

محاسبه هزینه تمام شده آموزش دانشجویان مقاطع تحصیلی مختلف در دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران به روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵

فربد عبادی فرد آذر^۱ / ابوالقاسم حسن گرجی^۲ / محمد هادیان^۳ / علیرضا محبوب اهری^۴

چکیده

مقدمه: مهمترین سرمایه و اندوخته هر سازمانی نیروی انسانی آن می باشد. عدم وجود اطلاعات علمی مناسب در مورد بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش های دولتی هر گونه اقدامی در جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی و اصل ۴۴ قانون اساسی در زمینه خصوصی سازی بخش های دولتی را با شکست مواجه کرده است. بنابراین طراحی و پیاده سازی یک سیستم هزینه یابی مناسب ضروری و لازم الاجرا به نظر می رسد.

روش بررسی: در این مطالعه اطلاعات مربوط به کلیه هزینه های صورت گرفته در سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵ مورد تحلیل قرار گرفته و در دو سناریوی مختلف هزینه تمام شده ارائه و احدهای درسی و تربیت دانشجوی در گروه های آموزشی دانشکده محاسبه گردیده اند. روش مورد استفاده در محاسبه بهای تمام شده، روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (Based Costing Activity) می باشد. واحدهای اداری و آموزشی دانشکده در سه گروه مراکز فعالیت بالاسری، میانی و نهایی طبقه بندی شده و هزینه های صورت گرفته با استفاده از مبنای تسهیم بین واحدهای مختلف و نهایتاً بین دانشجویان توزیع گردیده اند. به منظور انجام محاسبات از نرم افزار اکسل ۲۰۰۳ استفاده گردیده است.

یافته ها: از یافته های مراحل اولیه محاسبات می توان به هزینه کل هریک از مراکز فعالیت اشاره کرد. پس از انجام محاسبات نهایی در سناریوی اول هزینه تمام شده ارائه یک واحد درسی در دانشکده به طور متوسط ۸۶۹۳۱۳۷ ریال و متوسط هزینه تمام شده تربیت دانشجو ۱۸۱۴۸۹۷۴ ریال محاسبه گردید. متوسط هزینه ارائه یک واحد درسی در سناریوی دوم ۸۹۰۲۸۵۴ ریال و هزینه تربیت دانشجو ۱۸۵۸۶۸۰۷ ریال محاسبه گردید. در هر دو سناریو هزینه تمام شده تربیت دانشجو در مقطع دکترای مدیریت اطلاعات بالاترین مقدار ۵۶۵۶۶۰۹۲ و در رشته کارشناسی مدارک پزشکی پایین ترین مقدار ۷۷۶۰۷۴۸ ریال می باشد. **نتیجه گیری:** بررسی اطلاعات مالی دانشکده مدیریت نشان می دهد ثبت و جمع آوری اطلاعات به صورت اسناد دست نویس توان پاسخگویی به نیازهای محاسبات هزینه یابی به نحوی که در دوره های مختلف اطلاعات مفید برای مدیران فراهم کند، نمی باشد. علت بالا بودن هزینه در مقاطع بالاتر ارتباط نزدیکی با عواملی مانند تعداد کم این دانشجویان، امکانات آموزشی خاص دوره های تحصیلات تکمیلی، استفاده از اساتید با درجه علمی بالاتر، سهم بالای امکانات پژوهشی نسبت به سایر دانشجویان و پرداخت مساعدت تحصیلی از طرف وزارت بهداشت به دانشجویان مشمول بورسیه عام دارد.

کلید واژه ها: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هدف هزینه، مبنای تسهیم، مرکز فعالیت، ارزش واحد

◇ وصول مقاله: ۸۷/۴/۵، اصلاح نهایی: ۸۷/۴/۲۳، پذیرش نهایی: ۸۷/۸/۱۲

۱- دانشیار گروه خدمات بهداشتی و درمانی، دانشکده بهداشت، دانشگاه علوم پزشکی ایران

۲- عضو هیأت علمی، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران

۳- استادیار گروه اقتصاد بهداشت، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران

۴- کارشناس ارشد اقتصاد بهداشت و درمان، دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی، دانشگاه علوم پزشکی ایران، نویسنده مسئول (Email: a_m_ahari60@yahoo.com)

مقدمه

بدون شک مهمترین سرمایه و اندوخته هر سازمان و مؤسسه‌ای نیروی انسانی آن می‌باشد. با نگاهی به وضعیت کشورهای مختلف دنیا، آن دسته از کشورها که توانسته‌اند سال‌های متوالی از نظر شاخص توسعه انسانی رتبه‌های برتری کسب کنند سرمایه‌گذاری بیشتر بر روی آموزش و پرورش نیروی انسانی خود انجام داده‌اند که این خود، در سطح کلان، توسعه و پیشرفت کل کشور را به همراه داشته است. اهمیت موضوع آموزش تا حدی است که اندیشمندی چون آمارتیا سن (Amartyasen) و تئودور شولتز و بکر (Theodor Shultz Gary beker-) آن را به عنوان سنگ بنای ثروت انسان و اساس فرآوری اقتصادی می‌نامند. [۱]

آموزش عالی بدین دلیل که تکمیل‌کننده آموزش‌های ابتدایی بوده و مرکز اصلی تربیت نیروی انسانی کارشناس و متخصص می‌باشد، بیش از هر زمان دیگری مورد توجه سیاستمداران، جامعه‌شناسان و اقتصاددانان بوده است. [۲] آگاهی از اینکه تربیت و پرورش نیروی انسانی در بخش آموزش عالی چه هزینه‌های واقعی‌ای را به دولت و جامعه تحمیل می‌کند، یکی از اهدافی است که در سال‌های اخیر مورد توجه دستگاه‌های اجرایی بوده است. همچنین به موجب ماده ۱۴۴ برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران کلیه دستگاه‌های دولتی موظف به محاسبه هزینه خدمات خود به روش قیمت تمام شده می‌باشند.

نیل به این هدف نیازمند طراحی و پیاده‌سازی یک سیستم هزینه‌یابی نوین است که بتواند با شناسایی ساختار هزینه‌ها علاوه بر محاسبه بهای تمام شده خدمات آموزشی ارائه شده، اطلاعات مناسبی در اختیار مدیران و تصمیم‌گیران بخش آموزش به منظور استفاده در کنترل و هدایت سازمان‌های تحت نظارت شان قرار دهد. [۲]

با بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در داخل کشور می‌توان این مطالعات را در دو گروه قرار داد. گروه اول مطالعاتی است که در محیط دانشگاهی و در یک قالب آکادمیک و بدون در نظر گرفتن جنبه‌های کاربردی و اجرایی انجام گردیده‌اند. گروه دوم انجام هزینه‌یابی با روش‌های

سنتی و بدون توجه به مبانی علمی می‌باشند که این فرایندها اغلب به صورت دستورالعمل‌های و بخش‌نامه‌های مقطعی بوده و در مراحل ابتدایی با شکست مواجه گردیده‌اند. در پژوهش حاضر که با همکاری و مشاوره اساتید متخصص در زمینه علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری و استفاده از نظرات کاربردی کارشناسان مالی، بودجه‌ای و کارشناسان آموزشی به منظور رعایت مبانی اجرایی و کاربردی بودن نتایج پژوهش و استفاده از کمیته ارزش‌گذاری ساختمان، تجهیزات و کالاهای سرمایه‌ای در تعیین ارزش فعلی و عمر مفید کالاها و تجهیزات سرمایه‌ای واحد مورد مطالعه انجام گرفته است، سعی بر این بوده تا نواقص موجود در مطالعات قبلی به حداقل میزان کاهش یابد.

روش بررسی

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

یکی از ابزارهای مدیریتی برای ایجاد توانایی در تعیین هزینه‌های واقعی در ارتباط با تولید یک محصول یا خدمت تکنیک «هزینه‌یابی فعالیت» (Activity-Based Costing) است که توسط کوپر (Cooper) و کاپلان (Kaplan) و همکار آنان جانسون (Johnson) به وجود آمد و رویکرد جدیدی را به حسابداری و بودجه‌ریزی تحت عنوان «هزینه‌یابی بر اساس فعالیت» و «بودجه‌ریزی بر اساس فعالیت» (Activity Based Budgeting) پدید آورد. هزینه‌یابی بر اساس فعالیت را به اختصار هزینه‌یابی فعالیت یا ABC نیز می‌خوانند. [۳ و ۱۴] این تکنیک صاحبان کار و فرآیند را به سمت شناسایی و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و تخصیص دقیق آنها به فعالیت‌هایی که در فرآیند تولید یک محصول یا خدمت نقش دارند هدایت می‌کند. [۳]

اصول کلی محاسبه و تسهیم هزینه‌ها به روش جبری

اولین اقدام در انجام یک روش هزینه‌یابی شناسایی ساختار سازمانی واحد مورد مطالعه و تعیین مراکز فعالیت می‌باشد. [۵] در تقسیم‌بندی‌های معمول سه مرکز فعالیت تعریف می‌شود. [۴] مرکز فعالیت بالاسری یعنی واحدهایی که به عنوان واحدهای اداری و پشتیبانی می‌باشند که هزینه‌های این

آموزش استفاده گردیده است. فرم‌های استاندارد کلیه اطلاعات مالی (هزینه حقوق و دستمزد پرسنل و اعضای هیأت علمی، هزینه استهلاک ساختمان و کالاهای سرمایه‌ای، هزینه مواد مصرفی، هزینه خدمات شهری و سایر) و اطلاعات عملکردی (تعداد دانشجوی هر یک از رشته‌ها و مقاطع تحصیلی، تعداد واحدهای درسی ارائه شده، میزان تدریس اساتید و...) را برای سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵ فراهم می‌کند. پس از بررسی ساختار سازمانی و آیین‌نامه‌های آموزشی، کلیه فعالیت‌های صورت گرفته در راستای تدارک و ارائه خدمات به دانشجویان مورد آنالیز قرار گرفته و واحدهای اداری و آموزشی دانشکده در سه گروه تحت عنوان مراکز فعالیت طبقه‌بندی گردیده‌اند. [۴] نقطه شروع هزینه‌یابی، شناسایی و محاسبه هزینه‌های صورت گرفته در مراکز فعالیت بالاسری می‌باشد. اصول کلی شناسایی هزینه‌ها در مراکز فعالیت بالاسری مانند آنچه در رابطه ۱-۱ آمده است می‌باشد. با این رابطه کلیه هزینه‌های مستقیم هر مرکز فعالیت شناسایی می‌شود. علاوه بر هزینه‌های مستقیم، گروهی از هزینه‌ها از مراکز فعالیت بالاتر به عنوان هزینه‌های سربار یا غیر مستقیم که حاصل فرایند تسهیم می‌باشند می‌بایست در محاسبات وارد شوند. [۶] پس از شناسایی هزینه‌های مراکز فعالیت بالاسری، هزینه کل این مرکز به دست می‌آید که در مرحله بعد با استفاده از مبنای تسهیم مناسب (مانند مساحت برای تسهیم هزینه‌های نگهداری، نظافت و خدمات شهری و یا تعداد دستگاه‌های تلفن در تسهیم هزینه تلفنخانه) بین مراکز فعالیتی که از خدمات این مرکز استفاده می‌کنند توزیع می‌شود. [۱۰، ۱۱] پس از اینکه کلیه هزینه‌های مراکز فعالیت بالاسری بین مراکز فعالیت بالاسری، میانی و نهایی تسهیم شدند، نوبت به هزینه‌یابی مراکز فعالیت میانی می‌رسد. هزینه کل این مراکز فعالیت نیز از دو جزء هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم تشکیل می‌شوند. این هزینه‌ها با استفاده از مبناهایی مانند تعداد دانشجویان (هزینه اینترنت و سلف سرویس و یا هزینه‌های پژوهشی) و یا تعداد دانشجوی واحد (جهت تسهیم هزینه‌های اداره آموزش، فضاهای مشترک، کتابخانه) به سطح گروه‌ها و رشته‌ها برده می‌شوند. [۷، ۱۳]

آخرین مرحله شناسایی و تسهیم هزینه‌ها در سطح مراکز

مراکز فعالیت سربار سایر واحدها می‌باشد. این واحدها در ارتباط مستقیم با خدمت‌گیرنده نمی‌باشند. مراکز فعالیت میانی واحدهایی هستند که ممکن است در ارتباط با خدمت‌گیرنده باشند و یا به عنوان یک واسطه به واحدهایی که در ارتباط مستقیم با خدمت‌گیرنده هستند ارائه خدمت کنند. مراکز فعالیت نهایی به واحدهایی اطلاق می‌شوند که به طور مستقیم با خدمت‌گیرنده سروکار دارند. این مرکز فعالیت که خدمت نهایی را ارائه می‌دهد، از دو مرکز فعالیت بالاسری و میانی هزینه‌هایی به عنوان سربار دریافت می‌کند. [۴]

نحوه محاسبه هزینه‌های صورت گرفته در مراکز فعالیت از رابطه ۱-۱ به دست می‌آید. [۴]

$$TC_i = B_i PB + OE_i + \sum_{j=1}^n E_{ij} PE_{ij} + \sum_{j=1}^n L_{ij} W_{ij} + \sum_{j=1}^n C_{ij} PC_{ij} + U_i PU$$

رابطه (۱-۱)

TC_i = کل هزینه مرکز فعالیت i

B_i = کل فضای اشغال شده به وسیله مرکز فعالیت i

PB = هزینه استهلاک فضای ساختمان

OE_i = سهم هزینه استهلاک تجهیزات بالاسری، تخصیص داده شده به مرکز فعالیت i

E_{ij} = تعداد واحدهای تجهیزات در گروه j در مرکز فعالیت i

PE_{ij} = هزینه استهلاک یک واحد از تجهیزات j در مرکز فعالیت i

L_{ij} = تعداد پرسنل در گروه j در مرکز فعالیت i

W_{ij} = حقوق و مزایای پرسنل در گروه j در مرکز فعالیت i

C_{ij} = تعداد واحدهای مواد مصرفی j در مرکز فعالیت i

PC_{ij} = قیمت هر واحد از مواد مصرفی j

U_i = تعداد واحدهای خدمات شهری (آب، برق، گاز، تلفن و...)

PU = قیمت واحد خدمات و تسهیلات شهری

در این پژوهش اطلاعات مربوط به سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵ در دو گروه اطلاعات هزینه‌ای و اطلاعات عملکردی یا ستانده‌ای جمع‌آوری گردیده‌اند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از فرم‌های مخصوصی استفاده می‌شود، که در طراحی این فرم‌ها از نظر کارشناسان مالی و کارشناسان اداره

رشته کارشناسی مدارک پزشکی پایین ترین مقدار هزینه شده در جدول ۱ نشان داده شده است. به طور کلی هزینه تمام شده ارائه واحد درسی و هزینه تمام شده تربیت دانشجوی در تمامی رشته های دوره دکتر بالاترین مقدار بوده و دوره کارشناسی ارشد در رتبه بعد قرار دارد. هزینه تمام شده تربیت دانشجوی در مقاطع کاردانی و کارشناسی در رتبه های بعدی قرار دارد.

بحث و نتیجه گیری

بررسی اطلاعات مالی واحد مورد مطالعه نشان داد که سیستم حسابداری رایج در دانشکده که از نوع دولتی می باشد، بر پایه روش های سنتی بوده و ثبت و جمع آوری اطلاعات از آنجا که به صورت اسناد دست نویس می باشد، مستلزم صرف زمان زیادی بوده و به هنگام بازیابی اطلاعات توان پاسخگویی به نیازهای مدیران و پژوهشگران را ندارد. این مشکل به ویژه در مورد ثبت و نگهداری اطلاعات اموال اداری و محاسبه هزینه استهلاک متناظر بیشتر به چشم می خورد. استفاده از دو سناریو از جمله نقاط قوت پژوهش محسوب می شود. که می تواند قابلیت تعمیم و انعطاف پذیری نتایج به دست آمده را افزایش دهد. سناریوی اول که نشان دهنده هزینه تمام شده تربیت دانشجوی بدون استهلاک می باشد می تواند در تخصیص اعتبارات به دانشکده ها مورد استفاده قرار گیرد. چرا که در بخش های دولتی تخصیص اعتبارات به دو شکل جاری و تملک دارایی صورت می گیرد. سناریوی دوم در امور مربوط به واگذاری خدمات به بخش خصوصی مورد استفاده قرار می گیرد. این سناریو کلیه هزینه های صورت گرفته در دانشکده مذکور اعم از جاری و سرمایه ای را نشان می دهد.

در سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵ تعداد ۵۳۰ نفر دانشجو در دانشکده مدیریت و اطلاع رسانی پزشکی مشغول به تحصیل بوده اند که از این تعداد ۲۴۸ نفر در دوره شبانه تحصیل می کرده اند. از آنجایی که اعتبارات تخصیص یافته از سطوح بالاتر بر اساس تعداد دانشجویان دوره روزانه می باشد، توجه به هزینه های دوره شبانه از دید مسئولان و پژوهشگران پنهان

فعالیت نهایی می باشد. [۸] در این پژوهش گروه های آموزشی به عنوان مراکز فعالیت نهایی در نظر گرفته شده اند. هزینه های سطح گروه ۳ دسته اند: هزینه های غیر مستقیم یا سربار تسهیم شده از مراکز فعالیت بالاسری هزینه های تسهیم شده از مراکز فعالیت میانی و هزینه های مستقیم درون گروه ها. این هزینه ها بر اساس تعداد واحدهای تدریس شده و تعداد دانشجویان هر رشته تسهیم می شوند. [۶] در پایان محاسبات هزینه تمام شده ارائه یک واحد درسی و هزینه تمام شده تربیت دانشجوی به تفکیک رشته، مقطع و دوره تحصیلی در سال تحصیلی ۸۶-۱۳۸۵ به دست می آید.

محاسبات در دو سناریوی مختلف صورت گرفته است. سناریوی اول که کاربرد فراوانی در تخصیص اعتبارات سالانه دارد، هزینه تمام شده آموزش دانشجوی بر اساس هزینه های جاری را محاسبه می کند. در سناریوی دوم هزینه استهلاک سالانه سرمایه در محاسبات وارد شده و هزینه تمام شده به دست آمده از این روش نشان دهنده هزینه تمام شده کل می باشد. نتایج به دست آمده از سناریوی دوم می تواند در امور مربوط به واگذاری خدمات به بخش خصوصی مورد استفاده قرار گیرد. [۹، ۱۴]

یافته ها

اولین دستاورد پژوهش محاسبه هزینه های مراکز فعالیت مختلف و تعیین سهم هر یک از رشته های تحصیلی از عناصر مختلف هزینه می باشد. در تقسیم بندی مراکز فعالیت در مجموع ۹ واحد اداری به عنوان مرکز فعالیت بالاسری، ۲۰ واحد به عنوان مراکز فعالیت میانی و ۱۰ گروه آموزشی به عنوان مراکز فعالیت نهایی شناسایی شدند. پس از انجام محاسبات نهایی؛ متوسط هزینه تمام شده ارائه یک واحد درسی در دانشکده ۸۶۹۳۱۳۷ ریال (میانگین کلیه رشته ها) و متوسط هزینه تمام شده تربیت دانشجوی ۱۸۱۴۸۹۷۴ ریال محاسبه گردید. متوسط هزینه ارائه یک واحد درسی در سناریوی دوم ۸۹۰۲۸۵۴ ریال و متوسط هزینه تربیت دانشجوی ۱۸۵۸۶۸۰۷ ریال محاسبه گردید. در هر دو سناریو هزینه تمام شده تربیت دانشجوی در مقطع دکترای مدیریت اطلاعات بالاترین مقدار (۵۶۵۶۶۰۹۲) و در

جدول ۱: هزينه تمام شده ارائه واحد درسي و هزينه تمام شده آموزش دانشجو در دانشكده مديريت واطلاعرساني در سال تحصيلي ۸۶-۱۳۸۵

هزينه تمام شده تربيت دانشجو	هزينه تمام شده هر واحد	جمع كل هزينه	هزينه سر ورس كارآموزي	هزينه اساميد	هزينه مراكز فعاليت مباني	هزينه مراكز فعاليت بالابري	تعداد واحد درسي	تعداد (نفر)	دوره	مقطع	نام رشته تحصيلي
۴۴۱۲۴۳۷/۱	۱۲۲۰۹۵۹۶/۶۶	۸۲۸۳۶۶۲۰۳	۱۴۵۴۶۶۶۵۵	۶۲۴۱۹۲۶۳۲	۱۲۲۲۱۴۲۳۷۵	۸۹۵۰۴۱۳۷	۵۹	۱۹	روزانه	ارشد	مديريت خدمات
۳۳۱۹۹۱۶۹/۱۱	۹۹۲۸۷۲۳/۴۷۳	۵۳۱۱۸۶۷۰۶	۵۰۵۳۱۵۶۸۰۴	۳۵۳۷۵۶۲۹۵	۱۰۲۶۰۱۹۳۴	۷۰۷۷۵۳۲۰	۵۳/۵	۱۶	روزانه	ارشد	كتابخاري
۳۷۲۶۱۸۸۴	۱۱۶۴۰۰۵۸۳۷	۵۶۴۵۴۲۸۲۶	۳۷۰۳۷۴۳۷۶	۸۳۵۷۳۶۶۹۸	۱۰۴۸۱۱۰۸۳	۶۸۹۸۶۹۸۶	۴۸/۵	۱۵	روزانه	ارشد	مدارك پزشيكي
۴۰۹۴۴۶۹/۵۲	۸۲۲۰۳۶۸/۱۳۷	۷۷۷۹۵۴۴۱	۵۴۴۴۲۰۶۶	۱۵۳۰۴۷۲۸۸	۸۰۵۱۴۶۰۶	۶۸۹۸۶۹۸۶	۹۳/۵	۱۹	روزانه	ارشد	اقتصاد بهداشت
۴۹۱۳۵۸۹۸/۳۷	۱۰۴۲۲۷۶۶/۳۲	۱۰۳۱۸۵۳۸۶۶	۷۶۹۱۵۵۵۰۱	۱۹۲۹۰۸۳۷۸۷	۹۳۴۱۹۹۹۹	۶۸۹۸۶۹۸۶	۹۹	۲۱	روزانه	دكتري	مديريت خدمات
۵۶۵۶۶۰۹۲/۸	۱۰۶۲۶۳۵۹۳۳	۶۲۲۲۷۰۲۱	۴۴۶۱۹۳۴۶۸	۸۲۱۹۱۵۳۳۲	۹۳۴۱۹۹۹۹	۶۸۹۸۶۹۸۶	۵۸/۵	۱۱	روزانه	دكتري	مديريت اطلاعات
۹۸۱۱۱۶۷/۴۳	۳۶۶۰۸۸۳۳۷	۲۴۵۳۷۹۱۸۶	۸۴۲۹۱۰۳۶	۱۶۰۹۸۸۱۴۹/۸	۶۵۳۲۰۱۸۲	۶۷	۶۷	۲۵	شبهه	كاردي	مدارك پزشيكي
۱۴۱۱۲۳۳۷/۵	۱۰۸۳۲۶۶/۸۷	۱۰۷۲۵۳۰۰۵۰	۱۳۲۹۷۲۱۵	۴۸۵۰۲۲۲۹۴	۵۰۸۷۸۵۳۵۸/۸	۶۵۳۲۰۱۸۲	۹۹	۷۶	روزانه	كارشناسي	مديريت خدمات
۱۹۰۳۳۷۵۰/۶۵	۱۰۲۱۳۳۳۷/۰۶	۱۲۵۶۲۲۷۵۴۳	۲۲۲۶۸۸۶۸	۵۹۴۱۲۱۸۵۰	۵۲۷۸۷۵۴۲/۱	۱۱۰۹۶۱۴۲۴	۱۲۳	۶۶	روزانه	كارشناسي	كتابخاري
۱۲۸۰۵۰۱۶/۲۶	۹۸۸۹۰۲۲/۵۳۲	۴۹۹۳۹۵۶۳۸	۲۹۸۵۹۵۶۲۹۳	۳۳۱۵۶۴۷۶	۱۸۸۳۳۷۵۴۹/۶	۷۶۵۷۵۶۵۶	۵۰/۵	۳۹	روزانه	كارشناسي	مدارك پزشيكي
۱۱۵۴۳۳۳۷/۵۲	۷۵۰۶۵۷۸/۵۸۴	۱۰۷۲۴۴۰۷۳۷	۵۸۱۸۸۷۸/۶۲۲	۱۸۵۶۵۱۰۸	۸۸۱۹۹۸۴۲/۸	۰	۱۴۳	۹۳	شبهه	كارشناسي	مديريت خدمات
۱۲۶۷۲۷۸۶۹	۵۸۵۷۰۱/۲۵۲	۸۴۹۰۱۶۶۸۲	۵۰۵۳۱۵۶۸۰۳	۱۸۳۶۹۰۲۳۴	۶۶۰۳۳۳۲۹/۸	۰	۱۴۵	۶۷	شبهه	كارشناسي	كتابخاري
۷۷۶۰۷۴۸۶/۳	۷۲۹۷۴۲۰/۳۹۴	۴۸۸۹۳۷۱۶۶	۵۹۷۱۹۱۷۵۸۶	۹۲۸۳۳۳۳۲	۳۹۰۱۲۲۹۲/۸	۰	۶۷	۶۳	شبهه	كارشناسي	مدارك پزشيكي
۱۸۵۸۶۸۰۷۶۳	۸۹۰۲۸۵۶۰۸۴	۹۸۵۱۰۰۸۰۴۴	۶۳۰۰۳۷۲۸۰۷۶	۴۹۶۵۰۵۱۶۶۹	۴۰۶۱۶۶۱۲۵۳	۷۶۱۹۱۳۹۳	۱۱۰۷	۵۳۰			جمع

فهرست منابع

۱. آصف زاده، سعید. مبانی اقتصاد بهداشت و درمان، دانشگاه علوم پزشکی قزوین، ۱۳۸۲.
۲. رجیبی، احمد. طراحی و کاربرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) جهت هزینه یابی و محاسبه بهای تمام شده آموزش دانشجویان علوم پزشکی، ۱۳۸۳، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ۱۳۸۳.
۳. صراف، علی رضا. محاسبه قیمت تمام شده فعالیت ها تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها Activity Based Costing، ۱۳۸۱، تهران.
4. Zaman Samir, Cost Analysis For Hospital Care The Case Of EMBABA Hospital, Cairo, Egypt, 1993.
۵. نمازی، محمد. بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶ و ۲۷، ۱۳۸۷.
6. Acton D.D, and Cotton, W.D.J, "Activity Based Costing in a University Setting," Journal of Cost Management, (March/April).
- 7- Cleary J, Gerdson T & Obrien L. "The Activity Based Costing of Library and Information Technology Service in Higher Education." Journal of Cost Management. 1999.
8. Babed M & Balachandran, "Cost Driver Optimization in Activity Based Costing," The Accounting Review, (July 1993).
9. Bromwich M, "Management Accounting: Pathway to Progress," Management Accounting. (April 1994).
10. University of Alaska Unit Cost Analysis and Selected Operational Aspects November, 1993.
11. Dehayes D.W., and J.G. Loverinic "Activity-Based Costing for Assessing Economic Performance", New Directions for Institutional Research , No.82, (1994).
- 12- Mitchel M. "Activity-Based Costing in UK Universities", Public Money & Management, Vol.13, NO.1, (1996).
- 13- Sigfried, J.J., M. Getz, and K.H. Anderson, "Unraveling Higher Education's Costs", Planning for Higher Education, Vol.26, NO.2, (1995).
14. Cooper R., "The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What is an Activity-Based Cost System?", Journal of Cost Management, Summer, (1988).

مانده است حال آنکه در مورد گروهی از هزینه ها مانند هزینه های اداره آموزش، اداره امور مالی سهم دانشجویان شبانه بیشتر از دانشجویان دوره های کارشناسی و کاردانی می باشد. در این پژوهش دانشجویان شبانه از هزینه های مراکز فعالیت بالاسری و میانی که اغلب شامل هزینه های پشتیبانی می باشند، بر اساس مبنای خاص مشابه دانشجویان روزانه سهمی دریافت کرده اند. انجام این محاسبات می تواند نشان دهنده هزینه هایی باشد که توسط دانشکده جهت تربیت دانشجویان شبانه تحمل می شود. این حالت در مورد دانشکده هایی که دانشجوی شبانه ندارند و یا تعداد آنها به نسبت کمتر است از اهمیت چندان زیادی برخوردار نمی باشد، اما دانشکده مدیریت با نسبت تقریباً ۴۶ درصدی دانشجویان روزانه از کل دانشجویان، هزینه های فراوانی صرف تربیت دانشجویان شبانه می کند. با توجه به اینکه در دریافت بودجه و اعتبارات، چانه زنی همچنان نقش فراوانی در تخصیص اعتبارات دارد، اشاره به نتایج این بخش تأثیر فراوانی در دیدگاه های کارشناسان بودجه خواهد گذاشت.

نتایج به دست آمده از دو سناریو نشان می دهد که هزینه تمام شده تربیت دانشجو در کلیه رشته های مقطع دکترا بالاترین مقدار بوده و مقطع کارشناسی ارشد در رتبه بعدی قرار می گیرد. علت این موضوع را می توان در چند مورد به شرح زیر خلاصه کرد:

۱. تعداد کم دانشجویانی که در این مقاطع تحصیل می کنند.
۲. امکانات آموزشی خاص دوره های تحصیلات تکمیلی، مانند اینترنت اختصاصی، برگزاری جلسات مختلف شورای آموزشی و پژوهشی.
۳. استفاده از اساتید با درجه علمی بالاتر و اساتید مدعو در جلسات دفاع از پایان نامه ها که هزینه های بیشتری در بر دارد.
۴. سهم بالای امکانات پژوهشی اختصاص داده شده به این دانشجویان نسبت به سایر دانشجویان.
۵. پرداخت مساعدت تحصیلی از طرف وزارت بهداشت به دانشجویان مشمول بورسیه عام.
۶. استفاده از واحدهای معادل در دوره های تحصیلات تکمیلی (یک واحد درسی معادل یک و نیم واحد برای این گروه ها).