

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 تصمیم‌گیری‌های مدیران و خصوصاً اطلاعات مالی و هزینه‌ای، طراحی و به‌کارگیری یک سیستم بهای تمام شده که قادر به شناسایی و کشف هزینه‌ها 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 به‌کارگیری اطلاعات صحیح در تصمیم‌گیری‌ها 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 نمونه‌گیری هدفمند ۱۱ نفر به عنوان خیره 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

khozein@iau.ac.ir

۳ استادیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

alireza.matoufi@iau.ac.ir

۴ دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

۵ استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

khamaki@aliabadiu.ac.ir

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



مقدمه

بخش مهمی از منابع بودجه‌ریزی دولت صرف آموزش عالی و به ویژه دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری می‌گردد. 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 می‌تواند 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 بودجه‌ریزی خود را بر پایه روش علمی بنا نهند. در این چهارچوب محاسبه هزینه بهای تمام شده دانشگاه‌های 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 سال‌های 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 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 و همکاران، ۲۰۲۰). .. هدف عمده بودجه‌ریزی عملکرد اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (عالم، ۳، ۲۰۱۸). بر اساس ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری دستگاه‌های اجرایی ملزم به تعیین بهای تمام شده کالا و خدمات می‌باشند که تا کنون این مهم بدرستی انجام نشده است. امروزه به دلیل وجود متغیرهای بیشمار مؤثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران به ویژه در دولت و به دلیل تقاضای روز افزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد دولت بیشتر و نیاز به کاهش هزینه‌های جاری

1 Wouters

2 Golden

3 Allam

دولت، کنترل کسری - بهبود وظایف و کار کردهای آن - اثربخشی حاکمیت و افزایش بهره‌وری، لزوم استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده در دستگاه‌های اجرایی بخصوص در دستگاه‌هایی که امکان برون سپاری فعالیت‌های آنها به بخش خصوصی و یا مدیر واحد وجود دارد، بشدت ضروری می‌باشد. یکی از دلایل عمده عدم استقرار سیستم نوین بهای تمام شده در اینگونه دستگاه‌های اجرائی عدم وجود زیر ساخت‌های بهای تمام شده، آگاهی لازم در خصوص نحوه اجرای بهای تمام شده، روشها، رویه‌ها و دستورالعملها می‌باشد. 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 هزینه‌ها و بهای تمام شده نیازمند یک نظام بهای تمام شده قوی می‌باشند (آلباخ^۱ و همکاران، ۲۰۰۹). به طور کلی هدف از بهای تمام شده به عنوان سیستم تسهیل کننده فرآیند تصمیم‌گیری برای مدیریت به جهت بهبود عملکرد است (لونسون^۲، ۲۰۱۲)، بنابراین انتظار می‌رود 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^۳، 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 می‌کند. بدیهی است، شفافیت و پاسخگویی، تابعی از متغیرهای مختلف می‌باشد که یکی از مهمترین این متغیرها، پاسخ‌خواهی 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). بکارگیری مبنای حسابداری مناسب، پیروی از اصول و قواعد پیشنهادی سازمان‌های بین‌المللی و طراحی نظامی که بهای خدمات و کالاهای ارائه شده توسط دولت را محاسبه نماید، از جمله ضرورت‌هایی است که باید توسط قانون‌گذاران مالی مدنظر قرار گیرد. موضوعی که امروزه 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

تمام شده خدمات و کالاهای دولتی را به طور مناسب محاسبه نماید، احساس می شود. همچنین نبود اطلاعات شفاف از بودجه ریزی عملکرد دستگاه های اجرایی، بخشی از تبعات فقدان چارچوب مذکور می باشد (حساس یگانه و قدیری، ۱۳۹۰). یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخگویی، گزارش های 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 گزارش های مالی قابل استخراج از آنها بتوانند، علاوه بر ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، شرایط لازم را برای ادای قسمتی از مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم نمایند (گولدن^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

در بودجه ریزی عملکرد علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت ها و طرح ها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه های 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 و کنترل عوامل بهای تمام شده تلقی می گردد و با بررسی اطلاعات جمع آوری شده و آرایه آن به مدیران امکان کنترل عوامل بهای تمام شده خدمات و تولید مراکز مختلف هزینه را فراهم شده و مدیریت با مقایسه بین هزینه های بودجه شده و هزینه های واقعی، به تجزیه و تحلیل 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 دستگاه های دولتی مستلزم کاربرد حسابداری بهای تمام شده، به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیتهاست (الحسین^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). کیسماوادی^۳ (۲۰۲۳) معتقد است نقش سیستم قیمت تمام شده در سازمان های 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^۴ و همکاران، ۲۰۰۵). سیستم قیمت تمام شده به عنوان سنگ زیربنای پاسخگویی مالی تلقی می شود 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 بودجه ریزی عملکرد (عملیاتی)

1 Golden

2 AlHusain

3 Kismawadi

4 Hupkes

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 می‌گردد (کاکار^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مدیران باید با دقت هزینه‌ها را منعکس کنند و اطمینان حاصل نمایند که با اهداف 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 برنامه‌ها و پروژه‌ها بوده که نهایتاً 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 داده‌های 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 تاثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی اقدام کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان می‌دهد که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت پاسخگویی مالی بخش عمومی موثر نیست. مهرمنش (۱۳۹۸) معتقد است استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود. 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، بودجه‌ها 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

هونگر^۱ و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی اهمیت مسئولیت پاسخ گویی در بخش عمومی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای بودجه ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته اند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که هدفهای دولت از اجرای سیستم بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به منظور بهبود مسئولیت پاسخ گویی برنامه ها است. تیروول-کارمودی^۲ 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. نیروولا^۳ 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 می کنند 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^۴ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی هزینه های بهای تمام شده و عملکرد پرداختند. تجزیه و تحلیل داده های تابلویی با تخمینگر خطاهای استاندارد تصحیح شده پانل در ۳۷ شرکت آفریقای جنوبی نشان می دهد که بودجه ریزی 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 مؤلفه های بهای تمام شده دانشگاه های وزارت علوم تحقیقات و فن آوری با تأکید ارتقاء پاسخگویی و بودجه ریزی عملکرد صورت نگرفته است. از آنجائیکه حوزه حسابداری بخش دولت بسیار گسترده و دارای مفاهیم پیچیده و اغشته به قوانین و مقررات مختلف دولتی می باشد، در این حوزه تحقیقات بسیار محدودی انجام شده است. این تحقیق که در زیرمجموعه وزارت علوم انجام می شود 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

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 کشور است. برای مصاحبه تنها افرادی انتخاب شدند که دانش، تجربه و شناخت کافی از موضوع دارند. در اینگونه پژوهش‌ها، نمونه‌گیری مورد نیاز، نمونه‌گیری هدفمند است که بر اساس سازه‌هایی 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 مآخذ اصلی داده‌ها مصاحبه بوده است به طوری که مصاحبه‌های ابتدایی به صورت اکتشافی و توصیفی بوده‌اند و به تدریج پس از انجام هر مصاحبه، کدگذاری مصاحبه به مصاحبه داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها انجام می‌گردید و به وسیله روش مقایسه دائمی داده‌ها کدهای نظری از طریق کدگذاری باز پدیدار می‌گردید و به همین منوال کدگذاری‌های ۱۱ مصاحبه انجام گردید و مفاهیم و طبقات فرعی و اصلی ظهور یافت. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

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

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

منابع : یافته های پژوهش

یافته‌ها

اجرای روش تئوری داده‌بنیاد با انجام مصاحبه‌ها، گردآوری و کدگذاری داده‌ها آغاز گردید به طوری که پژوهشگر با انجام مصاحبه‌های اکتشافی اولیه مهارت بیشتری در انجام مصاحبه یافته که این امر برای پژوهش بسیار مهم بود؛ همچنین رکوردهای ضبط شده مصاحبه‌ها در یک پایگاه داده نامگذاری و ذخیره شده‌اند که این پایگاه داده بر مبنای نام مصاحبه شونده، فایل صوتی مصاحبه و تاریخ انجام مصاحبه‌ها 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 نمونه‌گیری نظری انجام می‌گردد به طوری که مصاحبه با جامعه آماری پژوهش تا جایی ادامه می‌یافت که مفاهیم آن مقوله متراکم و غنی شود. لازم به ذکر است که نمونه‌گیری نظری برای مصاحبه‌ها براساس تعداد مصاحبه‌شوندگان بلکه براساس میزان نقش آنها در متراکم کردن مقوله‌ها انجام شده است. هر چند طبق سوالات تحقیق و مدل مفهومی تحقیق از هر مصاحبه شونده در رابطه با ابعاد دیگر نیز سوال می‌شد ولی روند مصاحبه‌ها نشان می‌داد که هر مصاحبه شونده در جایگاه تخصصی خود می‌توانست در چه مقوله کمک بیشتری نماید و این از مزیت‌های نمونه‌گیری نظری برای گردآوری داده‌ها در پژوهش‌های کیفی می‌باشد که گردآوری داده‌ها براساس اشباع نظری ادامه می‌یابد. در جدول ۲ چندین نمونه از شواهد گفتاری و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها ارائه شده است.

جدول ۲. بخشی از شواهد گفتاری یا گزاره‌های کلامی و مفاهیم استخراج شده

منبع	شواهد گفتاری یا کلامی	مفاهیم اولیه
قسمتی از مصاحبه شماره یک	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.	وضعیت موجود الگو سیستمی دانشگاه

بخشی از مصاحبه شماره ۲	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 می‌گیریم. هزینه‌های آموزش و پژوهش بخش عمده هزینه‌های دانشگاههاست که بدرستی اندازه گیری نمی‌شود.	نظام پیاده سازی دانشگاه هزینه‌های آموزشی دانشجویان
بخشی از مصاحبه شماره ۳	محاسبه بهای تمام شده می‌تواند در تصمیم‌گیری بهتر به ما کمک کند. و حتما یکی دیگر از محاسن آن می‌توان به شفافیت صورت‌های مالی اشاره کرد. اما زیر ساختهای آن کامل نیست.	تصمیم‌گیری درست شفاف سازی مالی
بخشی از مصاحبه شماره ۴	دانشگاه‌های وزارت علوم را بخواهیم نسبی نگاه کنیم باید بگویم که نیروهای ماهر تر دارد. که به این معناست که نیروی‌های آموزش دیده تری دارند. ولیکن در مورد بهای تماش شده باید آموزش بیشتری داده شود	استفاده از نیروهای ماهر توجه به آموزش نیروی انسانی
بخشی از مصاحبه شماره ۵	خیلی از دستگاه‌های دولتی نرم افزار مالی را دارند اما مهم یکپارچگی این نرم افزارها است همین که از این نرم افزارها هم باید استفاده کرد. در دانشگاه یکپارچگی نرم افزارها یا کم است یا وجود ندارد	یکپارچگی نرم افزارهای مالی استفاده از نرم افزارهای مالی
بخشی از مصاحبه شماره ۶	سیستم‌ها در دانشگاه‌های وزارت علوم و هم وزارت بهداشت تنوع بیشتری دارد زیر سیستم‌های 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 تصمیم‌گیری ارائه می‌کند.	تنوع سیستمهای دانشگاهی رسیدن به اطلاعات دقیق‌تر

بخشی از مصاحبه شماره ۷	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 سربرار چیست. در دانشگاهها این تفکیک کامل نیست و مراکز هزینه بدرستی شناسائی نمی شود.	تفکیک اقلام هزینه‌ها شناسایی انواع هزینه‌ها
بخشی از مصاحبه شماره ۸	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	تشکیل تیم‌های تحقیقاتی استفاده از اساتید خبره دانشگاهی
بخشی از مصاحبه شماره ۹	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.	بازنگری سرفصل‌های بودجه‌ریزی استفاده از اساتید خبره
بخشی از مصاحبه شماره ۱۰	درباره بهای تمام شده ما باید ببینیم که دیگر کشورها چگونه آن را به کار می‌برند تا بتوانیم مدیریتتی برای عملکردها داشته باشیم. هرچند که ساختار مالی کشورها متفاوت است .	الگوپذیری از بودجه‌ریزی سایر کشورها مدیریت عملکرد
بخشی از مصاحبه شماره ۱۱	در بحث دانشگاه ما مدیرانی را باید انتخاب کنیم که تخصص و تبحر لازم را برای انجام امور داشته باشند.	انتخاب درست مدیران توجه به تخصص‌گرایی

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

کدگذاری باز، در این 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 یافته‌های حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها مطابق جدول ۳ ارائه گردید.

جدول ۳. 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. در نظر گرفتن اهداف کوتاه مدت و بلندمدت. استراتژی مدیریت.
کنترل‌های مالی و یکپارچگی سیستمها	کنترل مالی و تخصیص صحیح هزینه‌ها	کنترل‌های مالی. کنترل و نظارت. قابلیت اتکا صورت‌های مالی.
	شفافیت مالی	ارائه اهداف شفاف تر. افزایش شفافیت اطلاعاتی. رعایت قوانین و مقررات‌های مالی. رسیدن به اهداف شفاف تر. رسیدن به اطلاعات دقیق تر. شفاف سازی مالی.
	تخصیص درست بودجه	محدودیت منابع مالی. آگاه بودن از میزان تخصیص بودجه‌ها. استقرار بودجه. برنامه ریزی. بودجه‌ریزی. تخصیص دادن بودجه.

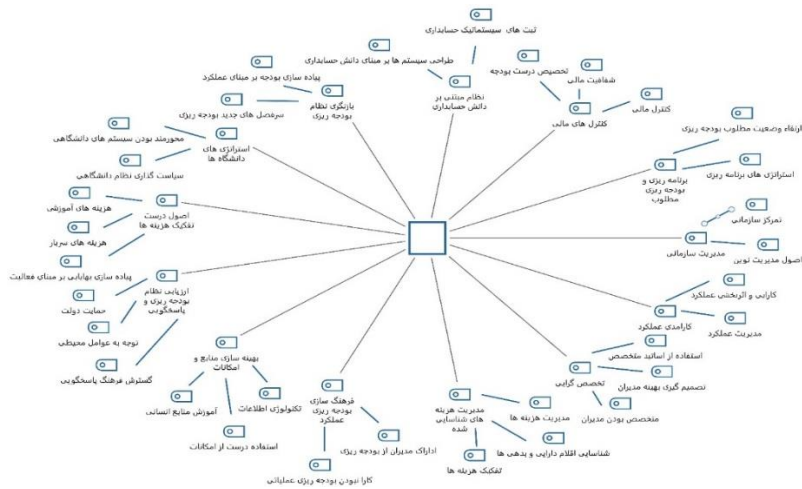
مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
نظام مبتنی بر دانش حسابداری	ثبت‌های سیستماتیک حسابداری و تخصیص صحیح هزینه‌ها	ثبت‌های حسابداری. سیستماتیک بودن ثبت‌ها. توجه به حسابداری مدیریت.
	طراحی سیستم‌ها بر مبنای دانش حسابداری	طراحی سیستم‌های مبتنی بر دانش حسابداری. توجه به حسابرسی عملکرد. عدم کارایی بودجه‌ریزی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

مقولات اصلی	مقولات فرعی	کدهای اولیه
	شناسایی 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 بهایابی بر مبنای 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 بودجه ریزی 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.

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 بودجه ریزی عملیاتی فعلی	توجه به سیستم تعهدی. توجه به عدم کارایی بودجه ریزی عملیاتی. عملکرد ضعیف بودجه ریزی عملیاتی.
	ادراک مدیران از نظام مالی و بودجه ریزی	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 هزینه های شناسایی شده	تفکیک هزینه ها	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 هزینه ها	ردیابی هزینه ها. مدیریت هزینه ها. کنترل و پایش هزینه ها.
	متخصص بودن مدیران	انتخاب درست مدیران. توجه به تخصص گرایی. عدم انتخاب مدیران با ریسک بالا.

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

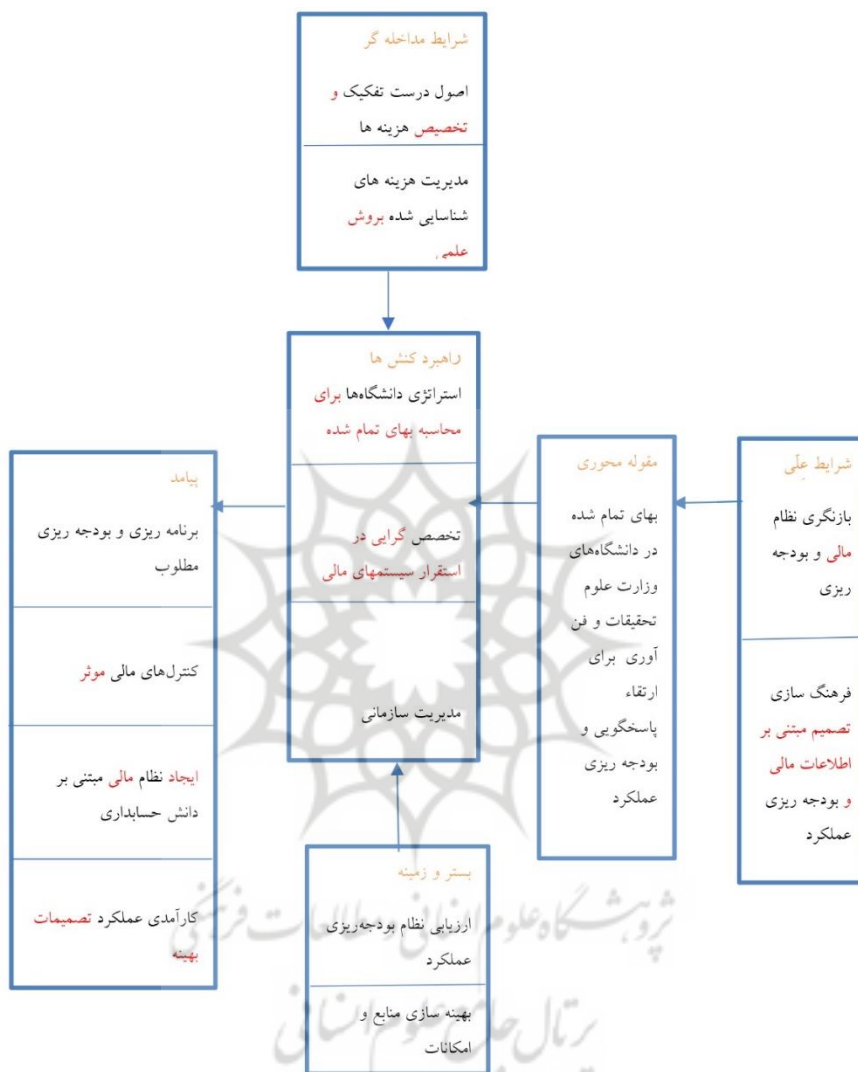
منابع : یافته های پژوهش
 پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 پرتال جامع علوم انسانی



نمودار ۱. الگوی بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد



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



نمودار ۲. الگوی پارادیمی بهای تمام شده بهای تمام شده در دانشگاه‌های وزارت علوم تحقیقات و فن آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

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 فن آوری با تأکید بر پاسخگویی و بودجه‌ریزی عملکرد

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

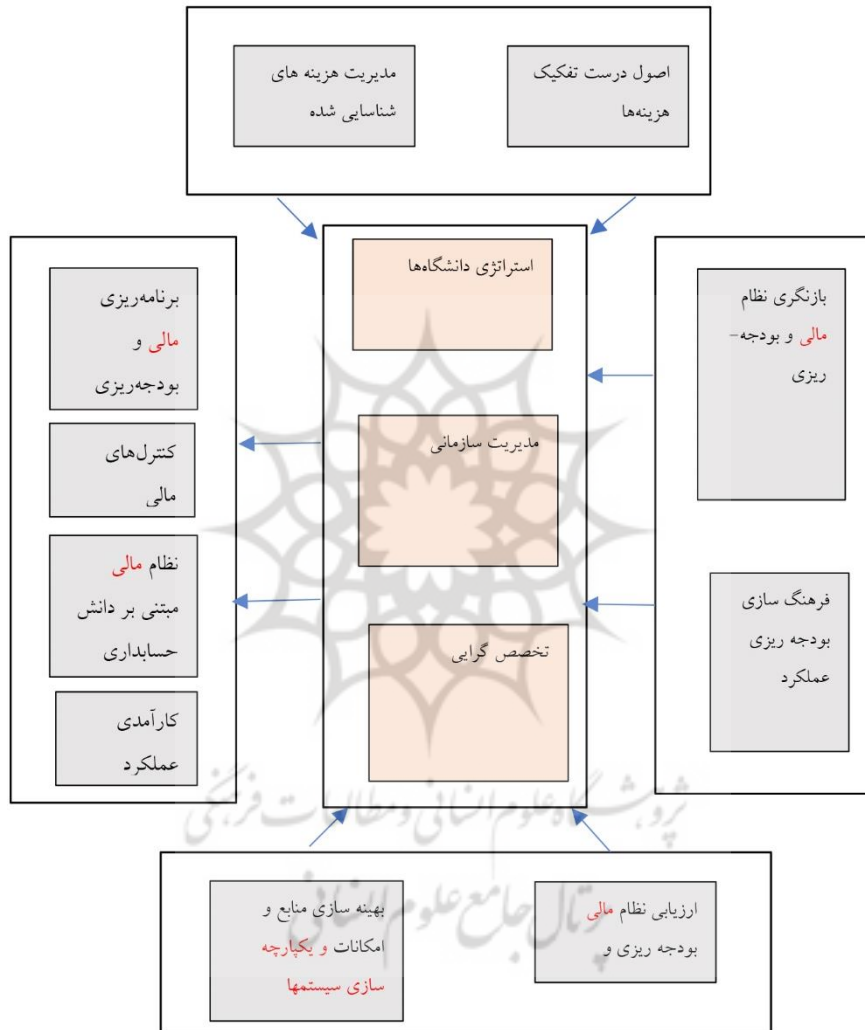
محورمند بودن سیستم‌های دانشگاهی	استراتژی دانشگاه‌ها	راهبرد کنش‌ها
سیاست‌گذاری نظام دانشگاهی		
متخصص بودن مدیران	تخصص گرایی	
تصمیم‌گیری بهینه مدیران		
استفاده از اساتید متخصص		
هزینه‌های آموزشی	اصول درست تفکیک هزینه‌ها	
هزینه‌های سربار		
پیاده سازی بهیابایی بر مبنای فعالیت		
تفکیک هزینه‌ها	مدیریت هزینه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

منابع : یافته های پژوهش

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

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.



نمودار ۳. الگوی مفهومی پژوهش

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 هزینه‌ها می‌پردازد. اکثر مدیران دانشگاه‌ها نیز به همین دیدگاه عادت دارند و تنها به جمع هزینه‌های دستگاه در هر یک از طبقه‌های مواد هزینه‌ای توجه می‌کنند و سیستم بهایی 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 اندازه‌گیری مخارج برحسب منابع، به اندازه‌گیری هزینه‌ها 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 دانشگاه‌ها قرار گیرد مبنای معتبرتری برای تصمیم‌گیری در اختیار خواهند داشت در حال حاضر سیستم حسابداری دانشگاه‌های وزارت علوم چنین شرایطی را فراهم نمی‌کند. 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 می‌بایست قوانین و آئین نامه‌های 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، زمینه‌های 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 برنامه‌های توسعه کشور و نظر به اهمیت اطلاعات بهای تمام شده در قابلیت بودجه‌ریزی عملکرد و بهبود پاسخگویی به نظر می‌رسد استفاده از سیستم بهایی ABC مناسب بسیار حایز اهمیت است و باید در راستای اصلاح سیستم‌های هزینه‌یابی و محاسبه قیمت تمام شده در بخش عمومی اهتمام جدی از طریق وزارت علوم و وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرد 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 یافته‌های 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

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 تصمیم‌گیری مدیران، کارایی و بهبود اثر بخشی خواهد شد. لذا استفاده از سیستم بهای تمام شده که بتواند با بهره‌گیری از تکنیک‌های مناسب، نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را پوشش دهد، تأکید می‌گردد. 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.



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 مبنای 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. چشم‌انداز 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 خواجهی 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.

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 Accountability of Financial Sector Supervisors: 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

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.