

مجله حسابداری سلامت، سال هشتم، شماره اول، پیاپی ۲۱، بهار و تابستان ۱۳۹۸، صص ۶۹-۴۹.

شناسایی موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت کشور: مطالعه موردی بیمارستان‌های استان آذربایجان شرقی

امین بلوری^۱، سعید محمودزاده باغبانی^۲ و دکتر غلامرضا رضایی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۲۰

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۶/۰۹/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۲/۳۱

چکیده

مقدمه: بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نهادهای دولتی و وابسته به دولت مانند بیمارستان‌ها از ضرورت‌های اساسی است. در این راستا، پژوهش حاضر به ارزیابی موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌پردازد.

روش پژوهش: روش پژوهش مورد استفاده اکتشافی پیمایشی از نوع نظرسنجی است. جامعه آماری پژوهش را کلیه کارکنان حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی در سال ۱۳۹۵ تشکیل می‌دهد. نمونه پژوهش، ۲۱۷ نفر است. به منظور بررسی پرسش‌های پژوهش از آزمون‌های t یک نمونه‌ای و آزمون میان استفاده شد. **یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی شامل عوامل فرهنگی، سازمانی و قانونی، شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب و موارد مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) است.

نتیجه‌گیری: به مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به‌ویژه مدیران بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی پیشنهاد می‌شود در جهت رفع موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی، واحد حسابداری مدیریت را ایجاد و با راه‌اندازی رشته «حسابداری مدیریت بهداشت و درمان» نیازهای سازمان خود را تأمین کنند. هم‌چنین، مدیران بیمارستان‌ها با رویکردی مثبت نسبت به کارکنانی که در زمینه استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت ایفای نقش می‌کنند، هماهنگی لازم برای فعالیت‌های آنان را با سایر واحدهای بیمارستان فراهم کنند.

واژه‌های کلیدی: بیمارستان، حسابداری مدیریت، موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب، موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی، موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری.

۱. مربی، گروه حسابداری، واحد اهر، دانشگاه پیام نور، اهر، ایران (رایانامه: aminboluori.63@gmail.com)

۲. مربی، گروه حسابداری، واحد شبستر، دانشگاه پیام نور، شبستر، ایران (رایانامه: saeed.m1362@gmail.com)

۳. دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: rezaac.1990@yahoo.com)

مقدمه

مدیران برای انجام وظایف مدیریتی از قبیل برنامه‌ریزی، کنترل، سنجش مسئولیت، بودجه‌بندی و تصمیم‌گیری نیاز به اطلاعات حسابداری مدیریت دارند؛ چرا که استفاده از اطلاعات حسابداری مالی به تنهایی کافی نیست (۲۲). نمازی در پژوهشی با بررسی آینده حسابداری مدیریت به این موضوع اشاره می‌کند که حسابداران مدیریت باید خود را برای آینده از نظر توانایی‌های فنی و شایستگی حرفه‌ای و اخلاقی در ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی آماده کنند. در صورتی که رویکردی غیر از این را در پیش گیرند، سازمان‌ها برای دریافت اطلاعات مربوط و به موقع از سایر افراد توانمند استفاده خواهند کرد که این اتفاق باعث تزلزل جایگاه حسابداری مدیریت می‌شود (۲۳). آرف و همکاران در پژوهشی اظهار داشته‌اند که بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات بهداشتی و درمانی در جهت بهبود عملکردشان به دنبال مشارکت در فعالیت‌هایی هستند که منجر به کاهش هزینه‌ها می‌شود (۲۴). با این وجود، بررسی سیر تکاملی حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که با وجود پیشرفت‌های چشم‌گیر این دانش حسابداری در زمینه نظری، هم‌گام و متناسب با تحولات اقتصادی و فن‌آوری توسعه لازم را در عمل و بکارگیری این فن‌ها نداشته است (۲۵). بنابراین، مسأله پژوهش حاضر بررسی موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت کشور است. به بیان دقیق‌تر، چه عواملی بر استفاده‌نشدن از فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت (بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی) اثرگذار است؟ دلیل طرح این پرسش، اهمیت اطلاعات در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران است. چرا که نظام

در سال‌های اخیر هزینه‌های بخش سلامت افزایش چشم‌گیری یافته است؛ به طوری که در طی ۳۰ سال گذشته، هزینه‌های خدمات درمانی در کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه سه برابر شده (۱) و در نتیجه هزینه‌یابی خدمات مراقبت‌های بهداشتی اهمیت بسیار بالایی پیدا کرده است (۲). این افزایش چشم‌گیر در هزینه‌ها باعث تمرکز بیشتر بر اقتصاد شده (۳-۵) و با جهت‌گیری به سوی حسابداری مدیریت و تأکید بر کارایی، کنترل هزینه‌ها، بودجه‌ریزی و انواع کنترل مدیریت همراه بوده است (۶-۱۰). هم‌چنین، به دلیل بیشتر شدن سطح اطلاعات بیماران و استانداردهای زندگی عمومی، تقاضا و مشارکت در تصمیم‌گیری در سطوح مختلف افزایش یافته است (۱۱). نتیجه این موارد تغییر مسیر بخش عمومی و نظام سلامت به سمت تجاری‌سازی (۱۲) و توجه سیاست‌گذاران به ارائه راه‌حل‌های مدیریتی بهینه برای نظام عمومی سلامت و بهداشت و درمان و عنایت بیشتر به فلسفه مدیریت عمومی جدید شده است (۶ و ۱۳-۱۵). به همین ترتیب، نقش حسابداری مدیریت به‌طور فزاینده‌ای گسترش یافته و متنوع‌شده است (۱۶-۱۹). به‌طور سنتی، حسابداران مدیریت نقشی عینی و انحصالی (جداگانه) دارند و اعداد و ارقام را به روش‌های جامع و منطقی تجزیه و تحلیل می‌کنند (۱۷). هم‌زمان با گسترش فن‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی، فشار برای کیفیت بهداشت و درمان در کنار مهار کردن هزینه‌ها نیز افزایش یافته است (۲۰ و ۲۱).

بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان بر حسابداری سلامت در بخش عمومی مؤثر باشد. افزون بر مطالب بالا، در یک نگاه کلی اهمیت و ارزش پژوهش حاضر آن است که می‌توان اجرای این پژوهش را در راستای دستیابی به سیاست‌های اقتصاد مقاومتی ابلاغ شده از سوی مقام معظم رهبری دانست. یکی از موارد اشاره شده در این سیاست‌ها، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور با تأکید بر تحول اساسی در ساختارها و حذف موارد غیر ضرور و هزینه‌های زاید است. از آن جا که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی یکی از وزارتخانه‌هایی است که سالانه رقم قابل توجهی از بودجه کل کشور را به خود اختصاص می‌دهد (۲۶)، کاهش هزینه‌های این وزارتخانه به کاهش هزینه‌های دولت می‌انجامد. هم‌چنین، در این وزارتخانه بسیاری از هزینه‌ها را مردم پرداخت می‌کنند که بر اساس برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران پرداخت به وسیله مردم باید به کم‌تر از ۳۰٪ برسد. افزون بر این، وظیفه و تکلیف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیدن به سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ و سیاست‌های کلی سلامت ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری است که طبق آن باید پرداخت به وسیله مردم به کم‌تر از ۱۰٪ برسد (۲۷). گفتنی است که بر اساس مطالعه بانک جهانی در مورد بیمارستان‌های دولتی، بخش اعظم هزینه‌های وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشورهای در حال توسعه در بیمارستان‌ها مصرف می‌شود (۲۸). در نتیجه، این وزارتخانه باید راهکارهای مدیریتی مناسب در زمینه تخصیص بهینه هزینه‌های

حسابداری مدیریت در سازمان‌ها اطلاعات مالی و غیرمالی مورد نیاز مدیران را به‌موقع در اختیار آنان قرار می‌دهد. در این راستا می‌توان با تعیین موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت کشور، گام‌های لازم در جهت حذف این موانع را شناسایی و بستر لازم برای استفاده بیشتر و بهینه‌تر از فن‌های حسابداری مدیریت را در این نظام فراهم کرد. در نگاه اولیه، این مطالعه از چند دیدگاه به ادبیات موجود در زمینه حسابداری مدیریت و حسابداری سلامت می‌افزاید. نخست، این که مطالعه حاضر به درک و شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده‌نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در حوزه سلامت کشور کمک می‌کند؛ به این ترتیب، درک موجود از عوامل محرک بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در حوزه بیمارستان‌ها و درمانگاه‌ها، عمیق‌تر می‌شود. دوم، این که پژوهش‌های بسیاری نشان داده است که برای موفقیت سازمان‌ها استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت اهمیت دارد؛ لذا، این مطالعه می‌تواند نحوه عمل حسابداری مدیریت را روشن سازد. سوم، این پژوهش می‌تواند با شناسایی موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی و ارائه راهکارهای سازنده در این مورد، به جلوگیری از رشد بی‌رویه هزینه‌های درمانی و بیمارستانی و کنترل مؤثر بر هزینه‌های دولت و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور کمک کند. سرانجام، با توجه به این که در این پژوهش، حسابداری مدیریت و عوامل مربوط به آن در سازمان‌های غیرانتفاعی حوزه بهداشت و سلامت بررسی شده است می‌تواند در زمینه شناسایی موانع

بیمارستانی را در پیش گیرد تا در صورت افزایش هزینه‌ها در آینده با مشکل مواجه نشود. در این ارتباط، پژوهش حاضر با شناسایی موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی به کنترل و مدیریت هزینه‌های وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و دولت کمک می‌کند.

مبانی نظری

نظام حسابداری مدیریت ابزار مهمی برای ارتقاء عملکرد در بیمارستان‌ها است (۲۹). این نظام، یک نظام اطلاعاتی انعطاف‌پذیر است که برای پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت و در راستای هدف‌های مدیریتی بکار گرفته می‌شود (۳۰). به این منظور، ممکن است ساختار و محتوای گزارش‌های تهیه شده از سوی نظام اطلاعات حسابداری مدیریت به وسیله یک سازمان از سازمان دیگر متفاوت باشد (۳۱). نتایج پژوهش‌ها نیز مؤید همین ادعا است. نتایج پژوهش وی نشان داد که محتوای اطلاعات حسابداری مدیریت بین سازمان‌های استرالیایی و کره‌ای متفاوت است (۳۲).

در ادبیات مدیریت وظایف اصلی مدیران معمولاً در قالب فعالیت‌هایی هم‌چون برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، راهبری، نظارت و کنترل ارائه می‌شود. تصمیم‌گیری، اساس و شالوده تمام وظایف مدیران است و اهمیت آن در مدیریت تا این حد مطرح شده که بعضی مدیریت را مساوی با تصمیم‌گیری می‌دانند. آن چه بیش از هر چیز موفقیت تصمیم‌گیری‌ها را تضمین می‌کند، دسترسی به اطلاعات و جامعیت، صحت و دقت آن است (۳۳). با این حال، لازمه

استخراج و افشای مناسب اطلاعات حسابداری به موقع، مربوط، دقیق و قابل اتکا، داشتن چارچوبی مشخص و نظام‌مند است که به این چارچوب در اصطلاح حسابداری، «نظام اطلاعاتی حسابداری» می‌گویند. از آن جا که از ویژگی‌های عمده و مهم هر نظام اطلاعاتی قابل انعطاف بودن آن است سازمان‌ها در راستای تحقق هدف‌های خود نیازمند تغییر و تحول مؤثر و مناسب برای بهبود و ارتقای توانمندی نظام اطلاعاتی هستند (۳۴). برای این منظور حسابداری مدیریت یک نظام اطلاعاتی است که اطلاعات مالی و هم‌چنین غیرمالی مربوط را ارائه می‌کند تا مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان داخلی، به ویژه مدیریت، برای انجام وظایف (بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی، کنترل و غیره) و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی قرار گیرد (۳۵).

مدیریت مؤثر به معنای تصمیم‌گیری مناسب و دستیابی به نتایج مطلوب است. هم‌چنین، مدیریت کارا متضمن تخصیص و مصرف مدبرانه منابع است. مدیران سازمان‌ها در تصمیم‌گیری‌های با اهمیت و اجرای راهبرد سازمان، در عمل بر اطلاعات حسابداری مدیریت اتکاء می‌کنند. راهبرد سازمان‌ها طریقی است که سازمان به وسیله آن جایگاه خود را میان رقبایش یافته و خود را متمایز و مشخص می‌کند. برای داشتن ارزش راهبردی، حسابداری مدیریت با جمع‌آوری اطلاعاتی در زمینه‌های زیر مدیریت را در رسیدن به هدف‌های راهبردی سازمان یاری می‌کند:

۱. توانمندسازی مدیران برای درگیر کردن مؤثر مشتریان، تأمین‌کنندگان (عاملان فروش) و متولیان بازیافت محصول برای نیل به هدف‌های راهبردی؛

حسابداری مدیریت کارا و اثربخش باید عوامل و ویژگی‌های زیر در نظر گرفته شود:

۱. عوامل فرهنگی، سازمانی و قانونی؛
۲. عوامل شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب؛ و
۳. عوامل مرتبط با کارکنان حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت).

انتخاب عوامل ذکر شده در بالا مبتنی بر پژوهش‌های پیشین است. به‌عنوان نمونه، در برخی از پژوهش‌های انجام شده آموزش ناکافی و نامناسب در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی و هم‌چنین تهیه‌نکردن به موقع اطلاعات به وسیله نظام‌های حسابداری مدیریت (ضعف احتمالی مرتبط با کارکنان واحد حسابداری مدیریت) را به‌عنوان موانع توسعه حسابداری مدیریت در سازمان‌ها مطرح کرده‌اند (۴۱ و ۴۲). برخی دیگر از پژوهش‌ها مسائل قانونی و نوع صنعت که در برگیرنده عوامل فرهنگی و سازمانی است را به‌عنوان عوامل مؤثر در توسعه فن‌های حسابداری مدیریت مطرح کرده‌اند (۲۳ و ۴۳-۴۵).

بررسی نمودار سازمانی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور حاکی از آن است که واحد حسابداری مدیریت، به‌عنوان یکی از واحدهای مهم در نظر گرفته شده است و در حال حاضر در بیشتر دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور این واحد ایجاد شده است اما در بیمارستان‌ها، به‌ویژه بیمارستان‌های استان آذربایجان شرقی، هنوز واحد مستقلی به نام واحد حسابداری مدیریت ایجاد نشده و وظایف این بخش

۲. نگرش درازمدت در مورد فعالیت‌ها و راهبردها؛ و
۳. ایجاد رابطه میان فعالیت‌های روزانه مدیران و کارکنان با هدف‌های راهبردی سازمان.
در مورد بیمارستان‌ها، کتلهوت در پژوهشی سه الزام اساسی برای نظام‌های حسابداری بیان کرده است (۳۶). اول، باید از وظایف سنتی حسابداری مانند ردیابی بیماران، صورتحساب‌ها، حقوق و دستمزد و غیره حمایت کرد. دوم، باید از حسابداری برای اثربخشی بازاریابی بیمارستان استفاده شود. سوم، باید برای اندازه‌گیری و بهبود کارایی از حسابداری استفاده شود. از دیدگاه رامزی نیز نظام حسابداری بیمارستان باید سه هدف زیر را داشته باشد (۳۷):

۱. ارتقای کارایی هزینه‌های بیمارستان بدون کاهش کیفیت خدمات آن؛
 ۲. به بیمارستان در مورد بیشینه‌سازی منابع از طریق مدیریت خطوط خدماتی کمک کند؛ و
 ۳. فرصت‌های بهبود مستمر در عملیات بیمارستان را مشخص کند.
- در مجموع می‌توان بیان کرد که اطلاعات مالی و اقتصادی، اصلی‌ترین مبنا برای بیشتر تصمیم‌گیری‌ها در سازمان‌ها (از جمله بیمارستان‌ها) به‌شمار می‌آید (۳۸). لذا، کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش عمومی به واسطه هدف خاص گزارشگری از اهمیت ویژه برخوردار است (۳۹). با این حال، با وجود نقش مهم نظام حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها، برخی از پژوهش‌گران اعتقاد دارند که استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت و بهای تمام شده در بیمارستان‌ها بسیار اندک است (۴۰). بنابراین، در یک نظام

بیشتر به وسیله کارکنان حسابداری مالی انجام می‌شود. به عبارت دیگر، نیازهای اطلاعاتی مدیران بیمارستان، بیشتر به وسیله حسابداران مالی تأمین می‌شود. بنابراین، انتظار بر این است که در وضعیت فعلی از نظام اطلاعات حسابداری مدیریت در این بیمارستان‌ها استفاده اندکی شود. این در حالی است که سه ویژگی ذکر شده در بالا، عامل اصلی بکارگیری و به تبع آن کسب اطلاعات مناسب از نظام حسابداری مدیریت است. عوامل فرهنگی، سازمانی و قانونی به باورها، ارزش‌ها، طرز تفکر اعمال‌شده در یک معیار، ساختارهای سازمانی، دیوان‌سالاری اداری، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، قوانین و دستورعمل‌ها اشاره دارد. معیارهای حسابداری مدیریت بازتاب ارزش‌ها، باورها و طرز تفکر اعضای سازمان است. نوع نگرش سازمان به اهمیت حسابداری مدیریت و پشتوانه‌های قانونی برای بکارگیری آن می‌تواند در اجرای اثربخش آن تأثیر شگرفی داشته باشد (۴۳). در بسیاری از مواقع در سازمان‌ها، به‌ویژه سازمان‌های دولتی، قوانین و مقررات اجازه بکارگیری نظام‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت را به مدیران سازمان نمی‌دهد. به گونه کلی، این عوامل نشان‌دهنده فرهنگ سازمانی یا اجتماعی آن سازمان است.

عوامل شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب نشان‌دهنده این موضوع است که تا چه میزان نسبت به نظام حسابداری مدیریت و کارکردهای آن شناخت وجود دارد؛ کارکنان سازمان تا چه اندازه آموزش‌های لازم را دیده‌اند و میزان اثربخشی آن تا چه اندازه بوده است. هم‌چنین، در بخش‌های مختلف سازمان باید تعامل و همکاری لازم

در جهت بکارگیری نظام حسابداری مدیریت وجود داشته باشد. اندازه‌گیری‌ها و معیارهای حسابداری مدیریت به گونه‌ای مختلف رفتار سازمانی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد (۴۳). در این رابطه می‌توان به تغییر آگاهی و معرفت افراد با به عینیت درآوردن مسائل، انگیزش رفتار مطلوب به وسیله اطلاعات نظام کارا و اثربخش، تغییر نگرش و اشتیاق درونی افراد و تغییر ویژگی‌ها و صفات افراد اشاره کرد.

عوامل مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) به ویژگی‌های فنی نظام حسابداری مربوط می‌شود. به عبارت دقیق‌تر، این عامل به سنجش کیفیت اطلاعات به‌دست آمده از نظام حسابداری مدیریت می‌پردازد. در واقع، این سؤال مطرح است که آیا کارکنان واحد حسابداری سازمان برای فعالیت در حوزه حسابداری مدیریت توانایی سنجش درست کیفیت اطلاعات را دارند یا خیر؟ اگر کارکنان واحد حسابداری مدیریت دارای این توانایی نباشند، در صورت ایجاد نظام حسابداری مدیریت هم، اجرای آن با مشکل مواجه شده و کنار گذاشته خواهد شد؛ چرا که این موضوع باعث ایجاد اطلاعاتی می‌شود که از کیفیت مناسب برخوردار نبوده و منجر به تصمیم‌گیری‌های نادرست مدیریت خواهد شد و به تبع پیامدهای این تصمیم‌گیری‌های نادرست، مدیریت این نظام را کنار خواهد گذاشت (۴۴). برای سنجش درست کیفیت اطلاعات باید دو ویژگی اصلی این اطلاعات یعنی مربوط‌بودن با تصمیم‌ها و درک فرآیند را مورد بررسی قرار داد. مربوط‌بودن اطلاعات با تصمیم‌ها این گونه

تعبیر می‌شود که اطلاعات حاصل از نظام حسابداری مدیریت موجب اتخاذ تصمیم به وسیله مدیریت می‌شود. درک فرآیند نیز به این صورت تفسیر می‌شود که حسابداری مدیریت سنتی مبتنی بر حسابداری سنجش مسئولیت بوده و امروزه مدیران دریافته‌اند که نتایج سازمان تابع این موضوع است که فرآیندها چگونه سازماندهی می‌شود. یک فرآیند کاری مجموعه‌ای یکپارچه از وظایف است که با هدف تولید محصول و ارائه خدمات انجام می‌شود. حسابداری سنجش مسئولیت نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز را برای مدیریت فعالیت‌ها فراهم کند؛ چون فعالیت‌ها در میان واحدهای سازمانی و به صورت افقی در جریان بوده اما نظام نتایج را به صورت عمودی ارزیابی کرده و تمرکز آن بر هدف‌های واحدهای سازمانی جزء و منفرد است. انجام این هدف‌ها ممکن است رضایت مشتری را تضمین نکند. بنابراین، به یک نظام حسابداری مدیریت فرایندگرا نیاز است تا خروجی فرآیندهای کاری واحدهای متقابل را اندازه‌گیری کند که به نیازهای مشتری مربوط است. همچنین، این فرآیند، مدیریت را در زمینه‌هایی چون درک روابط علت و معلولی، شناسایی فعالیت‌های بدون ارزش افزوده، کمک به درک رابطه میان قسمت‌های مختلف زنجیره ارزش و مشخص کردن گلوگاه‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی یاری می‌رساند (۳۵).

پیشینه پژوهش

برخی از شواهد موجود در پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که اطلاعات تولید شده از طریق نظام

حسابداری مالی برای مدیران قابل فهم و قابل استفاده نیست و مدیران نیازمند اطلاعاتی هستند که به وسیله نظام اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه می‌شود (۴۷). بررسی نتایج برخی دیگر از پژوهش‌ها در زمینه حسابداری مدیریت حاکی از آن است که ساختارها و نظام‌های سازمانی، قوانین و روش‌ها و عوامل فرهنگی و نهادی در ایجاد تغییرات در نظام‌های حسابداری مدیریت اثرگذار است (۴۸). پژوهش دیگری در مورد چگونگی تغییر در نظام‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌های بهداشت و درمان با بررسی یک بیمارستان دانشگاهی در ایتالیا نشان داد که تغییرات ایجاد شده در نظام‌های حسابداری مدیریت این بیمارستان به دلیل دخالت افراد حرفه‌ای موفقیت‌آمیز بوده است. بنابراین، می‌توان گفت کارکنانی که در واحد حسابداری مدیریت فعالیت می‌کنند، نقش بسزایی در بکارگیری و اجرای اثربخش نظام حسابداری مدیریت دارند (۴۹). مک‌لارن و همکاران در پژوهشی با مطالعه موردی ارزش افزوده اقتصادی به بررسی ظهور و سقوط نظام‌های حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که مسائل فنی، باورها و تجارب کارکنان حسابداری مدیریت منجر به ایجاد نظام‌های موفق حسابداری مدیریت شده و درک فرآیندها و ویژگی‌های فنی در این خصوص تأثیرگذار است (۵۰). همچنین، برخی از پژوهش‌ها به بررسی تغییرات سازمانی و برون‌سپاری و تأثیر آن بر حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج این پژوهش‌ها نشان داد که تغییرات سازمانی منجر به ایجاد تغییرات خاصی در نظام‌های حسابداری مدیریت شده است (۵۱).

پرسش‌های پژوهش

برای دستیابی به هدف‌های پژوهش پرسش‌هایی به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

پرسش اول: آیا موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌شود؟

پرسش دوم: آیا موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌شود؟

پرسش سوم: آیا موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌شود؟

روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده اکتشافی پیمایشی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی، پژوهشی مقطعی به حساب می‌آید. مقطع زمانی پژوهش حاضر سال ۱۳۹۵ است. کلیه کارکنان رسمی و غیررسمی حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهد. همان‌گونه که پیش‌تر آمد، در مورد دلیل انتخاب کارکنان حوزه مالی به‌عنوان اعضای جامعه آماری پژوهش می‌توان گفت که در حال حاضر در بیمارستان‌های دولتی کشور هنوز واحد مستقلی به نام

واحد حسابداری مدیریت ایجاد نشده و وظایف این واحد بیشتر به وسیله کارکنان حسابداری مالی انجام می‌شود.

ابزار اندازه‌گیری در این پژوهش پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته است. این پرسش‌نامه دارای ۴ سؤال عمومی (اطلاعاتی راجع به جنسیت، میزان تحصیلات، سن و سابقه کاری پاسخ‌دهندگان) و ۲۱ سؤال تخصصی است. سؤال‌های ۱ تا ۱۳ مربوط به پرسش اول، سؤال‌های ۱۴ تا ۱۸ مربوط به پرسش دوم و سؤال‌های ۱۹ تا ۲۱ مربوط به پرسش سوم است. در پرسش‌نامه مذکور از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) با نمره‌های، به ترتیب، ۱ تا ۵) استفاده شد.

در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا، تعداد ۳۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای شاخص‌های مرتبط با هر یک از عوامل پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، ضرایب آلفای کرونباخ حاکی از پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده است.

با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات دقیق و لازم در مورد تعداد اعضای جامعه آماری و به‌منظور دستیابی به حداقل دقت مدنظر در تعیین حجم نمونه و با توجه

جدول ۱: ضرایب آلفای کرونباخ

عوامل	ضریب آلفای کرونباخ
موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی	۰/۸۸
موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب	۰/۹
موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری	۰/۸۹
کل	۰/۸۹

یافته‌ها

به نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها که از طرح پیش‌آزمون و پژوهش‌های گذشته حاصل شد، تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه بین کل اعضای جامعه آماری توزیع شد که با پی‌گیری‌های مکرر تعداد ۲۱۷ نفر (۷۲/۳٪) به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند. همچنین، برای آزمون پرسش‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۹ استفاده شده است.

آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه ۴ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سن، سطح تحصیلات و سابقه کاری مطرح شده است. نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی این سؤال‌ها در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و بررسی پرسش‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور بررسی اطلاعات عمومی به‌دست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شده است. در این پژوهش، برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کلموگوروف-اسمیرونوف استفاده شد و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای و آزمون میانه و ضریب اطمینان ۹۵٪ پرسش‌های پژوهش بررسی شد.

نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۲۱۷ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۱۵۶ نفر، معادل ۷۱/۹٪، را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. سابقه کاری پاسخ‌دهندگان نشان‌دهنده این است که ۸۲/۹٪ آنان بیشتر از ۵ سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان‌دهنده این موضوع است که ۱۲٪ از آن‌ها در بازه سنی کم‌تر از ۳۰ سال قرار دارند و سن حدود ۸۸٪ از آزمودنی‌ها کم‌تر از ۵۰ سال است و فقط سن ۱۲٪ از آزمودنی‌ها بیشتر از ۵۰ سال است. نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل سطح تحصیلات نشان می‌دهد که ۸۸/۵٪ پاسخ‌دهندگان

جدول ۲: اطلاعات عمومی پرسش‌نامه

ردیف	شرح	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۷۱/۹
		زن	۲۸/۱
۲	سابقه کاری	کم‌تر از ۵ سال	۱۷/۱
		بین ۵-۱۰ سال	۳۸/۲
		بین ۱۱-۲۰ سال	۳۴/۱
		بالای ۲۰ سال	۱۰/۶
۳	سن	کم‌تر از ۳۰ سال	۱۲
		بین ۳۰-۴۰ سال	۳۵/۵
		بین ۴۱-۵۰ سال	۴۰/۶
		بالای ۵۰ سال	۱۲
۴	سطح تحصیلات	دیپلم	۴/۶
		فوق‌دیپلم	۶/۹
		کارشناسی	۵۶/۲
		کارشناسی ارشد	۳۲/۳
		دکتر	۰

مرتب شود داده متناظر با نفر وسط عدد ۴ یا گزینه (زیاد) برای همه سؤال‌ها است. آماره نما نیز نشان می‌دهد عدد «۴» (گزینه زیاد) و عدد «۵» (گزینه خیلی زیاد) بیشتر از سایر گزینه‌ها انتخاب شده است. انحراف معیار داده‌ها نیز دقت نتایج به دست آمده را نشان می‌دهد. هرچه انحراف معیار داده‌ها کم‌تر باشد، دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده بیشتر است. انحراف معیار به دست آمده برای سؤال‌ها نشان‌دهنده این است که سؤال ۱۱ پایین‌ترین دقت و سؤال ۸ بالاترین دقت را دارد. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی سؤال‌های مربوط به عامل موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان به‌طور میانگین برای پاسخ به تمامی سؤال‌های این عامل گزینه

دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد هستند و هیچ‌یک از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری نیست. بر این اساس، پاسخ‌دهندگان شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند. آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عامل موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی در جدول شماره ۳ ارائه شده است. اطلاعات مندرج در این جدول نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای کلیه سؤال‌های مربوط به این عوامل بیشتر از میانگین طیف (۳) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۱۲ با میانگین ۳/۶۹۵ و کم‌ترین میانگین مربوط به سؤال ۱۱ معادل ۳/۴۷۴ است. آماره میانه نشان می‌دهد که اگر داده‌ها به ترتیب صعودی

جدول ۳: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عامل موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی

ردیف	شاخص	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	شناخت ناکافی رؤسا و مدیران دستگاه‌های اجرایی از نقش و اهمیت حسابداری مدیریت	۳/۶۶۳	۴	۵	۱/۱۷۱
۲	ناآشنایی کارکنان دستگاه‌های اجرایی با ماهیت و هدف‌های حسابداری مدیریت	۳/۵۵۷	۴	۳	۱/۱۵۷
۳	دید منفی کارکنان سازمان نسبت به حسابداری مدیریت	۳/۶۵۴	۴	۴	۱/۱۵۲
۴	تمایل نداشتن مدیران سازمان به ارزیابی عملکردشان از سوی فردی مستقل	۳/۶۶۴	۴	۴	۱/۲۲۸
۵	اتکاء نکردن مدیران به نتایج کار حسابداری مدیریت	۳/۶۰۳	۴	۵	۱/۲۵۸
۶	نداشتن الزام قانونی به ایجاد واحد حسابداری مدیریت	۳/۶۵۹	۴	۵	۱/۲۰۳
۷	اعتقاد مدیران به این که با وجود واحد حسابداری مالی نیازی به منافع حاصل از واحد حسابداری مدیریت نیست	۳/۵۱۱	۴	۴	۱/۲۱۳
۸	اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت‌های حسابداری مدیریت	۳/۶۹۱	۴	۵	۱/۱۴۷
۹	اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی نکردن در زمینه حسابداری مدیریت	۳/۵۵۳	۴	۳	۱/۱۹۷
۱۰	حمایت نکردن مدیریت ارشد از حسابداری مدیریت	۳/۶۱۷	۴	۵	۱/۲۰۸
۱۱	تمرکزگرایی مدیران و تمایل نداشتن آن‌ها به اختیاردی به واحد حسابداری مدیریت	۳/۴۷۴	۴	۴	۱/۲۶۲
۱۲	نبود برنامه و دستورعمل مناسب برای عملیات حسابداری مدیریت	۳/۶۹۵	۴	۵	۱/۱۷۴
۱۳	تخصیص ندادن منابع کافی به حسابداری مدیریت	۳/۶۰۳	۴	۵	۱/۲۱۳

بالاتر از متوسط را انتخاب کرده‌اند.

سؤال ۳ و برای مابقی سؤال‌ها عدد ۴ و ۵ به دست آمده است. به عبارت دیگر، انتخاب بیشتر پاسخ‌دهندگان برای پاسخ به این عامل گزینه زیاد و خیلی زیاد بوده است. انحراف معیار به دست آمده برای هر یک از سؤال‌ها نشان‌دهنده این است که سؤال ۳ پایین‌ترین دقت و سؤال ۱ بالاترین دقت را دارد. آماره‌های مرتبط با میانگین سؤال‌های مربوط به عامل موانع شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان به‌طور میانگین برای پاسخ به تمامی سؤال‌های این عامل گزینه بالاتر از متوسط را انتخاب کرده‌اند.

آمار توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عامل موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب، مندرج در جدول شماره ۴، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمام سؤال‌ها بیشتر از میانگین طیف (۳) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۴ با میانگین ۳/۷۲۳ و کم‌ترین میانگین مربوط به سؤال ۳ معادل ۳/۴۵۶ است. آماره میانه نشان می‌دهد اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود داده متناظر با نفر وسط عدد ۴ یا گزینه (زیاد) برای همه سؤال‌ها است. آماره نما نیز نشان می‌دهد عدد ۳ یا گزینه (متوسط) تنها برای

جدول ۴: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عوامل شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب

ردیف	شاخص	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	نبود واحدی برای ایجاد هماهنگی بین کارکنان حسابداری با سایر واحدهای سازمان برای استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت	۳/۶۶۸	۴	۴	۱/۱۴۲
۲	مناسب نبودن آموزش‌های دانشگاهی شما با نیازهای حسابداری مدیریت سازمان‌تان در عمل	۳/۶۰۸	۴	۴	۱/۱۷۳
۳	نبود رشته یا گرایش تخصصی در زمینه حسابداری مدیریت	۳/۴۵۶	۴	۳	۱/۲۰۱
۴	نبود استانداردهای حرفه‌ای برای حسابداری مدیریت	۳/۷۲۳	۴	۵	۱/۱۶۱
۵	نبود انجمن حرفه‌ای حسابداران مدیریت با سابقه	۳/۶۷۲	۴	۵	۱/۱۴۶

۳ عدد ۳ یا گزینه متوسط است. به عبارت دیگر، پاسخ‌دهندگان بیشترین گزینه انتخابی را برای سؤال‌های این عامل گزینه زیاد انتخاب کرده‌اند. انحراف معیار به دست آمده برای هر یک از سؤال‌ها نشان می‌دهد که سؤال ۲ پایین‌ترین و سؤال ۱ بالاترین دقت را دارد. آماره‌های مرتبط با میانگین کلی سؤال‌های مربوط به عامل مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان به‌طور میانگین برای پاسخ به تمامی سؤال‌های این عامل گزینه بالاتر از متوسط را انتخاب کرده‌اند.

آمار توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عامل موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت)، مندرج در جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای سؤال‌های ۱ و ۳ بیشتر از میانگین طیف (۳) و برای سؤال ۲ کم‌تر از میانگین طیف (۳) است. بیشترین میانگین مربوط به سؤال ۳ با میانگین ۳/۵۵۳ و کم‌ترین میانگین مربوط به سؤال ۲ معادل ۱/۳۷۳ است. آماره میانه نشان می‌دهد اگر داده‌ها به ترتیب صعودی مرتب شود داده متناظر با نفر وسط عدد ۴ یا گزینه (زیاد) برای همه سؤال‌ها است. آماره نما برای سؤال‌های ۱ و ۲ عدد ۴ یا گزینه زیاد و برای سؤال

جدول ۵: آماره‌های توصیفی سؤال‌های پرسش‌نامه مربوط به عامل موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت)

ردیف	سؤال	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
۱	پایین بودن حق‌الزحمه حسابداران مدیریت	۳/۵۱۶	۴	۴	۱/۱۶۷
۲	اشتغال نداشتن حسابداران مدیریت با تجربه در زمینه فعالیت‌های مرتبط با حسابداری مدیریت	۱/۳۷۳	۴	۴	۱/۲۱
۳	کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابداری مدیریت	۳/۵۵۳	۴	۳	۱/۱۷۳

آمار استنباطی

آزمون «میان» مورد بررسی قرار گرفت.

جدول شماره ۷، نتایج آزمون آماری پرسش اول پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به مقدار معنی‌داری آماره t ، میانگین جامعه به طور معنی‌داری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است؛ یعنی، موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌شود.

نتایج بررسی پرسش‌های دوم و سوم پژوهش در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. با توجه به این که در مورد این پرسش‌ها، به ترتیب، ۸۳٪ و ۷۰٪ از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میانه را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب و مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و

نتایج آزمون کلموگوروف-اسمیرونوف برای بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش در جدول شماره ۶ نشان داده شده است. نتایج این آزمون نشان داد که نمره‌های حاصل برای عامل موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی نرمال اما نمره‌های داده‌های مربوط به عوامل موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب و موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) در واحد حسابداری مدیریت) با استفاده از

جدول ۶: نتایج آزمون کلموگوروف-اسمیرونوف

عوامل	آماره کلموگوروف-اسمیرونوف	معنی‌داری
موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی	۰/۹۲	۰/۳۶۱
موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب	۱/۴۷	۰/۰۲۷
موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری	۱/۸۵	۰/۰۰۲

جدول ۷: نتایج آزمون آماری پرسش اول با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای

آماره t	درجه آزادی	مقدار معنی‌داری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای تفاضل میانگین		ارزش مورد آزمون = ۳
				کران پایین	کران بالا	
(۲۹/۲۳)	۲۱۶	۰/۰۰۱	(۰/۶)	(۰/۵۶)	(۰/۶۵)	رد نشدن

جدول ۸: نتایج آزمون آماری پرسش‌های دوم و سوم با استفاده از آزمون میانه

پرسش	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	مقدار معنی‌داری	نتیجه
دوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۳۶	۰/۱۷	۰/۵	۰/۰۰۱	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۱۸۱	۰/۸۳			نشدن
	کل	۲۱۷	۱			
سوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۶۶	۰/۳	۰/۵	۰/۰۰۱	رد
	بزرگ‌تر از میانه	۱۵۱	۰/۷			نشدن
	کل	۲۱۷	۱			

افراد و هماهنگی مناسب و موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) در مورد بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت کشور وجود دارد. از نظر پاسخ‌دهندگان اهمیت موانع شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب در رتبه اول (با میانگین رتبه ۲/۱۱)، موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی در رتبه دوم (با میانگین رتبه ۲/۰۴) و موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) در رتبه سوم (با میانگین رتبه ۱/۸۵) قرار دارد.

نتیجه‌گیری

همان‌طور که پیش از این بیان شد، بخش بهداشت و درمان در سال‌های اخیر قسمت اعظمی از بودجه دولت

ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی می‌شود.

به‌منظور آگاهی از شدت تأثیر هر یک از موانع در مورد بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت بر هر یک از سه عامل مورد بررسی از آزمون فریدمن استفاده شده است. بنابراین، با استفاده از آزمون فریدمن می‌توان رتبه و درجه قوی بودن عامل‌ها را مقایسه کرد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول شماره ۹ نشان داده شده است با توجه به مقدار معنی‌داری آماره خی دو (۰/۰۲۱) فرض برابری میانگین رتبه‌های عوامل اول تا سوم در سطح خطای ۵٪ رد می‌شود. بنابراین، تفاوت معنی‌داری بین میزان تأثیر هر یک از موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی، موانع شناخت و آموزش‌های قبلی

جدول ۹: نتایج آزمون فریدمن

عامل سوم	عامل دوم	عامل اول	میانگین رتبه
۱/۸۵	۲/۱۱	۲/۰۴	تعداد
مقدار معنی‌داری	درجه آزادی	آماره خی دو	۲۱۷
۰/۰۲۱	۲	۷/۷	

که موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی می‌شود. در توجیه این یافته می‌توان گفت که اولاً در بخش دولتی با توجه به نبود رقابت لازم، مدیران و کارکنان انگیزه لازم برای مشارکت و ایجاد تغییر در فرآیندهای حسابداری سازمان را ندارند. هم‌چنین، الزام قانونی در مورد بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بخش سلامت کشور وجود ندارد. به عبارت دیگر، فرهنگ استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها، برای مدیران به وجود نیامده و آنان فکر می‌کنند که بکارگیری این فن‌ها برای بیمارستان فقط هزینه‌زا است و کاربردی ندارد. به بیان دقیق‌تر، قانون‌های موجود در مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور از لزوم استفاده و بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها حمایت نکرده و فرهنگ و ساختارهای سازمانی موجود در این بیمارستان‌ها، محرک انگیزش در زمینه بکارگیری این فن‌ها نیست.

نتایج بررسی پرسش دوم پژوهش نشان داد که در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، موانع شناخت و آموزش‌های قبلی افراد و هماهنگی مناسب منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی می‌شود. این یافته نشان می‌دهد که در بخش بهداشت و درمان کشور شناخت کافی از فن‌های حسابداری مدیریت و اهمیت آن برای این دسته از سازمان‌ها وجود ندارد. هم‌چنین، می‌توان دریافت که میزان آموزش‌های دانشگاهی افراد در زمینه حسابداری مدیریت جوابگوی

را به خود اختصاص داده است (۲۶). در نتیجه، توجه مدیران بخش بهداشت و درمان کشور باید به سمت و سوی گرایش پیدا کند که بتوانند هزینه‌های این بخش را به گونه بهینه مدیریت کنند؛ چرا که تخصیص بهینه منابع محدود سازمانی از مهم‌ترین وظایف مدیریت به شمار می‌رود (۵۴-۵۲). راه‌حل دستیابی به این مهم، استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌های بهداشت و درمان است. در واقع، نظام اطلاعاتی بیمارستان این قابلیت را برای مدیر بیمارستان فراهم می‌کند که در هر زمان و مکان به اطلاعات لازم دسترسی پیدا کند و بر اساس اطلاعات واقعی محیط کاری خود تصمیم‌گیری کند (۵۵). با این حال، شواهد موجود در کشور حاکی از استفاده اندک از این شاخه از علم حسابداری در سازمان‌های وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی است. از این رو، در پژوهش حاضر موانع بکارگیری فن‌ها و روش‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی شناسایی شده است.

تحلیل توصیفی داده‌های به‌دست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه نشان داد آزمودنی‌ها در بیشتر موارد برای پاسخ به سؤال‌ها گزینه‌های متوسط به بالا (زیاد و خیلی زیاد) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت به نظر آن‌ها در مورد بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت، موانع بسیاری وجود دارد. در ادامه، برای تجزیه و تحلیل هر کدام از موانع به تحلیل هر یک از پرسش‌ها به صورت جداگانه پرداخته می‌شود.

نتایج بررسی پرسش اول پژوهش حاکی از آن بود

نیاز به فن‌های حسابداری مدیریت بیش از گذشته احساس می‌شود و بنابراین در گذشته به دلیل نبود نیاز به فن‌های حسابداری مدیریت، در گزینش و استخدام حسابداران به توانایی آنان در حسابداری مدیریت توجهی نمی‌شده است.

نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های تریست و الشاهات (۴۰)، اوئی (۴۲)، پوردی و گاگو (۴۳)، هالدما و لانس (۴۴)، چونگروکسو (۴۵)، نمازی (۲۳) و بهرامفر و همکاران (۴۱) همسو است.

با توجه به اهمیت اطلاعات و کارکرد حسابداری مدیریت در هر سازمانی، به ویژه سازمان‌های دولتی که با محدودیت منابع مالی مواجه هستند، توصیه می‌شود که مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور مدیران بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی (به‌ویژه در استان آذربایجان شرقی)، را ملزم به ایجاد واحد حسابداری مدیریت کنند؛ چرا که در بخش دولتی، مدیران به گونه داوطلبانه تمایلی به استقرار چنین واحدهایی ندارند. همچنین، از طریق فعالیت‌هایی هم‌چون برگزاری همایش‌های حسابداری مدیریت با رویکرد بهداشت و درمان در بیمارستان‌ها و دانشگاه‌های علوم پزشکی، زمینه فرهنگی لازم در این مورد را فراهم کنند.

با توجه به نتایج بررسی پرسش دوم پژوهش پیشنهاد می‌شود که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، با راه‌اندازی رشته «حسابداری مدیریت بهداشت و درمان»، فن‌های حسابداری مدیریت در بخش بهداشت و درمان را به دانشجویان آموزش دهد و از این طریق نیروهای مورد نیاز خود را تأمین کند. دلیل طرح چنین پیشنهادی آن است که رشته حسابداری در کشور

بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی نبوده است. افزون بر این، در این دسته از بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های کشور بین واحدهای فعال در بیمارستان در خصوص استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت ارتباط منطقی و معقولی وجود ندارد. می‌توان این موضوع را ناشی از نظام بالا به پایین در روابط اداری و عملیاتی بیمارستان‌های دولتی دانست که مدیران این بیمارستان‌ها تنها مجری بخشنامه‌ها و مقرراتی هستند که سازمان مافوق‌شان به آن‌ها ابلاغ می‌کند؛ در این حالت، مدیران بیمارستان‌ها به اطلاعات درون‌سازمانی خود اهمیت چندانی نداده و تنها به دنبال اجرای بخشنامه‌ها، صرف‌نظر از هر نوع اطلاعاتی در مورد سازمان‌شان هستند. در نتیجه، به دنبال کسب شناخت کافی از حسابداری مدیریت نرفته و هماهنگی‌های لازم در مورد تولید و استفاده از این اطلاعات را انجام نمی‌دهند.

نتایج بررسی پرسش سوم پژوهش نیز گویای این است که در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) منجر به استفاده نکردن از فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌های دولتی می‌شود. این یافته نشان می‌دهد که در بیمارستان‌های دولتی استان آذربایجان شرقی کارکنان برخوردار از توانایی بالا در بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد و همچنین، کارکنان واحد حسابداری مالی تمایل چندانی برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت ندارند. شاید یکی از دلایل چنین موضوعی آن باشد که در سال‌های اخیر به دلیل افزایش هزینه‌ها،

حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی سایر استان‌های کشور را بررسی و نتایج به دست آمده از آن را با یافته‌های این پژوهش مقایسه کنند.

۲. بررسی عوامل مؤثر بر بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی کشور (عواملی هم‌چون اندازه بیمارستان‌ها، میزان بودجه تخصیص داده شده، تعداد تخت‌ها، سابقه اجرایی مدیران و غیره).

۳. در این پژوهش تنها نقش سه عامل موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی، موانع شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب و موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری (نبود تمایل و ضعف کارکنان برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت) در مورد بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در نظام سلامت کشور بررسی شده است، در آینده نقش سایر عوامل ممکن، هم‌چون عوامل فردی، عوامل محیطی، فن آوری و غیره نیز بررسی شود.

محدودیت پژوهش

توزیع پرسش‌نامه‌ها در برخی از بیمارستان‌ها نیازمند ارائه مجوز از سوی مدیران بیمارستان‌ها بود که این موضوع باعث شد در مواردی از توزیع پرسش‌نامه به صورت کامل جلوگیری شود.

تشکر و قدردانی

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند از مسئولین دانشگاه

دارای گرایش‌های لازم نیست و دانشجویان آموزش‌های لازم در شاخه حسابداری مدیریت با رویکرد عملی در بخش بهداشت و درمان را نمی‌بینند. هم‌چنین، مدیران بیمارستان‌ها با رویکردی مثبت نسبت به کارکنانی که نقش تولید اطلاعات درون‌سازمانی را دارند (کارکنانی که در خصوص استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت ایفای نقش می‌کنند)، هماهنگی لازم برای فعالیت‌های آنان را با سایر واحدهای بیمارستان فراهم کنند.

با توجه به نتایج بررسی پرسش‌سوم پژوهش پیشنهاد می‌شود:

۱. بیمارستان‌های استان آذربایجان شرقی متخصصانی در زمینه حسابداری مدیریت استخدام و از تخصص آنان استفاده کند.

۲. با پرداخت حق‌الزحمه مناسب، انگیزه کارکنان واحد حسابداری مالی برای فعالیت در واحد حسابداری مدیریت را افزایش دهند تا از این طریق زمینه لازم برای بهبود عملکرد بیمارستان فراهم شود.

به مسئولان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور پیشنهاد می‌شود با توجه به نتایج آزمون رتبه‌بندی فریدمن که در این پژوهش ارائه شده است، اولویت‌های خود در مورد اهمیت موانع بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت و تصمیم‌گیری برای برطرف کردن هر یک از آن‌ها را تعیین کنند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

به پژوهش‌گران آینده توصیه می‌شود:

۱. در پژوهشی مشابه موانع بکارگیری فن‌های

استان آذربایجان شرقی مورد حمایت مالی قرار گرفته است. همچنین، نویسندگان مقاله از زحمات داوران محترم که باعث بهبود کیفیت کار شدند، کمال تشکر و سپاسگزاری را دارند.

علوم پزشکی تبریز و مسئولین و کارکنان حوزه مالی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی به دلیل همکاری صمیمانه آن‌ها، سپاسگزاری کنند. لازم به ذکر است که این مقاله مستخرج از طرح پژوهشی است که به وسیله اعتبارات دانشگاه پیام نور

References

- 1 Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). (2011). "Health: Spending Continues to Outpace Economic Growth in most OECD Countries", Available at: <http://www.oecd.org/newsroom/healthspendingcontinuestooutpaceeconomicgrowthinmostoecdcountries.htm>. [Online] [23 April 2015].
- 2 Aptel, O. and H. Pourjalali (2001). "Improving Activities and Decreasing Costs of Logistics in Hospitals: A Comparison of U.S. and French Hospitals", *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, No. 1, pp. 65-90.
- 3 Bates, K. and T. J. Brignall (1993). "Rationality, Politics and Healthcare Costing", *Financial Accountability & Management*, Vol. 9, No. 1, pp. 27-45.
- 4 Lowe, A. (2000). "The Construction of a Network at Health Waikato the 'Towards Clinical Budgeting' Project", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 84-114.
- 5 Ashton, T. (2001). "The Rocky Road to Health Reform: Some Lessons from New Zealand", *Australian Health Review*, Vol. 24, No. 1, pp. 151-156.
- 6 Hood, C. (1995). "The 'New Public Management' in the 1980s: Variations on a Theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, Nos. 2 and 3, pp. 93-110.
- 7 Pettersen, I. J. (2001). "Implementing Management Accounting Reforms in the Public Sector: The Difficult Journey from Intentions to Effects", *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 561-581.
- 8 Jackson, A. and I. Lapsley (2003). "The Diffusion of Accounting Practices in the New 'Managerial' Public Sector", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, No. 5, pp. 359-372.
- 9 Lapsley, I. and E. Wright (2004). "The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: A Research Agenda", *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, pp. 355-374.
- 10 Pettersen, I. J. (2004). "From Bookkeeping to Strategic Tools? A Discussion of the Reforms in the Nordic Hospital Sector", *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, pp. 319-335.
- 11 Vrangbæk, K. and A. Katarina (2006). "Patient Empowerment and the Introduction of Hospital Choice in Denmark and Norway", *Health Economics, Policy and Law*, Vol. 1, No. 4, pp. 371-394.
- 12 Walker, R. M.; Brewer, G. A.; Boyne, G. A.; and C. N. Avellaneda (2011).

- “Market Orientation and Public Service Performance: New Public Management Gone Mad?”, *Public Administration Review*, Vol. 71, No. 5, pp. 707-717.
- 13 Christensen, T. A. L. (2007). *Transcending New Public Management-The Transformation of Public Sector Reforms*, 1th Edition, Hampshire: Ashgate Publishing Limited.
- 14 Groot, T. and T. Budding (2008). “New Public Management’s Current Issues and Future Prospects”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1, pp. 1-13.
- 15 Whitcombe, J. (2008). “Contributions and Challenges of ‘New Public Management’: New Zealand Since 1984”, *Policy Quarterly*, Vol. 4, No. 3, pp. 7-13.
- 16 Pierce, B. and T. O’Dea (2003). “Management Accounting Information and the Needs of Managers: Perceptions of Managers and Accountants Compared”, *The British Accounting Review*, Vol. 35, No. 3, pp. 257-290.
- 17 Jeacle, I. (2008). “Beyond the Boring Grey: The Construction of the Colourful Accountant”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, No. 8, pp. 1296-1320.
- 18 Baldvinsdottir, G.; Burns, J.; Nørreklit, H.; and R. W. Scapens (2009). “The Image of Management Accountants: From Bean Counters to Extreme Accountants”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 6, pp. 858-882.
- 19 Baldvinsdottir, G.; Mitchell, F.; and H. Nørreklit (2010). “Issues in the Relationship between Theory and Practice in Management Accounting”, *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 79-82.
- 20 Llewellyn, S. (1993). “Linking Costs with Quality in Health and Social Care: New Challenges for Management Accounting”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 9, No. 3, pp. 177-195.
- 21 Carolyn, J. F. (1999). “The Management Accountant’s Role in Quality Management: A Queensland Perspective”, *International Journal of Applied Quality Management*, Vol. 2, No. 1, pp. 41-57.
- 22 Namazi, M. (2007). “Challenges and Opportunities of Management Accounting”, *Accountant Journal*, Vol. 21, No. 180, pp. 3-12. [In Persian]
- 23 Namazi, M. (1999). “Future of Management Accounting”, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 9, No. 29, pp. 3-34. [In Persian]
- 24 Orloff, T.; Littell, C.; Clune, C.; Klingman, D.; and B. Preston (1990). “Hospital Cost Accounting: Who’s doing what and why”, *Health Care Management*, Vol. 15, No. 4, pp. 73-78.
- 25 Barzegari Khangah, J. and E. Sarvari (2014). “A Glance at the Fifty of Tools, Methods and Techniques Applicable to Management Accounting”, *Accounting Knowledge and Research*, Vol. 36, pp. 35-54. [In Persian]
- 26 Fars News Agency (2015). “News Number of 13940604001341”, Available at: www.farsnews.com/news/text.php?nn=13940604001341. [Online] [23 April 2015] [In Persian]
- 27 News-Information Agency of Ministry of Health and Medical Education (2015). “News Number of 121180”, Available at: www.behdasht.gov.ir. [Online] [13 February 2015] [In Persian]
- 28 World Bank (2016). Available at: <http://www.worldbank.org>. [Online] [12 November 2016]

- 29 Hammad, S. A.; Jusoh, R.; and E. Y. Nee Oon (2010). "Management Accounting System for Hospitals: A Research Framework", *Industrial Management & Data System*, Vol. 110, No. 5, pp. 762-784.
- 30 Hansen, D. R. and M. M. Mowen (2007). *Managerial Accounting*, 8th Edition, Mason: Thomson South-Western.
- 31 Wijaya, R. E.; Ludigdo, U.; Baridwan, Z.; and Y. W. Prihatiningtias (2015). "Paradigm Blurred: Opera Cake in Management Accounting Information Research", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 211, pp. 859-865.
- 32 Choe, J-M. (2004). "The Relationships among Management Accounting Information, Organizational Learning and Production Performance", *Journal of Strategic Information Systems*, Vol. 13, No. 1, pp. 61-85.
- 33 Ghanbari, A. M.; Sarlak, N.; and M. Hashemi (2013). "The Role of Accounting Information System in Managers' Decision-Making Process of the National Iranian Gas Companies", *Accounting and Auditing Research*, Vol. 18, No. 5, pp. 56-73. [In Persian]
- 34 Hematfar, M. (2007). *Accounting Information Systems*, 1th Edition, Tehran: Farhang Zaban Publications. [In Persian]
- 35 Namazi, M. (2012). *Strategic Management Accounting: From Theory to Practice*, Vol. 2, 1th Edition, Shiraz: Imam Hassan Research Center for Integrated Systems and Financial Information Systems Affiliated to the Ministry of Defense and Armed Forces Logistics. [In Persian]
- 36 Kettelhut, M. C. (1992). "Strategic Requirements for IS in the Turbulent Healthcare Environment", *Journal of Systems Management*, Vol. 43, No. 6, pp. 6-10.
- 37 Ramsey, R. H. (1994). "Activity-Based Costing for Hospitals", *Hospital and Health Services Administration*, Vol. 39, No. 3, pp. 385-96.
- 38 Imani Barandagh, M. (2014). "The Obligated Challenges for the Performance Audit in Government Agencies of Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 4, pp. 1-19. [In Persian]
- 39 Pourzamani, Z. and D. Moinian (2015). "The Conformity of Qualitative Characteristics of Financial Reporting of the Universities of Medical Sciences with Public Sector Accounting Standards", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 3, pp. 20-44. [In Persian]
- 40 Triest, V. S. and M. F. Elshahat (2007). "The Use of Costing Information in Egypt: A Research Note", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3, No. 3, pp. 329-43.
- 41 Bahramfar, N.; Khajavi, S.; and A. Nazemi (2007). "Identifying Barriers to Development of Management Accounting in Manufacturing Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Development and Capital*, Vol. 1, No. 1, pp. 93-116. [In Persian]
- 42 Othey, D. (2001). "Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management", *British Accounting Review*, Vol. 33, No. 3, pp. 243-261.
- 43 Purdy, D. E. and S. Gago (2009). "Studying Influence and Accounting Use-Empirical Evidence about Individual Managers and Organizations with Changes in Galician Healthcare", *Critical Perspectives on Accounting*,

- Vol. 20, No. 1, pp. 22-70.
- 44 Haldma, T. and K. Laats (2002). "Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 379-400.
- 45 Chongruksu, W. (2009). "Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailand, RU", *International Journal of Management*, Vol. 3, No. 1, pp. 121-153.
- 46 Szendi, J. Z. and R. C. Elmore (1993). "Management Accounting: Are New Techniques Making In-Roads with Practitioners?", *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, No. 1, pp. 61-76.
- 47 Mihaila, M. (2014). "Managerial Accounting and Decision Making, in Energy Industry", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 109, pp. 1199-1202.
- 48 Yazdifar, H.; Zaman, M.; Tsamenyi, M.; and D. Askarany (2008). "Management Accounting Change in a Subsidiary Organisation", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, No. 3, pp. 404-430.
- 49 Fiondella, C.; Macchioni, R.; Maffei, M.; and R. Spano (2016). "Successful Changes in Management Accounting Systems: A Healthcare Case Study", *Accounting Forum*, Vol. 40, No. 3, pp. 186-204.
- 50 McLaren, J.; Appleyard, T.; and F. Mitchell (2016). "The Rise and Fall of Management Accounting Systems: A Case Study Investigation of EVA™", *The British Accounting Review*, Vol. 48, No. 3, pp. 341-358.
- 51 Smith, J. A.; Morris, J.; and M. Ezzame (2005). "Organisational Change, Outsourcing and the Impact on Management Accounting", *The British Accounting Review*, Vol. 37, No. 4, pp. 415-441.
- 52 Moradi, M.; Rahimi, K.; and N. Ghodrati (2017). "Investigating the Factors Affecting the Effectiveness of Accounting Information System from the Viewpoint of Managers and Experts of Iranian Medical Sciences Universities Emphasizing the Role of Accrual Accounting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 111-130. [In Persian]
- 53 Amans, P.; Mazars-Chapelon, A.; and F. Villeseque-Dubus (2015). "Budgeting in Institutional Complexity: The Case of Performing Arts Organizations", *Management Accounting Research*, Vol. 27, pp. 47-66.
- 54 Appelbaum, D.; Kogan, A.; Vasarhelyi, M.; and Z. Yan (2017). "Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 25, pp. 29-44.
- 55 Shoorvarzy, M. and M. Hedayat (2017). "Investigating the Effect Hospital Information System (HIS) on the Quality of Financial Reporting (A Study Case: Mashhad Bentolhoda Hospital)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 44-67. [In Persian]