخش درمان تأمین اجتماعی را از این نظر نشان داد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رجبی (۲)، بلوچر و همکاران (۴)، حساس‌یگانه و همکاران (۲۳) و این و همکاران (۴۵) همسو است و با نتایج طالب‌نیا و همکاران (۲۴) و کشاورزی و همکاران (۴۷) مغایرت دارد.

فرضیه فرعی چهارم عوامل فردی مؤثر در استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را مدنظر قرار می‌دهد. در این فرضیه سخت‌گیری نکردن در رابطه با جزئیات در هنگام طراحی، زمان‌بندی معقول طراحی و اجرا و شیوه برخورد مناسب مجریان مدنظر قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم نشان‌دهنده تأیید آن بود و آمادگی بخش درمان تأمین اجتماعی را از این بُعد نشان داد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رجبی (۲)، بلوچر و همکاران (۴) و حساس‌یگانه و همکاران (۲۳) همسو است و با نتایج طالب‌نیا و همکاران (۲۴) و

کشاورزی و همکاران (۴۷) مغایرت دارد.

فرضیه فرعی پنجم عوامل قانونی مؤثر در استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را مدنظر قرار می‌دهد. در این فرضیه قابل‌اجراءبودن این روش از لحاظ مشروعیت قانونی، میزان تأثیر این روش در راستای اجرای اصل ۴۴ مدنظر قرار گرفت. نتایج حاکی از غیرموثربودن این عامل در استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در این سازمان است و پاسخ‌دهندگان تأثیر عوامل قانونی را در استقرار روش هزینه‌یابی معنادار ارزیابی نکردند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رجبی (۲)، بلوچر و همکاران (۴) و حساس‌یگانه و همکاران (۲۳)، همسو است و با نتایج طالب‌نیا و همکاران (۲۴) و کشاورزی و همکاران (۴۷) مغایرت دارد.

عدم همخوانی نتایج پژوهش حاضر با برخی از نتایج پژوهش‌های طالب‌نیا و همکاران (۲۴) و کشاورزی و همکاران (۴۷) می‌تواند ناشی از بافت و ساختار و فرهنگ سازمانی متفاوت باشد. در مجموع نتایج پژوهش نشان داد که امکان استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سطح کلی و در سطح فرضیه‌های فرعی فراهم است و مسئولین امر در این سازمان می‌توانند با حمایت و پشتیبانی لازم به استقرار این روش هزینه‌یابی اقدام کنند. از این رو، امکان اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر وجود دارد.

پیشنهاد‌های کاربردی

۱. با توجه به نتایج پژوهش که نشان داد عوامل

سازمانی و رفتاری می‌تواند امکان اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر را فراهم آورد مدیران و مسئولان باید به عواملی همچون حمایت مدیران ارشد، مشارکت قسمت‌های غیرمالی در فرایند طراحی و اجرا، آموزش استقرار اتوماسیون مالی و اداری، ارتقاء سطح کیفیت نظام اطلاعاتی، تعریف درست و شفاف سطوح اختیارها و مسئولیت‌ها، انگیزش کارکنان، کار گروهی، ارتقاء سطح مهارت کارکنان و تمایل و آمادگی مدیران و کارکنان توجه ویژه‌ای داشته باشند.

۲. با توجه به نتایج پژوهش که نشان داد عوامل فنی می‌تواند امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر را فراهم آورد مدیران و مسئولان باید به عواملی همچون سطح اعتماد به نظام اطلاعاتی مدیریت، شناسایی مراکز هزینه و فعالیت‌ها، تشخیص هزینه‌های زنجیره ارزش، صحت و دقت گزارش‌های روش هزینه‌یابی، سطح فن‌آوری اطلاعات از جنبه سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و تعیین فرایند استقرار روش هزینه‌یابی توجه ویژه‌ای داشته باشند.

۳. با توجه به نتایج پژوهش که نشان داد عوامل اقتصادی می‌تواند امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر را فراهم آورد مدیران و مسئولان باید به عواملی همچون شناسایی فعالیت‌هایی که دارای ارزش افزوده نیستند، آثار

استقرار روش هزینه‌یابی بر تصمیم‌گیری‌های مرتبط با قیمت‌گذاری خدمات، آثار استقرار آن بر تصمیم‌گیری‌های مرتبط با کاهش هزینه و بهبود فرایندها، آثار استقرار روش هزینه‌یابی بر فرایند برنامه‌ریزی فعالیت‌ها و تحلیل هزینه-فایده در استقرار روش هزینه‌یابی توجه ویژه‌ای داشته باشند. ۴. با توجه به نتایج پژوهش که نشان داد عوامل فردی می‌تواند امکان استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر را فراهم آورد مدیران و مسئولان باید به عواملی همچون جدیت و جسارت طراحان و مشاوران در فرایند استقرار، نوع و میزان بکارگیری فنون شبیه‌سازی در طراحی، زمان انجام هر کدام از مراحل طراحی و استقرار، سطح کیفی و کمی فعالیت‌های گروه طراحی، رتبه و صلاحیت علمی گروه‌های طراحی و مشاوره و طرز برخورد مجریان و مشاوران روش هزینه‌یابی توجه ویژه‌ای را داشته باشند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

با توجه به این که پژوهش حاضر نخستین پژوهش انجام شده در سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر است به نظر می‌رسد می‌تواند راه‌گشایی برای پژوهش‌های بعدی در این زمینه باشد. با این اوصاف برای پژوهش‌های بعدی پیشنهاد می‌شود:

۱. پژوهش حاضر در سازمان تأمین اجتماعی (بخش بیمه‌ای و بخش درمان) سایر استان‌ها نیز انجام شود.

به پرسش‌نامه وجود داشت. تلاش شد تا حد امکان با استفاده از روابط دوستانه و ایجاد تعاملات سازنده با کارکنان آثار آن کم‌رنگ شود و با دریافت معرفی‌نامه رسمی از سوی مدیریت ارشد این نگرانی‌ها کم‌تر و قابل کنترل‌تر شود؛ با این وجود ممکن است این عامل تا اندازه‌ای بر نتایج نهایی پژوهش اثرگذار باشد.

۳. نظر به انجام پژوهش در بخش درمان سازمان تأمین اجتماعی استان بوشهر تعمیم نتایج به سایر مراکز درمانی کشور باید با احتیاط انجام شود.

تشکر و قدردانی

از سردبیر محترم مجله و سه داور محترم مقاله که برای ما ناشناخته بوده‌اند اما یادداشت‌ها و راهنمایی‌های آنان قطعاً موجب بهبود و استحکام بیشتر مقاله شده است، تشکر و قدردانی می‌شود. هم‌چنین، از جناب آقای دکتر غلامرضا جمالی بابت راهنمایی‌ها و نظرات گران‌بهایشان در ارتقاء کیفی تحلیل‌های آماری مقاله، تشکر ویژه می‌شود.

۲. در پژوهشی عملکرد سایر سازمان‌هایی که روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در آن‌ها اجرا شده، ارزیابی شود.

۳. پژوهشی برای بررسی تأثیر متغیرهای فرهنگی و محیطی (رقابت، تحریم و غیره) بر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت انجام شود.

۴. پژوهشی برای بررسی تأثیر استقرار روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر میزان رضایت و تکریم ارباب‌رجوع انجام شود.

محدودیت‌های پژوهش

۱. امکان دارد برخی از متغیرها از جمله سطح دانش آزمودنی‌ها نسبت به مفاهیم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و نداشتن تجربیات عملی راجع به این مفاهیم بر نتایج پژوهش تأثیر داشته باشد که در پژوهش حاضر مدنظر قرار نگرفته است هر چند تجربه بالا پاسخ‌دهندگان در زمینه حسابداری می‌تواند اثر این عامل را کم‌رنگ کند.

۲. نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش‌های علمی در بین کارکنان و پاسخ‌گویان

References

- 1 Nathalie, D.; Kristof, S.; and R. Filip (2009). "Time-Driven Activity-Based Costing in an Outpatient Clinic Environment: Development, Relevance and Managerial Impact", *Journal of Health Policy*, Vol. 23, No. 2, pp. 296-304.
- 2 Rajabi, A. (2003). "Designing Activity-Based Costing (ABC) System to Calculate the Cost Price of Services in the Government Hospitals (A Case Study: Shiraz Shahid Faghihi Hospital)", *The 7th Iranian Accounting Conference*, Babolsar, 23 November. [In Persian]
- 3 Pourreza, A. (Translator) (2002). *The Analysis of Hospital Costs: Manually for the Management*, 1st Edition,

- Tehran: Social Security Research Institute Publications. [In Persian]
- 4 Blocher, E.; Stout, D.; and G. Cokins (2012). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, 6th Edition, United States: McGraw-Hill/Irwin.
 - 5 Azhdari, Z. (2007). "The Calculation of Actual Price of Routine Laboratory Tests by Activity-Based Costing Method in Golestan Hospital, Ahvaz", The Research Project No. 86S47. [In Persian]
 - 6 Alipour, Sh. (2008). "Activity-Based Costing", *Hesabras*, Nos. 4 and 5, pp. 16-38. [In Persian]
 - 7 Lievens, Y.; Van Den Bogaert, W.; and K. Kesteloot (2003). "Activity-Based Costing: A Practical Model for Cost Calculation in Radiotherapy", *International Journal of Radiation Oncology Biology Physics*, Vol. 57, No. 2, pp. 522-35.
 - 8 Hugh, R. and P. H. Waters (2004). "Pricing Health Services for Purchasers-A Review of Methods and Experiences", *Health Policy*, Vol. 70, No. 2, pp. 175-184.
 - 9 Salamat, A. (2012). "A Criterion for Methodological Feasibility of Explanation Plans for the Establishment of Insurance Companies", *The Insurance World Periodical*, Vol. 14, No. 8, pp. 34-53. [In Persian]
 - 10 Moradi, J.; Valipour, H.; Razi, M.; and R. Zare (2012). "The Feasibility of Implementing Operational Budgeting (A Case Study: Shiraz Municipality)", *Journal of Management Audit and Accounting Knowledge*, Vol. 1, No. 4, pp. 65-83. [In Persian]
 - 11 Foroughi, D.; Haghghi Parapari, M.; and A. Rasaian (2012). "The Feasibility of Implementing the Activity-Based Costing in Operational Budgeting of Government Agencies (A Case Study: The Government Agencies of Isfahan Province)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 47-62. [In Persian]
 - 12 Kaplan, R. and D. Norton (2004). *Strategy Maps Coverting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, 1st Edition, Boston: Harvard Business School Press.
 - 13 Lee, J. Y.; Jacob, R.; and M. Ulinski (1994). "Activity-Based Costing and Japanese Cost Management Techniques: A Comparison", *Advances In Management Accounting*, Vol. 4, No. 2, pp. 179-196.
 - 14 Khozein, A. and M. Garkaz (2010). "The Influential Factors on the Effectiveness of Activity-Based Costing System (ABC) in the Companies of Chemical Products Group", *Journal of Oil and Energy*, Vol. 9, No. 3, pp. 36-55. [In Persian]
 - 15 Mousavi, S. M. (2003). "The Morphology and the Anticipation of long-Term Support Costs of Social Security Organization with an Emphasis on Social and Economic Components (A Social Security Econometric Approach)", *Journal of Social Security Organization*, Vol. 15, pp. 329-348. [In Persian]
 - 16 Vaughn, P. and C. Raab (2010). "The Application of Activity-Based Costing to a Support kitchen in a Las Vegas Casino", *International Journal of Contemporary Hospitality*, Vol. 22, No. 7, pp. 1033-1047.
 - 17 Dalci, I. and V. Tanis (2009). "Customer Profitability Analysis with Time Driven Activity-Based Costing: A Case Study in Hotel", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 22, No. 5, pp. 609-637.
 - 18 Arnaboldi, M. and I. Lapsley (2005).

- “Activity-Based Costing in Healthcare: A UK Case Study”, *Research Healthcare Financial Management*, Vol. 10, No. 1, pp. 22-34.
- 19 Adamu, A. and A. Olotu (2009). “The Practicability of Activity-Based Costing System in Hospitality Industry”, *A Journal of the Department of Accounting*, Vol. 13, No. 4, pp. 36-49.
- 20 Rezapour, A. and H. Mirza Abbasi (2008). “The Cost Price of Services in the Diagnostic Departments of Educational Centers of Qazvin University of Medical Sciences According to Activity-Based Costing Technique”, *Journal of Homaye Salamat*, Vol. 4, No. 2, pp. 23-26. [In Persian]
- 21 Nasiripour, A. and M. Maleki (2010). “Calculating the Cost Price of Clinical Laboratory Services of Tehran Valiye-Asr Hospital by Using Activity-Based Costing Technique in the Year 2010”, *Journal of Hospital*, Vol. 2, No. 2, pp. 7-17. [In Persian]
- 22 Ebadifard Azar, F.; Gorji, A; Hadian, H; Mahboob, M; and A. Ahari (2008). “Calculating the Cost Price of Training Students in Different Educational Degrees in the School of Health Management and Medical Information Services of Iran University of Medical Sciences by Using Activity-Based Costing Method in the Academic Year 2006”, *Journal of Health Administration*, Vol. 6, No. 1, pp. 23-28. [In Persian]
- 23 Hassas Yeganeh, Y.; Dianati Deilami, Z.; and A. Nowrouzbeigi (2011). “The Investigation of Management Accounting Situation in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Journal of Management Accounting*, Vol. 4, No. 8, pp. 1-18. [In Persian]
- 24 Talebnia, Gh.; Khozein, A; and M. Dankoob (2012). “Investigating the Priority of the Effective Factors in the Implementation and Performance of Activity-Based Costing by Using Analytic Hierarchy Process in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange (Chemical Industry Group)”, *Accounting and Auditing Research*, Vol. 3, No. 13, pp. 1-25. [In Persian]
- 25 Brown, D.; Booth, P; and F. Giacobbe (2004). “Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity-Based Costing in Australia”, *Accounting and Finance*, Vol. 44, No. 3, pp. 329-356
- 26 Innes, J. and F. Mitchell (1991). *Activity-Based Cost Management: A Case Study of Development and Implementation*, 1st Edition, United States: Chartered Institute of Management Accountants.
- 27 Bhimani, A. and D. Pigott (1992). “Implementing ABC: A Case Study of Organizational and Behavioural Consequences”, *Management Accounting Research*, Vol. 1, No. 3, pp. 119-132.
- 28 Shields, M. (1995). “An Empirical Analysis of Firms’ Implementation Experiences with Activity-Based Costing”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 3, pp. 148-166.
- 29 Inne, J. and F. Mitchell (1995). “A Survey of Activity-Based Costing in the UK’s largest Companies”, *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 1, pp. 137-153.
- 30 Anderson, S. and M. Young (1997). “Evaluation of Activity-Based Costing Systems: The Impact of Contextual and Procedural Factors”, *Journal of Management Accounting Research*,

- Vol. 8, No. 4, pp. 239-277.
- 31 Krumwiede, K. (1998). "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 3, pp. 239-277.
- 32 Gunasekaran, A. and M. Sarhadi (1998). "Implementation of Activity-Based Costing in Manufacturing", *International Journal of Production Economics*, Vol. 56, No. 3, 56-57, pp. 213-242.
- 33 Brewer, P. (1998). "National Culture and Activity-Based Costing Systems: A Note", *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 2, pp. 241-260
- 34 Gunasekaran, A. (1999). "A Framework for the Design and Audit of an Activity-Based Costing System", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 118-126.
- 35 Narayanan, V. and R. Sarkar (1999). "The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries-A Field Study ", *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol. 11, No. 2, pp. 257-288.
- 36 Houry, K. Y.; Ancelevicz, J.; and F. C. Vasconcelos (2001). "The Activity-Based Cost System ABC as a Strategic Tool: An Empirical Test", Available at: [www.http://papers.ssrn.com/sol3/](http://papers.ssrn.com/sol3/). [Online] [10 August 2015]
- 37 Reyhanoglu, M. (2000). "Activity-Based Costing System: Advantage and Disadvantages", Available at: www.papers.ssrn.com/sol3/. [Online] [10 August 2015]
- 38 Liua, L. and F. Panb (2002). "The Implementation of Activity-Based Costing in China: An Innovation Action Research Approach", *The British Accounting Review*, Vol. 39, No. 3, pp. 264-249.
- 39 Gupta, M. and K. Galloway (2003). "Activity-Based Costing/Management and its Implications for Operations Management", *Technovation*, Vol. 23, No. 1, pp. 131-138.
- 40 Agbejule, A. (2006). "Motivation for Activity-Based Costing Implementation", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 2, No. 1, pp. 73-42.
- 41 Abdul Majid, J. and M. Sulaiman (2008). "Implementation of Activity-Based Costing in Malaysia", *Asian Review of Accounting*, Vol. 16, No. 1, pp. 39-55.
- 42 Khozein, A. (2009). "The Factors Effective in a Succeed Implementing Activity-Based Costing and Management", *The Accounting Review*, Vol. 9, No. 3, pp. 264-249.
- 43 Wegmann, G. (2011). "The Development of the Activity-Based Costing Method: A Comparison between France and China", *International Symposium on Applied Economics*, Vol. 18, No. 4, pp. 34-45.
- 44 Pike, R; Tayles, M.; and N. Abu Mansor (2011). "Activity-Based Costing User Satisfaction and Type of System: A Research Note", *The British Accounting Review*, Vol. 43, No. 1, pp. 66-72.
- 45 Askarany, D; Yazdifar, H.; and S. Askary (2010). "Supply Chain Management, Activity-Based Costing and Organisational Factors", *International Journal of Production Economics*, Vol. 127, No. 2, pp. 248-238.
- 46 Vakilifard, H. and F. Nazari (2012). "The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in the Institutions Affiliated to

the Ministry of Health and Medical Education”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-125
[In Persian]
47 Keshavarzi, M.; Valipour, H.; and A.

Jamali (2014). “The Feasibility of Implementing Performance-Based Budgeting in the Shiraz University of Medical Sciences”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 1, pp. 61-83.