فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره پنجاه و سوم، زمستان ۱۴۰۴- صفحات ۳۲۲-۲۹۷

شناسایی مؤلفه‌های بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد: رویکرد داده‌بنیاد

نوع مقاله: پژوهشی

محمود توجکی[۱]
منصور گرکز[۲]
علی خوزین[۳]
علیرضا معطوفی[۴]
علی خامکی[۵]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۷/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۳۰

چکیده

امروزه با توجه به نقش اطلاعات درست در تصمیم گیری‌های مدیران و خصوصاً اطلاعات مالی و هزینه ای، طراحی و به کارگیری یک سیستم بهای تمام شده که قادر به شناسایی و کشف هزینه ها و محاسبه درست بهای تمام شده باشد، جایگاه خاصی دارد و روز به روز بر اهمیت آن افزوده می‌شود. در دانشگاه وزارت علوم تحقیقات و فناوری ایران نیز به دلیل این که در چند سال اخیر بر اهمیت به کارگیری اطلاعات صحیح در تصمیم گیری‌ها و لزوم پاسخگویی بخش‌های مختلف و همچنین بودجه‌ریزی تأکید گردیده است، توجه به این مسأله اهمیت زیادی دارد پژوهش حاضر با هدف شناسایی مؤلفه‌های بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد با استفاده از روش داده‌بنیاد انجام شد. جامعه آماری مطالعه حاضر شامل مدیران و هیات علمی دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری بود که با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند ۱۱ نفر به عنوان خبره انتخاب شدند. ۱۱۹ کد اولیه در مصاحبات

۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران m.toujaki@iau.ir
۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول) mansour.garkaz@iau.ac.ir
۳ استادیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران khozein@iau.ac.ir
۴ دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران alireza.matoufi@iau.ac.ir
۵ استادیار گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران khamaki@aliabadiau.ac.ir

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

شناسایی گردید. کدگذاری‌ها در سه بخش کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت. نتایج حاصل از کدگذاری‌ها در شش دسته محوری، شرایط علی، مداخله گر، راهبرد کنش‌ها، بستر و زمینه و پیامدها دسته بندی شد. امید است نتایج مطالعه حاضر کمک شایانی به مدیران دانشگاه وزارت علوم تحقیقات و فناوری و همچنین سیاست گذاران و برنامه ریزان در این دانشگاه‌ها نماید.

واژگان کلیدی: بهای تمام شده، پاسخگویی، بودجه‌ریزی عملکرد، دانشگاه وزارت علوم تحقیقات و فناوری، روش داده‌بنیاد.
طبقه بندی JEL : D23 ، H11 ، I23

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

مقدمه

بخش مهمی از منابع بودجه‌ریزی دولت صرف آموزش عالی و به ویژه دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری می گردد. با توجه به کمبود منابع مالی در سال‌های اخیر، مدیریت درست منابع مالی بسیار ضروری است. محاسبه هزینه تمام شده خدمات در مراکز دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری و حرکت به سمت واقعی سازی آن تحت عنوان یکی از محورهای اصلی در این دانشگاه‌ها می‌باشد. عدم توجه به چگونگی مصرف منابع مالی و نبود اطلاعات شفاف و پاسخگویی به عموم در این زمینه می تواند بقای آموزش عالی را با چالش کند. بخش آموزش عالی در ایران عهده دار تربیت نیروی انسانی متخصص و ماهر است. اما هر گونه هدف گذاری و سیاست گذاری برای این بخش در برنامه‌های توسعه باید با توجه به محدودیت‌های گوناگونی از جمله محدودیت بودجه انجام شود و برای این هدف، شناسایی هزینه بهای تمام شده در آموزش عالی پیش نیاز ضروری تعیین اهداف و سیاست‌ها خواهد بود. در این راستا واجب است که سیاستگذاران آموزش عالی نظام بودجه-ریزی خود را بر پایه روش علمی بنا نهند. در این چهارچوب محاسبه هزینه بهای تمام شده دانشگاه-های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری می‌تواند موجب شناخت دقیق و شفاف وضعیت مالی دانشگاه‌ها شود و زمینه تخصیص بهینه بودجه دانشگاهی را فراهم کند تا بتوانند نسبت به جامعه پاسخگو باشند. محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات به صورتی درست و واقعی از مقاصد اصلی حسابداری مدیریت بوده است و در سال های کنونی با توسعه شتابان فعالیت‌های مالی و رقابتی تر شدن مراکز و فعالیت‌های خدماتی این وظیفه پررنگ تر شده است (حساس یگانه و قدیری، ۱۳۹۰). اطلاعات حسابداری بهای تمام شده می‌تواند در اتخاذ تصمیم‌های راهبردی بسیار نقش آفرین باشند (ولتر[1] و همکاران، ۲۰۱۶). تغییرات زیاد در نظام سازمان‌ها نیازمند پذیرش یک سیستم بهای تمام شده است که نیاز اطلاعاتی مدیریت را برآورده نماید. ارائه اطلاعات ضروری به وسیله سیستم بهای تمام شده به مدیران، جهت بهبود کیفیت تصمیمات آنها و در نتیجه ارتقا عملکرد و پاسخگویی امری حیاتی است (گولدن[2] و همکاران، ۲۰۲۰). .. هدف عمده بودجه‌ریزی عملکرد اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (عالم[3]، ۲۰۱۸).. بر اساس ماده۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری دستگاه‌های اجرایی ملزم به تعیین بهای تمام شده کالا و خدمات می باشندکه تا کنون این مهم بدرستی انجام نشده است. امروزه به دلیل وجود متغیرهای بیشمار مؤثر در فرایند تصمیم گیری مدیران به ویژه در دولت و به دلیل تقاضای روز افزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی وشفافیت عملکرد دولت بیشتر و نیاز به کاهش هزینه های جاری

1 Wouters
2 Golden
3 Allam

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

دولت، کنترل کسری - بهبود وظایف و کار کردهـای آن -اثربخشی حاکمیت وافزایش بهره وری، لزوم استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده در دستگاه‌های اجرایی بخصوص در دستگاه‌هایی که امکان برون سپاری فعالیت های آنها به بخش خصوصی و یا مدیر واحد وجود دارد، بشدت ضروری می باشد. یکی از دلایل عمده عدم استقرار سیستم نوین بهای تمام شده دراینگونه دستگاه‌های اجرائی عدم وجود زیر ساخت‌های بهای تمام شده، اگاهی لازم در خصوص نحوه اجرای بهای تمام شده، روشها، رویه ها و دستورالعملها می باشد. با توجه به مطالب بیان شده، مطالعه حاضر درصدد پاسخگویی به این سوال است که مؤلفه‌های بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد کدام است؟

مروری بر ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

بهای تمام شده همواره یکی از مهمترین سیستم‌های حسابداری بوده است، در شرایط امروز اقتصاد جهانی، سازمان‌های دولتی و خصوصی به منظور کنترل و کاهش هزینه ها و بهای تمام شده نیازمند یک نظام بهای تمام شده قوی می باشند (آلباچ[1] و همکاران، ۲۰۰۹). به طور کلی هدف از بهای تمام شده به عنوان سیستم تسهیل کننده فرآیند تصمیم گیری برای مدیریت به جهت بهبود عملکرد است (لونسون[2]، ۲۰۱۲)، بنابراین انتظار می رود که بهای تمام شده منجر به استفاده موثر تر و سودمند تر از منابع مالی شود و اطلاعات بهتری را برای تصمیمات مهم در اختیار مدیران قرار دهد و همچنین باعث شود که پاسخگویی سازمان‌ها بهبود یافته و بهای تمام شده آنها کاهش پیدا کند (اسچور و لینفر[3]، ۲۰۰۷). در اکثر موارد به دلیل اینکه تغییرات بهای تمام شده باعث تغییراتی در بهای خدمات می‌گردد، نقش کلیدی را در تعیین هزینه‌های خدمات ایفا می کند. بدیهی است، شفافیت و پاسخگویی، تابعی از متغیرهای مختلف می‌باشد که یکی از مهمترین این متغیرها، پاسخ خواهی شهروندان از مسئولین ذیربط می‌باشد که این امر در نهادهای نظارتی و مردمی همچون مجلس شورای اسلامی و به تبع آن دیوان محاسبات تبلور یافته است (باباجانی و عباس، ۱۳۹۹). بکار گیری مبنای حسابداری مناسب، پیروی از اصول و قواعد پیشنهادی سازمان های بین المللی و طراحی نظامی که بهای خدمات و کالاهای ارائه شده توسط دولت را محاسبه نماید، از جمله ضرورت هایی است که باید توسط قانون گذاران مالی مدنظر قرار گیرد. موضـوعـی کـه امـروزه صاحب نظران عرصه حسابداری دولتی در ایران در مقالات خود به آن اشاره می‌کنند فقدان چارچوب نظری مناسب جهت حسابداری بهای تمام شده سازمان دولتی در ایران است. مسائل و مشکلات بعدی از جمله نبود نظامی که بهای

1 Altbach
2 Levenson
3 Schiller Liefner

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

تمام شده خدمات و کالاهای دولتی را به طور مناسب محاسبه نماید، احساس می شود. همچنین نبود اطلاعات شفاف از بودجه‌ریزی عملکرد دستگاه های اجرایی، بخشی از تبعات فقدان چارچوب مذکور می باشد (حساس یگانه و قدیری، ۱۳۹۰). یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخگویی، گزارش‌های مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش های مالی مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش ها، مسئولیت پاسخگویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می دهند. در سال های اخیر تلاش های فراوانی برای طراحی و اجرای نظام های حسابداری بهای تمام شده و گزارشگری مالی دولتی به عمل آمده تا گزارش‌های مالی قابل استخراج از آنها بتوانند، علاوه بـر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، شرائط لازم را برای ادای قسمتی از مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم نمایند (گولدن[1] و همکاران، ۲۰۲۰).

در بودجه‌ریزی عملکرد علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذیربط براساس روشهای حسابداری بهای تمام شده، محاسبه و تعیین می گردد. حسابداری بهای تمام شده به عنوان بازوی مدیریت جهت برنامه ریزی، تصمیم گیری وکنترل عوامل بهای تمام شده تلقی می گردد وبا بررسی اطلاعات جمع آوری شده و ارایه آن به مدیران امکان کنترل عوامل بهای تمام شده خدمات وتولید ومراکز مختلف هزینه را فراهم شده ومدیریت با مقایسه بین هزینه های بودجه شده وهزینه های واقعی،به تجزیه وتحلیل انحرافات بین این هزینه ها می پردازد، لذا ارقام پیش بینی شده در بودجه عملکرد متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، فعالیتها، عملیات و قیمت تمام شده آنان برپایه اهداف و مقاصد دولت است. تدوین و اجرای بودجه عملکرد در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد حسابداری بهای تمام شده، به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیتهاست (الحسین[2] و همکاران، ۲۰۱۸). کیسماوادی[3] (۲۰۲۳) معتقد است نقش سیستم قیمت تمام شده در سازمان‌های دولتی را می توان از ابعاد گوناگون مورد توجه قرار داد مانند پاسخ گویی. پاسخگویی یعنی الزام شخص به دادن یک صورت حساب یا توضیح در برابر عملکردش در مورد مسئولیتی که پذیرفته است (هوپکز[4] و همکاران، ۲۰۰۵). سیستم قیمت تمام شده به عنوان سنگ زیربنای پاسخگویی مالی تلقی می‌شود و این سیستم میتواند اطلاعات مفیدی را برای ذینفعان در خصوص نحوه مباشرت مدیران و نمایندگان آنان در استفاده از منابع سازمان در اختیار قرار دهد. از سوی دیگر بهای تمام شده یکی از اقلام اطلاعاتی بنیادین جهت تصمیم گیری است. همچنین بهای تمام شده مبنای بودجه‌ریزی عملکرد (عملیاتی)

1 Golden
2 AlHusain
3 Kismawadi
4 Hupkes

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

است که به عنوان یکی از ابزارهای اساسی ایفای مسئولیت پاسخگویی است و بهبود شفافیت اطلاعاتی، به عنوان یکی از مهمترین دستاوردهای این تکنیک بودجه‌ریزی تلقی می گردد (کاکار[1] و همکاران، ۲۰۲۰).

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مدیران باید با دقت هزینه ها را منعکس کنند و اطمینان حاصل نمایند که با اهدف و مأموریتهای سازمان هماهنگ بوده و منعکس کننده تمامیت آنها می‌باشند. بنابراین فقدان نظام قیمت تمام شده و بودجه‌ریزی مدرن در سازمانها بویژه در بخش دولتی اهمیت این پژوهش را دو چندان می‌کند. آنچه در فرآیند تحقق نظام بودجه بندی عملیاتی حائز اهمیت است، بهبود زیر ساختهای نظام بودجه بندی همچون سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به منظور اصلاح سنجش بهای تمام شده برنامه ها و پروژه ها بوده که نهایتا منجر به پاسخگویی گردد (اصفهانی و آذرخش ۲۰۲۰). خواجوی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر کارکرد سیستم بهای تمام شده بر باور مدیریت از مربوط و مفید بودن داده های حاصل از این سیستم پرداختند. نتایج آنها حاکی از تاثیر مثبت و معنادار متغیرهای جزئیات ،اطلاعات طبقه بندی و گزارش انحرافات به عبارتی کارکرد سیستم بهای تمام شده و باور مدیریت از مفید بودن اطلاعات بود. کردستانی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی اقدام کردند. یافته های پژوهش آنان نشان می دهد که زیرساخت های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت پاسخگویی مالی بخش عمومی موثر نیست . مهرمنش (۱۳۹۸) معتقد است استقرار زیرساخت های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می شود. حق پرست و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یک فرآیند است که در آن بر اساس اهداف و اقدامات مشخص، بودجه ها تعیین می‌شوند و سپس عملکرد و پیشرفت در رسیدن به اهداف ارزیابی می‌شوند.در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد براساس بودجه‌های تعیین شده است. با این رویکرد، جایگاه پاسخگویی می‌تواند شامل موارد: ۱- ارزیابی عملکرد ۲- تحلیل اختلافات ۳- گزارشگری و ۴- بهسازی بودجه باشد. در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه‌ها نیاز به بهسازی و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادات و توصیه‌ها برای بهبود بودجه‌ریزی و تغییرات لازم است. بهبود و تغییرات لازم در بودجه‌ها، با استفاده از پاسخگویی مناسب و ارائه پیشنهادات مناسب، می‌تواند به بهبود کارایی و تحقق اهداف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کند. با تحلیل جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، می‌توان بهبود فرآیند بودجه‌بندی و دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل کرد.

---

1 Kakar

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

هونگر[1] و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی اهمیت مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته اند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که هدفهای دولت از اجرای سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به منظور بهبود مسئولیت پاسخ گویی برنامه ها است. تیرول-کارمودی[2] و همکاران (۲۰۱۹)، پذیرش یک مدل مدیریتی بهایابی بر مبنای فعالیت را در یک کالج عمومی مورد بررسی قرار دادند. یافته های تحقیق نشان داد که ذینفعان کلیدی معتقدند که مدل بهایابی بر مبنای فعالیت میتواند با ارائه داده های اختصاصی مربوط به تخصیص هزینه ها که باعث انتخاب بهتر محرکهای هزینه سازمانی می شود، کارایی خود را افزایش دهد. با این حال ذینفعان همچنین بر این باورند که اجرای کامل به درک و فهم مشترک دانشگاه در مورد مزایای این مدل و همچنین تغییر گسترده دانشگاه در فرهنگ مدیریت هزینه منجر خواهد شد. نینرولا[3] و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی سوابق تحقیقات کاربردی در زمینه پیاده سازی تکنیکهای نوین هزینه یابی بیان می کنند که منافع و مزایای حاصل از به کارگیری این سیستمها در حال افزایش است. آنها همچنین بیان می‌کنند که هزینه یابی بر مبنای فعالیت بیشتر بر جنبه ارزیابی کارایی عملیات تمرکز دارد، در حالی که هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا بیشتر بر جنبه ارزش افزایی عملیات تأکید دارد. زونگو[4] و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی هزینه‌های بهای تمام شده و عملکرد پرداختند. تجزیه و تحلیل داده های تابلویی با تخمینگر خطاهای استاندارد تصحیح شده پانل در۳۷ شرکت آفریقای جنوبی نشان می دهد که بودجه‌ریزی تأثیر مثبت معناداری بر هزینه های تمام شده و همچنین عملکرد شرکت دارد.

بر اساس بررسی های محقق تاکنون تحقیقی در ایران در خصوص شناسایی مؤلفه‌های بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد صورت نگرفته است. از آنجائیکه حوزه حسابداری بخش دولت بسیار گسترده و دارای مفاهیم پیچیده و اغشته به قوانین و مقررات مختلف دولتی می‌باشد، در این حوزه تحقیقات بسیار محدودی انجام شده است. این تحقیق که در زیرمجموعه وزارت علوم انجام می‌شود می تواند با تدوین الگوی مناسب و تعیین الگوریتم پیاده سازی بهای تمام شده علاوه بر دانش افزایی نحوه پیاده سازی بهای تمام شده در این بخش نقشه راهی برای استفاده مدیران مالی و دست اندر کاران بخش حسابداری دولت برای استقرار بهای تمام شده باشد.

1 Horngren
2 Tirol-Carmody
3 Niñerola
4 Zungu

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

روش تحقیق

در این پژوهش با توجه به هدف و ماهیت پژوهش از روش پژوهش کیفی با روش داده‌بنیاد استفاده شده است. به منظور بررسی عمیق و شناخت بیشتر موضوع، علاوه بر مبانی نظری از مصاحبه برای درک بیشتر استفاده شده است. هدف اصلی در این پژوهش، بررسی و کاوش مفاهیم و مؤلفه‌های مرتبط با بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد می‌باشد. در این پژوهش جامعه آماری شامل مدیران و اعضا هیات علمی دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری کشوراست. برای مصاحبه تنها افرادی انتخاب شدند که دانش، تجربه و شناخت کافی ازموضوع دارند. در اینگونه پژوهش ها، نمونه گیری مورد نیاز، نمونه گیری هدفمند است که بر اساس سازه هایی به لحاظ نظری مرتبط انجام شد. در مصاحبه، تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند. در این پژوهش مأخذ اصلی داده‌ها مصاحبه بوده است به طوری که مصاحبه های ابتدایی به صورت اکتشافی و توصیفی بوده اند و به تدریج پس از انجام هر مصاحبه، کدگذاری مصاحبه به مصاحبه داده های حاصل از مصاحبه ها انجام می گردید و به وسیله روش مقایسه دائمی داده ها کدهای نظری از طریق کدگذاری باز پدیدار می گردید و به همین منوال کدگذاری های ۱۱ مصاحبه انجام گردید و مفاهیم و طبقات فرعی و اصلی ظهور یافت. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان در جدول ۱ آمده است.

جدول۱. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان

شماره مصاحبه شونده	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	سمت
۱	مرد	دکترا	۲۱سال	هیات علمی دانشگاه
۲	مرد	دکترا	۱۷سال	مدیر دانشگاه
۳	مرد	دکترا	۱۵سال	هیات علمی دانشگاه
۴	مرد	دکترا	۲۲سال	مدیر دانشگاه
۵	مرد	دکترا	۱۸سال	هیات علمی دانشگاه
۶	مرد	دکترا	۱۲سال	هیات علمی دانشگاه
۷	مرد	دکترا	۲۰سال	هیات علمی دانشگاه
۸	مرد	دکترا	۲۰سال	مدیر دانشگاه
۹	مرد	دکترا	۱۵سال	هیات علمی دانشگاه

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

۱۰	مرد	دکترا	۱۸سال	هیات علمی دانشگاه
۱۱	مرد	دکترا	۱۹سال	مدیر دانشگاه

منابع : یافته های پژوهش

یافته‌ها

اجرای روش تئوری داده‌بنیاد با انجام مصاحبه ها، گردآوری و کدگذاری داده ها آغاز گردید به طوری که پژوهشگر با انجام مصاحبه های اکتشافی اولیه مهارت بیشتری در انجام مصاحبه یافته که این امر برای پژوهش بسیار مهم بود؛ همچنین رکوردهای ضبط شده مصاحبه ها در یک پایگاه داده نامگذاری و ذخیره شده اند که این پایگاه داده بر مبنای نام مصاحبه شونده، فایل صوتی مصاحبه و تاریخ انجام مصاحبه ها تنظیم گردیده است. پژوهشگر برای انجام پژوهش پس از ذخیره سازی آنها اقدام به گوش دادن و پیاده‌سازی آنها کرده است. لازم به ذکر است که متراکم و اشباع شدن طبقات محوری براساس نمونه گیری نظری انجام می گردید به طوری که مصاحبه با جامعه آماری پژوهش تا جایی ادامه می یافت که مفاهیم آن مقوله متراکم و غنی شود. لازم به ذکر است که نمونه گیری نظری برای مصاحبه هانه براساس تعداد مصاحبه شوندگان بلکه براساس میزان نقش آنها در متراکم کردن مقوله ها انجام شده است. هر چند طبق سوالات تحقیق و مدل مفهومی تحقیق از هر مصاحبه شونده در رابطه با ابعاد دیگر نیز سوال می شد ولی روند مصاحبه ها نشان می داد که هر مصاحبه شونده در جایگاه تخصصی خود می توانست در چه مقوله کمک بیشتری نماید و این از مزیت های نمونه گیری نظری برای گردآوری داده ها در پژوهش های کیفی می باشد که گردآوری داده ها براساس اشباع نظری ادامه می یابد. در جدول ۲ چندین نمونه از شواهد گفتاری و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها ارائه شده است.

جدول۲. بخشی از شواهدگفتاری یا گزاره‌های کلامی و مفاهیم استخراج شده

مفاهیم اولیه	شواهد گفتاری یا کلامی	منبع
وضعیت موجود الگو سیستمی دانشگاه	وضعیت کنونی مرتبط با دانشگاه وزارت علوم باید وضعیتی که باید باشد که ما بدانیم چه سیستم الگویی را در آن اجرا کنیم. در دانشگاهها این مورد هدف گذاری نشده است.	قسمتی از مصاحبه شماره یک

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

نظام پیاده سازی دانشگاه هزینه های آموزشی دانشجویان	ما نیاز داریم که بدانیم که چه الگویی را باید پیاده کنیم و قسمتی از آن مرتبط با هزینه‌هایی است که برای آموزش دانشجویان در نظر می-گیریم. هزینه های آموزش و پژوهش بخش عمده هزینه های دانشگاههاست که بدرستی اندازه گیری نمی شود.	بخشی از مصاحبه شماره ۲
تصمیم گیری درست شفاف سازی مالی	محاسبه بهای تمام شده می‌تواند در تصمیم گیری بهتر به ما کمک کند. و حتما یکی دیگر از محاسن آن می‌توان به شفافیت صورت های مالی اشاره کرد.اما زیر ساختهای آن کامل نیست.	بخشی از مصاحبه شماره۳
استفاده از نیروهای ماهر توجه به آموزش نیروی انسانی	دانشگاه های وزارت علوم را بخواهیم نسبی نگاه کنیم باید بگویم که نیروهای ماهرتر دارد. که به این معناست که نیروی‌های آموزش دیده تری دارند.ولیکن در مورد بهای تماش شده باید آموزش بیشتری داده شود	بخشی از مصاحبه شماره۴
یکپارچگی نرم-افزارهای مالی استفاده از نرم افزارهای مالی	خیلی از دستگاه‌های دولتی نرم افزارمالی را دارند اما مهم یکپارچگی این نرم افزار ها است همین که از این نرم افزارها هم باید استفاده کرد. در دانشگاه یکپارچگی نرم افزار ها یا کم است یا وجود ندارد	بخشی از مصاحبه شماره۵
تنوع سیستم‌های دانشگاهی رسیدن به اطلاعات دقیق‌تر	سیستم‌ها در دانشگاه‌های وزارت علوم و هم وزارت بهداشت تنوع بیشتری دارد زیر سیستم های خیلی زیاد و متنوع هستند ولی آنچه که مهم هست رسیدن به اطلاعات بهتر است. در دانشگاهها تمرکز بر سیستمهای غیرمالی بوده است و سیستمهای مالی اطلاعات کمتری برای تصمیم گیری ارائه می کند.	بخشی از مصاحبه شماره۶

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

تفکیک اقلام هزینه‌ها شناسایی انواع هزینه-ها	نیازمند این هستیم که سیستمی پیاده سازی شود که هر خدمات مثلا یک سطح چه چیز های را به عنوان مواد در نظر بگیریم چه چیز های را به عنوان حقوق و دستمزد در نظر بگیریم و هزینه سربار چیست.در دانشگاهها این تفکیک کامل نیست و مراکز هزینه بدرستی شناسائی نمی شود.	بخشی از مصاحبه شماره۷
تشکیل تیم‌های تحقیقاتی استفاده از اساتید خبره دانشگاهی	وقتی بحث خدمات هست ما تیم های خاصی را برای این موضوع باید ایجاد کنیم. تیم‌هایی که باید از استادهای خبره هم در آن استفاده کنیم. این ظرفیت در دانشگاه وجود دارد	بخشی از مصاحبه شماره۸
بازنگری سرفصل‌های بودجه‌ریزی استفاده از اساتید خبره	سرفصل های بهای تمام شده وزارت علوم نیاز دارد که به صورت خاص، کارشناسی شود. که در این باره ما باید از استادهای دانشگاه استفاده کنیم.در حال حاضر بعضی از سرفصلها شرایط را برای محاسبه بهای تمام شده ایجاد نمی کند.	بخشی از مصاحبه شماره۹
الگوپذیری از بودجه-ریزی سایر کشورها مدیریت عملکرد	درباره بهای تمام شده ما باید ببینم که دیگر کشورها چگونه آن را به کار می‌برند تا بتوانیم مدیریتی برای عملکردها داشته باشیم.هرچند که ساختار مالی کشورها متفاوت است .	بخشی از مصاحبه شماره۱۰
انتخاب درست مدیران توجه به تخصص‌گرایی	در بحث دانشگاه ما مدیرانی را باید انتخاب کنیم که تخصص و تبحر لازم را برای انجام امور داشته باشند.	بخشی از مصاحبه شماره۱۱

منابع : یافته های پژوهش

در مرحله بعد، با غربالگری، حذف کدهای تکراری و یکپارچه نمودن کدهای هم‌معنی، شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها مقوله‌بندی می‌شوند. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری در شش عنوان می‌تواند تحقق داشته باشد که عبارتند از شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها و اقدامات، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای و پیامدها می‌باشد. لذا از کلیه شاخص‌های به دست آمده از مرحله

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

کدگذاری باز، دراین مرحله به تعیین مقوله‌ها پرداخته شده است. در این مرحله، مقوله‌های اصلی و فرعی مطابق با کدهای اولیه دسته‌بندی گردید که در قالب با انجام سه مرحله کدگذاری ساختار مفهومی الگوی بهای تمام شده دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر ارتقاء پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد براساس یافته های حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها مطابق جدول ۳ ارائه گردید.

جدول۳. الگوی مفهومی بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
برنامه ریزی و بودجه‌ریزی مطلوب	ارتقاء وضعیت مطلوب بودجه-ریزی عملکرد	وضعیت موجود. مطلوبیت بودجه. حمایت مدیران از نظام بودجه‌ریزی.
	استراتژی‌های برنامه‌ریزی	برنامه ریزی راهبردی. برنامه ریزی عملیاتی بهینه. درنظر گرفتن اهداف کوتاه مدت و بلندمدت. استراتژی مدیریت.
کنترل‌های مالی ویکپارچگی سیستمها	کنترل مالی و تخصیص صحیح هزینه ها	کنترل‌های مالی. کنترل و نظارت. قابلیت اتکا صورت‌های مالی.
	شفافیت مالی	ارائه اهداف شفاف تر. افزایش شفافیت اطلاعاتی. رعایت قوانین و مقرارت‌های مالی. رسیدن به اهداف شفاف تر. رسیدن به اطلاعات دقیق تر. شفاف شازی مالی.
	تخصیص درست بودجه	محدودیت منابع مالی. آگاه بودن از میزان تخصیص بودجه‌ها. استقرار بودجه. برنامه ریزی. بودجه‌ریزی. تخصیص دادن بودجه.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
نظام مبتنی بر دانش حسابداری	ثبت‌های سیستماتیک حسابداری و تخصیص صحیح هزینه ها	ثبت های حسابداری. سیستماتیک بودن ثبت ها. توجه به حسابداری مدیریت.
	طراحی سیستم‌ها بر مبنای دانش حسابداری	طراحی سیستم های مبتنی بر دانش حسابداری. توجه به حسابرسی عملکرد. عدم کارایی بودجه‌ریزی سنتی.
بازنگری نظام بودجه-ریزی	پیاده سازی بودجه بر مبنای عملکرد	اسقرار نظام حسابداری بهای تمام شده. استقرار نظام بودجه‌ریزی و عملکرد. تنظیم بودجه بر مبانی عملکرد.
	سرفصل‌های جدید بودجه‌ریزی و مالی	بازنگری سرفصل های بودجه‌ریزی. ایجاد سرفصل های جدید مالی.
استراتژی‌های دانشگاه‌ها	محورمند بودن سیستم‌های دانشگاهی	تنوع سیستم های دانشگاهی. یکپارچه بودن سیستم های مالی دانشگاهی.
	سیاست‌گذاری نظام دانشگاهی	الگوریتم دانشگاه‌ها. نظام پیاده سازی دانشگاه ها. سیاست گذاری دانشگاه ها.
اصول درست تفکیک هزینه‌ها	هزینه‌های آموزشی و پژوهشی	هزینه های آموزشی دانشجویان. هزینه‌های سلف. هزینه های خدماتی دانشجویان. شناسایی دقیق هزینه های خدماتی. هزینه های پشتیبان. هزینه‌های کمک تحصیلی. برآورد واقعی هزینه های آموزش.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
	شناسائی صحیح هزینه‌های سربار	توجه به هزینه های سربار. تفکیک هزینه های سربار و دستمزد. در نظر گرفتن نظام هزینه یابی.
	پیاده سازی بهایابی بر مبنای فعالیت	زیرسازی بهایای بر مبانی فعالیت. پیاده سازی بهایابی بر مبنای فعالیت. تعیین هزینه های بهایابی.
ارزیابی نظام بودجه-ریزی و پاسخگویی	حمایت دولت	حمایت دولت از بودجه های دانشگاهی.برای استقرار و بازنگری سیستمهای مالی و بازنگری بودجه
	توجه به عوامل محیطی	الگوپذیری از نظام مالی و بودجه‌ریزی سایر دانشگاه‌ها. توجه به شرایط اقتصادی. توجه به شرایط سیاسی. توجه به شرایط اجتماعی.
	گسترش فرهنگ پاسخگویی	پاسخگو بودن تمام افراد سازمان. پاسخگویی مالی. پاسخگویی عملیاتی. مسئولیت پاسخگویی افراد. توجه به نظام پاسخگویی مدیران. گسترش فرهنگ پاسخگو بودن. انگیزش مدیران برای پاسخگویی.
	آموزش منابع انسانی	استفاده از نیروهای ماهر. توجه به آموزش نیروی انسانی. آموزش ضمن خدمت. استفاده از افراد متخصص.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

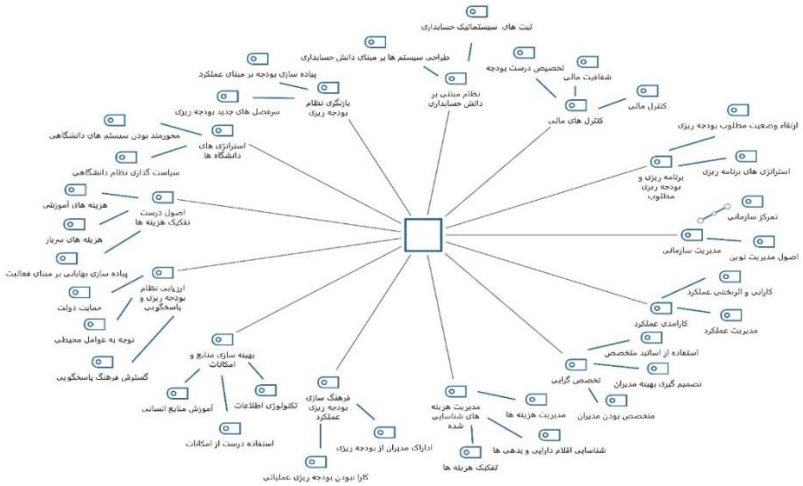
مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
بهینه سازی منابع و امکانات	استفاده درست از امکانات	ترغیب کارکنان. انگیزش کارکنان. استفاده درست از منابع انسانی. استفاده درست از تجهیزات.
	تکنولوژی اطلاعات	استفاده از نرم افزارهای یکپارچه مالی. توجه به تکنولوژی. استفاده از برنامه نویسی درست. تکنولوژی اطلاعات. یکپارچگی نرم افزارهای مالی.
فرهنگ سازی بودجه-ریزی عملکرد	کارا نبودن نظام مالی موجود و بودجه‌ریزی عملیاتی فعلی	توجه به سیستم تعهدی. توجه به عدم کارایی بودجه‌ریزی عملیاتی. عملکرد ضعیف بودجه‌ریزی عملیاتی.
	ادراک مدیران از نظام مالی و بودجه‌ریزی	ادراک مدیران از پیاده سازی نظام بهای تمام شده و بودجه. عدم اعمال سلیقه ای مدیران بودجه. اداراک مالی مدیران. ادراک مدیران از تغییر.
مدیریت هزینه‌های شناسایی شده	تفکیک هزینه‌ها	تفکیک اقلام هزینه. شناسایی انواع هزینه. روشن بودن تفکیک هزینه-ها به تفکیک مراکز عملیات
	شناسایی اقلام دارایی و بدهی ها	شناسایی درست دارایی ها و بدهی ها. تعیین و تخصیص صحیح هزینه های بهای تمام شد.
	مدیریت هزینه‌ها	ردیابی هزینه ها. مدیریت هزینه ها. کنترل و پایش هزینه ها.
	متخصص بودن مدیران	انتخاب درست مدیران. توجه به تخصص‌گرایی. عدم انتخاب مدیران با ریسک بالا.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
تخصص گرایی	تصمیم‌گیری بهینه مدیران	تصمیم گیری درست مدیران. سنتی بودن تصمیم گیری مدیران. تصمیم گیری مالی بر مبانی مناسب. بهبود مدیریت.
	استفاده از اساتید متخصص	تشکیل تیم های تحقیقاتی. استفاده از اساتید دانشگاه ها. استفاده از اساتید خبره. جهت تحول نظام مالی و بهای تمام شده
کارامدی عملکرد	مدیریت عملکرد	معیارهای عملکرد مبتنی بر خرجی. مدیریت اطلاعات. مدیریت فرآیند. مدیریت عملکرد.
	کارایی و اثربخشی عملکرد	ارزیابی اثربخشی عملکرد. سنجش سازوکار دقیق عملکرد. افزایش کارایی. افزایش اثربخشی.
مدیریت سازمانی	اصول مدیریت نوین	استفاده از اصول مدیریت نوین. اصلاح قوانین و مقرارت های مالی و بودجه ای سازمانی.
	تمرکز سازمانی	تمرکز سازمان ها. شناسایی اهداف و رسالت های سازمانی. شناخت اهداف برنامه های توسعه ای با تمرکز بر تصمیمات مالی

منابع : یافته های پژوهش

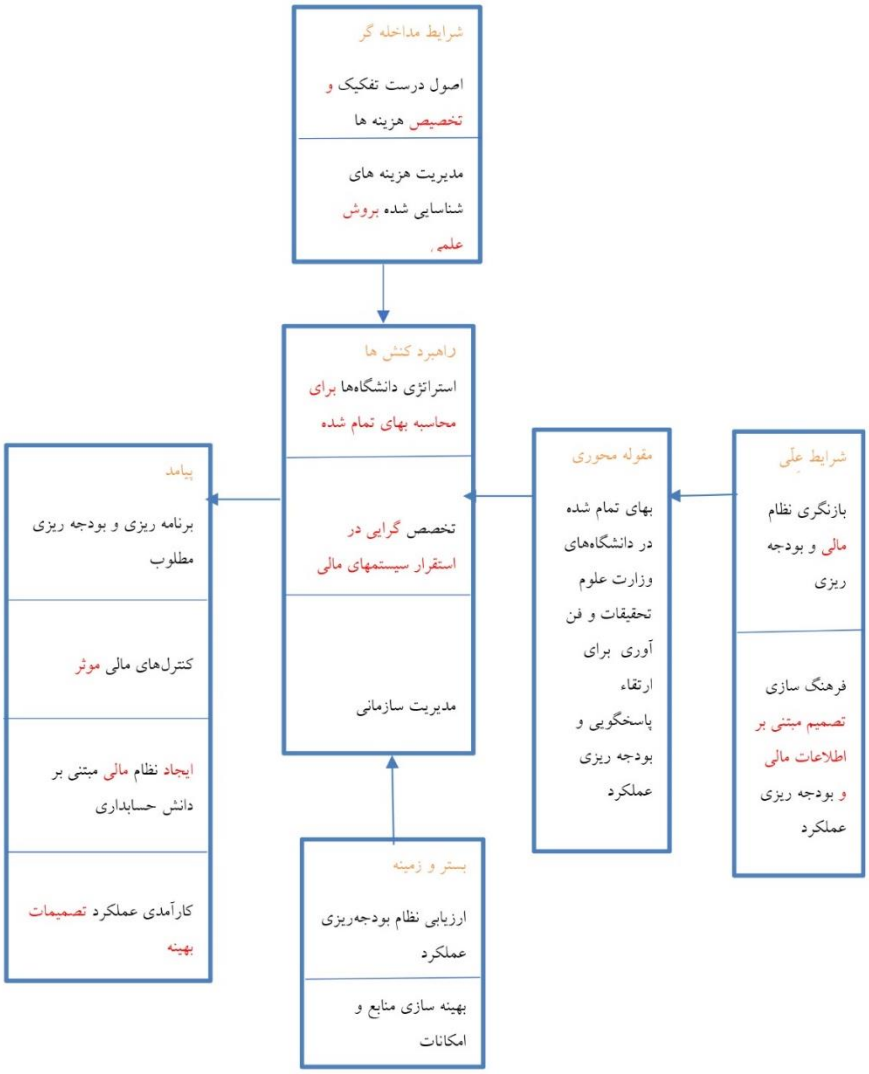
[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]



نمودار۱. الگوی بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

از آنجایکه هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد بوده است. دراینصورت مدل پارادیمی در نمودار ۲- نشان داده شده است.



نمودار۲. الگوی پارادایمی بهای تمام شده بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید برپاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

با توجه به مدل ۴۲، شرایط علی، مداخله گر، راهبرد کنش‌ها، بستر و زمینه و پیامدها در جدول ۴۵ آمده است.

جدول ۵. الگوی پارادایمی بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

	مقولات اصلی	مقولات فرعی
پیامدها	برنامه ریزی و بودجه‌ریزی مطلوب	ارتقاء وضعیت مطلوب بودجه‌ریزی
		تدوین صحیح استراتژی‌های برنامه‌ریزی
	کنترل‌های مالی موثر	کنترل مالی
		شفافیت مالی
		تخصیص درست بودجه
	نظام مبتنی بر دانش حسابداری	ثبت‌های سیستماتیک حسابداری
		طراحی سیستم‌ها بر مبنای دانش حسابداری و یکپارچگی سیستمها
	کارآمدی عملکرد	مدیریت عملکرد
		کارایی و اثربخشی عملکرد
شرایط علی	بازنگری نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملیات	پیاده سازی بودجه بر مبنای عملکرد
		سرفصل‌های جدید بودجه‌ریزی و حسابداری
	فرهنگ سازی بودجه‌ریزی عملکرد	کارا نبودن بودجه‌ریزی عملیاتی
		ادراک مدیران از بودجه‌ریزی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

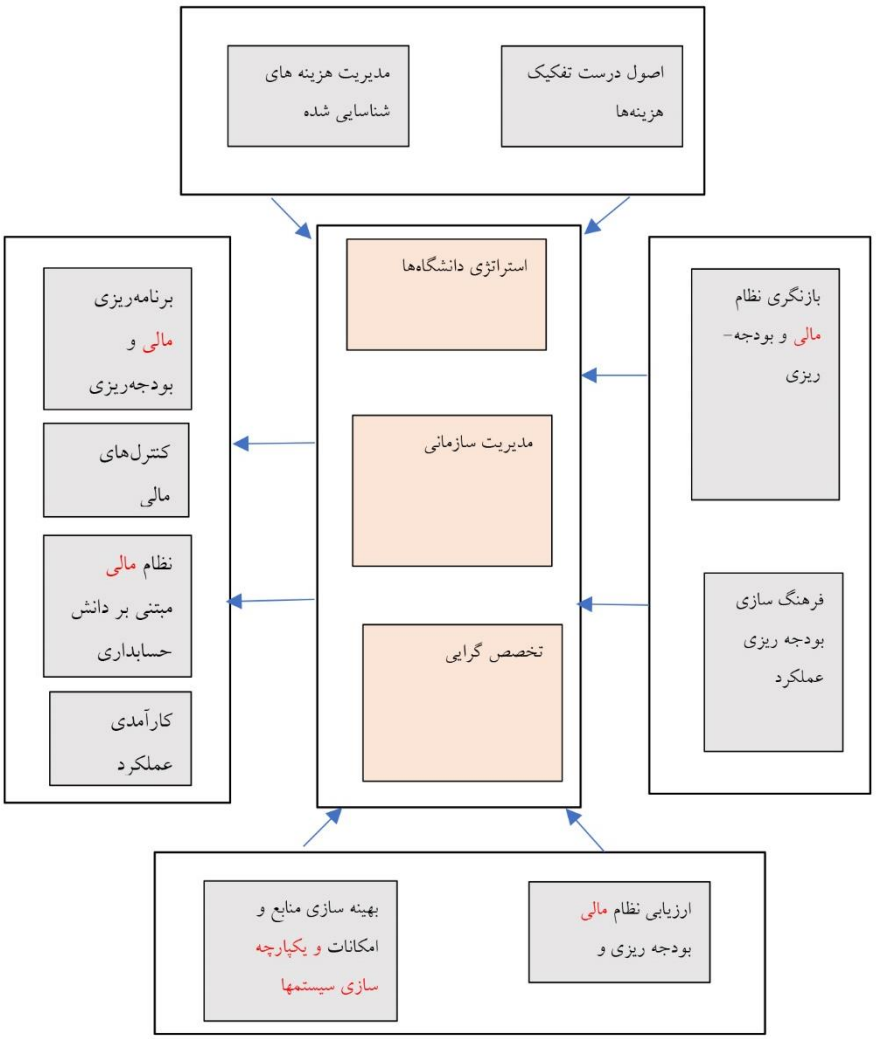
راهبرد کنش‌ها	استراتژی دانشگاه‌ها	محورمند بودن سیستم‌های دانشگاهی
		سیاست‌گذاری نظام دانشگاهی
	تخصص گرایی	متخصص بودن مدیران
		تصمیم‌گیری بهینه مدیران
		استفاده از اساتید متخصص
شرایط مداخله گر	اصول درست تفکیک هزینه‌ها	هزینه‌های آموزشی
		هزینه‌های سربار
		پیاده سازی بهایابی بر مبنای فعالیت
	مدیریت هزینه های شناسایی شده	تفکیک هزینه‌ها
		شناسایی اقلام دارایی و بدهی ها
		مدیریت هزینه‌ها
بستر و زمینه	ارزیابی نظام مالی ، بودجه‌ریزی و پاسخگویی	حمایت دولت
		توجه به عوامل محیطی
		گسترش فرهنگ پاسخگویی
	بهینه سازی منابع و امکانات	آموزش منابع انسانی
		استفاده درست از امکانات
		تکنولوژی اطلاعات AIS

منابع : یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی عبارت است از سلسله رویه هایی که از طریق پیوند بین مقوله و مقوله های فرعی، داده ها را با یکدیگر ارتباط می دهد. بدین ترتیب، به فرآیند شکل دهی مقوله ها اشاره دارد که با استفاده از یک پارادایم انجام می شود تا روابط بین موارد فوق را نشان دهد.



نمودار۳. الگوی مفهومی پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

نتیجه‌گیری

سیستم سنتی بهای تمام شده، نمی‌تواند بین مصرف منابع و نتایج به دست آمده به صورت مستقیم یا غیر مستقیم ارتباط برقرار کند و تنها به جمع آوری هزینه ها می‌پردازد. اکثر مدیران دانشگاه‌ها نیز به همین دیدگاه عادت دارند و تنها به جمع هزینه های دستگاه در هریک از طبقه های مواد هزینه ای توجه می‌کنند و سیستم بهایابی نیز که در همین جهت شکل گرفته است موجب تقویت دیدگاه این گونه مدیران می‌شود. حسابداران و مدیران باید دیدگاه خود را تغییر دهند و به جای اندازه گیری مخارج برحسب منابع، به اندازه گیری هزینه ها برحسب خروجی‌ها و نتایج به دست آمده روی آورند زمانی که اطلاعات حسابداری نه تنها از منظر منابع صرف شده بلکه از منظر خروجیها و نتایج به دست آمده یعنی هزینه فعالیتها هزینه فرایندهای درون فعالیتها، و هزینه واحد خروجی (محصول) و هزینه نتایج حاصل از خروجیها در اختیار مدیران دانشگاه ها قرار گیرد مبنای معتبرتری برای تصمیم گیری در اختیار خواهند داشت درحال حاضر سیستم حسابداری دانشگاههای وزارت علوم چنین شرایطی را فراهم نمی کند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که هر چند استقرار نظام بهای تمام شده در محتوی و انتشار اطلاعات از شفافیت بیشتری برخوردار است ولیکن تصمیمات مالی در دانشگاههای وزارت علوم بر مبنای اطلاعات مالی صورت نمیپذیرد که این امر منجر به پاسخگویی کمتری گردیده است . از دیگر یافته‌های این تحقیق این است که با تغییر در محیط قانونی و اقتصادی کشور می بایست قوانین و آئین نامه های مالی که مهمترین آنها رویه‌های مورد بودجه‌ریزی و تغییر در نظام مالی در دانشگاه‌های علوم و تحقیقات و فناوری است ، باید تغییر نماید؛ و این بدان معناست که پاسخگویی مبتنی بر اطلاعات شفاف زمانی محقق خواهد شد که علاوه بر خواست دست اندرکاران دانشگاه، زمینه های عملی مالی و قانونی آن در جهت محاسبه بهای تمام شده مبتنی بر بودجه‌ریزی عملکرد نیز فراهم آمده باشد. بر اساس نتایج تحقیق و با توجه به تأکید در تغییر نظام بودجه‌ریزی در اسناد بالادستی کشور نظیر قانون برنامه و بودجه و برنامه های توسعه کشور و نظر به اهمیت اطلاعات بهای تمام شده در قابلیت بودجه‌ریزی عملکرد و بهبود پاسخگویی به نظر می رسد استفاده از سیستم بهایابی ABC مناسب بسیار حایز اهمیت است و باید در راستای اصلاح سیستم‌های هزینه یابی و محاسبه قیمت تمام شده در بخش عمومی اهتمام جدی از طریق وزارت علوم و وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیردُ انجام این مهم مستلزم آموزش سیستمهای حسابداری با تأکید بر بهای تمام شده با توجه به ساختار مالی دانشگاههای وزارت علوم و اصلاح و توسعه سیستمهای مالی یکپارچه در این سازمانهاست .

بر اساس یافته های تحقیق پیشنهادهایی به شرح زیر برای دانشگاه‌های علوم و فناوری و تحقیقات ارائه می‌گردد: مدیران و کارکنان سازمان مورد مطالعه اعتقاد دارند که بهبود سیستم بهای تمام شده

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

و استفاده از تکنیک‌های دقیق تر و کارآمدتر منجر به بهبود دانشگاه در ابعاد مختلف مانند بهبود پاسخگویی، قابلیت بودجه‌ریزی عملکرد و بهبود شفافیت اطلاعات، بهبود تصمیم گیری مدیران، کارایی و بهبود اثر بخشی خواهد شد. لذا استفاده از سیستم بهای تمام شده که بتواند با بهره گیری از تکنیک‌های مناسب، نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را پوشش دهد، تأکید می گردد. همچنین پیشنهاد می‌گردد سیستم بهای تمام شده دانشگاه علوم فناوری و تحقیقات، با توجه به ابعاد مختلف مطرح شده در این مطالعه تکمیل گردد و گزارش‌های کاربردی مورد نیاز کاربران که در این تحقیق توسط آنان اشاره شده است در سامانه مذکور کارسازی شود.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

منابع

۱. باباجانی صاحبقرانی و امیر عباس (۱۳۹۹). فراز و فرود استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در ایران و بررسی تطبیقی کشور هلند حسابداری پاسخگویی و منافع جامعه، ۳۶ (۱۰) ۲۵-۴۶

۲. حساس یگانه حسن زاده حجت و قدیری تلاقیان. (۱۳۹۰). هزینه یابی بر مینای فعالیت فازی حسابداری مدیریت ۳(۱) ۱-۱۶

۳. حق پرست, عباسعلی, براهویی پیرنیا, بهاره, ایلاقی, معین, دازه, نوشین, عرب, لیلا. (۱۴۰۲). جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*, ۶(۸۰), ۱۹۵-۲۰۶.

۴. خدارحمی بهروز (۱۳۹۰) مدلی برای استقرار نظام بودجه بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران رساله دکتری دانشگاه علامه طباطبائی خواجوی شکرالله حلاج .شیخی (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کارکرد سیستم بهای تمام شده بر باور مدیریت از مربوط و مفید بودن دادههای حاصل از این سیستم (مطالعه موردی: صنعت پتروشیمی ایران *حسابداری مالی* ۲۹(۸) ۱۳۲-۱۵۶.

۵. شمیری, هانی, مرادی, جواد, صالحی, اله کرم. (۲). ارزیابی کارایی اطلاعات سیستم بهای تمام شده در سازمان آموزش، ترویج و تحقیقات کشاورزی، به منظور بهبود وضعیت عملکرد و گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*, ۱۴(۵۳), ۲۷۵-۲۹۰.

۶. صادقی، فخریه ثابتی محمد (۱۳۹۹). عوامل مؤثر در استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت مطالعه

۷. علی اکبر ،اصفهانی آذرخوش (۲۰۲۰) محاسبه بهای تمام شده خدمات بخش دندانپزشکی یک درمانگاه وابسته به نیروی دریایی در شهر تهران به روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) *مجله طب دریا ۱*(۴) ۲۰۴-۲۱۴

۸. کردستانی, غلامرضا, پارسیان, حسین, جمشیدی کلانتری, فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. *حسابداری دولتی*, ۳(۱), ۶۹-۸۰.

۹. موردی بندر امام خمینی. صنعت حمل و نقل دریایی. ۶(۱) ۷۰

۱۰. مهرمنش, حسن. (۱۳۹۸). محاسبه بهای تمام شده محصولات از طریق روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت با استفاده از شبیه سازی (مطالعه موردی شرکت گروه تولیدی صنعتی سازان). *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*, ۱۱(۴۱), ۷۱-۸۸.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

11. Ahrens, T. and Ferry, L. (2015), "Newcastle City Council and the grassroots: accountability and budgeting under austerity", Accounting, Auditing *Accountability Journal*, Vol. 28 No. 6, pp. 909-933.
12. AlHusain, R. and Khorramshahgol, R. (2018), "A multi-objective approach to design strategic supply chains and develop responsiveness- efficiency frontiers", *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 365-386
13. Allam, B.S. (2018), "The impact of board characteristics and ownership identity on agency costs and firm performance: UK evidence", Corporate Governance, Vol. 18 No. 6, pp. 1147-1176.
14. Altbach, P.G., Reisberg, L., Rumbley, L.E. (2009). Trends in global higher education: Tracking an academic revolution. A Report Prepared for the UNESCO 2009 World Conference on Higher Education.
15. Golden, J., Kohlbeck, M. and Rezaee, Z. (2020), "Is Cost Stickiness Associated with Sustainability Factors?", Burney, L.L. (Ed.) Advances in Management Accounting (Advances in Management Accounting, Vol. 32), *Emerald Publishing Limited, Leeds*, pp. 35-73
16. Helle, G. and Roberts, J. (2024), "Accountability for responsibility: a case study of a more intelligent enactment of accountability", Accounting, Auditing *Accountability Journal*, Vol. 37 No. 3, pp. 790-815
17. Horngren, C. T. Datar, S. M. and M. V. Rajan (2012). Cost Accounting : *A Managerial Mmphasis* ,14th ed , Prentice Hal
18. Hupkes, E. Quinity, M. Michael, W. Taylor (2005). "The Accoundability of Financial Sector Supervaisors: Principles and Practice", Online in the http://papers.ssrn.com
19. Janić, M. (2022), "Analyzing and Modeling Performances of Supply Chains Served by Air Cargo Carrier Networks", Nolan, J. and Peoples, J. (Ed.) The International Air Cargo Industry (Advances in Airline Economics, Vol. 9*), Emerald Publishing Limited*, Leeds, pp. 35-82.
20. Kakar, A.S., Hasan, A., Jha, K.N. and Singh, A. (2022), "Project cost performance factors in the war-affected and conflict-sensitive Afghan construction industry", *Journal of Engineering, Design and Technology*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/JEDT-11-2021-0657
21. Kalash, I. (2024), "Do agency costs and business risk affect the corporate sustainability–financial performance relationship?", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2023-0172
22. Kaplan RS, Anderson SR. (2004) Time-driven activity-based costing. Harv Bus Rev. 131-138

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]

23. Kaplan RS, Anderson SR. (2007) Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits. Boston, MA: Press HBS; 2007.
24. Kaplan, R. S., Cooper, R. (1998). Cost effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business Press
25. Kismawadi, E.R. (2023), "Improving Islamic bank performance through agency cost and dual board governance", *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. https://doi.org/10.1108/JIABR-01-2023-0035
26. Levenson, N. (2012). Smarter budgets, smarter schools: How to survive and thrive in tight times. Harvard Education Press
27. Lievens Y, Van Den Bogaert W, Kesteloot K. (2003) Activity-based costing: a practical model for cost calculation in radiotherapy. Int J Radiat Oncol Biol Phys. 57(2):522-535.
28. Morgan MJ, Bork HP. (1993) Is ABC really a need, not an option? Manag Acc. 71(8):26-27
29. Niñerola, A., Hernández-Lara, A. B., Sánchez- Rebull, M. V. (2021). Improving healthcare performance through activity-based costing and time-driven activity-based costing. *The International journal of health planning and management*, 36(6), 2079-2093.
30. Schiller, D., Liefner, I. (2007). Higher education funding reform and university–industry links in developing countries: The case of Thailand. Higher Education, 54(4), 543–556
31. Tirol-Carmody, K., Kardash, N., Chang, K., EckerLyster, M. (2019). Adopting an Activity-Based Cost Management Model at A Community College: A Case Study. *Community College Journal of Research and Practice*, 1-10.
32. Wouters, M., Morales, S., Grollmuss, S. and Scheer, M. (2016), "Methods for Cost Management during Product Development: A Review and Comparison of Different Literatures", Advances in Management Accounting (Advances in Management Accounting, Vol. 26*), Emerald Group Publishing Limited*, Leeds, pp. 139-274
33. Zierdt, G.L. (2009). Responsibility-Centred Budgeting: An Emerging Trend In Higher Education Budget Reform. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 31(4), 345–353.
34. Zungu, S., Kandaswami, N., Gunpath, T., Limalia, N., Reddy, T., Govender, D., Muguto, H.T. and Muzindutsi, P.-F. (2023), "The Relationship Between Good Stewardship, Agency Costs, and Performance of South African Firms*", Barnett, W.A. and Sergi, B.S. (Ed.) Comparative Analysis of Trade and Finance in Emerging Economies (International Symposia in Economic Theory and Econometrics, Vol. 31), *Emerald Publishing Limited*, Leeds, pp. 1-17.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-27]