

تعیین هزینه سرانه دانشجو با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (بررسی موردی واحد علوم و تحقیقات تهران)

آرزو جلیلی^۱
جواد اشرفی^۲

تاریخ پذیرش: ۹۳/۸/۱

تاریخ دریافت: ۹۳/۶/۲۰

چکیده

محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات به صورتی صحیح و واقعی از اهداف اصلی حسابداری مدیریت بوده است و در سالهای اخیر با توسعه شتابان فعالیت‌های تجاری و رقابتی تر شدن بازارها و فعالیت‌های تولیدی و تجاری این وظیفه پررنگ‌تر شده است. شواهد و نتایج بسیاری نشان داده‌اند که سیستم‌های سنتی بهای تمام شده قادر به ارائه اطلاعات (بهای تمام شده) صحیح نمی‌باشند و نمی‌توان با اتکا و اعتماد صرف به آنها به فعالیت در بازارهای رقابتی پرداخت. در این راستا دانش حسابداری به طراحی و توسعه سیستم‌های نوینی از قبیل سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت پرداخت که تاکید بر تخصیص صحیح و واقعی تر هزینه‌های غیر مستقیم (سربار) دارد. پژوهش‌های متعددی پیرامون نتایج حاصل از این سیستم در بنگاه‌های تولیدی پرداخته و تقریباً همگی آنها به دفاع از این سیستم و نتایج حاصل از آن پرداخته‌اند. در این تحقیق به بررسی نتایج حاصل از استقرار این سیستم در یک محیط دانشگاهی - آموزشی پرداخته شده است. ضرورت این امر نیز از چالش‌های مالی عمده پیش روی دانشگاه‌ها و لزوم مدیریت صحیح این محیط‌ها - از طریق محاسبه واقعی تر بهای تمام شده خدمات ارائه شده می‌باشد. به این منظور دانشکده‌های مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران بصورت موردی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصله بیانگر تاثیر قابل ملاحظه بکارگیری این سیستم در محیط‌های آموزشی است. به عبارت دیگر، بکارگیری سیستم برای محاسبه بهای تمام شده خدمات آموزشی موجب مدیریت و قیمت گذاری دقیق و صحیح تر آنها می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: دانشگاه آزاد اسلامی - هزینه یابی بر مبنای فعالیت - بهای تمام شده خدمات آموزشی.

۱- عضو هیات علمی تمام وقت واحد آیت ... آملی (مسئول مکاتبات) arezoo_jalili@yahoo.com

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری واحد آیت ... آملی

۱- مقدمه

با توجه به اهمیت دسترسی به اطلاعات صحیح در تصمیم‌گیرهای مدیران و توسعه تکنولوژی‌های پیشرفته در ابعاد مختلف توأم با افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیت‌ها، درک این تغییرات و سنجش تاثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی اهمیت زیادی دارد. اهمیت این امر برای واحدهای خدماتی و خصوصا آموزشی با توجه به اینکه درجه تنوع و تغییرات در آنها، نسبت به فعالیت‌های تولیدی بیشتر است، مضاعف می‌باشد. بدیهی است که شناخت این فعالیت‌ها و سنجش تاثیرات آن بر بهای تمام‌شده خدمات، مستلزم طراحی یک سیستم مناسب و کارا تر هزینه‌یابی است تا قادر به شناخت تنوع و پیچیدگی فعالیت‌ها و در نظر گرفتن آن بر هزینه‌های ارائه خدمات باشد. در بخش آموزش عالی کشور و خصوصا دانشگاه آزاد اسلامی به نظر می‌رسد که تا به حال هیچ‌گونه اقدامات عملی و یا حتی مطالعات نظری در رابطه با شناسایی هزینه‌ها و محاسبه بهای تمام‌شده خدمات فعالیت‌های آموزشی، انجام نشده است و با توجه به اهمیتی که اطلاعات مالی و بهای تمام‌شده بر تصمیم‌گیری‌های مدیریت از ابعاد مختلف خواهد داشت، لزوم مطالعه و ارائه روش‌های عملی و کاربردی در این زمینه بسیار ضروری است. بنابراین لزوم مطالعه و بررسی سیستم‌های مختلف در این زمینه و استفاده از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی که در سطح دنیا معمول می‌باشد، به عنوان یک ضرورت اساسی مطرح است و باید به آن توجه ویژه‌ای گردد. یکی از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی که کاربردهای گوناگون آن در فعالیت‌های خدماتی و بخش آموزش روز به روز در حال گسترش است، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت "یا اصطلاحا سیستم ABC" است. این سیستم با بکارگیری روش‌های

مناسب، اثرات حاصل از تغییرات فعالیت‌ها، پیچیدگی، تنوع و ویژگی‌های خاص هر فعالیت را در محاسبه هزینه‌های تمام‌شده آن منظور می‌کند. با توجه به اینکه عمده عناصر و منابع مورد استفاده در بخش آموزش، فعالیت‌های نیروی انسانی می‌باشد، استفاده از این سیستم به دلیل قابلیت‌ها و توانایی‌های آن بسیار مفید می‌باشد. هدف اصلی انجام این پژوهش عبارت است از تهیه سیستم هزینه‌یابی مناسب برای تعیین سرانه دانشجویی کارشناسی ارشد دانشکده مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات دانشگاه آزاد اسلامی در این راستا که آیا می‌توان به اهداف فرعی زیر دست یافت:

۱) شناسایی نقاط قوت و ضعف سیستم تخصیص منابع موجود

۲) به وجود آمدن ابزاری برای ارزیابی عملکرد مدیران و واحدها

۳) به وجود آمدن معیاری برای نظام تشویق و تنبیه

از اهداف کاربردی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

۱) ارائه مدلی برای تعیین وضعیت فعلی عملکرد مالی واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی

۲) ارائه الگوی اصلاح هزینه‌ها و معیار مناسب برای کنترل هزینه‌ها

۳) ارائه الگوی مناسب برای تعیین عادلانه شهریه‌ها در دانشگاه آزاد اسلامی

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

همزمان با رشد و تغییرات سریع تکنولوژی، خصوصا از آغاز دهه هشتاد میلادی به بعد، سازمان‌ها با چالش‌ها و تحولات زیادی مواجه شدند؛ که در

تدوین استانداردهای موسسات آموزشی آمریکا در سال ۱۹۳۵، بلوا در سال ۱۹۵۵، ایوانز و هیکس در سال ۱۹۶۲، ویتمر در سال ۱۹۷۲ و لاک وود و فیلدن در سال ۱۹۷۳ از جمله کسانی بودند که در شناسایی و تجزیه و تحلیل هزینه‌های بخش آموزش مطالعات و تحقیقاتی داشتند.

علاقمندی نویسندگان و محافل علمی جهت بکارگیری روش‌های هزینه یابی در بین مراکز آموزشی به اواسط دهه ۱۹۸۰ برمی گردد. در این میان جاررات، هان هام و ناو نسبت به دیگران در توسعه کاربرد مفاهیم هزینه یابی و شناسایی هزینه‌های بخش آموزش، سهم بیشتری داشتند. این نویسندگان معتقد بودند که کاربرد مفاهیم حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها می‌تواند آنها را در برنامه ریزی، نظارت و تخصیص بهینه منابع کمک کند.

در سال ۱۹۸۸ موسسه CIPFA اولین راهنمای عملی اجرا و بکارگیری سیستم اطلاعات مالی را برای دانشگاه‌ها طراحی نمود. این راهنما یکسری ابزار را معرفی کرد که بواسطه آن شناسایی و طبقه‌بندی هزینه‌های مربوط به هر دانشکده و همچنین چگونگی تخصیص هزینه‌های مشترک را بر اساس الگوی منظمی سازماندهی می‌کرد. کمی بعد از این، موسسه CIMA با بررسی‌های بعمل آمده از سطح دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی در کشور آمریکا به این نتیجه رسید که اشکال اصلی عدم بکارگیری و استفاده از روش‌های هزینه یابی و بهای تمام شده در بین دانشگاه‌ها، عدم آشنایی و اطلاع آنها از این روشها بود. برای این منظور با برگزاری یک کنفرانس تحت عنوان "کاربرد مفاهیم و مبانی حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها" سعی نمود تا اهمیت هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده را در امر تصمیم گیری مدیران تشریح نماید و در این زمینه موفقیت‌های زیادی را کسب نمود.

آینده این تغییرات روز به روز شدیدتر خواهد شد، در این میان درک صحیح این تحولات و فراهم ساختن زمینه برای استفاده از این موقعیت‌ها، اهمیت زیادی دارد. در چنین شرایطی سازمان‌ها باید با داشتن یک بینش وسیع و اتخاذ استراتژی‌های مناسب، تدابیر و مقدمات مورد نیاز را جهت استفاده از این موقعیت‌ها فراهم کنند. یکی از زمینه‌های استفاده از این موقعیت، شناخت خصوصیات سیستم مورد نیاز هر سازمان و بکارگیری روش‌های مناسب برای دست‌یابی به این اهداف می‌باشد. سیستم‌های هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده به دلیل اطلاعات مهمی که در تصمیم‌گیری‌های مدیریت از ابعاد مختلف فراهم می‌کنند، دارای جایگاه خاصی می‌باشند بطوریکه روز بروز بر اهمیت آنها افزوده می‌گردد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم‌های جدید هزینه یابی است که می‌تواند بصورت جداگانه و یا همراه با سایر سیستم‌های هزینه یابی بکار گرفته شود. یکی از ویژگی‌های مهم ABC که آن را از سیستم‌های سنتی متمایز می‌سازد، تفکیک و گروه بندی هر سازمان بر اساس مراکز فعالیت و شناسایی هزینه‌ها بر اساس این مراکز می‌باشد تا با بکارگیری مبنای تسهیم هزینه، هزینه‌های هر مرکز فعالیت را در محاسبه بهای تمام شده منظور نماید. این سیستم، در مقایسه با سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی به دلیل استفاده از مکانیزم‌های موثر در هزینه‌یابی و بکارگیری مبنای تسهیم هزینه متناسب با هر فعالیت، به راحتی قادر به محاسبه و سنجش تاثیر روش‌های نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات می‌باشد.

یکی از اولین مطالعات انجام شده در زمینه هزینه یابی در بخش آموزش توسط استیونز و الیوت در سال ۱۹۲۵ در رابطه با شناسایی هزینه‌های تشکیل دهنده سیستم آموزش دانشگاه‌های و موسسات آموزشی در کشور انگلستان بود. بعد از این مطالعه کمیته ملی

روش کتابخانه‌ای و میدانی شامل مصاحبه با پرسنل ستادی و مدیران دانشگاه انجام گردید. در این تحقیق در قسمت پیشینه از روش کتابخانه‌ای برای گردآوری سوابق استفاده شد و در قسمت اصلی تحقیق از روش میدانی و از طریق مصاحبه اطلاعات گردآوری گردید. جمع آوری داده‌ها با استفاده از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی شامل مصاحبه با پرسنل ستادی، کارشناسان مالی و مدیران دانشگاه انجام شد.

از نظر جامعه مورد بررسی و نمونه مورد مشاهده دانشگاه علوم و تحقیقات تهران، که دارای ۲۱ دانشکده می‌باشد، است. دو دانشکده از دانشکده‌های دانشگاه علوم و تحقیقات به عنوان نمونه هدفدار انتخاب گردید. این دانشکده‌ها شامل دانشکده مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات می‌باشد.

انتخاب این دو دانشکده بر این مبنا است که آنها در برگیرنده تمام زوایای تحت بررسی محقق می‌باشند. دانشکده مهندسی پزشکی دارای رشته‌هایی با دروس عملی، سمینار، پروژه و واحدهای آزمایشگاهی و دانشکده زبان و ادبیات فاقد این نوع دروس هستند.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس مدل گریسون به عنوان مدل مورد استفاده برای محاسبه سرانه دانشجویی به روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده گردید.

اثر بخشی روش‌های هزینه یابی و بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بین دانشگاه‌ها بطور عمده توسط "کروپر و دریوری" در سال ۱۹۹۶ مورد توجه واقع گردید. این دو نویسنده با انجام یک تحقیق مقطعی از دانشگاه‌های موجود در کشور انگلستان در یک دوره ۵ ساله (از سال ۱۹۹۰-۱۹۹۵)، دانشگاه‌های این کشور را از نظر سیستم‌های هزینه یابی و شناسایی هزینه‌ها مورد مقایسه قرار دادند. برای این منظور پرسشنامه تهیه شده برای ۱۱۱ عضو این دانشگاه‌ها که عمدتاً مدیران گروه و مسئولان بخش مالی بودند، ارسال گردید. از این تعداد پرسشنامه، ۴۷٪ آن ارجاع و قابل استفاده گردید.

با توجه به اطلاعات کسب شده از این تحقیق، دانشگاه‌های مورد بررسی از نظر پیچیدگی روش‌های بکار گرفته شده و اینکه چگونه اطلاعات تهیه شده می‌تواند به مدیران این دانشگاه‌ها در تصمیم‌گیری‌ها کمک کند، طبقه بندی شدند. یکی دیگر از نتایج مهم این تحقیق این بود که نزدیک به ۸۳٪ از این دانشگاه‌ها از سیستم موجود هزینه یابی خود راضی نبودند و به دنبال جایگزینی مناسب برای آن بودند. با توجه به نارسایی‌های این سیستم در سال ۱۹۹۳، نزدیک به ۱۷٪ از این دانشگاه‌ها سیستم هزینه یابی خود تغییر دادند و ۳۸٪ از آنها نیز برای تغییر سیستم خود تا سال ۱۹۹۵ برنامه ریزی کردند.

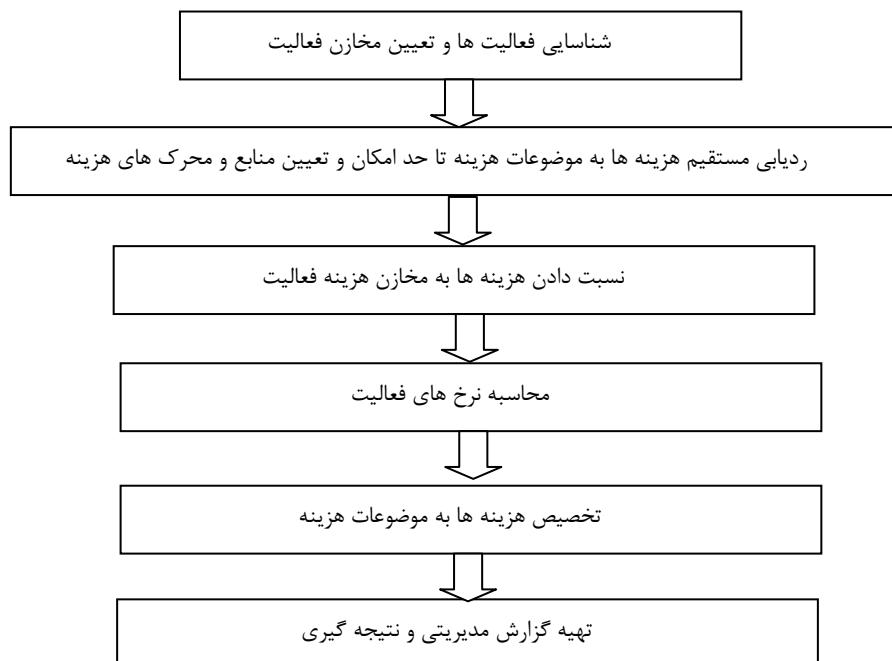
۳- فرضیه پژوهش

امکان محاسبه بهای تمام‌شده هر دانشجو در دانشکده مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات واحد علوم و تحقیقات با استفاده از روش ABC وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق بر حسب هدف از نوع تحقیقات کاربردی است. جمع آوری داده‌ها با استفاده از دو

۵- مدل پژوهش و متغیرهای آن



محرک های فعالیت برای آنها شناسایی و متناسب با آنها، مخازن فعالیت شکل گرفت. مرحله دوم: ردیابی مستقیم هزینه ها به موضوعات هزینه تا حد امکان و تعیین منابع و محرک های هزینه

هزینه های قابل ردیابی به هر گروه آموزشی تا حد امکان مشخص گردید. این هزینه ها شامل موارد زیر می باشد:

۱) هزینه اینترنت، حسابهای مستقل، خدمات فرهنگی رفاهی دانشجویی و سایر هزینه ها به طور متوسط هر دانشجو در دانشگاه (اعم از کارشناسی و تحصیلات تکمیلی) سهم تقریباً یکسانی را از این هزینه ها می برد. از این رو با تقسیم هزینه های فوق به تعداد کل دانشجویان دانشگاه سهم هر دانشجو محاسبه و از طریق ضرب نرخ بدست آمده در تعداد دانشجویان هر گروه آموزشی، سهم آن گروه از هزینه های فوق الذکر معین می شود.

۶- مراحل اجرایی پژوهش و نتایج آن

پس از تعیین روش تحقیق و جمع آوری داده های مورد نیاز، نوبت به پردازش داده ها و آزمون فرضیات تحقیق می رسد. در این مرحله با اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت به روش گریسون به تجزیه و تحلیل داده ها پرداخته و در نهایت با آزمون فرضیه در صدد پاسخ به پرسش های تحقیق بر می آیم.

اجرای روش ABC با استفاده از مدل گریسون - همانطور که در مدل مفهومی بیان شد شامل شش مرحله می باشد.

مرحله اول: شناسایی فعالیت ها و تعیین مخازن فعالیت

فعالیت های اصلی در سطح دانشگاه علوم و تحقیقات، دانشکده زبان و ادبیات و دانشکده مهندسی پزشکی شناسایی و در سه سطح «فعالیت های سطح دانشگاه»، «فعالیت های سطح دانشکده» و «فعالیت های سطح گروه آموزشی» طبقه بندی گردید. سپس

برای آنها انتخاب گردید جدول شماره ۳ منابع دانشگاه و محرک. های آن را نشان می دهد.

مرحله سوم: نسبت دادن هزینه ها به مخازن هزینه فعالیت

بررسی های صورت گرفته مشخص نمود که انجام هر یک از فعالیت ها منجر به ایجاد کدامیک از گروه های هزینه شده است. برای نشان دادن این ارتباط به طور سیستماتیک، جدول وابستگی هزینه - فعالیت تشکیل شد. (جدول شماره ۴)

۲) هزینه استهلاک: بر اساس جدول داراییهای ثابت سال تحصیلی ۹۱-۹۲ در هر گروه آموزشی، سهم استهلاک هر گروه محاسبه گردید (ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم).

۳) خرید کتب تخصصی: این هزینه توسط معاونت پژوهشی (کتابخانه) برای هر گروه آموزشی مشخص و در اختیار محقق قرار گرفت. جدول شماره ۲ نشان دهنده این هزینه ها می باشد. سپس، منابع واحد علوم و تحقیقات به پنج گروه اصلی تقسیم شد و محرک های هزینه فعالیت مناسب

جدول شماره ۱: تعیین فعالیت ها و محرک فعالیت

محرک فعالیت	مخازن فعالیت	
تعداد فارغ التحصیلان	معاونت دانشجویی - اداره امور فارغ التحصیلان	سطح دانشگاه
تعداد کل دانشجو	معاونت فرهنگی	
تعداد کل دانشجو	معاونت اداری و مالی	
تعداد طرحهای پژوهشی	معاونت پژوهشی	
.....	واحد ارتباط با صنعت	
تعداد دانشجویان هر گروه آموزشی	سایر فعالیت ها	
تعداد کارکنان	کارگزینی و امور اداری کارکنان	
تعداد اعضاء هیئت علمی	کارگزینی اعضاء هیئت علمی	
تعداد نامه ها	دبیرخانه	دانشکده مهندسی پزشکی
ساعات استفاده شده از آزمایشگاه	سایت آزمایشگاه	
ساعات استفاده شده از سایت	سایت کامپیوتر	
تعداد گروه های آموزشی	ریاست دفتر	
.....	واحد مالی و اداری	
تعداد دانشجویان هر گروه آموزشی	سطح گروه * آموزش، کتابخانه و....	
تعداد نامه ها	دبیرخانه	دانشکده زبان و ادبیات
ساعات استفاده شده از سایت	سایت کامپیوتر	
تعداد گروه های آموزشی	ریاست دفتر	
.....	واحد مالی و اداری	
تعداد دانشجویان هر گروه آموزشی	سطح گروه * آموزش، کتابخانه و....	
.....	سایر دانشکده ها	

جدول شماره ۲: هزینه‌های سربار مستقیم در سطح گروه‌های آموزشی مقطع کارشناسی ارشد (مبالغ به میلیون ریال)

گروه آموزشی	استهلاک	هزینه‌های فرهنگی	اینترنت	خرید کتب تخصصی	حسابهای مستقل	سایر هزینه‌ها	جمع
مهندسی پزشکی	گروه بیو الکترونیک	۸	۷	۶۰	۱۲۷	۱۴۹	۴۳۸
	گروه بیو مکانیک	۶	۶	۱۱۰	۹۷	۱۱۴	۴۱۰
	گروه بالینی	۷	۶	۱۵۰	۱۰۰	۱۱۸	۴۴۹
	گروه بیو متریال	۶	۶	۵۰	۹۷	۱۱۴	۳۴۷
جمع	۳۰۴	۲۸	۲۵	۳۷۰	۴۲۱	۴۹۶	۱,۶۴۳
زبان و ادبیات	گروه زبان انگلیسی	۱۹	۱۷	۷۰	۲۸۱	۳۳۱	۷۶۹
	گروه زبان فرانسه	۱۰	۹	۶۰	۱۵۵	۱۸۲	۴۵۲
	گروه زبان فارسی	۱۰	۹	۳۰	۱۴۷	۱۷۳	۳۹۵
	سایر گروه‌ها	۲۰	۱۸	۶۵	۳۰۰	۳۵۴	۸۱۸
جمع	۱۷۴	۵۸	۵۲	۲۲۵	۸۸۳	۱,۰۴۱	۲,۴۳۴

جدول شماره ۳: منابع قابل تخصیص دانشگاه علوم و تحقیقات در سال ۱۳۹۱

منابع	مبالغ	محرک هزینه
گروه حقوق و رفاهی کارکنان	۱۶۲,۳۵۹	تعداد پرسنل
سوخت آب برق گاز	۶,۷۷۳	سطح زیر بنا
تعمیرات و نگهداری	۷,۲۶۹	تعداد مراکز فعالیت
خدمات قراردادی	۴۵,۶۷۳	پرسنل شرکتی
تلفن ملزومات ایاب ذهاب و ...	۷,۲۵۲	تعداد کل پرسنل
جمع	۲۲۹,۳۲۶	

جدول شماره ۴: وابستگی هزینه - فعالیت

گروه خدمات قراردادی	گروه تعمیرات و نگهداری	گروه سوخت، آب و برق و اجاره	گروه ملزومات، تلفن و ایاب ذهاب	گروه حقوق، دستمزد و خدمات رفاهی پرسنل	منابع	
					فعالیت‌ها	
√	√	√	√	√	معاونت دانشجویی	سطح دانشگاه
√	√	√	√	√	اداره امور فارغ التحصیلان	
√	√	√	√	√	معاونت فرهنگی	
√	√	√	√	√	معاونت اداری و مالی	
√	√	√	√	√	معاونت پژوهشی	
√	√	√	√	√	تعداد طرح‌های پژوهشی	
√	√	√	√	√	سایر فعالیت‌ها	دانشکده مهندسی
√	√	√	√	√	سطح گروه / (سایر پرسنل)	
√	√	√	√	√	سایت آزمایشگاه	
√	√	√	√	√	سایت کامپیوتر	

گروه خدمات قراردادی	گروه تعمیرات و نگهداری	گروه سوخت، آب و برق و اجاره	گروه ملزومات، تلفن و ایاب و ذهاب	گروه حقوق، دستمزد و خدمات رفاهی پرسنل	منابع	
					فعالیت ها	
√	√	√	√	√	دفتر ریاست کارپردازی ...	پزشکی
√	√	√	√	√	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
√	√	√	√	√	امور مالی	
√	√	√	√	√	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دانشکده
√	√	√	√	√	سایت کامپیوتر	
√	√	√	√	√	دفتر ریاست کارپردازی ...	زبان و ادبیات
√	√	√	√	√	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
√	√	√	√	√	امور مالی	سایر دانشکده ها
√	√	√	√	√	سایر دانشکده ها	

جدول شماره ۵: جدول وابستگی هزینه - فعالیت

گروه خدمات قراردادی	گروه تعمیرات و نگهداری	گروه سوخت، آب و برق و اجاره	گروه ملزومات، تلفن و ایاب و ذهاب	گروه حقوق، دستمزد و خدمات رفاهی پرسنل	منابع	
					فعالیت ها	
۴۲	۵	۲۸۰۰	۷۴	۳۲*	معاونت دانشجویی اداره امور فارغ التحصیلان	سطح دانشگاه
۱۱	۱	۴۰۰	۲۹	۱۸	معاونت فرهنگی	
۲۱	۱۰	۷۵۲	۱۱۷	۹۶	معاونت اداری و مالی	
۱۳	۴	۷۱۴	۶۷	۵۴	معاونت پژوهشی تعداد طرحهای پژوهشی	
۲۷	۵۶	۵۱۲۶۲	۱۶۲	۱۳۵	سایر فعالیت ها	
۵	۳	۱۴۷۸	۲۵	۲۰	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دانشکده مهندسی پزشکی
۳	۱	۶۹۰	۱۴	۱۱	سایت آزمایشگاه	
۰	۱	۹۰	۲	۲	سایت کامپیوتر	
۰	۱	۳۳۰	۲	۲	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۱	۱	۲۴	۲	۱	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۰	۱	۱۸	۱	۱	امور مالی	دانشکده زبان و ادبیات
۴	۳	۲۱۲۰	۱۸	۱۴	سطح گروه / (سایر پرسنل)	
۰	۱	۹۶	۳	۳	سایت کامپیوتر	
۰	۱	۱۹۱	۲	۲	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۱	۱	۱۲	۲	۱	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۰	۱	۱۶	۱	۱	امور مالی	سایر دانشکده ها
۲۷۹	۱۰۳	۸۲۳۹۶	۶۷۶	۳۹۷	سایر دانشکده ها	
۴۰۷	۱۹۴	۱۴۳۳۸۹	۱۱۹۷	۷۹۰	جمع کل	

مرحله چهارم: محاسبه نرخ های فعالیت ها

مقدار هر فعالیت بر اساس محرک های فعالیت (جدول شماره ۱) مشخص و در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. با توجه به جدول ریالی وابستگی هزینه -فعالیت، مبلغ هر فعالیت مشخص است. نرخ هر فعالیت از طریق تقسیم هزینه فعالیت به مقدار هر فعالیت محاسبه می شود (جدول شماره ۹)

جدول شماره ۵ نشان دهنده مقدار مصرف هر فعالیت از هر یک از منابع دانشگاه می باشد این مقادیر براساس محرکهای هزینه فعالیت (جدول شماره ۳) تعیین و در سلول های جدول جایگذاری شد. سپس بر اساس این ارقام، نرخ های هر فعالیت بر حسب درصد مشخص (جدول شماره ۶) و در نهایت جدول وابستگی هزینه -فعالیت از طریق ضرب تک تک نرخ ها در مبلغ هر گروه از منابع دانشگاه به صورت ریالی تشکیل یافت (جدول شماره ۷)

جدول شماره ۶: جدول وابستگی هزینه - فعالیت

گروه خدمات قراردادی	گروه تعمیرات و نگهداری	گروه سوخت، آب و برق و اجاره	گروه ملزومات، تلفن و ایاب و ذهاب	گروه حقوق، دستمزد و خدمات رفاهی پرسنل	منابع فعالیت ها	
					معاونت دانشجویی اداره امور فارغ التحصیلان	معاونت فرهنگی
۶٪	۳٪	۲٪	۶٪	۴٪	معاونت دانشجویی اداره امور فارغ التحصیلان	سطح دانشگاه
۲٪	۱٪	۰٪	۲٪	۲٪	معاونت فرهنگی	
۹٪	۵٪	۱٪	۱۰٪	۱۳٪	معاونت اداری و مالی	
۵٪	۲٪	۰٪	۶٪	۷٪	معاونت پژوهشی تعداد طرحهای پژوهشی	
۱۳٪	۲۹٪	۳۶٪	۱۴٪	۱۷٪	سایر فعالیت ها	
۲٪	۲٪	۱٪	۲٪	۳٪	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دانشکده مهندسی پزشکی
۱٪	۱٪	۰٪	۱٪	۲٪	سایت آزمایشگاه	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	سایت کامپیوتر	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	امور مالی	
۱٪	۲٪	۱٪	۲٪	۲٪	سطح گروه / (سایر پرسنل)	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	سایت کامپیوتر	دانشکده زبان و ادبیات
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۰٪	۱٪	۰٪	۰٪	۰	امور مالی	
۵۷٪	۵۳٪	۵۷٪	۵۶٪	۵۰٪	سایر دانشکده ها	
۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	جمع کل	

جدول شماره ۷: جدول وابستگی هزینه - فعالیت (مبالغ به میلیون ریال)

جمع	گروه خدمات قراردادی	گروه تعمیرات و نگهداری	گروه سوخت، آب و برق و اجاره	گروه ملزومات، تلفن و ایاب و ذهاب	گروه حقوق، دستمزد و خدمات رفاهی پرسنل	منابع فعالیت ها	
						معاونت دانشجویی	اداره امور فارغ التحصیلان
۸۷۴۰	۱۱۷۷	۱۸۷	۴۱۹	۴۶۳	۶۴۹۴	معاونت دانشجویی	سطح دانشگاه
۳۸۶۳	۲۳۵	۳۷	۱۶۴	۱۷۸	۳۲۴۷	معاونت فرهنگی	
۲۵۱۸۵	۲۳۵۴	۳۷۵	۶۶۲	۶۸۸	۲۱۱۰۷	معاونت اداری و مالی	
۱۳۲۳۲	۹۴۲	۱۵۰	۳۷۹	۳۹۷	۱۱۳۶۵	معاونت پژوهشی تعداد طرحهای پژوهشی	
۴۴۷۵۸	۱۳۱۸۴	۲۰۹۸	۹۱۷	۹۵۹	۲۷۶۰۱	سایر فعالیت ها	
۵۹۷۶	۷۰۶	۱۱۲	۱۴۱	۱۴۵	۴۸۷۱	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دانشکده مهندسی پزشکی
۳۶۷۹	۲۳۵	۳۷	۷۹	۷۹	۳۲۴۷	سایت آزمایشگاه	
۲۹۷	۲۳۵	۳۷	۱۱	۱۳	۰	سایت کامپیوتر	
۲۹۷	۲۳۵	۳۷	۱۱	۱۳	۰	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۲۹۷	۲۳۵	۳۷	۱۱	۱۳	۰	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۲۸۵	۲۳۵	۳۷	۶	۷	۰	امور مالی	دانشکده زبان و ادبیات
۴۲۷۳	۷۰۶	۱۱۲	۱۰۲	۱۰۶	۳۲۴۷	سطح گروه / (سایر پرسنل)	
۳۱۰	۲۳۵	۳۷	۱۷	۲۰	۰	سایت کامپیوتر	
۲۹۷	۲۳۵	۳۷	۱۱	۱۳	۰	دفتر ریاست کارپردازی ...	
۲۹۷	۲۳۵	۳۷	۱۱	۱۳	۰	اداره امور عمومی و پشتیبانی	
۲۸۵	۲۳۵	۳۷	۶	۷	۰	امور مالی	سایر دانشکده ها
۱۱۷۲۵۱	۲۴۲۴۹	۳۸۵۹	۳۸۲۵	۴۱۳۸	۸۱۱۸۰	سایر دانشکده ها	
۲۲۹۳۲۶	۴۵۶۷۳	۷۲۶۹	۶۷۷۳	۷۲۵۲	۱۶۲۳۵۹	جمع کل	

جدول شماره ۸: تعیین مقدار فعالیت های اصلی

سطح دانشگاه			سطح دانشکده مهندسی پزشکی				سطح دانشکده زبان و ادبیات			مخزن فعالیت
معاونت دانشجویی	معاونت فرهنگی	معاونت اداری و مالی	سطح گروه / (سایر پرسنل)	سایت آزمایشگاه	سایت کامپیوتر	دفتر ریاست کارپردازی	سایت کامپیوتر	دفتر ریاست کارپردازی		
4589	12400	12400	319	22770	1495	4	2708	4	مقدار هر فعالیت	

جدول شماره ۹: تعیین نرخهای فعالیت

سطح دانشگاه			سطح دانشکده مهندسی پزشکی				سطح دانشکده زبان و ادبیات			مخزن فعالیت
معاونت دانشجویی	معاونت فرهنگی	معاونت اداری و مالی	سطح گروه / (سایر پرسنل)	سایت آزمایشگاه	سایت کامپیوتر	دفتر ریاست کارپردازی	سایت کامپیوتر	دفتر ریاست کارپردازی		
1.90	0.31	2.03	18.73	0.16	0.20	74.36	0.11	74.36	هزینه فعالیت	
4589	12400	12400	319	22770	1495	4	2708	4	مقدار فعالیت	
3.61	10.93	3.61	5976	0.16	0.20	74.36	0.11	74.36	نرخ فعالیت	

مستقیم هر گروه آموزشی در نسبت تعداد دانشجوی تحصیلات تکمیلی هر گروه آموزشی به تعداد کل دانشجوی تحصیلات تکمیلی همان دانشکده استفاده می‌شود. جدول شماره ۱۳ نشان دهنده این محاسبات هستند.

این مراحل نشان دهنده محاسبه سربار غیرمستقیم به روش ABC برای هر گروه آموزشی در مقطع کارشناسی ارشد میباشد.

حال با استفاده از جدول شماره ۱۴ و شماره ۱۵ که مبین تعداد دانشجویان کارشناسی ارشد در دانشکده های تحت بررسی است قادر به محاسبه سرانه دانشجویی خواهیم بود.

مرحله پنجم: تخصیص هزینه‌ها به موضوعات هزینه در این مرحله ابتدا با تشکیل جدول وابستگی فعالیت-محصول، محل مصرف فعالیت‌ها توسط گروه های آموزشی مشخص (جدول شماره ۱۰) و سپس مقدار مصرف هر گروه آموزشی از فعالیت ها بر اساس محرک‌های فعالیت تعیین می شود (جدول شماره ۱۱)

پس از آن با ضرب تک تک مقادیر مصرف در نرخ‌های فعالیت محاسبه شده طبق جدول شماره ۹، هزینه سربار غیر مستقیم اختصاص یافته به گروه‌های آموزشی سایر دانشکده‌ها تعیین می‌شود (جدول شماره ۱۲)

برای محاسبه سربار غیر مستقیم هر گروه آموزشی در مقطع تحصیلات تکمیلی از ضرب سربار غیر

جدول شماره ۱۰: جدول وابستگی فعالیت-محصول

تعیین مقدار فعالیت های اصلی												
سطح دانشکده زبان و ادبیات			سطح دانشکده مهندسی پزشکی				سطح دانشگاه					گروه‌های آموزشی / فعالیت ها
دفتر ریاست	سایت	سطح / گروه (سایر پرسنل)	دفتر ریاست	سایت کامپیوتر	سایت آزمایشگاه	سطح / گروه (سایر پرسنل)	سایر فعالیت ها	معاونت اداری و پژوهشی	معاونت مالی	معاونت فرهنگی	معاونت دانشجویی	
			√	√	√	√	√	√	√	√	√	گروه بیو الکترونیک
			√	√	√	√	√	√	√	√	√	گروه بیو مکانیک
			√	√	√	√	√	√	√	√	√	گروه بالینی
			√	√	√	√	√	√	√	√	√	گروه بیو متریال
√	√	√					√	√	√	√	√	گروه زبان انگلیسی
√	√	√					√	√	√	√	√	گروه زبان فرانسه
√	√	√					√	√	√	√	√	گروه زبان و ادبیات فارسی
√	√	√					√	√	√	√	√	سایر گروه‌های دانشکده
							√	√	√	√	√	سایر گروه‌های دانشگاه

جدول شماره ۱۱: جدول مقداری وابستگی فعالیت-محصول

تعیین مقدار فعالیت های اصلی												
سطح دانشکده زبان و ادبیات			سطح دانشکده مهندسی پزشکی				سطح دانشگاه					گروههای آموزشی / فعالیت ها
دفتر ریاست	سایت کامپیوتر	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دفتر ریاست کاربردازی ...	سایت کامپیوتر	سایت آزمایشگاه	سطح گروه / (سایر پرسنل)	سایر فعالیت ها	معاونت پژوهشی	معاونت اداری و مالی	معاونت فرهنگی	معاونت دانشجویی	
			۱	۴۰۰	۵۷۱۰	۸۹	۹۹	۵	۹۹	۹۹	۱۱	گروه بیو الکترونیک
			۱	۳۰۰	۴۶۷۰	۷۶	۷۶	۶	۷۶	۷۶	۱۳	گروه بیو مکانیک
			۱	۴۲۰	۷۸۵۰	۷۸	۷۸	۲	۷۸	۷۸	۹	گروه بالینی
			۱	۳۷۵	۴۵۴۰	۷۶	۷۶	۴	۷۶	۷۶	۷	گروه بیو متریا
۱	۷۰۰	۲۲۰					۲۲۰	۱	۲۲۰	۲۲۰	۳۲	گروه زبان انگلیسی
۱	۶۰۸	۱۲۱					۱۲۱	۰	۱۲۱	۱۲۱	۱۲	گروه زبان فرانسه
۱	۶۵۰	۱۱۵					۱۱۵	۳	۱۱۵	۱۱۵	۳۹	گروه زبان و ادبیات فارسی
۱	۷۵۰	۲۳۵					۲۳۵	۵	۲۳۵	۲۳۵	۴۳	سایر گروه های دانشکده
							۱۱۳۸۰	۱۱۸۵	۱۱۳۸۰	۱۱۳۸۰	۴۴۲۳	سایر گروه های دانشگاه
۴	۲۷۰۸	۶۹۱	۴	۱۴۹۵	۲۲۷۷۰	۳۱۹	۱۲۴۰۰	۱۲۱۱	۱۲۴۰۰	۱۲۴۰۰	۴۵۸۹	جمع

جدول شماره ۱۲: جدول ریالی وابستگی فعالیت-محصول (مبالغ به میلیون ریال)

سطح دانشگاه													گروههای آموزشی / فعالیت ها
سطح دانشکده زبان و ادبیات			سطح دانشکده مهندسی پزشکی				سطح دانشگاه						
جمع	دفتر ریاست	سایت کامپیوتر	سطح گروه / (سایر پرسنل)	دفتر ریاست کاربردازی	سایت کامپیوتر	سایت آزمایشگاه	سطح گروه / (سایر پرسنل)	سایر فعالیت ها	معاونت پژوهشی	معاونت اداری و مالی	معاونت فرهنگی	معاونت دانشجویی	
۳۴۰۹				۷۴	۸۰	۹۲۲	۱۶۶۷	۳۵۷	۵۵	۲۰۱	۳۱	۲۱	گروه بیو الکترونیک
۲۸۵۵				۷۴	۶۰	۷۵۴	۱۴۲۴	۲۷۴	۶۶	۱۵۴	۲۴	۲۵	گروه بیو مکانیک
۳۳۹۱				۷۴	۸۴	۱۲۶۸	۱۴۶۱	۲۸۲	۲۲	۱۵۸	۲۴	۱۷	گروه بالینی
۲۸۱۶				۷۴	۷۵	۷۳۳	۱۴۲۴	۲۷۴	۴۴	۱۵۴	۲۴	۱۳	گروه بیو متریا
۲۸۹۶	۷۴	۸۰	۱۳۶۱					۷۹۴	۱۱	۴۴۷	۶۹	۶۱	گروه زبان انگلیسی
۱۶۳۵	۷۴	۷۰	۷۴۸					۴۳۷	۰	۲۴۶	۳۸	۲۳	گروه زبان فرانسه
۱۶۵۱	۷۴	۷۴	۷۱۱					۴۱۵	۳۳	۲۳۴	۳۶	۷۴	گروه زبان و ادبیات فارسی
۳۱۴۹	۷۴	۸۶	۱۴۵۳					۸۴۸	۵۵	۴۷۷	۷۳	۸۲	سایر گروه های دانشکده
۸۹۱۰۸								۴۱۰۷۷	۱۲۹۴۸	۲۳۱۱۳	۳۵۴۵	۸۴۲۴	سایر گروه های دانشگاه
۱۱۰۹۱۰	۲۹۷	۳۱۰	۴۲۷۳	۲۹۷	۲۹۷	۳۶۷۹	۵۹۷۶	۴۴۷۵۸	۱۳۲۳۲	۲۵۱۸۵	۳۸۶۳	۸۷۴۰	جمع

جدول شماره ۱۳: محاسبه سربار غیرمستقیم در مقطع کارشناسی ارشد

مبلغ (میلیون ریال)	گروه های آموزشی
1026	گروه بیو الکترونیک
660	گروه بیو مکانیک
804	گروه بالینی
650	گروه بیو متریا
3140	جمع
922	گروه زبان انگلیسی
286	گروه زبان فرانسه
275	گروه زبان و ادبیات فارسی
1071	سایر گروه های دانشکده
2554	جمع

جدول شماره ۱۴: آمار تعداد دانشجویان سال تحصیلی ۹۱-۹۲ دانشکده مهندسی پزشکی

مقطع گروه	گروه بیوالکترونیک	گروه بیومکانیک	گروه بالینی	گروه بیو متریا	جمع
کارشناسی	-	۴۰۸	۲۷۴	۲۵۲	۹۳۴
کارشناسی ارشد	۹۹	۷۶	۷۸	۷۶	۳۲۹
دکتری	۳۶	۱۳	-	۱۲	۶۱
جمع	۱۳۵	۴۹۷	۳۵۲	۳۴۰	۱۳۲۴

جدول شماره ۱۵: آمار تعداد دانشجویان سال تحصیلی ۹۱-۹۲ دانشکده زبان و ادبیات

مقطع گروه	گروه زبان انگلیسی	گروه زبان فرانسه	گروه زبان فارسی	سایر گروهها	جمع
کارشناسی	-	۳۳۰	-	-	۳۳۰
کارشناسی ارشد	۲۲۰	۱۲۱	۱۱۵	۲۳۵	۶۹۱
دکتری	۱۰۳	۳۱	۴۸	۹۱۲	۱۰۹۴
جمع	۳۲۳	۴۸۲	۱۶۳	۱۱۴۷	۲۱۱۵

جدول شماره ۱۶ نشان دهنده کل هزینه های هر گروه آموزشی در مقطع تحصیلات تکمیلی می باشد. از تقسیم هزینه های هر گروه به تعداد دانشجویان تحصیلات تکمیلی، سرانه دانشجویی (موضوع هزینه) مشخص می شود.

مرحله ششم: تهیه گزارشات مدیریتی مقایسه دو مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت و روش سستی هزینه های جاری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات در سال تحصیلی ۹۱-۹۲ در جدول شماره ۱۸ ارائه گردیده است. این هزینه ها مبنای

محاسبات قرار می گیرند. به این صورت که از طریق تقسیم مبلغ آنها به تعداد کل دانشجویان (جدول شماره ۱۷)، سرانه دانشجویی به روش سنتی تعیین می شود. (جدول شماره ۱۹)

همانطور که ملاحظه می کنید بر اساس روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بیشترین سرانه دانشجویی به دانشجویان گروه بالینی و کمترین آن به دانشجویان گروه زبانهای فارسی تعلق دارد.

جدول شماره ۱۶: محاسبه سرانه دانشجویی به روش ABC (اعداد به میلیون ریال)

سرانه هر دانشجو	جمع	سربار غیر مستقیم	سربار مستقیم	هزینه تدریس	گروه آموزشی
22	2178	1026	438	715	گروه بیو الکترونیک
21	1625	660	410	556	گروه بیو مکانیک
24	1865	804	449	612	گروه بالینی
21	1575	650	347	578	گروه بیو متریا
22	7244	3140	1643	2461	جمع
14	3151	922	769	1460	گروه زبان انگلیسی
14	1669	286	452	930	گروه زبان فرانسه
13	1520	275	395	850	گروه زبان و ادبیات فارسی
15	3479	1071	818	1590	سایر گروه های دانشکده
14	9818	2554	2434	4830	جمع

جدول شماره ۱۷: آمار دانشجویان سال تحصیلی ۹۲-۹۱ دانشگاه علوم و تحقیقات

جمع	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	
۱۳۲۴	۶۱	۳۲۹	۹۳۴	دانشکده مهندسی پزشکی
۲۱۱۵	۱۰۹۴	۶۹۱	۳۳۰	دانشکده زبان و ادبیات
۲۶۲۹۰	۵۲۸۸	۱۲۴۰۰	۸۶۰۲	کل دانشگاه

جدول شماره ۱۸: سرانه دانشجویی به روش سنتی

مبلغ (میلیون ریال)	سرانه دانشجویی
۲۷,۵	

جدول شماره ۱۹: سرانه دانشجویی به روش ABC

سایر گروهها	گروه زبان فارسی	گروه زبان فرانسه	گروه زبان انگلیسی	گروه بیو متریا	گروه بالینی	گروه بیو مکانیک	گروه بیو الکترونیک
۱۵	۱۳	۱۴	۱۴	۲۱	۲۴	۲۱	۲۲

۷- نتیجه گیری و بحث

امکان محاسبه بهای تمام شده هر دانشجو در دانشکده مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات دانشگاه علوم و تحقیقات با استفاده از روش ABC وجود دارد.

علی رغم وجود سیستم حسابداری دانشگاه که بر مبنای مراکز هزینه استوار نیست و تمرکز این نهاد بر میزان مصرف منابع و نحوه مصرف آن (مسئولیت پاسخگویی بر مبنای فعالیت) که بالتبع نتیجه آن عدم الزام دانشگاه جهت محاسبه بهای تمام شده "فعالیت ها" است، اما نتایج حاصل از این تحقیق نشان می دهند که امکان تعیین بهای تمام شده هر دانشجو در دانشکده مهندسی پزشکی و زبان و ادبیات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات درمقطع کارشناسی ارشد با استفاده از روش ABC وجود دارد.

بر اساس نتایج حاصل از آزمون فرضیه های این تحقیق، مشاهده می شود که دانشگاه فاقد مبنایی مناسب برای محاسبه بهای تمام شده هر یک از فعالیت ها است؛ با وجود این، اجرای سیستم ABC در دانشگاه ها عملاً امکان پذیر بوده اما با موانع فراوانی روبرو است. برخی از این موانع و مشکلات عبارتند از:

اول آنکه تعریف فعالیت ها به عنوان اولین قدم در طراحی سیستم ABC در موسسات خدماتی و به ویژه در دانشگاه ها به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت این نهادها در مقایسه با کارخانجات تولیدی و همچنین عدم دسترسی به مطالعات مشابه صورت گرفته، در این زمینه مشکل است.

ثانیا دست یابی به اطلاعات مالی در مورد فعالیت ها با توجه به ساختار حسابهای دانشگاه با مشکلات فراوانی همراه بود. این امر بدان علت است که حسابها معمولاً در سطح سازمانی خلاصه می شوند.

با وجود تمامی مشکلات فوق، امکان پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در موسسات آموزشی وجود دارد. لذا دست یابی به شرایط زیر در امر سهولت بخشیدن در اجرای این روش کمک می کند:

- ۱) تشکیل تیمی متعهد و کارشناس در زمینه اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت
- ۲) ارتقاء سطح دانش و آگاهی پرسنل ستادی درباره سیستم ABC و دخالت دادن آنها در اجرای آن از طریق آموزش و کلاسهای ضمن خدمت
- ۳) پاسخگویی صحیح بخشهای مختلف دانشگاه به مجریان این طرح تا حد امکان
- ۴) اهمیت و نیاز بکارگیری روش ABC توسط مدیران دانشگاه

در صورت برآورده شدن شرایط فوق، علیرغم وجود مشکلات ذاتی در زمینه اجرای این طرح در دانشگاه ها، قادر به پیاده سازی صحیح این روش و در نتیجه بهره گیری از نتایج آن خواهیم بود. به منظور تکامل ادبیات داخلی موضوع این تحقیق، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش های آتی ارائه می گردد:

- ۱) پیاده سازی سیستم ABC در سطح گروه های آموزشی مختلف در کلیه دانشکده ها و مراکز تحقیقاتی
- ۲) پیاده سازی سیستم ABC در سطح کتابخانه ها: با توجه به اهمیت این بخش در دانشگاه ها و هزینه های هنگفت انجام شده در آنها.
- ۳) پیاده سازی سیستم ABC در سطح پروژه های عمرانی: با توجه به گستردگی این فعالیت ها در سطح واحد علوم و تحقیقات تهران و برخی دیگر از دانشگاه ها.
- ۴) پیاده سازی سیستم ABC در سطح سلف سرویس دانشگاه ها: زیرا هزینه های انجام شده در این

- * نادری، عزت ...، سیف نراقی، مریم، روش های تحقیق و چگونگی ارزیابی آن در علوم انسانی، چاپ سوم، مهر ۱۳۷۸
- * قربانی، حسین، "مروری بر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت"، مجله حسابداری، دانشگاه شیراز، شماره ۱۶۹
- * نمازی، محمد، "بررسی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶ و ۲۷ زمستان ۷۷ و بهار ۷۸
- * ابراهیمی، مسعود، "بررسی شرایط لازم برای بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای تولید لوازم خانگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران
- * سرمد، زهره، بازرگان، عباس، "روش های تحقیق در علوم رفتاری"، پاییز ۱۳۸۷، چاپ دوم، انتشارات نیل
- * Lewis, J, Ronald, "Activity- Based Costing for marketing", management accounting, November 1991
- * Garrison, Ray, D. B. A, CPA, Managerial Accounting, Eleventh edition, 2006
- * Granof, H, Michel, Platt, E, David, "Using Activity- Based costing to manage more effectively", Grant Report, 2000
- * Ernst & Young, "Issues Report on costing within Australian Higher Education institution", Proud Sponsor of the Australian olympic team, 1998
- * Alejandro, N, Jr, Joun, "Utilizing an Activity- Based costing approach for estimating the costs of college and university academic programs", A dissertation submitted to the faculty of Baylor University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of education, 2000
- * Evans, P. and Bellamy, S. "Performance evaluation in the Australian public sector", International Journal of public sector management, 1995
- * Lundquist, J. "A complete transformation: Activity- Based costing represents a بخش معمولاً بسیار قابل توجه می باشند و دانشگاه آزاد سویسد قابل توجهی برای این امر می پردازد.
- (۵) تعیین اعتبار بر مبنای فعالیت پس از اجرای سیستم ABC.
- فهرست منابع**
- * باغومیان، رافیک، "کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت در موسسات آموزش عالی"، مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳، زمستان ۸۴
- * واعظ، سید علی، "هزینه یابی: دنیایی چند چهره یا پویا؟"، مجله حسابداری، ۱۳۸۴، شماره ۱۷۴
- * ناصری، مهدی، "امکانسنجی طراحی مدل محاسبه قیمت تمام شده سپرده های بانکی به روش هزینه-یابی بر مبنای فعالیت) موردی بانک رفاه" (، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه بهشتی، تابستان ۸۲
- * سجادی نژاد، حسن، اصول هزینه یابی، سازمان حسابرسی، چاپ سوم، ۱۳۷۴
- * اعتمادی، حسین، "طرح بهای تمام شده خدمات قابل ارائه در دانشگاه تربیت مدرس"، ۱۳۸۳
- * هورن گرن، چارلز، حسابداری صنعتی ۱، پارسایان، علی، بزرگ اصل، موسی، انتشارات کتاب فرزانه، سال ۱۳۷۹
- * آذین فر، کاوه، "هزینه یابی بر مبنای فعالیت"، مجله دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره ۵
- * سورن آبنوس، حسابداری صنعتی، جلد یک، انتشارات کیومرث، ۱۳۷۹
- * خاکپور، حسین، مختاری، اکبر، "مقدمه ای بر کاربرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت"، مجله حسابداری، شماره ۱۶۷

- * Gillmore, H. W. & DeHayes, D. W. "Applying activity based costing in a School of Dentistry", Paper presented at Kansas State University, Manhattan, mar 1996
- * Gordon, G. & Charles, M. Unraveling higher education costs, "Planning for Higher Education", 1998
- * Cooper, Robin, "The rise of Activity based costing: Part one: What is an Activity based costing system?", Journal of Cost Management, Sep 1998
- * DeHayes. W. Daniel and Joseph G. Loverinic, "Activity based costing for assessing economic performance", New Directions for institutional Research, No. 82, Summer 1994
- * business revolution", NACUBO BUSINESS OFFICER. (ON_ LINE), 1996, Available: <http://www.nacubo.Org/ website/ members/ boag/ act696. Html>
- * Bowen, H. R. "What determines the cost of higher education?", ASHE reader on finance in higher education, 1993
- * Cox, S. Kelline, Downey, G. Ronald, Smith, G. Laurinda, "ABC, of higher education- Getting back to the basics", June 1999
- * Granof, Michael, H. et al, "Using Activity Based Costing to Manage More Effectively", Grant Report, January 2000
- * Heaney, Michael, "Easy as ABC ? Activity-Based Costing in Oxford university library services", 2004
- * Hilton, Management Accountng, Mc.Graw-Hill, 4th ed, 2000 31. Horngern, Charles, Foster, George, Srikant. M, Datar, Cost Accounting, "A Managerial Emphasis", New Jersey: Phal, 2000
- * Turney, peter, B.B, "Activity-Based costing management", management accounting, January 1992
- * Jason, Susan, "Activity-Based costing is worth the investment", management Accounting, April 1994
- * Christensen, F. Linda, Sharp, Douglas, "How Activity-Based Costing can add value to decision making", management accounting, may 1993
- * Granof, H. Micheal, Platt, E. David, vaysman, Igor (assistant professor), "using Activity-Based costing to manage more effectively in university of Texas at Austin
- * Coy, D & Goh, G. "Overhead Cost Allocations by Tertiary Education Institutions", Journal of Insttuational Research in Australasia, Vol 4, No. 1, May 1995
- * 35.Gibbon, J. Johnston, K. Loughran, J and Rabinson, "An Innovative Alliance between Practitioners and Academics", Management Accounting London, Vol 74, No. 8, Sep 1996
- * Kemp, DA. Knowledge and Innovation: A policy statement on research training, Commonwealth of Australia, Canberra, 1999
- * Milano, RJ, "Activity Based Costing/Managmentfor colleges and universities", Management Account Quarterly, Spring edition 2000
- * DeHayes, D. W. Jr. & Lovrinic, J. G. "Activity Based Costing model for assessing economic performance", New Directions for Institutional Research, 1994