

مجله حسابداری سلامت، سال نهم، شماره اول، پیاپی ۲۳، بهار و تابستان ۱۳۹۹، صص. ۱۳۹-۱۲۰.

## بررسی دیدگاه مدیران در مورد نقش کیفی و تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر نظام بودجه‌ریزی سلامت کشور

دکتر محمد نمازی<sup>۱</sup> و دکتر غلامرضا رضایی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۷/۰۲

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۸/۰۵/۰۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۱/۲۷

### چکیده

**مقدمه:** هدف این مطالعه بررسی دیدگاه مدیران سطوح مختلف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و مراکز خدمات درمانی در مورد نقش کیفی و تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر نظام بودجه‌ریزی است.

**روش پژوهش:** روش پژوهش مورد استفاده اکتشافی از نوع نظرسنجی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل همه مدیرانی است که در سال ۱۳۹۵ در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور، به هر نحوی در بودجه‌ریزی شرکت داشته‌اند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های «تی یک‌نمونه‌ای» و «آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه» استفاده شد.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که نقش ویژگی‌های کیفی اطلاعات نظام حسابداری مدیریت و هم‌چنین اهمیت آن در بودجه‌ریزی از نظر مدیران ارشد، به ترتیب، اندکی بیشتر از مدیران میانی و عملیاتی است و برای همه سطوح مدیریتی معنی‌دار است اما اهمیت اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه‌ای برای مدیران میانی، به ترتیب، بیشتر از مدیران ارشد و عملیاتی است و تنها برای مدیران میانی معنی‌دار است. بررسی جنبه‌های ارزیابی متوازن عملکرد بودجه‌ای نشان می‌دهد که جنبه مالی و جنبه فرآیندهای سازمانی برای همه سطوح مدیران معنی‌دار و جنبه‌های مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان) برای هیچ یک از سطوح معنی‌دار نیست.

**بحث و نتیجه‌گیری:** لازم است در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی وضعیت حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی، به‌ویژه در بخش ارزیابی عملکرد جنبه‌های مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان)، ارتقاء یابد. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود که مدیران در سطح ارشد از اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌های خود استفاده بیشتری کنند؛ در این مورد حسابداران مدیریت می‌توانند زمینه لازم برای استفاده مدیران ارشد از اطلاعات حسابداری مدیریت را فراهم کنند.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی عملکرد، ارزیابی متوازن، بودجه‌ریزی در نظام سلامت، نظام حسابداری مدیریت، نقش کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت.

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران (رایانامه: rezaac.1990@yahoo.com)

حسابداری مدیریت دستگاه‌های دولتی ایران و مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور انجام شده که باید در مراحل بودجه‌ریزی در نظر گرفته شود. شواهد متعددی، از جمله نتایج پژوهش فیودلا و همکاران با بررسی یک بیمارستان دانشگاهی در جنوب ایتالیا، حاکی از ایجاد تغییرات موفقیت‌آمیزی در حسابداری مدیریت نظام بهداشت و درمان است (۵). در ایران نیز انتظار می‌رود تغییرات قابل توجهی در نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور انجام شود (۶ و ۷) اما تاکنون شواهد پژوهشی روشنی در مورد آثار نظام اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه نشده است (۸). در این راستا، پرسش‌های اساسی این است که: برای آن که اطلاعات حسابداری مدیریت در فرآیند بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار گیرد، آیا از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار است؟ نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در فرآیند بودجه‌ریزی نظام سلامت کشور چیست؟ و تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد بودجه‌ای نظام سلامت به چه میزان است؟ هدف این پژوهش پاسخ به پرسش‌های بالا است که در آن نقش حسابداری مدیریت در سه سطح مدیران ارشد، میانی و عملیاتی برای مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی در فرآیند بودجه‌ریزی بررسی می‌شود. اهمیت این مطالعه آن است که برای اولین بار مدارک تجربی در مورد اهمیت و تأثیر نظام حسابداری مدیریت و جایگاه مدیران مسئول در سطوح مختلف بودجه‌ریزی نظام سلامت کشور ارائه می‌کند

بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات درمانی در یک محیط بسیار رقابتی قرار دارند و در این محیط هزینه‌های بیمارستان به‌عنوان بزرگ‌ترین جزء هزینه‌های مراقبت‌های بهداشتی در حال افزایش است (۱). در این رابطه آپتل و پورجلالی در پژوهشی بیان می‌کنند که هزینه‌یابی خدمات در صنعت مراقبت‌های بهداشتی اهمیت بسیار بالایی پیدا کرده است (۲). اُرف و همکاران در پژوهشی اظهار داشتند که بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات بهداشتی و درمانی در جهت بهبود عملکرد خود به دنبال مشارکت در فعالیت‌هایی هستند که منجر به کاهش هزینه‌ها می‌شود؛ به بیان دقیق‌تر، آنان به دنبال تدوین بودجه‌ریزی مناسب و کنترل هزینه‌ها هستند (۳). در نتیجه، مدیران خدمات درمانی سعی بر آن دارند تا با بکارگیری نظام اطلاعات حسابداری مدیریت، هزینه‌ها را تحت کنترل داشته باشند. افزایش هزینه‌ها باعث شده است که سیاست‌های هر دو بخش عمومی و خصوصی در حوزه درمان در راستای چگونگی مهار کردن هزینه‌ها و تدوین بودجه مناسب باشد (۴). برای این منظور، بحث در مورد تغییرات حسابداری در طول چند سال گذشته شتاب قابل توجهی به خود گرفته است (۵). یکی از این تغییرات حرکت بیشتر دولت‌ها از بودجه‌ریزی سنتی به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که دولت ایران و به‌ویژه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از این مهم مستثنی نیست. به همین دلیل تغییرات گسترده و مهمی در مورد نظام اطلاعات

وظایف (بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی و کنترل) و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی قرار گیرد» (۱۲).

شرایط جدید کسب و کار موجب تغییر نگرش مدیران در مورد نحوه و چگونگی برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌های سازمان شده است. نظام اطلاعات حسابداری به‌عنوان بخشی از نظام اطلاعات مدیریت و حسابداری مدیریت نیز به‌عنوان قسمتی از نظام اطلاعات حسابداری، تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران را برای برنامه‌ریزی و کنترل بر عهده دارد. در واقع، مدیران برای برنامه‌ریزی و کنترل سازمان به اطلاعات حسابداری مدیریت اتکا می‌کنند (۱۳). بنابراین، این اطلاعات باید از کمیت و کیفیت لازم برخوردار باشد (۱۴). محتوای اطلاعات ارائه‌شده به‌وسیله نظام اطلاعات حسابداری مدیریت ممکن است اطلاعات مالی، تولید (محصول یا خدمت)، کارکنان و بازاریابی را پوشش دهد (۱۵). هم‌چنین، نظام اطلاعات حسابداری مدیریت باید در کنار مشارکت افراد و مدیران به‌عنوان یک ابزار کنترلی بکار گرفته شود (۱۶)؛ لذا، در کارکرد نظام اطلاعات حسابداری مدیریت، مشارکت افراد و ویژگی‌های کیفی اطلاعات نقش بسزایی دارد.

به‌منظور بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات، حسابداران باید اقدام به استقرار یک نظام اطلاعاتی مطلوب کنند؛ زیرا اگر این نظام اطلاعاتی، به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی مطلوب نباشد، داده‌هایی را هم که سرانجام از آن حاصل می‌شود، نمی‌تواند چندان مورد استفاده قرار گیرد. برای استقرار یک نظام اطلاعاتی مطلوب، حسابداران مدیریت باید ابتدا به هدف‌های

و باعث گسترش مرزهای دانش در این زمینه می‌شود. ساختار مقاله حاضر به این شرح است که در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از آن بیان می‌شود. پس از آن، روش پژوهش، یافته‌ها و نتایج آزمون فرضیه‌ها مطرح و سپس با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، نتیجه‌گیری انجام می‌شود. سرانجام، محدودیت‌ها و پیشنهادها ذکر می‌شود.

#### مبانی نظری

برای استخراج و افشای مناسب اطلاعات حسابداری به‌موقع، مربوط، دقیق و قابل‌اتکا برای مدیران، داشتن چارچوبی مشخص و نظام‌مند لازم و ضروری است؛ به این چارچوب در اصطلاح حسابداری، «نظام اطلاعات حسابداری مدیریت» می‌گویند. نظام اطلاعات حسابداری مدیریت یک نظام اطلاعاتی انعطاف‌پذیر است که برای پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت در راستای هدف‌های مدیریتی طراحی و تدوین شده است (۹). هم‌چنین، ممکن است ساختار و محتوای گزارش‌های تهیه‌شده از سوی نظام اطلاعات حسابداری مدیریت یک سازمان با سازمان دیگری متفاوت باشد (۱۰). شواهد موجود در پژوهش‌ها نیز مؤید همین ادعا است. نتایج پژوهش وی نشان داد که محتوای اطلاعات حسابداری مدیریت بین سازمان‌های استرالیایی و کره‌ای متفاوت است (۱۱). به‌گونه کلی می‌توان گفت که «حسابداری مدیریت یک نظام اطلاعاتی است که اطلاعات مالی و هم‌چنین غیرمالی مربوط را جمع‌آوری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص می‌کند تا مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان داخلی، به ویژه مدیریت، برای انجام

هزینه‌ها اشتباه باشد، تخصیص به صورت بهینه انجام نشده و ممکن است هزینه‌های اضافی و غیر ضروری به سازمان تحمیل شود که برخلاف اصول مدیریت هزینه‌ها است. در این مورد، حسابداری مدیریت می‌تواند نقش مهمی در بودجه‌ریزی ایفا کند. نظام بودجه‌ریزی به‌عنوان ابزاری مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های دولت‌ها، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و به صورت یک نظام فنی و مالی پیچیده درآمده است (۱۸). بودجه‌ریزی و نظام اطلاعات حسابداری مدیریت، ابزار کنترلی است که به مثابه دو کفه یک ترازو به یکدیگر وابسته‌اند (۱۹). به‌طور کلی، برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع بین واحدهای عملیاتی در بودجه‌ریزی از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت استفاده می‌شود (۲۰). در این رابطه، بوش در پژوهشی بیان می‌کند که فن‌های نوین و نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی به کاهش مازاد بودجه‌ای سازمان کمک می‌کند (۲۱). در محیط‌هایی که بین نماینده‌ها نامتقارنی اطلاعات وجود دارد، به دلیل تضاد منافع احتمالی، احتمال افزایش مازاد بودجه‌ای وجود دارد (۲۲). بر این اساس نامتقارنی اطلاعات یکی از عوامل درون‌سازمانی است که می‌تواند بر بودجه سازمان‌ها تأثیر گذار باشد (۲۳). در سازمان‌های دولتی به دلیل گستردگی بسیار زیاد، احتمال نامتقارنی اطلاعات در بین مدیران سطوح مختلف سازمان نسبت به شرکت‌های بخش خصوصی بیشتر است. بنابراین، نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی یکی از عواملی است که می‌تواند بر میزان نامتقارنی اطلاعات سازمان تأثیر گذاشته و از این طریق بر ایجاد مازاد بودجه‌ای

سازمان توجه کنند. این هدف‌ها ممکن است بیشینه کردن تولید یا ارائه خدمات، بیشینه کردن سهم سازمان در بازار، کمینه کردن هزینه‌های سازمان، افزایش خدمات و رفاه عمومی و افزایش مسئولیت اجتماعی باشد؛ سپس، در بین نظام‌های اطلاعاتی موجود، نظامی که می‌تواند سازمان را به هدف‌های از قبل تعیین شده برساند، انتخاب کنند (۱۲).

یکی از لازمه‌های نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی چند سالی است از آن در فرآیند بودجه‌ریزی خود استفاده می‌کند، استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پدیده نوینی است که تفکر هزینه‌یابی سنتی حسابداری مدیریت را به شدت دگرگون کرده است. هدف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اصلاح دقت هزینه‌های تولید هر واحد محصول (کالا یا خدمت) است. این روش هزینه‌یابی نسبت به روش‌های هزینه‌یابی سنتی برای برنامه‌ریزی و کنترل بسیار مناسب است و اطلاعات دقیقی را در این زمینه فراهم می‌کند (۱۷). بنابراین، انتظار بر آن است که اطلاعات حاصل از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت موجب بهبود ویژگی‌های کیفی نظام بودجه‌ریزی شود.

بودجه‌ریزی زمانی مفید است که با مهارت و دقت تهیه و بکار گرفته شود (۱۲). به‌گونه کلی یکی از هدف‌های اصلی بودجه‌ریزی، شناسایی منابع محدود سازمان و تخصیص آن به نیازهای نامحدود است. در تخصیص منابع به نیازهای نامحدود، باید هزینه‌های این نیازها برآورد شود. در صورتی که برآوردهای اولیه

سازمان‌های پزشکی و خدمات درمانی بررسی کرده و به مفید بودن آن اشاره کردند (۳۳). در ارزیابی متوازن عملکرد سازمان از چهار دیدگاه مالی، بیماران و جامعه (مشتریان)، فرآیندهای درون‌سازمانی و فراگیری و رشد (کارکنان) مورد ارزیابی قرار گرفته و بین آن‌ها نوعی توازن ایجاد می‌شود. استفاده از ارزیابی متوازن به‌عنوان یک نظام راهبردی، سازمان را قادر می‌کند که اقدام و عمل کوتاه‌مدت را به راهبرد درازمدت خود پیوند بزند. به‌عنوان نمونه، بر اساس رابطه بین ارزیابی متوازن و بودجه‌ریزی سالانه، سازمان توانایی پیدا می‌کند به جای آن که بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی خود را بر مبنای هدف‌های کوتاه‌مدت مالی تعیین کند، بر اساس راهبرد تعیین کند (۱۲).

همان‌طور که پیش از این نیز ذکر شد و با توجه به مطالب بالا، با مد نظر قرار دادن این موضوع که در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از سال ۱۳۸۲ آغاز شده و در ۴۰ بیمارستان وابسته به دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور در حال اجرا است، باید گفت که اجرای این نظام بودجه‌ریزی نیازمند تغییراتی بنیادی در نظام‌های اطلاعاتی مدیریت، نظام اطلاعاتی حسابداری و به‌طور کلی در شیوه مدیریت وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی است (۳۴). بنابراین، انتظار بر آن است که نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نظام سلامت کشور و زیرمجموعه‌های وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آثار شگرف و قابل توجهی در نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی این وزارتخانه و زیرمجموعه‌های آن داشته باشد. چرا که تعیین قیمت

سازمان اثرگذار شود. شواهد حاصل از پژوهش داوموسر و همکاران نیز از این ایده حمایت می‌کند (۲۴). در نظام بودجه‌ریزی در بخش سلامت کشور ایران به دو دلیل وضعیت نامتقارنی اطلاعات احتمالاً تغییر پیدا خواهد کرد. اول، مبنای حسابداری از نقدی تعدیل شده به تعهدی تغییر پیدا کرده است. روشن است که حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی اطلاعات جامع‌تر و کامل‌تری ارائه می‌کند (۲۸-۲۵). دوم، با بکارگیری روش‌های هزینه‌یابی اطلاعات دقیق‌تری در مورد بهای تمام شده کالاها و خدمات، ارائه می‌شود (۱۷). بنابراین، انتظار بر این است که این تغییرات در مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی موجب بهبود الگوی بودجه‌ریزی شود.

افزون بر آن چه در بالا بیان شد سازمان‌ها به‌طور معمول از بودجه‌ریزی به‌عنوان ابزاری برای برقراری ارتباط، برنامه‌ریزی، ایجاد انگیزش و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند (۲۹) و یکی دیگر از روش‌هایی که به‌عنوان ابزاری نیرومند و جزئی از نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی، منجر به برطرف شدن برخی از موانع اجرای راهبردهای سازمان‌ها می‌شود، نظام ارزیابی متوازن است (۳۰ و ۳۱).

ارزیابی متوازن یا فراگیر، یکی از موضوع‌ها و مباحث مهم حسابداری است. از ارزیابی متوازن به‌عنوان یک نظام اطلاعات مدیریت و ارزیابی عملکرد به‌طور گسترده‌ای در سازمان‌های غیرانتفاعی و دولتی در سراسر جهان استفاده می‌شود (۳۲). در سال ۱۹۹۹ میلادی، واپل و همکاران در پژوهشی سودمندی و مناسب بودن نظام ارزیابی متوازن را برای مدیریت

محیط مناسبی را برای افزایش مازاد بودجه‌ای فراهم می‌کند (۳۹).

نتایج پژوهش‌ها در کشور ایتالیا نشان داد که بودجه‌ریزی مشارکتی بر میزان استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت تأثیری ندارد. هم‌چنین، تعهد به هدف‌های بودجه‌ای نمی‌تواند عملکرد بودجه‌ای را تحت تأثیر مستقیم خود قرار دهد اما تعهد به هدف‌های بودجه‌ای می‌تواند به‌طور غیرمستقیم و از طریق استفاده از اطلاعات بودجه‌ای حسابداری مدیریت بر عملکرد بودجه‌ای اثرگذار باشد (۴۰). شواهد پژوهش وانگ و همکاران نشان داد که سرمایه‌گذاری در فن‌آوری اطلاعات در حوزه سلامت باعث بهبود عملکرد مالی و بهره‌وری بیمارستان‌ها می‌شود (۴۱) و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بیمارستان‌ها اثر مهمی بر پذیرش نظام‌های اطلاعاتی دارد (۴۲).

در ایران نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان‌دهنده این است که در سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه‌ریزی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود. هم‌چنین، رابطه مثبت و معنی‌داری بین نظام اطلاعات حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد (۴۳). دانش‌فرد و شیراوند در پژوهشی به نقش نظام اطلاعات حسابداری مدیریت در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در حوزه درمان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اشاره کرده و نشان دادند که بین شاخص‌های نظام اطلاعات مالی، نظام ارزیابی عملکرد، نظام مدیریت

تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط، یکی از الزامات اجرا و بکارگیری نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است (۳۴). در نتیجه، مدیران نظام سلامت کشور از اطلاعات این نظام بودجه‌ریزی در حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند.

#### پیشینه پژوهش

نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان داده است که اطلاعات نظام حسابداری مدیریت ابزار مهمی برای بهبود عملکرد در بیمارستان‌ها است (۳۵). با این حال، ممکن است ساختار و محتوای گزارش‌های تهیه شده از سوی نظام اطلاعات حسابداری مدیریت در یک سازمان با سازمانی دیگر متفاوت باشد (۲۰). هم‌چنین، نظام‌های کنترل حسابداری مدیریت، میزان ایجاد مازاد بودجه‌ای را در شرایط نااطمینان کاری بالا، کاهش می‌دهد (۳۶). افزون بر این، اثر تعاملی مشارکت در بودجه و نظام حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران در دو گروه مدیران غربی و چینی متفاوت بوده است. به بیان دقیق‌تر، در مورد مدیران چینی، رابطه بین نظام اطلاعات حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران در سطوح بالای مشارکت در بودجه، منفی است. با وجود این، همین رابطه برای مدیران غربی، مثبت گزارش شده است (۳۷). نتایج پژوهشی دیگر در محیط بیمارستانی حاکی از آن است که بین انگیزش بودجه‌ای و نگرش بودجه‌ای با عملکرد بودجه‌ای بیمارستان‌های دولتی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد (۳۸). نتایج پژوهش فاریا و سیلوا نشان داد که نامتقارنی اطلاعات،

«ارزیابی متوازن» مورد مطالعه قرار نگرفته است. در نتیجه، وجود این خلاء پژوهشی انگیزه‌ای شد تا پژوهش حاضر با رویکردی جامع نسبت به این موضوع به بررسی نقش و تأثیر نظام اطلاعات حسابداری مدیریت بر نظام بودجه‌ریزی سلامت کشور بپردازد.

#### فرضیه‌ها و الگوی مفهومی پژوهش

شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به مبانی نظری، پیشینه پژوهش و الگوی مفهومی پژوهش که از سه بُعد میزان استفاده مدیران نظام سلامت کشور از اطلاعات حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی را بررسی می‌کند، برای هر بُعد یک فرضیه به شرح زیر تدوین شد:

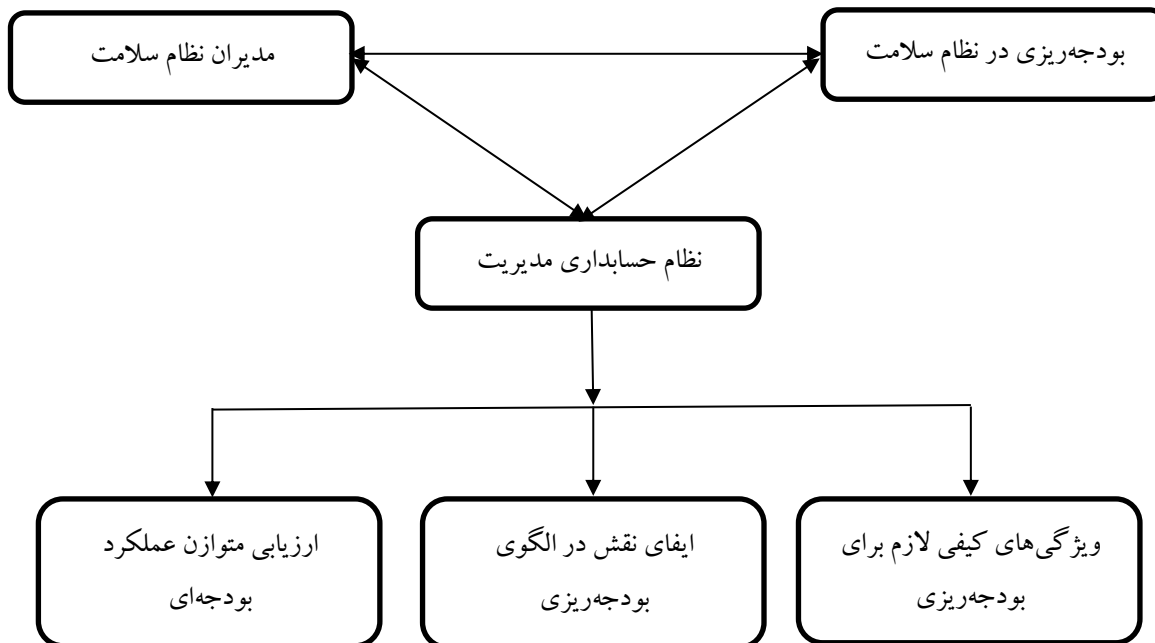
فرضیه اول: از نظر مدیران سطوح مختلف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، اطلاعات نظام حسابداری مدیریت نظام سلامت کشور از ویژگی‌های کیفی لازم برای نظام بودجه‌ریزی برخوردار است.

فرضیه دوم: از نظر مدیران سطوح مختلف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، اطلاعات نظام حسابداری مدیریت تأثیر با اهمیتی در الگوی بودجه‌ریزی نظام سلامت کشور دارد.

فرضیه سوم: از نظر مدیران سطوح مختلف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، اطلاعات نظام حسابداری مدیریت تأثیر با اهمیتی در ارزیابی متوازن عملکرد بودجه‌ای نظام سلامت کشور دارد.

مالی، ساختار سازمانی، نیروی انسانی و الزامات قانونی با نبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد همبستگی وجود دارد. در شاخص نظام اطلاعات مالی، استفاده نکردن از نظام حسابداری تعهدی و در شاخص ارزیابی عملکرد، ضعیف بودن شاخص‌های کمی و مناسب برای برآورد عملکرد برنامه‌ها، به‌عنوان بالاترین موانع تعیین شد (۳۴). این در حالی است که نتایج برخی از پژوهش‌ها حکایت از سطح آشنایی پایین مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی با روش‌های نوین بودجه‌ریزی به‌جز روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد (۴۴). هم‌چنین، نتایج پژوهشی دیگر نشان داده است که مدیران بیمارستان‌های خصوصی از اطلاعات حسابداری برای برنامه‌ریزی و کنترل استفاده می‌کنند اما مدیران بیمارستان‌های دولتی اطلاعات حسابداری را تنها برای تعیین هزینه خدمات استفاده می‌کنند. قابل توجه‌تر این که، مدیران بیمارستان‌های دولتی از اطلاعات حسابداری مدیریت نسبت به مدیران بیمارستان‌های خصوصی کم‌تر استفاده می‌کنند (۴۵).

اگر چه در پژوهش‌های ذکر شده در بالا اطلاعاتی در زمینه نقش حسابداری مدیریت و سازه‌های سازمانی در بودجه‌ریزی منعکس شده اما ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و تأثیر آن بر بخش عمومی (مانند وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) بررسی نشده است. هم‌چنین، نقش اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد بودجه بر اساس مبانی



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

## روش پژوهش

آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور، به هر نحوی در بودجه‌ریزی شرکت داشته‌اند (شامل رؤسا، معاونان و مدیران بخش‌های مختلف). به عبارت دقیق‌تر، هر سه سطح مدیریتی شامل مدیران سطوح ارشد، میانی و عملیاتی در وزارت بهداشت، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور، جامعه آماری پژوهش حاضر هستند. در این پژوهش منظور از مدیران سطح ارشد، مجموعه افرادی است که در بالاترین مقام سازمان خود هستند. این مجموعه عبارت است از: در سطح وزارتخانه، وزیر و معاونین وزیر؛ در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، رئیس و معاونان دانشگاه (شامل رئیس و معاونان واحد بین‌الملل دانشگاه) و در سطح بیمارستان‌ها، رئیس و معاونان بیمارستان. منظور

هدف این پژوهش بررسی نظر مدیران سطوح مختلف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و مراکز خدمات درمانی در مورد نقش کیفی و تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر نظام بودجه‌ریزی است. در این راستا، می‌توان این پژوهش را از نوع پژوهش‌های کمی دانست که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند و بر اساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شود (۴۶). هم‌چنین، روش پژوهش، اکتشافی و از نوع نظرسنجی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل همه مدیرانی است که در سال ۱۳۹۵ در وزارت بهداشت، درمان و



بعد دوم مربوط به بررسی تأثیر نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی است که دارای ۴ پرسش است. بعد سوم به بررسی نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه بر مبنای ارزیابی متوازن می‌پردازد که با ۱۶ پرسش (هر یک از جنبه‌های مالی، بیماران، فراگیری و رشد و فرآیندهای درون‌سازمانی، ۴ پرسش) مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در پرسش‌نامه مذکور از طیف لیکرت هفت گزینه‌ای (بسیار زیاد، زیاد، تا حدی زیاد، متوسط، تا حدی کم، کم و بسیار کم با نمره‌های، به ترتیب، ۷ تا ۱) استفاده شده است تا بتوان طیف‌های گوناگونی را پوشش داد. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۲ استفاده شده است.

#### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. اطلاعات عمومی به‌دست آمده از پاسخ‌دهندگان با استفاده از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق تحلیل شده است. در این پژوهش، با توجه به بزرگ بودن اندازه نمونه، توزیع داده‌ها از توزیع نرمال تبعیت می‌کند. بنابراین، با استفاده از آزمون «تی یک نمونه‌ای» و «تحلیل واریانس یک‌طرفه» در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون شد.

در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، از روش اعتبار صوری استفاده شد. در این

از مدیران سطح میانی در سطح وزارتخانه، مدیران کل هر یک از بخش‌های وزارتخانه؛ در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، مدیران هر یک از معاونت‌های دانشگاه و رؤسای دانشکده‌ها و در سطح بیمارستان‌ها، مدیران هر یک از معاونت‌های بیمارستان است. سرانجام، منظور از مدیران سطح عملیاتی در سطح وزارتخانه، رؤسا و معاونان اداره‌ها و بخش‌های مختلف وزارتخانه؛ در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، معاونان دانشکده‌ها، رؤسای اداره‌ها و بخش‌های مختلف دانشگاه و دانشکده‌ها و در سطح بیمارستان‌ها، رؤسای بخش‌های مختلف بیمارستان است.

با توجه به این که جامعه مورد بررسی محدود و اطلاعات دقیق در مورد تعداد آن وجود نداشت، تعداد ۱۰۰۰ پرسش‌نامه بین اعضای جامعه آماری در سال ۱۳۹۵ توزیع شد. پس از آن تعداد ۸۷۸ پرسش‌نامه جمع‌آوری و ۸۱۶ عدد آن برای استفاده مناسب تشخیص داده شد. به عبارت دقیق‌تر، در مورد هر یک از گروه‌های مدیران سطوح ارشد، میانی و عملیاتی نمونه‌گیری انجام شد اما همان‌طور که گفته شد، با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات دقیق در مورد تعداد اعضای جامعه آماری، از روش نمونه‌گیری غیرنسبتی استفاده شد.

برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به فرضیه‌ها از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله پژوهش‌گران با بهره‌گیری از ادبیات داخلی و خارجی استفاده شد. این پرسش‌نامه دارای سه بُعد و ۳۱ پرسش است. بُعد اول، ارزیابی از نگاه ویژگی‌های کیفی نظام اطلاعات حسابداری مدیریت بوده که دارای ۱۱ پرسش است.

عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۸۱۶ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۵۶۱ نفر، معادل ۶۸/۸٪ را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نشان‌دهنده این موضوع است که ۱۱/۳٪ از آن‌ها در بازه سنی کم‌تر از ۳۰ سال قرار دارند؛ ۳۵/۴٪ از آن‌ها در بازه سنی بین ۳۰ تا ۴۰ سال و سن ۳۸/۷٪ از آزمودنی‌ها بین ۴۱ تا ۵۰ سال است و فقط سن ۱۴/۶٪ از آزمودنی‌ها بیشتر از ۵۰ سال است. نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل میزان تحصیلات نشان می‌دهد که ۸۹/۳٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی به بالا هستند. آمار مربوط به محل خدمت حاکی از آن است که ۶۶/۵٪ از پاسخ‌دهندگان در بیمارستان‌ها، ۳۱/۵٪ از پاسخ‌دهندگان در دانشگاه‌های علوم پزشکی و ۲٪ از آنان در وزارتخانه مشغول فعالیت بوده‌اند. ۱۴/۳٪ از پاسخ‌دهندگان را مدیران سطح ارشد، ۲۹/۹٪ را مدیران سطح میانی و ۵۵/۸٪ را مدیران سطح عملیاتی تشکیل می‌دهند. سابقه کاری نشان‌دهنده این است که ۱۰/۸٪ از پاسخ‌دهندگان کم‌تر از ۵ سال،

راستا، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۴۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

### یافته‌ها

در بخش اول پرسش‌نامه ۶ پرسش عمومی مربوط به ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، محل خدمت، رده سازمانی (سطح مدیریتی) و سابقه کاری مطرح شده است. نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی این پرسش‌ها در جدول شماره ۲ منعکس شده است.

نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی پرسش‌های

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	پرسش‌های مربوط به
۰/۹۷۱	نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی
۰/۹۰۶	ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی
۰/۹۳۷	نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی
۰/۹۵۸	نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه
۰/۹۵۸	جنبه مالی
۰/۹۶۱	جنبه بیماران و جامعه
۰/۹۳۴	جنبه فراگیری و رشد

۴/۴۰٪ بین ۵ تا ۱۰ سال، ۴/۳۶٪ بین ۱۱ تا ۲۰ سال و مسئولیت خود دارند. بر این اساس، پاسخ‌دهندگان شرایط لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند. ۴/۱۲٪ از پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۲۰ سال سابقه کار در

جدول ۲: اطلاعات عمومی پرسش‌نامه

ردیف	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	زن	۲۵۵	۳۱/۲
	جنسیت مرد	۵۶۱	۶۸/۸
	جمع	۸۱۶	۱۰۰
۲	کم‌تر از ۳۰ سال	۹۲	۱۱/۳
	بین ۳۰-۴۰ سال	۲۸۹	۳۵/۴
	سن بین ۴۱-۵۰ سال	۳۱۶	۳۸/۷
	بالای ۵۰ سال	۱۱۹	۱۴/۶
	جمع	۸۱۶	۱۰۰
۳	دیپلم	۳۳	۴/۱
	فوق‌دیپلم	۵۴	۶/۶
	کارشناسی	۲۳۱	۲۸/۳
	کارشناسی‌ارشد	۲۵۸	۳۱/۶
	دکتر	۲۴۰	۲۹/۴
جمع	۸۱۶	۱۰۰	
۴	بیمارستان	۵۴۳	۶۶/۵
	دانشگاه‌های علوم پزشکی	۲۵۷	۳۱/۵
	محل خدمت وزارتخانه	۱۶	۲
جمع	۸۱۶	۱۰۰	
۵	مدیران سطح ارشد	۱۱۷	۱۴/۳
	مدیران سطح میانی	۲۴۴	۲۹/۹
	مدیران سطح عملیاتی	۴۵۵	۵۵/۸
	جمع	۸۱۶	۱۰۰
	رد سازمانی		
۶	کم‌تر از ۵ سال	۸۸	۱۰/۸
	بین ۵-۱۰ سال	۳۳۰	۴۰/۴
	سابقه کاری بین ۱۱-۲۰ سال	۲۹۷	۳۶/۴
	بالای ۲۰ سال	۱۰۱	۱۲/۴
	جمع	۸۱۶	۱۰۰

و انحراف معیار مربوط به این متغیرها نشان می‌دهد که میزان این ابعاد از نظام حسابداری مدیریت در مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور بیشتر از حد وسط (عدد ۴) بوده است. با این حال، هنوز تا سطح بالای بیشینه (عدد ۷) فاصله زیادی دارد. در مورد جنبه‌های مالی و فرآیندهای درون‌سازمانی، آماره‌های میانگین و انحراف معیار مربوط به این شاخص‌های نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه‌ای، نشان می‌دهد که میزان این ابعاد از حد وسط بیشتر است و در این مورد نیز تا سطح بالای بیشینه (عدد ۷) فاصله زیادی وجود دارد. با این وجود، آماره میانگین مربوط به جنبه فراگیری و رشد (کارکنان) از شاخص‌های نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه‌ای، نشان می‌دهد که سطح آن در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از حد وسط کم‌تر بوده و معنی‌دار نیست.

جدول شماره ۳ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل کمینه، بیشینه، میانگین و انحراف معیار و همچنین نتیجه آزمون «تی یک‌نمونه‌ای» برای بررسی فرضیه‌های پژوهش را در کل سطوح مدیریتی نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، بیشترین نقش حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی (با میانگین ۴/۹۷) و کم‌ترین آن در جنبه فراگیری و رشد کارکنان (با میانگین ۳/۹۶) است. مقدار معنی‌داری آماره تی در سطح ۰/۰۵٪ نشان از معنی‌دار بودن تفاوت بین میانگین پاسخ افراد و ارزش مورد آزمون (عدد ۴) در همه متغیرهای پژوهش در کل سطوح مدیریتی، به جز جنبه‌های مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان) از متغیر نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه، دارد. در مورد متغیرهای ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی، نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد بودجه، آماره‌های میانگین

جدول ۳: نتایج آزمون تی یک‌نمونه‌ای در کل سطوح مدیریتی

متغیر	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	آماره تی	معنی‌داری
						ارزش مورد آزمون = ۴
ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی	۱	۶/۹۱	۴/۵۵	۱/۲۵	۱۲/۵۳۴	(۰/۰۰۰۵)
نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی	۱	۷	۴/۹۷	۱/۴۳	۱۹/۳۹۴	(۰/۰۰۰۵)
نقش نظام حسابداری مدیریت در جنبه مالی	۱	۶/۷۵	۴/۲۸	۱/۳۷	۵/۷۹۴	(۰/۰۰۰۵)
حسابداری مدیریت در جنبه مشتریان (بیماران)	۱	۷	۴/۰۳	۱/۴۵	۰/۵۶۹	(۰/۵۷)
مدیریت در جنبه فراگیری و رشد (کارکنان)	۱	۷	۳/۹۶	۱/۳۹	(۰/۸۲۲)	(۰/۴۱۱)
ارزیابی عملکرد بودجه در جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی	۱	۷	۴/۳۱	۱/۲۳	۷/۲۶۴	(۰/۰۰۰۵)
نمره کل	۱	۶/۶۹	۴/۱۴	۱/۱۹	۳/۴۸۷	(۰/۰۰۱)
نمره کل	۱	۶/۷۷	۴/۲۷	۱/۰۷	۷/۱۶۵	(۰/۰۰۰۵)

نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی

ویژگی‌های کیفی اطلاعات نظام حسابداری مدیریت از نظر مدیران سطوح ارشد، به ترتیب، اندکی بیشتر از مدیران سطوح میانی و عملیاتی است و برای همه سطوح مدیریتی معنی‌دار است. بنابراین، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی نیز به همین منوال است و فرضیه دوم پژوهش نیز پذیرفته می‌شود. با این وجود، نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه‌ای برای مدیران سطوح میانی، به ترتیب، بیشتر از مدیران سطوح ارشد و عملیاتی است و تنها برای مدیران سطوح میانی معنی‌دار است. جزئیات جنبه‌های ارزیابی متوازن عملکرد بودجه‌ای نشان می‌دهد که جنبه مالی و همچنین جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی برای همه سطوح مدیران معنی‌دار و جنبه‌های مشتریان (بیماران)

جدول شماره ۴ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین و انحراف معیار و همچنین نتیجه آزمون «تی یک‌نمونه‌ای» برای بررسی فرضیه‌های پژوهش را در سطوح مختلف مدیریتی نشان می‌دهد. با توجه به اطلاعات مندرج در این جدول، سطح معنی‌داری آماره تی نشان‌دهنده معنی‌دار بودن تفاوت بین میانگین پاسخ افراد و ارزش مورد آزمون (عدد ۴) در بیشتر متغیرهای پژوهش در سطوح مختلف مدیریتی است. به بیان دقیق‌تر، نتایج جداگانه هر یک از سطوح ارشد، میانی و عملیاتی برای همه متغیرها به جز نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه که در سطوح ارشد و عملیاتی معنی‌دار نیست با نتایج مندرج در جدول شماره ۳ برای کل سطوح مدیریتی از نظر معنی‌دار بودن مشابه است. با وجود این، نقش

جدول ۴: نتایج آزمون تی یک‌نمونه‌ای در سطوح مختلف مدیریتی

سطح مدیریتی			ارشد			میانی			عملیاتی		
متغیر	میانگین	انحراف معیار	آماره تی (معنی‌داری)	میانگین	انحراف معیار	آماره تی (معنی‌داری)	میانگین	انحراف معیار	آماره تی (معنی‌داری)	میانگین	انحراف معیار
ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی	۴/۶۸	۱/۱۳	۶/۵۲۹ (۰/۰۰۰۵)	۴/۶۳	۱/۲۱	۸/۱۷۹ (۰/۰۰۰۵)	۴/۴۷	۱/۳	۷/۷۲۳ (۰/۰۰۰۵)		
نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی	۵/۱۸	۱/۳۶	۹/۴۱۲ (۰/۰۰۰۵)	۵/۰۶	۱/۳۴	۱۲/۴۰۷ (۰/۰۰۰۵)	۴/۸۷	۱/۴۹	۱۲/۴۳۲ (۰/۰۰۰۵)		
نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه	۴/۱۷	۱/۲	(۱/۱۱۷) (۰/۲۶۶)	۴/۲۶	۱/۰۷	۳/۷۶۶ (۰/۰۰۰۵)	۴/۰۸	۱/۲۴	۱/۳۴۷ (۰/۱۷۹)		
ارزیابی عملکرد از جنبه مالی	۴/۲۹	۱/۲۹	۲/۴۱۹ (۰/۰۱۷)	۴/۴۲	۱/۳	۵/۰۸۶ (۰/۰۰۰۵)	۴/۲	۱/۴۲	۲/۹۵۲ (۰/۰۰۳)		
ارزیابی عملکرد از جنبه مشتریان (بیماران)	۳/۹۸	۱/۴۴	(۰/۱۲۸) (۰/۸۹۸)	۴/۱۳	۱/۲۸	۱/۶۵۵ (۰/۰۹۹)	۳/۹۸	۱/۵۳	(۰/۲۳) (۰/۸۱۸)		
ارزیابی عملکرد از جنبه فراگیری و رشد (کارکنان)	۳/۹۴	۱/۳۸	(۰/۴۵) (۰/۶۵۳)	۴/۰۳	۱/۳۶	۰/۴۱۳ (۰/۶۸)	۳/۹۲	۱/۴۲	(۰/۱۴۹) (۰/۲۵۱)		
ارزیابی عملکرد از جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی	۴/۴۵	۱/۳۳	۳/۶۸۸ (۰/۰۰۰۵)	۴/۴۴	۱/۰۹	۶/۲۸ (۰/۰۰۰۵)	۴/۲۱	۱/۲۶	۳/۵۲۳ (۰/۰۰۰۵)		
نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی	۴/۳۴	۱/۰۸	۳/۴۳۵ (۰/۰۰۱)	۴/۳۸	۰/۹۸	۶/۰۶۷ (۰/۰۰۰۵)	۴/۱۹	۱/۱	۳/۶۲۷ (۰/۰۰۰۵)		

مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه و نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی است.

### نتیجه‌گیری

در دنیای پیچیده امروزی مدیران برای اداره امور سازمان خود نیازمند اطلاعات هستند. در سازمان‌های دولتی، مدیران باید برای سازمان خود بودجه تعیین کرده و از آن تبعیت کنند. در این راستا، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور، که وظیفه اصلی دولت برای ایجاد سلامت عمومی در کشور را بر عهده دارد، باید بودجه سازمان خود را تعیین کرده و در همان چارچوب حرکت کند. برای دستیابی به این مهم مدیران این وزارتخانه نیاز به اطلاعات دارند. اطلاعات مورد نیاز آنان از نظام حسابداری مدیریت

و فراگیری و رشد (کارکنان) معنی‌دار نیست. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تنها از جنبه‌های مالی و فرآیندهای درون‌سازمانی پذیرفته می‌شود.

به منظور بررسی تفاوت متغیرهای پژوهش بر اساس نظر سطوح مختلف مدیریتی از تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شد. نتایج ارائه شده در جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که تنها تفاوت بین جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی از متغیر نقش نظام حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه در میان سطوح مدیریتی (مدیران سطوح ارشد، میانی و عملیاتی) در سطح خطای کم‌تر از ۵٪ معنی‌دار است. هم‌چنین، یافته‌ها حاکی از نبود تفاوت معنی‌دار در مورد متغیرهای ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی، نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی، جنبه مالی، جنبه مشتریان (بیماران)، جنبه فراگیری و رشد (کارکنان)، نقش نظام حسابداری

### جدول ۵: خلاصه تحلیل واریانس یک‌طرفه برای بررسی تفاوت متغیرهای پژوهش بر اساس نظر

#### سطوح مختلف مدیریتی

متغیر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	معنی‌داری
ویژگی‌های کیفی نظام حسابداری مدیریت راهبردی	۷۸۰/۱۳	۲	۳۹۰/۰۶	۲/۰۵	۰/۱۲۹
نقش نظام حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی	۱۹۵/۲۹	۲	۹۷/۶۴	۲/۹۹۷	۰/۰۵۱
نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه	۱۳۳۹/۱۶	۲	۶۶۹/۵۸	۱/۸۶۲	۰/۱۵۶
ارزیابی عملکرد از جنبه مالی	۱۳۲/۹۲	۲	۶۶/۴۶	۲/۲۱۵	۰/۱۱
ارزیابی عملکرد از جنبه مشتریان (بیماران)	۶۳/۱۰۶	۲	۳۱/۵۵	۰/۹۴۲	۰/۳۹
ارزیابی عملکرد از جنبه فراگیری و رشد (کارکنان)	۳۲/۶۸	۲	۱۶/۳۴	۰/۵۲۵	۰/۵۹۲
ارزیابی عملکرد از جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی	۱۷۷/۳۸	۲	۸۸/۶۹	۳/۶۹۴	۰/۰۲۵
نظام اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی	۵۶۵۶/۳۷	۲	۲۸۲۸/۱۸	۲/۳۲۱	۰/۰۹۹

چرا که، این دو شاخص وضعیت چندان مناسبی ندارد و از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در این مورد به میزان به نسبت کمی استفاده می‌شود.

بررسی‌های بیشتر در پژوهش حاضر نشان داد که تفاوت بااهمیتی بین دیدگاه مدیران سطوح ارشد، میانی و عملیاتی نسبت به نقش کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و اهمیت آن در بودجه‌ریزی وجود ندارد و در بُعد اهمیت اطلاعات حسابداری مدیریت در ارزیابی متوازن بودجه، تنها ابعاد مالی و فرآیندهای زیرساخت ارزیابی متوازن معنی‌دار است و ابعاد مشتریان (بیماران) و فراگیری رشد (کارکنان) معنی‌دار نیست. در نتیجه، فرضیه سوم پژوهش تنها از جنبه‌های مالی و فرآیندهای درون‌سازمانی تأیید می‌شود و از جنبه‌های مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان) تأیید نمی‌شود. این نتیجه تا حدی برخلاف انتظار است؛ چرا که، انتظار می‌رفت مدیران سطح ارشد بیشتر از مدیران سایر سطوح از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی استفاده کنند. شاید یکی از دلایل چنین نتیجه‌ای این باشد که استفاده از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در بودجه‌ریزی یک امر فنی و تخصصی است و بیشتر بر عهده مدیران سطوح عملیاتی و میانی قرار دارد. مدیران سطح ارشد اغلب تنها از استقرار نظام حسابداری مدیریت پشتیبانی می‌کنند و استفاده عملی از اطلاعات را به سایر مدیران واگذار می‌کنند. احتمالاً یکی از دلایل استفاده نکردن زیاد از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی، نبود زیرساخت‌های لازم و اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری مدیران رده بالا است. دلیل

استخراج و مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر این اساس، کارایی چنین نظام اطلاعاتی در نظام بودجه‌ریزی می‌تواند به کارایی بودجه‌ای سازمان منجر شود. در همین راستا، پژوهش حاضر به بررسی و تأثیر استفاده مدیران نظام سلامت کشور از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی پرداخته است.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که اگر چه تفاوت اندکی در دیدگاه مدیران سطوح مختلف در مورد نقش کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و اهمیت آن در بودجه‌ریزی وجود دارد اما از دیدگاه آنان اطلاعات نظام حسابداری مدیریت نظام سلامت کشور از ویژگی‌های کیفی لازم برای نظام بودجه‌ریزی برخوردار است و تأثیر بااهمیتی در الگوی بودجه‌ریزی نظام سلامت کشور دارد. در نتیجه، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش پذیرفته می‌شود. با وجود این که، در مجموع نظام حسابداری مدیریت وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور به لحاظ ویژگی‌های کیفی و اهمیت نقش آن در الگوی بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد بودجه‌ای در سطح قابل قبولی است اما هنوز تا سطح بهینه و بالای خود فاصله دارد. این نتیجه حاکی از آن است که مدیران این وزارتخانه باید با در پیش گرفتن سیاست‌هایی، هم‌چون آموزش نحوه استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت به مدیران، وضعیت این نظام اطلاعاتی را ارتقا داده تا امکان بهتر شدن وضعیت بودجه‌ای سازمان خود را فراهم کنند. در این باره استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور ارزیابی عملکرد جنبه‌های مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان) مشهودتر است؛

حسابداری مدیریت در سطح هر یک از بیمارستان‌ها و با به کارگیری نیروهای متخصص در این زمینه کارکرد اطلاعات حسابداری مدیریت را در سازمان خود ارتقا دهند. چرا که، نتایج پژوهش‌های پیشین هم نشان داده است که سرمایه‌گذاری در نظام اطلاعاتی بخش سلامت بر عملکرد مالی و بهره‌وری بیمارستان‌ها تأثیر بسیاری دارد (۴۴). افزون بر این، برای انجام پژوهش در آینده به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که به بررسی عوامل مؤثر بر میزان استفاده از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و الگوسازی شیوه بودجه‌ریزی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور با هدف کمیته‌سازی هزینه‌های این وزارتخانه از طریق استفاده از اطلاعات نظام حسابداری مدیریت پردازند. گفتنی است با توجه به این که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه جزء سازمان‌های بخش عمومی هستند، پاسخ‌دهندگان نسبت به ارائه اطلاعات ناشی از این پژوهش به مقامات بالاتر نگرانی داشتند که ممکن است در پاسخ آنان به پرسش‌های پژوهش تأثیر داشته باشد. با وجود این تلاش وافر و به‌عمل آمدن روایی و پایایی پژوهش در سطح اعتبار بالایی قرار گیرد و یافته‌ها نیز معتبر باشند.

### تشکر و قدردانی

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند از مسئولان وزارت

دیگر این است که در مورد بودجه‌ریزی، آموزش‌های لازم ارائه نشده که این کاستی باید به وسیله دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی با کمک استادان و اشخاص حرفه‌ای مجرب در این زمینه برطرف شود. هم‌چنین، یافته‌های پژوهش حاضر مبین آن است که مدیران رده‌های مختلف به اهمیت استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای مشتریان (بیماران) و فراگیری و رشد (کارکنان) در بودجه‌ریزی توجه چندانی نمی‌کنند و بیشتر به عملیات فنی بودجه‌ریزی می‌پردازند. در مجموع، نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های پژوهش‌ها پیشین انجام‌شده در ایران و خارج از ایران (۳۵-۳۸، ۴۰، ۴۴ و ۴۵) همسو است. اهمیت این نتایج آن است که این پژوهش توانست شواهد تجربی جدیدی به حوزه حسابداری سلامت کشور بیفزاید و در مورد نقش کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت، اهمیت آن در بودجه‌ریزی و تعیین عملکرد بودجه بر مبنای روش ارزیابی متوازن، یافته‌های سودمندی را در هر رده مدیریتی نشان دهد.

### پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود که مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی نظام حسابداری مدیریت، نقش این نظام اطلاعاتی در بودجه‌ریزی سازمان (به‌ویژه در زمینه عملکرد بودجه) را برای مدیران سطوح مختلف به صورت شفاف‌تر و عملی‌تر، تشریح کنند. هم‌چنین، به مدیران این وزارتخانه پیشنهاد می‌شود که با راه‌اندازی واحد



### تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و مسئولان و کارکنان دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی کشور برای همکاری صمیمانه آن‌ها، سپاسگزاری کنند.

### References

- 1 Newhouse, J. (1992). "Medical Care Costs: How Much Welfare Loss?" *Journal of Economics Perspectives*, Vol. 8, No. 3, pp. 3-22.
- 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 Orloff, T.; Littell, C.; Clune, C.; Klingman, D.; and B. Preston (1990). "Hospital Cost Accounting: Who's doing what and why", *Health Care Management Review*, Vol. 15, No. 4, pp. 73-78.
- 4 Evans, J. H.; Hwang, Y.; and N. J. Nagarajan (2001). "Management Control and Hospital Cost Reduction: Additional Evidence", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, No. 1, pp. 73-88.
- 5 Finodella, 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.
- 6 Namazi, M.; Karimi, Z.; and M. Maher (2012). "The Effect of Implementation of Accrual Accounting on Life Quality Factors of Managers and Financial Experts of Medical Sciences Universities", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, Nos. 2 and 3, pp. 110-123. [In Persian]
- 7 Jamei, R. and T. Karamzadeh (2015). "The Role of Information Technology (IT) in Promotion of Accrual Accounting System in the Medical Science Universities in Iran (Case Study: Kermanshah Medical Science University)", *Journal of Empirical Research in Accounting*, Vol. 4, No. 1, pp. 85-98. [In Persian]
- 8 Jacobs, K.; Marcon, G.; and D. Witt (2004). "Cost and Performance Information for Doctors: An International Comparison", *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, pp. 337-354.
- 9 Hansen, D. R. and M. M. Mowen (2007). *Managerial Accounting*, 8<sup>th</sup> Edition, Mason: Thomson South-Western.
- 10 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.
- 11 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.
- 12 Namazi, M. (2016). *Strategic*

- Management Accounting: From Theory to Practice*, Vol. 2, 1<sup>th</sup> Edition, Tehran: The Organization for Researching and Composing University Textbooks in the Humanities (SAMT). [In Persian]
- 13 Hilton, R. (1997). *Managerial Accounting*, 7<sup>th</sup> Edition. Irwin: McGraw-Hill.
- 14 Dastgir, M.; Jamshidian, M.; and A. Jadidi (2003). "Analysis of the Impact of the Characteristics of Accounting System on Improvement of Management Decisions: A Case of Bahman Group", *Accounting and Auditing Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 50-27. [In Persian]
- 15 Riahi-Belkaoui, A. (2002). *Behavioral Management Accounting*, 1<sup>th</sup> Edition. London: Greenwood Publishing Group.
- 16 Tsui, J. S. L. (2001). "The Impact of Culture on the Relationship between Budgetary Participation, Management Accounting Systems, and Managerial Performance: An Analysis of Chinese and Western Managers", *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, No. 2, pp. 125-146.
- 17 Namazi, M. (1999). "A Review of the Activity-Based Costing System in Management Accounting and its Behavioral Considerations", *Accounting and Auditing Review*, Vol. 7, No. 2, pp. 71-106. [In Persian]
- 18 Namazi, M. and K. Kamali (2002). "Determine the Allocation of Budget Funds Using Goal Programming Model, Case Study of Fars Province", *Accounting and Auditing Review*, Vol. 9, No. 1, pp. 29-57. [In Persian]
- 19 Adebayo, A. and S. Lotta (2006). "The Effect of Cost Management Knowledge on the Relationship between Budgetary Participation and Managerial Performance", *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 427-440.
- 20 Chow, C. W.; Cooper, J. C.; and W. S. Waller (1988). "Participation Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance", *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 111-122.
- 21 Busch, T. (2002). "Slack in Public Administration: Conceptual and Methodological Issues". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 3, pp. 153-159.
- 22 Libby, T. (2003). "The Effect of Fairness in Contracting on the Creation of Budgetary Slack", *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. 6, pp. 145-169.
- 23 Fisher, J. G.; Sprinkle, G. B.; and L. Walker (2007). "Experimental Budgeting Research: Implications for Practitioners", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 18, No. 6, pp. 67-75.
- 24 Daumosser, C.; Sohn, M.; and B. Hirsch (2018). "Honesty in Budgeting: A Review of Morality and Control Aspect in the Budgetary Slack Literature", *Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2670165>*. [Online][28 May 2019]
- 25 Biswas, M. R.; Rahman, S. M.; and M. A. Rahman (2015). "Effectiveness of Accrual Basis Accounting as Compared to Cash Basis Accounting in Financial Reporting", *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, Vol. 2, No. 10, pp. 467-473.
- 26 Sabouri, M. (2007). "Budget Transparency and the Role of Governmental Accounting", *Auditor Journal*, No. 37, pp. 50-55. [In Persian]

- 27 Mahdavi, Gh. and W. Funnell (2003). "Public Sector Accountability and Accounting Information Systems in the Islamic Republic of Iran", *International Journal of Information Science and Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 32-45.
- 28 Mahdavi, Gh. and M. Maher (2013). "The Examination of Managers' Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
- 29 Gallani, S.; Krishnan, R.; Marinich, E. J.; and M. D. Shields (2018). "Budgeting, Psychological Contracts, and Budgetary Misreporting", Available at SSRN: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=2642861>. [Online][25 May 2019]
- 30 Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992). "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 9-71.
- 31 Namazi, M. (2003). "The Evolution of Balanced Scorecard", *Journal of Executive Management*, Vol. 3, No. 8, pp. 161-192. [In Persian]
- 32 Grigoroudis, E.; Orfanoudaki, E.; and C. Zopounidis (2012). "Strategic Performance Measurement in a Healthcare Organisation: A Multiple Criteria Approach Based on Balanced Scorecard", *Omega*, Vol. 40, No. 1, pp. 104-119.
- 33 Wachtel, T. L.; Hartford, C. E.; and J. A. Hughes (1999). "Building a Balanced Scorecard for a Burn Center", *Burns*, Vol. 25, No. 5, pp. 431-37.
- 34 Daneshfard, K. and S. Shiravand (2012). "Barriers of Operational Treatment Budget in Islamic Republic of Iran, Ministry of Health and Medical Education", *Journal of Gorgan University of Medical Sciences*, Vol. 14, No. 2, pp. 90-96. [In Persian]
- 35 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.
- 36 Lau, C. M. and I. R. C. Eggleton (2000). "The Interaction between Accounting Control Systems and Task Uncertainty affecting Budgetary Slack", *Asian Review of Accounting*, Vol. 8, No. 1, pp.1-24.
- 37 Tsui, J. S. L. (2001). "The Impact of Culture on the Relationship between Budgetary Participation, Management Accounting Systems, and Managerial Performance: An Analysis of Chinese and Western Managers". *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, No. 2, pp. 125-146.
- 38 Lu, C.-T. (2011). "Relationships among Budgeting Control System, Budgetary Perceptions, and Performance: A Study of Public Hospitals", *African Journal of Business Management*, Vol. 5, No. 15, pp. 6261-6270.
- 39 Faria, J. A. D. and S. M. G. D. Silva (2013). "The Effects of Information Asymmetry on Budget Slack: An Experimental Research", *African Journal of Business Management*, Vol. 7, No. 13, pp. 1086-1099.
- 40 Macinati, M. S. and M. G. Rizzo (2014). "Budget Goal Commitment, Clinical Managers' Use of Budget Information and Performance", *Health Policy*, Vol. 117, No. 2, pp. 228-238.
- 41 Wang, T.; Wang, Y.; and A. McLeod

- (2018). "Do Health Information Technology Investments Impact Hospital Financial Performance and Productivity?", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 28, No. pp. 1-13.
- 42 Handayani, P. W.; Hidayanto, A. N.; Pinem, A. A.; Hapsari, I. C.; Sandhyaduhita, P. I.; and I. Budi (2017). "Acceptance Model of a Hospital Information System", *International Journal of Medical Informatics*, Vol. 99, pp. 11-28.
- 43 Etemadi, H. and Z. Dianati Deylami (2010). "The Impact of Organizational Culture, Budgetary Participation and Management Accounting Systems on Managerial Performance", *Management Research in Iran*, Vol. 13, No. 4, pp. 34-60. [In Persian]
- 44 Mahdavi, Gh. and M. Golmohammadi (2012). "An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers with New Methods of Budgeting in Fars Province Authorities", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]
- 45 Moradi, M. and H. Eskandar (2016). "Using Accounting Information in Decision Making of Hospitals Managers", *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, Vol. 1, No. 2, pp. 51-59.
- 46 Namazi, M. (2003). "The Role of Qualitative Researches", *Geography and Development*, Vol. 1, No. 1, pp. 63-87. [In Persian]

## Evaluation of Managers' View on the Qualitative Role and Effect of Management Accounting Information in Budgeting System of Iran's Healthcare

M. Namazi (Ph. D., ICPA, CMA)<sup>1</sup> and Gh. Rezaei (Ph. D.)<sup>2</sup>

Received: 2018/04/16

Revised: 2019/07/31

Accepted: 2019/09/24

### Abstract

**Introduction:** The purpose of this study is evaluating the view of managers in different levels of management in The Ministry of Health and Medical Education, medical sciences universities, hospitals, and healthcare service units, on the qualitative role and the effects of management accounting information in budgeting.

**Method:** The research method used is exploratory and a survey type. The population of the study consists of all managers in The Ministry of Health and Medical Education, medical sciences universities, and governmental hospitals who in the year 2016, participated in budgeting in any way. In order to test the research hypotheses, one-sample T-test and one-way ANOVA were used.

**Results:** Research results showed that the role of qualitative information of management accounting system and its significance in budgeting is a little more important in the view of top management than the middle managers and executive managers' view, and it is noteworthy in all levels of management. However, the importance of management accounting information in budget performance evaluation for the middle managers is more than top level managers and executive managers and is significant only for middle managers. Reviewing the perspectives of balanced budget scorecards shows that financial and organizational perspectives are significant for all levels of management but the customer (patients) and learning and growth (personnel) perspectives are not significant.

**Conclusion:** In the Ministry of Health and Medical Education, the situation of management accounting system in budgeting should be developed, especially in the performance evaluation of customers and personnel. In addition, managers in the top level should use more of management accounting information in decision making. In this regard, management accountants can provide the grounds for top level managers to make use of management accounting information.

**Keywords:** Balanced Scorecard, Budgeting in the Health Care System, Performance Evaluation, Qualitative Role of Management Accounting Information, Management Accounting System.

---

<sup>1</sup> Distinguished Professor of Accounting, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran (Corresponding author; Email: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran (Email: rezaac1990@yahoo.com)