

## محدودیت‌های پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با رویکرد مدیریت هزینه‌ها

مرجان پورفرخ

مسئول تجهیزات پزشکی، دانشکده علوم پزشکی آبادان، آبادان، ایران

Mpuorfarkh@yahoo.com

ارسال: بهمن ماه ۹۸ پذیرش: بهمن ماه ۹۸

### چکیده

یکی از مشکلات اساسی موجود بیشتر سازمان‌های دولتی و خصوصی کشور، شیوهٔ بکارگیری و استفاده از روش‌های هزینه‌یابی و اطمینان از بکارگیری این روش‌ها در تهیه و فراهم نمودن اطلاعات مناسب در تصمیم‌گیری‌ها در جهت مدیریت هزینه‌ها می‌باشد. در چنین فضایی سازمان‌ها به‌طور فزاینده در پی اصلاح سیستم‌های هزینه‌یابی خود شدند. یکی از روش‌های جدید، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بود. این سیستم به بررسی جزئیات هزینه‌ها می‌پردازد. به عبارتی دیگر روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شناسایی و حذف فعالیت‌هایی می‌پردازد که هزینه خدمات را بالا می‌برند بدون آن که ارزش افزوده‌ای ایجاد کنند. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مزایای چشمگیری نسبت به روش‌های سنتی هزینه‌یابی دارد. به این دلیل شرکت‌ها و سازمان‌ها در طی سال‌های اخیر با سرعت قابل توجهی تصمیم به پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و استقرار تکنیک نوین هزینه‌یابی گرفتند تا از مزایای فراوان آن بهره‌مند شوند. بنابراین پژوهش حاضر باهدف بررسی محدودیت‌های پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با رویکرد مدیریت هزینه‌ها صورت گرفته است. به منظور جمع‌آوری اطلاعات، از پرسشنامه‌ای با پایایی بیش از ۸۵٪ بر حسب آلفای کرونباخ و بر اساس نظرات افراد نمونه تحقیق (به تعداد ۵۹ نفر از کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان) استفاده شد. تجزیه و تحلیل آماری به وسیله نرم افزار آماری SPSS انجام شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد عوامل مدیریتی، فنی فرایندی و انسانی بر پیاده‌سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان تاثیر معناداری دارند.

واژگان کلیدی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت هزینه‌ها، عوامل مدیریتی، عوامل فنی فرایندی، عوامل انسانی.

### ۱- مقدمه

امروزه حسابداری بهای تمام شده نقش بسزایی در عملکرد سازمان‌ها به ویژه سازمان‌های خدماتی در بازارهای رقابتی دارد. هزینه‌های سربار در سازمان‌های خدماتی حجم نسبتاً بالایی از هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند و تخصیص دادن صحیح این هزینه‌ها به خدمات ارائه شده

توسط این سازمان‌ها بسیار حائز اهمیت می‌باشد. تخصیص هزینه‌های سربار به روش‌های سنتی به ویژه در مواردی که حجم هزینه‌های سربار بالا باشد می‌تواند باعث گمراهی مدیران و تصمیم‌گیران گردد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از جمله روش‌های نسبتاً جدیدی می‌باشد که از دهه ۱۹۸۰ در سازمان‌ها مورد استفاده قرار گرفت و با استفاده از تخصیص هزینه‌ها در دو مرحله توانست میزان بهای تمام شده کالاها و خدمات سازمان‌ها را بصورت دقیق محاسبه نماید (حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به اهمیت کارکردهای عملی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نظیر بهبود عملکرد مالی، تخصیص منابع، کنترل و بهبود فرآیندهای عملیاتی سازمان‌ها، تهیه اطلاعات صحیح‌تر و مطلوب‌تر جهت کاهش هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد و نهایتاً امکان اتخاذ تصمیمات استراتژیک مدیریت که منجر به مزیتی رقابتی گردیده و دوام و حیات سازمان‌ها را بدنبال دارد و همچنین با توجه به فشار قانون و مردم بر شرکت‌ها جهت لزوم محاسبه و گزارش اطلاعات صحیح بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات ارائه شده در شرکت‌های دولتی و وزارتخانه‌ها، انجام تحقیق در زمینه محدودیت‌های پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان ضرورت و اهمیت بسزایی در بردارد.

## ۲- بیان مسئله

در بازارهای رقابتی توسعه یافته جهانی نیاز سازمان‌ها به منظور سازگاری با محیط رقابتی پویا و پیچیده امروزی به منظور بقا امری بدیهی است. در این راستا سیستم‌های اطلاعاتی زیادی جهت هزینه‌یابی خدمات و محصولات، تهیه بودجه، کاهش هزینه‌ها، بهبود مستمر، ارزیابی عملکرد و... و نهایتاً افزایش ارزش ارائه شده است. سیستم‌های سنتی هزینه‌یابی قادر به تعیین بهای تمام شده دقیق محصولات نبودند و اطلاعات تحریف شده ارائه می‌دادند. نتیجه مطالعات و تحقیقات انجام شده چنین نشان می‌دهد که هر دو گروه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مربوط به بهای تمام شده خدمات، از سیستم‌های فعلی هزینه‌یابی ناراضی بوده و روش تخصیص هزینه‌ها شرکت و سازمان‌ها به محصولات و خدمات نیز به نحوی موثر در ایجاد این نارضایتی مدیران موثر است. در چنین فضایی سازمان‌ها بطور فزاینده در پی اصلاح سیستم‌های هزینه‌یابی خود شدند. یکی از روش‌های جدید، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بود (Rundora and Selesho, 2014).

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به بررسی جزئیات هزینه‌ها می‌پردازد به عبارتی دیگر روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شناسایی و حذف فعالیت‌هایی می‌پردازیم که هزینه خدمات را بالا می‌برند بدون آن که ارزش افزوده‌ای ایجاد کنند. هزینه‌های بدون ارزش افزوده، هزینه آن گروه از فعالیت‌هایی است که می‌توان آن را حذف کرد بدون آن که در کیفیت عملکرد، خدمات یا ارزش آن کاهش ایجاد شود. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، از لحاظ مفهومی دقت در تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم یعنی هزینه‌های سربار را که مستقیماً قابل ردیابی با محصول نیست اما قابل ردیابی با فعالیت هاست، را افزایش می‌دهد (Ishter and Akram, 2015).

سازمان‌های دولتی به عنوان بزرگ‌ترین سازمان‌های استفاده‌کننده از منابع جوامع، بیش از سایرین به سیستم‌های نوین هزینه‌یابی نیاز دارند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ضمن نشان دادن رفتار هزینه‌ها و تعیین هزینه فعالیت‌های سازمان، در رفع سایر نیازهای اطلاعاتی مدیران، از قبیل برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مفید بوده و صاحبان کار و فرایند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم و تخصیص دقیق آنها به فعالیت‌هایی که در فرایند تولید یک محصول یا خدمت نقش دارند، هدایت می‌کند. در این سیستم هزینه تولید یا ارائه خدمت هر فعالیت با استانداردهای هزینه مورد مقایسه قرار می‌گیرد و در نهایت با تجزیه و تحلیل کارایی هر یک از فعالیت‌ها، اعتبارات بر اساس حجم کاری دستگاه اجرایی تخصیص می‌یابد (ابراهیم زاده و تیموری فرد، ۱۳۸۸).

بسیاری از سازمان‌ها هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را به عنوان یک ابزار فنی و نه به عنوان ابزار اداری می‌شناسد ولی آنچه که مهم است در نظر گرفته شود؛ این است که پذیرش و اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پیامدهای اداری و فنی ارزشمندی برای تهیه اطلاعات

بهای تمام شده مناسب و مفید برای تصمیم گیری و اقدامات مدیران فراهم می آورد. بر این اساس، رویکرد و تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت نه یک روش حسابداری قیمت تمام شده بلکه یک ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت بهره وری سازمانی است (Desti, 2015).

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت مزایای چشمگیری نسبت به روش های سنتی هزینه یابی دارد. به این دلیل سازمان ها در طی سال های اخیر با سرعت قابل توجهی تصمیم به پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و استقرار تکنیک نوین هزینه یابی گرفتند تا از مزایا فراوان آن بهره مند شوند، اما با این وجود هنوز در بسیاری از واحدها هنوز این روش هزینه یابی پیاده سازی نشده است. دانشکده علوم پزشکی آبادان از واحدهایی می باشد که هنوز اقدام به پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نکرده است؛ بر همین مبنای پژوهش حاضر با هدف بررسی محدودیت های پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان صورت گرفته است. در نهایت با توجه به محدودیت های شناسایی شده در پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت به ارائه راهکارها در جهت مدیریت هزینه ها می پردازد. با توجه به موارد مطرح شده مسئله اساسی تحقیق این است: در دانشکده علوم پزشکی آبادان چه محدودیت هایی جهت پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت وجود دارد؟

### ۳- اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

در دانشکده علوم پزشکی آبادان تا بحال هیچگونه مطالعات نظری در رابطه با بررسی محدودیت های پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، انجام نشده است و با توجه به اهمیتی که اطلاعات مالی و بهای تمام شده بر تصمیم گیری های مدیریت از ابعاد مختلف خواهد داشت، لزوم مطالعه و ارائه روش های عملی و کاربردی در این زمینه بسیار ضروری می باشد. بنابراین لزوم مطالعه و بررسی امکانسنجی پیاده سازی سیستم های مختلف در این زمینه و استفاده از سیستم های نوین هزینه یابی که در سطح دنیا معمول می باشد، بعنوان یک ضرورت اساسی مطرح است و باید به آن توجه ویژه ای گردد. یکی از سیستم های نوین هزینه یابی که کاربردهای گوناگون آن در فعالیت های خدماتی و بخش آموزش روز به روز در حال گسترش است، سیستم "هزینه یابی بر مبنای فعالیت" است. این سیستم با بکارگیری روش های مناسب، اثرات حاصل از تغییرات فعالیت ها، پیچیدگی، تنوع و ویژگی های خاص هر فعالیت را در محاسبه هزینه ها بهای تمام شده آن منظور می کند. یکی از ویژگی های این سیستم که آن را از سایر سیستم ها متمایز می کند، توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیر مالی جهت بهبود عملکرد و افزایش کارایی فعالیت ها می باشد و تا حد ممکن با بکارگیری روش های مناسب این اثرات را بطور کمی جذب محاسبه بهای تمام شده خدمات و محصولات می کند.

بنابراین، بررسی محدودیت های پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان و اطلاع از موانع استقرار این سیستم، هدف اصلی انجام این تحقیق است، و با استفاده از نتایج این تحقیق می توان گام مؤثر در جهت پیش بینی و اجرای تمهیدات لازم به منظور حذف موانع و یا کاهش اثرات آن ها در مسیر استقرار و به کارگیری پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان به کار بست. مدیران و کارشناسان متولی امر می توانند با استفاده از نتایج این تحقیق ضمن بررسی موفقیت سازمان، به اولویت بندی چالش های پیش روی استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با انجام اقدامات پیشگیرانه لازم و فراهم آوردن بسترها و مقدمات مورد نیاز ضمن سرعت بخشیدن به فرایند پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت درصد موفقیت سازمان را به طور چشم گیر افزایش دهد.

### ۴- پیشینه تحقیق

ساجد و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر عملکرد مالی شرکت ها پرداختند. این پژوهش پرسشنامه ای بوده و داده های آن با استفاده از نظرات مدیران شرکت های عربستانی جمع آوری شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق در سطح ۹۵ درصد حاکی از تاثیر مثبت پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر بهبود عملکرد مالی شرکت دارد (Sajid et al, 2015).

روندرا و سلسو (۲۰۱۴) طی پژوهشی به بررسی عوامل و موانع پذیرش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های تولیدی کوچک آفریقایی جنوبی پرداختند. آنها با استفاده از پرسشنامه از پاسخ دهندگان خواستند که بر مبنای ادراک و تجربه خود به سؤالات پرسشنامه پیرامون کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت پاسخ دهند. در این مطالعه، پاسخ دهندگان از میان دو گروه شرکت هایی که هزینه یابی بر مبنای فعالیت را پیاده کرده و آن هایی که هزینه یابی بر مبنای فعالیت را اجرا نکرده بود انتخاب شده بود. نتایج تحقیق نشان داد که تفاوت ادراکی بین دو گروه فوق وجود دارد، به طوری که ۲ عامل از موانع اجرایی هزینه یابی بر مبنای فعالیت با میزان رتبه بالا مربوط به شرکت هایی است که هزینه یابی بر مبنای فعالیت را پیاده نکرده بودند. بیشترین رتبه در میان این شرکت ها مربوط به فقدان دانش لازم مربوط به هزینه یابی بر مبنای فعالیت بود. پس از آن عامل های مشکل در تعریف محرک های هزینه و همچنین شناسایی فعالیتها در رتبه بعدی قرار داشتند (Rundora and Selesho, 2014).

عبدالانصار و وی (۲۰۰۸) طی پژوهشی به بررسی عواملی پرداختند که منجر به شکست پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی بانکی چین شدند، آن ها با مصاحبه هایی که انجام دادند مشخص نمودند شش عامل مانع پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بانک های چینی مؤثر بودند، این عوامل شامل نامشخص بودن هدف واحد تجاری پیرامون پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فقدان دانش مربوط به هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مشکل در طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شامل شناسایی فعالیتها و محرک های هزینه، فقدان مشارکت و مقاومت داخلی در برابر تغییرات می باشند (Abed Al-Nasser and Wei, 2008).

رضانی (۱۳۹۲) به بررسی موانع بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران عدم وجود امکان طراحی صحیح سیستم های هزینه یابی بر مبنای فعالیت، درجه اتوماسیون پایین، عدم وجود زیرساخت های لازم، عدم حمایت مدیران ارشد، عدم وجود تفکر مشتری مداری، تنوع پایین محصولات عدم وجود نیروی انسانی آموزش دیده موانع اساسی در بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشد. همچنین افزایش هزینه های غیر مستقیم مانعی در بکارگیری این سیستم نمی باشد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی امکانسنجی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش، بیانگر آن است که در ۱۱ دستگاه دولتی به غیر از توانمندی در ارزیابی عملکرد، سایر شرایط لازم برای اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیات از جمله توانمندی کارکنان، توانمندی فنی، مشروعیت (مشروعیت قانونی، رویه ای و سازمانی) و مقبولیت (مقبولیت سیاسی، مدیریتی و همخوانی مشوق ها) مهیا نیست.

ابراهیم زاده و تیموری فرد (۱۳۸۸) به بررسی نقد و ارزیابی مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت سنتی و میزان انطباق پذیرش با محیط توصیف شده می پردازند. با مطرح شدن سیستم های اطلاعاتی همچون برنامه ریزی منابع بنگاه، نیاز به گزارش های سودآوری مشتری، تعدیل بعد زمان، بهره گیری از کارت امتیازات متوازن در فرآیندهای حیاتی، همچنین افزایش فعالیت های جدید و غیریکنواخت، پیچیده تر شدن سفارشات و افزوده شدن بر کانالها و مشتریان، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان مبنا معرفی خواهد شد. مدلی که با بهره گیری از

آن مدیران، زمان بیشتری در جهت حل مسائلی همانند فرآیندهای ناکارآمد، محصولات و مشتریان غیر سودآور و ظرفیت‌های استفاده نشده، خواهند داشت.

#### ۵- اهداف تحقیق

هدف کلی این تحقیق بررسی محدودیت‌های پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان می‌باشد که این هدف با بررسی موارد زیر محقق می‌شود:

- ✓ بررسی تاثیر عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان.
- ✓ بررسی تاثیر عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان.
- ✓ بررسی تاثیر عوامل انسانی بر پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان.

#### ۶- فرضیه‌های تحقیق

۱. عوامل مدیریتی بر پیاده سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان تاثیر معناداری دارند.
۲. عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان تاثیر معناداری دارند.
۳. عوامل انسانی بر پیاده سازی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان تاثیر معناداری دارند.

#### ۷- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف (نوع تحقیق) کاربردی می‌باشد. زیرا در پی توسعه دانش کاربردی در زمینه بررسی امکانسنجی پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان می‌باشد که نتایج آن می‌تواند در برنامه ریزی و سیاست‌گذاری مربوط به نحوه استقرار و پیش‌بینی موانع پیش روی پیاده سازی استفاده گردد؛ و از حیث روش شناسی، توصیفی - تحلیلی به حساب می‌آید.

#### ۸- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و نمونه تحقیق

جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه مدیران ارشد و میانی و کارکنان مالی حسابداری در دانشکده علوم پزشکی آبادان می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{(N) \times (Z^{a/2})^2 \times (\delta)^2}{[(\varepsilon^2) \times (N - 1)] + [(Z^{a/2})^2 \times (\delta)^2]} \quad (1)$$

که در این رابطه  $Z$  مقدار احتمال نرمال استاندارد (بر اساس جدول احتمال‌های نرمال استاندارد استخراج شده)،  $a$  سطح خطا،  $\delta$  انحراف معیار و  $\varepsilon$  دقت گویه می‌باشد. با توجه به اینکه تعداد اعضای جامعه آماری محدود به ۹۰ نفر است حجم نمونه به شیوه زیر ۵۹ نفر در نظر گرفته شد.

$$\delta \approx \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$Z^{a/2} = 1.96$$

$$n = \frac{90 \times (1.96)^2 \times (0.667)^2}{[(0.1)^2 \times (90 - 1)] + (1.96)^2 \times (0.667)^2} = 59$$

## ۹- روایی

برای افزایش روایی و اعتبار پرسشنامه ابتدا تعدادی پرسشنامه بین جمعی از کارکنان توزیع گردید و کلیه ابهامات کارکنان در رابطه با سؤالات مشخص شد. بدین ترتیب تعدادی سؤالات حذف و تعدادی دیگر جایگزین شد و در نهایت پس از شفاف شدن و رفع ابهامات پرسشنامه نهایی تهیه و توزیع گردید. بنابراین، در این تحقیق برای افزایش روایی محتوای پرسشنامه از ابزارهای ذیل استفاده شد:

۱. استفاده از نظرات کارشناسان دانشکده علوم پزشکی آبادان.
۲. استفاده از نظرات اساتید دانشگاهی.
۳. مطالعه پرسشنامه های مشابه، مقالات، کتب و مجلات.
۴. توزیع ابتدایی پرسشنامه بین تعدادی از پرسنل و اعمال نظرات اصلاحی آنان.

## ۱۰- پایایی

برای برآورد اعتبار پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. در واقع در مورد پرسشنامه هایی که پاسخ های چند گزینه ای دارند، استفاده از فرمول ضریب آلفای کرونباخ توصیه شده است. هر چه قدر مقدار آلفا به یک نزدیکتر باشد پایایی بیشتر و هر چه قدر مقدار آن کمتر باشد نشانه پایایی کمتر می باشد (حافظ نیا، محمدرضا، ۱۳۸۸). در این تحقیق ضریب آلفای محاسبه شده از طریق نرم افزار SPSS برای هر سه فرضیه تحقیق بالاتر از ۸۵ درصد است. بنابراین، می توان گفت که پرسشنامه فوق از اعتبار کافی برخوردار می باشد. بدین معنی که پاسخ داده ناشی از شانس و تصادف نبوده، بلکه به خاطر متغیری می باشد که مورد آزمون قرار گرفته است.

## ۱۱- تجزیه و تحلیل داده‌ها

### ۱۱-۱- آمار توصیفی

#### ✓ سطح تحصیلات

توزیع فراوانی پاسخگویان به پرسشنامه بر حسب سطح تحصیلات در پنج مقطع تحصیلی در جدول ۱ منعکس شده است. بر اساس نتایج به دست آمده بیشترین فراوانی مربوط به دارندگان مدرک تحصیلی فوق لیسانس به تعداد ۲۸ نفر معادل ۴۷.۵ درصد و کمترین فراوانی مربوط به مدرک دیپلم در بین پاسخگویان می باشد.

جدول ۱- توزیع فراوانی بر حسب سطح تحصیلات

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۰	۰
فوق دیپلم	۵	۸.۵
لیسانس	۲۴	۴۰.۷
فوق لیسانس	۲۸	۴۷.۵
دکتر	۲	۳.۴

۱۰۰	۵۹	مجموع
-----	----	-------

## ✓ رشته تحصیلی

توزیع فراوانی پاسخگویان به پرسشنامه بر حسب رشته تحصیلی در چهار دسته حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها در جدول ۲ منعکس شده است. بر اساس نتایج به دست آمده بیشترین فراوانی مربوط به رشته حسابداری به تعداد ۲۶ نفر معادل ۴۴.۱ و مدیریت به تعداد ۲۳ معادل ۳۹.۰ درصد می‌باشد.

جدول ۲- توزیع فراوانی بر حسب رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۲۶	۴۴.۱
مدیریت	۲۳	۳۹.۰
اقتصاد	۷	۱۱.۹
سایر	۳	۵.۱
مجموع	۵۹	۱۰۰

## ✓ سابقه کار

توزیع فراوانی پاسخگویان به پرسشنامه بر حسب سابقه کار در پنج دسته در جدول ۳ منعکس شده است. بر اساس نتایج به دست آمده بیشترین فراوانی مربوط به سابقه کاری ۵ تا ۱۰ سال به تعداد ۱۵ نفر معادل ۲۵.۴ درصد از کل پاسخگویان می‌باشد.

جدول ۳- توزیع فراوانی بر حسب سابقه کار

سمت	فراوانی	درصد فراوانی
کتر از ۵ سال	۱۴	۲۳.۷
۵ تا ۱۰ سال	۱۵	۲۵.۴
۱۱ تا ۱۵ سال	۱۱	۱۸.۶
۱۶ تا ۲۰ سال	۱۰	۱۶.۹
بیش از ۲۰ سال	۹	۱۵.۳
مجموع	۵۹	۱۰۰

## ۱۱-۲- آمار استنباطی

## • بررسی عوامل مدیریتی

داده‌های جدول ۴ نشان می‌دهد که از دیدگاه پاسخگویان نمونه آماری میزان تاثیر عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان به چه صورت بوده است، دقت در گویه‌های مورد مطالعه به تفکیک نشان می‌دهد که در

این زمینه میزان اهمیت گویه‌های « ایجاد متمرکز برای مدیریت و نگهداری تجهیزات پزشکی و دارو » (با میانگین ۳.۵۳)، « آشنایی مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان با کاربردها و فواید پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۴۷) در بالاترین حد از متوسط می‌باشد و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال هر کدام کمتر از ۵ درصد می‌باشد، پس فرضیه تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته می‌شود. از طرفی میزان اهمیت گویه‌های « ثبات مدیریتی و وجود دید بلند مدت در مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان » (با میانگین ۳.۱۷)، در حد متوسط می‌باشد و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال بیشتر از ۵ درصد می‌باشد، پس فرضیه تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته نمی‌شود.

جدول ۴- توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه‌ی « عوامل مدیریتی »

sig	میانگین	شرح سؤال
۰.۰۰	۳.۴۷	۱- آشنایی مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان با کاربردها و فواید پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۲۷	۲- حمایت مدیران بالا دستی از دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۳۰	۳- اختیارات و انگیزه مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۶	۳.۱۷	۴- ثبات مدیریتی و وجود دید بلند مدت در مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۲۲	۵- آیا نظام پرداخت مبتنی بر عملکرد به درستی توسط مدیریت دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت اجراء شده است؟
۰.۰۴	۳.۲۰	۶- آیا برنامه کوتاه مدت و بلند مدت توسط مدیریت دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ارائه شده است؟
۰.۰۰	۳.۲۴	۷- آیا واحد متمرکز برای خرید تجهیزات پزشکی و دارو بر اساس نیاز واقعی در دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ایجاد شده است؟
۰.۰۰	۳.۵۳	۸- آیا واحد متمرکز برای مدیریت و نگهداری تجهیزات پزشکی و دارو در دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ایجاد شده است؟

#### • بررسی عوامل فنی، فرایندی

داده‌های جدول ۵ نشان می‌دهد که از دیدگاه پاسخگویان نمونه آماری میزان تاثیر عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان به چه صورت بوده است، دقت در گویه‌های مورد مطالعه به تفکیک نشان می‌دهد که در این زمینه میزان اهمیت گویه‌های « انجام مطالعات تطبیقی توسط دانشکده علوم پزشکی آبادان با هدف استفاده از تجارب سایر سازمان های موفق در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۵۹)، « ساختن زمینه و اطلاعات اولیه برای مقایسه بهای تمام شده، هزینه های سرباری، هزینه های مستقیم و غیر مستقیم جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۲۵) و « پشتیبانی سیستم اطلاعات مدیریت دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۲۴) در بالاترین حد از متوسط می‌باشد و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال هر کدام کمتر از ۵ درصد می‌باشد، پس فرضیه



تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته می شود. از طرفی میزان اهمیت گویه‌های « توانایی دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت برگزاری سمینارها و دوره‌های آموزشی مناسب جهت آشنایی کارکنان با سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۲.۹۵)، « اعتبارات دانشکده علوم پزشکی آبادان برای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۲.۸۶) و « رعایت الزامات حسابداری تعهدی که زیربنای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسط کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان » (با میانگین ۳.۰۶) در حد متوسط می باشند و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال بیشتر از ۵ درصد می باشد، پس فرضیه تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته نمی شود.

جدول ۵- توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه‌ی « عوامل فنی، فرایندی »

sig	میانگین	شرح سؤال
۰.۰۰	۳.۲۴	۹- پشتیبانی سیستم اطلاعات مدیریت دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۲۵	۱۰- ساختن زمینه و اطلاعات اولیه برای مقایسه بهای تمام شده، هزینه های سرباری، هزینه های مستقیم و غیر مستقیم جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۴	۳.۲۰	۱۱- وجود زیرساخت های سخت افزاری و نرم افزاری دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۵	۳.۱۹	۱۲- پشتیبانی فنی از سخت افزارها و نرم افزارها از نظر رفع خرابی و به روز رسانی در دانشکده علوم پزشکی آبادان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۱۳	۲.۸۶	۱۳- اعتبارات دانشکده علوم پزشکی آبادان برای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۵۵	۲.۹۵	۱۴- توانایی دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی مناسب جهت آشنایی کارکنان با سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۷۲	۳.۰۶	۱۵- رعایت الزامات حسابداری تعهدی که زیربنای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسط کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان تا چه میزان بوده است؟
۰.۰۰	۳.۵۹	۱۶- انجام مطالعات تطبیقی توسط دانشکده علوم پزشکی آبادان با هدف استفاده از تجارب سایر سازمان های موفق در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟

#### • بررسی عوامل انسانی

داده های جدول ۶ نشان می دهد که از دیدگاه پاسخگویان نمونه آماری میزان عوامل انسانی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان به چه صورت بوده است، دقت در گویه های مورد مطالعه به تفکیک نشان می دهد که در این زمینه میزان اهمیت گویه های « انعطاف کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان در برابر تغییرات سیستم فعلی، جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۵۲)، « آشنایی کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان با حسابداری صنعتی و فنون محاسبه بهای تمام شده جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۴۱) و « آشنایی کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان با مزایای فنون نوین هزینه یابی بر مبنای فعالیت » (با میانگین ۳.۳۹) در بالاترین حد از متوسط می باشد و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال هر کدام کمتر از ۵ درصد می باشد، پس فرضیه تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته می شود.

از طرفی میزان اهمیت گویه‌های «انگیزه کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت» (با میانگین ۲.۹۸)، «آمادگی متخصصان امور مالی و بودجه آشنا با فرایند تهیه هزینه یابی بر مبنای فعالیت» (با میانگین ۳.۱۹)، «دانش کارشناسان مالی حسابداری دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت» (با میانگین ۳.۱۵) و «تخصص و مهارت کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت» (با میانگین ۳.۲۰) در حد متوسط می باشند و با توجه به سطح معناداری چون مقدار احتمال بیشتر از ۵ درصد می باشد، پس فرضیه تفاوت میانگین با عدد مبنا (عدد ۳) پذیرفته نمی شود.

جدول ۶- توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه «عوامل انسانی»

sig	میانگین	شرح سؤال
۰.۰۱	۳.۳۹	۱۷- آشنایی کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان با مزایای فنون نوین هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۹۰	۲.۹۸	۱۸- انگیزه کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۲	۳.۵۲	۱۹- انعطاف کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان در برابر تغییرات سیستم فعلی، جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۸	۳.۲۰	۲۰- تخصص و مهارت کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۱۶	۳.۱۵	۲۱- دانش کارشناسان مالی حسابداری دانشکده علوم پزشکی آبادان جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۴۱	۲۲- آشنایی کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان با حسابداری صنعتی و فنون محاسبه بهای تمام شده جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۵	۳.۱۹	۲۳- در دانشکده علوم پزشکی آبادان آمادگی متخصصان امور مالی و بودجه آشنا با فرایند تهیه هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟
۰.۰۰	۳.۲۵	۲۴- الزام قانونی کارکنان دانشکده علوم پزشکی آبادان برای پاسخگویی در قبال عملکردشان، در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تا چه میزان است؟

#### ۱۲- نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای مؤلفه‌های پژوهش

در این بخش از پژوهش کلیه مؤلفه‌های مورد مطالعه در تحقیق با استفاده از آزمون t برای مقایسه میانگین با عدد ثابت و مبنای نظری با عدد ۳ مقایسه گردیدند. با توجه به طیف‌های بکار برده شده که دامنه تغییرات آن از خیلی کم = ۱ تا خیلی زیاد = ۵ بوده است، عدد ۳ به عنوان مبنا انتخاب گردید، به این ترتیب که افرادی که در طبقه خیلی کم و کم قرار داشتند به عنوان مخالف و افرادی که در طبقه زیاد و خیلی زیاد قرار داشتند به عنوان افراد موافق در نظر گرفته شده، به این ترتیب در صورتی که میانگین به طور معناداری از عدد مبنای ۳ بزرگ تر بود می توان آن را به عنوان یک وضعیت موافق تفسیر نمود. همچنین اگر میانگین به طور معناداری از عدد مبنای ۳ کمتر بود آن

را به عنوان یک وضعیت مخالف تفسیر نموده و در صورت عدم وجود تفاوت معنادار میانگین با عدد مبنای ۳ آن را به عنوان یک وضعیت نه موافق و نه مخالف تفسیر می‌شود.

در آزمون t یک نمونه‌ای، چنانچه حد بالا و حد پایین هر دو مثبت باشند، بدین معنی است که میانگین جامعه در مورد آن متغیر بیش تر از مقدار مورد آزمون می‌باشد. همچنین چنانچه اولی مثبت و دومی منفی باشد، میانگین جامعه تقریباً مقدار آزمون است. هم‌چنین منفی بودن این دو مقدار، بدین معنی است که میانگین متغیر مورد نظر در جامعه کم‌تر از مقدار آزمون است و این متغیرها در جامعه‌ی مورد بررسی در سطح پایینی قرار دارند. در این قسمت نتایج حاصل از این تحلیل به تفصیل شرح داده می‌شود.

اطلاعات موجود در جدول ۷ که برگرفته از یافته‌های پژوهش می‌باشند نشان می‌دهند که اعتقاد به تاثیرگذاری عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۳۲ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد (سطح معناداری = ۰.۰۰۰). به عبارت دیگر با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که از دیدگاه پاسخگویان تاثیرگذاری عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان بالاتر از حد متوسط می‌باشد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته خواهد شد.

همچنین اطلاعات موجود در جدول ۷ که برگرفته از یافته‌های پژوهش می‌باشند نشان می‌دهند که اعتقاد به تاثیرگذاری عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۱۶ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد (سطح معناداری = ۰.۰۰۰). به عبارت دیگر با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که از دیدگاه پاسخگویان تاثیرگذاری عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان بالاتر از حد متوسط می‌باشد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش پذیرفته خواهد شد.

همچنین اطلاعات موجود در جدول ۷ که برگرفته از یافته‌های پژوهش می‌باشند نشان می‌دهند که اعتقاد به تاثیرگذاری عوامل انسانی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۲۳ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد (سطح معناداری = ۰.۰۰۰). به عبارت دیگر با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که از دیدگاه پاسخگویان تاثیرگذاری عوامل انسانی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان بالاتر از حد متوسط می‌باشد؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش پذیرفته خواهد شد.

جدول ۷- نتایج آزمون t برای مؤلفه‌های پژوهش

Confidence %95 Interval of the Difference		Test Value = 3					
حد بالا	حد پایین	اختلاف از میانگین	میانگین مشاهده شده	سطح معناداری	درجه آزادی	t	نام متغیر
۰.۳۸	۰.۲۶	۰.۳۲	۳.۳۲	۰.۰۰	۵۸	۱۰.۸۵	عوامل مدیریتی
۰.۲۵	۰.۰۸	۰.۱۶	۳.۱۶	۰.۰۰	۵۸	۳.۸۸	عوامل فنی
۰.۳۵	۰.۱۱	۰.۲۳	۳.۲۳	۰.۰۰	۵۸	۳.۹۹	عوامل انسانی

### ۱۳- بحث و نتیجه گیری

#### ۱۳-۱- نتایج فرضیه یک

بر اساس دیدگاه پاسخگویان تاثیر عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۳۲ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد به بالا می توان گفت پاسخگویان موافق هستند که در بعد مدیریتی، دانشکده علوم پزشکی آبادان امکان پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به آزمون رتبه بندی ابعاد پیاده سازی سیستم هزینه یابی در دانشکده علوم پزشکی آبادان، عوامل مدیریتی نسبت به سایر عوامل دیگر رتبه اول را کسب کرده است و این نشان از حمایت و عظم بالای مدیران دانشکده علوم پزشکی آبادان در پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.

همچنین بر اساس توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه ی «تاثیر عوامل مدیریتی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان»، مشاهده می شود که در دانشکده علوم پزشکی آبادان عدم ثبات مدیریتی، نبود دید بلند مدت به علت جابه جایی مدیران یک مانع مدیریتی در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.

#### ۱۳-۲- نتایج فرضیه دوم

بر اساس دیدگاه پاسخگویان تاثیر عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۱۶ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد به بالا می توان گفت پاسخگویان موافق هستند که در بعد فنی، فرایندی، دانشکده علوم پزشکی آبادان امکان پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به آزمون رتبه بندی ابعاد پیاده سازی سیستم هزینه یابی در دانشکده علوم پزشکی آبادان، عوامل فنی، فرایندی نسبت به سایر عوامل دیگر رتبه سوم را کسب کرده است و این نشان از عدم توانایی کافی دانشکده علوم پزشکی آبادان در پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.

همچنین بر اساس توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه ی «تاثیر عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان»، مشاهده می شود که در دانشکده علوم پزشکی آبادان، عدم توانایی لازم جهت برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی مناسب جهت آشنایی کارکنان با سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و کمبود اعتبارات دانشکده علوم پزشکی آبادان برای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و عدم رعایت کامل الزامات حسابداری تعهدی که زیربنای پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت توسط کارکنان از موانع فنی، فرایندی در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت هستند.

#### ۱۳-۳- نتایج فرضیه سوم

بر اساس دیدگاه پاسخگویان تاثیر عوامل انسانی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان با میانگین ۳.۲۳ از ۵ با عدد ۳ که به عنوان مبنای مقایسه انتخاب شده است تفاوت معناداری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد به بالا می توان گفت پاسخگویان موافق هستند که در بعد انسانی، دانشکده علوم پزشکی آبادان امکان پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را دارد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به آزمون رتبه بندی ابعاد پیاده سازی سیستم هزینه یابی در دانشکده علوم پزشکی آبادان، عوامل انسانی نسبت به سایر عوامل دیگر رتبه دوم را کسب کرده است و این نشان از توانایی نسبی دانشکده علوم پزشکی آبادان در پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.

همچنین بر اساس توزیع فراوانی نظرات پاسخگویان در زمینه ی «تاثیر عوامل فنی، فرایندی بر پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دانشکده علوم پزشکی آبادان»، مشاهده می شود که در دانشکده علوم پزشکی آبادان، انگیزه پایین کارکنان در جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، عدم آمادگی متخصصان امور مالی و بودجه آشنا با فرایند تهیه هزینه یابی بر مبنای فعالیت، پایین

بودن دانش کارشناسان مالی حسابداری جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و پایین بودن تخصص و مهارت کارکنان جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از موانع انسانی در جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت هستند.

#### ۱۴- پیشنهادهای تحقیق

##### ✓ پیشنهادات بر اساس نتایج

۱. تقویت مهارت و دانش کارکنان مالی با ساختار اولیه و زیربنای امر که در واقع پیش نیاز آن مهارت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد.
۲. اجرای سیستمهای جدید معمولاً با عدم استقبال و بی‌علاقه‌گی و گاهی مقاومت کارکنان روبرو می‌شود. برای اینکه کارکنان بپذیرند که این سیستمها به نفع آنان و در جهت تامین هدفهای سازمانی آنان است باید آموزش ببینند و علاوه بر آموزش فنی این سیستمها با فلسفه و هدفهای اصلاحات اداری و بهبود سیستمهای مدیریتی آشنا شوند و برای همکاری موثر آنان سیستمهای انگیزشی برقرار شود.
۳. دادن اختیارات لازم به مدیران و مسئولان در انتخاب نهادهای لازم ارزیابی مستمر عملکرد کارکنان و مبنای قراردادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای نظام بهره‌وری و کارایی.
۴. با توجه به اینکه کارکنان به سیستمهای هزینه‌یابی موجود عادت کرده‌اند و تمایلی نیز به افزایش کنترل بر کار خود ندارند، به راحتی از تغییر سیستم استقبال نمی‌کنند. حمایت مدیریت عالی سازمان، تخصیص منابع کافی به این امر و گزارش‌گیری مستقیم از مراحل پیشرفت اجرای این سیستم در پیاده‌سازی موثر پیشنهادی موثر است. اهمیت مدیران عالی به سیستم جدید و اتخاذ تصمیم‌گیری در خصوص توزیع اعتبارات بر مبنای سیستم جدید، کارکنان را متقاعد می‌کند که اراده سازمانی در جهت اجرای سیستم جدید پایدار است.
۵. تخصیص اعتبارات لازم به در جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عملکرد امری ضروریست (استقرار یک سیستم کارا در جهت بهبود روش‌های اجرایی مستلزم هزینه‌های آموزش، نرم‌افزارهای تخصصی و تمهید شرایطی میباشد که مستلزم افزایش اعتبار مربوطه میباشد).
۶. بهره‌گیری از تجارب یک یا چند نیروی متخصص به امور هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت که کاملاً بر نظام هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مسلط و دارای تجارب قابل قبول باشند.

##### ✓ پیشنهادات برای تحقیقات آتی

۱. انجام تحقیق مشابه در سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی و مقایسه نتایج آن با نتایج این تحقیق.
۲. ارزیابی تأثیر اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر افزایش قدرت پاسخگویی مدیران.
۳. بررسی نحوه اجرایی کردن روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بخشهای مختلف دستگاه‌های دولتی.
۴. بررسی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به منظور افزایش مشروعیت اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

##### ✓ محدودیت‌های تحقیق

هر تحقیقی به واسطه امکان دخالت عواطف، احساسات و نگرش‌ها در کار پژوهش با یکسری محدودیت‌ها و مشکلات مواجه است. در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- عدم همکاری کامل برخی از کارکنان دانشکده علوم پزشکی جهت تکمیل پرسش‌های پرسشنامه به علت مشغله کاری زیاد و محدودیت وقت.

- آشنایی کم برخی از کارکنان با هزینه یابی بر مبنای فعالیت که موجب صرف زمان جهت دادن اطلاعات لازم در ارتباط با موضوع تحقیق.
- محدودیت ذاتی پرسشنامه های کتبی در جمع آوری داده های پژوهش از دیگر محدودیت های اجتناب ناپذیر پژوهش می باشد.

#### ۱۵- منابع:

۱. ابراهیم زاده، آسو و حسین تیموری فرد (۱۳۸۸) افزودن زمان به سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مجله حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۶، صص ۱۷-۳۲.
۲. حافظ نیا، محمدرضا، ۱۳۸۸، مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، چاپ شانزدهم، تهران، انتشارات سمت.
۳. حسن زاده، علی؛ زارع زاده مهریزی، بهزاد و رسول صریحی اسفستانی (۱۳۹۱)، امکان سنجی پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مؤسسات مالی: شرکت تعاونی اعتبار گروه صنعتی ایران خودرو، مجله اقتصادی، شماره ۴، صص ۱۲۵-۱۴۴.
۴. رضایی، امیررضا (۱۳۹۲) بررسی موانع بکارگیری سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، ششمین کنفرانس بین المللی مدیریت.
۵. فروغی، داریوش، محمد حقیقی پراپری و امیر رسائیان (۱۳۹۱) امکان سنجی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، صص ۲۶-۲۷.
6. abed al-nasser, a., and wei, l., (2008). why did abc fail at the bank of china?. management accounting quarterly, spring 2008, vol.9, no.3, pp.7-19.
7. desti,k (2015), activity based costing (abc): is it a tool for company to achieve competitive advantage?, international journal of economics and finance; vol. 7, no. 12.
8. ishter,m & akram,h (2015), activity-based costing (abc) – an effective tool for better management, research journal of finance and accounting, vol.6, no.4.
9. rundora and selesho,2014, determinants of and barriers to the adoption of activity-based costing for manufacturing smes in south africa's emfuleni municipality, mediterranean journal of social sciences, vol 5 no 3
10. sajid,a, alaa,a, imdadul,h (2015) impact of activity based costing on firms' performance in saudi arabia, issn 1013-5316; coden: sinte 8.