

دوفصلنامه علمی - تخصصی «آموزش در علوم انسانی»

شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۵: ۱۷۱-۱۴۵

## به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در تعیین بهای تمام‌شده خدمات آموزشی مرکز آموزش کوتاه‌مدت (مطالعه موردی: استان آذربایجان غربی)

حسین یوسفی پاشایی\*

سید جعفر ایرانی\*\*

### چکیده

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) با تعیین کاربرد منابع، قیمت تمام‌شده را محاسبه می‌کند. این روش برای محاسبه بهای تمام‌شده خدمات آموزشی مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه در سال ۱۳۹۴ به کار گرفته شده است. در مرحله اول، بخش‌های مرکز به سه دسته کلاس‌ها و مدرسان، کادر اداری و پشتیبانی، ملزومات جاری و مصرفی تقسیم‌بندی شد. در مرحله دوم، مراکز فعالیت با تحلیل فعالیت مشخص شد. در مرحله سوم، هزینه‌های مراکز فعالیت آموزشی و اداری به بخش‌های عملیاتی بر اساس میزان فعالیت آنها تخصیص داده شد. در مرحله آخر بر اساس کاربرد اهداف هزینه از خدمات مراکز فعالیت بهای تمام‌شده خدمات آموزشی محاسبه شد. داده‌ها و اطلاعات هزینه‌ای از اسناد و دفاتر حسابداری مرکز مورد نظر جمع‌آوری و در نرم‌افزار اکسل تجزیه و تحلیل شد و هزینه‌های ایجادشده به فعالیت‌ها تسهیم و سرشکن شد. در پایان مشاهده شد که به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در این مرکز امکان‌پذیر است. این روش به دلیل استفاده از مکانسیم‌ها و روش‌های صحیح‌تر در مقایسه با روش حسابداری سنتی، بهای تمام‌شده خدمات آموزشی را صحیح‌تر و دقیق‌تر محاسبه می‌کند و اطلاعات مفید و کاربردی را در اختیار مدیران و مسئولان جهت اخذ تصمیمات استراتژیک، عملیاتی و کوتاه‌مدت قرار می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** هزینه‌یابی (ABC)، آموزش کوتاه‌مدت، تحلیل فعالیت، حسابداری سنتی، تسهیم.

hupa1361@gmail.com

irani@acecr.ac.ir

\* نویسنده مسئول: کارشناسی ارشد، مدیریت دولتی، جهاد دانشگاهی

\*\* کارشناسی ارشد، مدیریت اجرایی، جهاد دانشگاهی

## مقدمه

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، یکی از سیستم‌های نوین هزینه‌یابی محصولات و خدمات است که نیازهایی از قبیل محاسبه صحیح‌تر بهای تمام‌شده محصول، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت‌های زائد، شناخت محرک‌های هزینه، برنامه‌ریزی عملیات و تعیین راهبردهای تجاری را برای واحد اقتصادی برآورده می‌سازد. مراکز آموزش کوتاه‌مدت و دانشگاه‌ها، یکی از بخش‌های مهم و اثرگذار در هر کشور محسوب می‌شود که عملکرد آنها بر سایر بخش‌های جامعه تأثیر اساسی دارد. در سازمان‌های خدماتی، هزینه‌های دستمزد، بخش عمده هزینه‌هاست و از این‌رو هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند مبنایی برای تخصیص بهینه این هزینه‌ها باشد. وجود هزینه‌های سربار، نحوه تخصیص مناسب آن به کالا یا خدمات ارائه‌شده، تأثیر آن بر بهای تمام‌شده و در نهایت اتخاذ تصمیم درباره‌ی مهم‌ترین موضوعات فراروی مدیران، از جمله موارد مهمی است که ضرورت پژوهش حاضر را فراهم نموده است.

در بخش آموزش کوتاه‌مدت، در مقایسه با سایر بخش‌ها، مطالعات و اقدامات عملی شایسته‌ای درباره‌ی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت انجام نشده است که پرداختن به این موضوع، مهم و ضروری است. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر بر اهمیت به کارگیری اطلاعات صحیح و دقیق در تصمیم‌گیری‌ها و لزوم شفاف‌سازی هزینه‌ها و منابع درآمدی تأکید شده است که این امر، اهمیت توجه به این مسئله را مشهودتر می‌کند.

## پیشینه داخلی

جبارزاده و مرادی (۱۳۹۳) در تحقیقی نشان دادند که روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا، مدلی ساده‌تر، ارزان‌تر و به‌مراتب قدرتمندتر از رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت متداول است. این مدل، فرآیند هزینه‌یابی را از طریق حذف نیاز برای مصاحبه و نظرسنجی از کارکنان برای تخصیص هزینه‌های منابع به فعالیت‌ها، پیش از حرکت دادن آنها به سوی اهداف هزینه، ساده می‌نماید.

عباسی (۱۳۹۱)، در کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در رشته‌های تحصیلی علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی، قیمت تمام‌شده هر یک از رشته‌های علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی‌آباد کتول را محاسبه نموده است. اطلاعات مالی از اسناد و صورت‌های

\_\_\_\_\_ به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در .. / ۱۴۷

مالی واحد برای سال تحصیلی ۱۳۸۶-۱۳۸۷ استخراج شده و در مراحل محاسباتی از روش رگرسیون استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که امکان شناسایی فعالیت‌های موجود هزینه، محرک‌های هزینه و منابع سربار به تفکیک سربار مستقیم و غیر مستقیم و تخصیص آن بین رشته‌های علوم انسانی واحد دانشگاهی وجود دارد.

عباسی و صابری (۱۳۹۱) در مقاله «کاربرد روش‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و سنتی در محاسبه قیمت تمام‌شده آموزش دانشجویان»، با استفاده از مدل رگرسیون، سربار به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای هر گروه آموزشی تخصیص داده و سپس با نتایج روش سنتی تخصیص سربار مقایسه کرده‌اند. برای این منظور از آزمون T برای دو گروه وابسته و آزمون رتبه‌ای علامت ویلکاکسون استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که قیمت تمام‌شده رشته‌های تحصیلی در هر دو گروه آموزشی به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، کمتر از قیمت تمام‌شده هر رشته تحصیلی به روش سنتی است.

نمازی و شمس‌الدینی (۱۳۹۵) در مقاله‌ای به بررسی تأثیر یادگیری بر مبنای روش‌های «مدل میانگین زمان انباشته» و «مدل نهایی هزینه تجمعی» بر سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عمل‌گرا پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد منحنی یادگیری و روش محاسبه آن تأثیر بااهمیتی روی قیمت تمام‌شده، انحرافات هزینه و بودجه حاصل از فعالیت دارد.

خادمی‌پور و اکبری نفت چالی (۱۳۹۲) در مقاله «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا» با مطرح کردن سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا، یکنوع ساده‌سازی پیش از وقوع انجام دادند. این سیستم بر عامل زمان تکیه دارد. اشتباه در برآورد زمان و معادله زمانی موجب انحراف در سیستم خواهد شد.

### پیشینه خارجی

توجه و علاقه‌مندی نویسندگان و محافل علمی برای استفاده از روش هزینه‌یابی در بین مراکز آموزشی به اواسط دهه ۸۰ میلادی برمی‌گردد. جاررات<sup>۱</sup>، هان‌هام<sup>۲</sup> و ناو<sup>۳</sup>

- 
1. Jarratt
  2. Hanham
  3. Nao

نسبت به دیگران در توسعه و کاربرد مفاهیم هزینه‌یابی و شناسایی هزینه‌های بخش آموزش سهم بیشتری داشته‌اند. آنها معتقد بودند که استفاده از مفاهیم حسابداری مدیریت در مراکز آموزشی می‌تواند آنها را در برنامه‌ریزی، نظارت و تخصیص بهینه منابع کمک کند.

در مقاله دلویت و همکاران (۲۰۰۴) در حسابداری تعهدی، آثار مالی مبادلات و رویدادها، به هنگام وقوع و بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجوه نقد شناسایی می‌شود.

هرمیستون در سال ۱۹۹۹، مقاله‌ای در هشتمین کنفرانس سراسری مؤسسات تحقیقاتی و برنامه‌ریزی در کشور کانادا ارائه داد. وی با توجه به نتایج حاصل از اجرا و به کارگیری سیستم‌های هزینه‌یابی در دانشگاه مانتی توبا - که این مطالعه در آنجا انجام شده است - به تجزیه و تحلیل هزینه‌های این دانشکده در طول یک دوره مالی پرداخته است.

اثر بخشی روش هزینه‌یابی و به کارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بین دانشگاه‌ها به طور عمده در پژوهش کروپر و دریوری (۱۹۹۶) مورد توجه قرار گرفت. این دو نویسنده با انجام یک تحقیق مقطعی از دانشگاه‌های موجود در کشور انگلستان در یک دوره پنج‌ساله (از سال ۱۹۹۰-۱۹۹۵)، دانشگاه‌های این کشور را از نظر سیستم هزینه‌یابی و شناسایی هزینه‌ها مقایسه کردند. برای این منظور، پرسشنامه تهیه‌شده را برای صد و یازده عضو این دانشگاه‌ها - که بیشتر مدیر گروه‌ها و مسئولان بخش مالی بودند - ارسال کردند. از این تعداد پرسشنامه، ۴۷٪ آن ارجاع و قابل استفاده شد. نتایج این مطالعات، برخی اطلاعات مناسب را برای مقایسه بین سیستم‌های هزینه‌یابی دانشگاه‌ها فراهم کرد.

کشورهای زیادی تا به حال از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دانشگاه‌ها استفاده کرده‌اند. به عنوان مثال دانشگاه منچستر در کشور انگلستان از این سیستم برای شناسایی و کشف دقیق هزینه‌ها استفاده کرد (Hermiston, 1999).

تأکید حسابداری تعهدی بر کلیه دارایی‌ها و نه فقط وجوه نقد است. مستندات حاصل از نظام یادشده شامل اطلاعات کاملی درباره جریان‌های نقدی نیز هست، به گونه‌ای که صورت جریان‌های وجوه نقد جزء جدانشدنی مجموعه صورت‌های مالی تنظیم‌شده در نظام حسابداری تعهدی به شمار می‌آید (Loudder et al, 1992).

به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در .. / ۱۴۹  
در نظام حسابداری تعهدی، تحصیل دارایی از مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شود و  
بهای تمام‌شده آن، در طول عمر مفید مورد انتظار دارایی مورد نظر سرشکن می‌شود.  
این به معنای اجتناب‌ناپذیر بودن شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها در نظام حسابداری  
تعهدی و البته تحمل مخارج و هزینه‌های مربوط است (Loudder et al, 1992).

### هدف پژوهش

هدف این تحقیق، بررسی به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در تعیین  
بهای تمام‌شده خدمات آموزشی در مراکز آموزش کوتاه‌مدت و بررسی استفاده از مدل  
هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در محاسبه هزینه‌های آموزش کوتاه‌مدت است.

### پرسش‌های پژوهش

۱. آیا به کارگیری مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز خدمات آموزشی  
کاربرد دارد؟
۲. آیا به کارگیری مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز خدمات آموزشی  
موجب محاسبه واقعی‌تر هزینه‌ها می‌شود؟

### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری شامل دوره‌های کوتاه‌مدت آموزشی مرکز مورد مطالعه برای ترم  
تابستان سال تحصیلی ۱۳۹۴ است.

### قلمرو پژوهش

تاکنون در ایران پژوهشی برای محاسبه بهای تمام‌شده دوره‌های آموزشی کوتاه‌مدت  
بر اساس فعالیت صورت نگرفته است. از این‌رو از نظر قلمرو مکانی و زمانی، این تحقیق  
دارای نوآوری است. بازه زمانی تحقیق شامل یک ترم تحصیلی (ترم تابستان سال ۱۳۹۴)  
است. قلمرو مکانی تحقیق حاضر، مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه است که بنا بر  
طبقه‌بندی اطلاعات و صلاح‌دید مرکز یادشده از قید نام مرکز خودداری شده است.

### روش تحقیق و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

اجرای تحقیق از نوع پیمایشی و از طریق مراجعه حضوری محقق است. تحقیق از حیث ماهیت و هدف، کاربردی است و از لحاظ کمی و کیفی، تحقیق کیفی است. اطلاعات لازم برای رد یا قبول فرضیه‌های پژوهش از طریق مراجعه حضوری به مرکز و اسناد و دفاتر حسابداری برای گردآوری و از نرم‌افزار اکسل برای طبقه‌بندی و مرتب کردن داده‌ها استفاده می‌شود. برای تأیید یا عدم تأیید سؤال‌ها، از روش‌های توصیفی و مقایسه‌ای استفاده می‌شود.

### طراحی مدل و به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در مرحله طراحی سیستم، طراحی فعالیت‌ها باید طوری انجام شود که کمترین هزینه و پیچیدگی را داشته باشد تا فراهم‌کننده اطلاعات جزئی در تمامی سطوح فعالیت‌ها و در راستای بهبود فرایندها باشد. طراحی شامل مراحل زیر است:

- تعیین هدف هزینه با توجه به نوع سازمان
- تعریف مراکز فعالیت و گروه‌بندی فعالیت‌ها در داخل مراکز فعالیت
- آنالیز فعالیت درون مراکز فعالیت جهت مشخص کردن فعالیت‌های مربوط به هر کدام از اهداف هزینه
- شناسایی منابع مورد نیاز برای انجام هر یک از فعالیت‌ها و ویژگی‌های هر یک از منابع
  - تعریف و شناسایی محرک منابع
  - عملیات هزینه‌یابی در مراکز فعالیت
  - تعریف و شناسایی محرک‌های هزینه برحسب مراکز فعالیت
  - عملیات تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم به هدف هزینه
  - محاسبه بهای تمام‌شده هدف هزینه

## مراحل طراحی و به کارگیری سیستم پیشنهادی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در

### مرکز آموزش مورد مطالعه

برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه، مراحل زیر دنبال شده است که ترتیب مراحل انجام، به شرح زیر است:

- **گام اول:** شناسایی وضعیت سیستم موجود از جنبه‌های مختلف، تشریح اهداف و برگزاری دوره‌های آموزشی. برای جمع‌آوری اطلاعات به همکاری و استفاده از کارشناسان مرکز مورد بررسی نیاز بود که پس از بررسی و آموزش همکاران درباره نحوه گردآوری اطلاعات، فرم‌ها در اختیار آنها قرار گرفت.
- **گام دوم:** تفکیک فعالیت‌ها و خدمات آموزشی با توجه به هدف هزینه. از آنجا که هدف هزینه در این پژوهش، محاسبه بهای تمام‌شده مقاطع آموزشی است، فعالیت‌هایی که درباره هر یک از اهداف هزینه است، همراه با درصد آن فعالیت مشخص شد تا صرفاً این فعالیت‌ها به هدف هزینه تخصیص یابند.
- **گام سوم:** انتخاب مبنای تسهیم هزینه برای تخصیص هزینه‌های هر مقطع آموزشی به هدف آن. برای تسهیم هزینه‌های هر مقطع، یک مبنای تسهیم تعریف شد تا بر اساس آن، هزینه‌های ایجادشده در هر مقطع به هدف هزینه تخصیص یابد.
- **گام چهارم:** تسهیم هزینه‌های مربوط به مرکز آموزش (هزینه‌های غیر مستقیم سرباری) به هر یک از اهداف هزینه. با استفاده از مبناهای تسهیم هزینه که برای هر سطح تعریف شد، هزینه‌های غیر مستقیم سرباری به اهداف هزینه تخصیص می‌یابد.
- **گام پنجم:** آنالیز فعالیت در هر مقطع آموزشی برای شناسایی بخش‌های مختلف و فعالیت‌هایی که توسط هر بخش در راستای اهداف هزینه‌های متعدد انجام می‌شود. با آنالیز فعالیت‌ها، درصد فعالیت‌ها و هزینه‌های مربوط به هر مقطع مشخص شده، تا بر این اساس این گروه از هزینه‌ها به هر مقطع، متناسب با میزان استفاده از فعالیت‌ها تخصیص یابد.
- **گام ششم:** هزینه‌یابی مراکز فعالیت. با توجه به نتایج آنالیز فعالیت و طول ترم

آموزشی، هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های مستقیم و فعالیت‌های سرباری غیر مستقیم از دفاتر حسابداری شناسایی می‌شود و برحسب نوع هزینه در هر مقطع آموزشی تفکیک می‌گردد.

گام هفتم: تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم به هر مقطع آموزشی. در این مرحله با توجه به مبنای تعریف شده در هر یک از مراکز فعالیت پشتیبانی، هزینه‌های این مرکز به اهداف هزینه (مقاطع آموزشی مرکز) تخصیص می‌یابد، تا بر این اساس با مشخص کردن منابع مورد نیاز برای ارائه سطوح آموزشی و هزینه‌های ایجاد شده، بهای تمام شده یک ساعت خدمات آموزشی هر یک از کلاس‌های مقاطع آموزشی و هر یک از فراگیران محاسبه گردد.

### تعیین سطوح و مقاطع آموزشی و حق التدریس و مزایای مدرسان مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه

در این مرکز، آموزش زبان انگلیسی از مبتدی تا پیشرفته در سه سطح کودکان، نوجوانان و بزرگسالان برگزار می‌شود. هر یک از این سطوح خود شامل مقاطع آموزشی مختلفی است. در جدول ذیل آمار فراگیران در ترم تابستان ۱۳۹۴ آمده است. هر مدرس برای یک کلاس در طول یک ترم آموزشی، چهل ساعت تدریس می‌کند.

جدول ۱- فهرست حق التدریس کلاس‌های تشکیل شده مرکز آموزش در تابستان ۹۴

سطح آموزشی	ردیف	مقطع	تعداد کلاس تشکیل شده	میانگین نفرات در هر کلاس	میانگین نفرات در تمام کلاس‌ها	مركز (ریال)	حق الزحمه هر ساعت تدریس مدرس به اضافه ۲۰٪ سهم بیمه	کلاس در یک ترم	ساعت تدریس شده هر کلاس در یک ترم	حق الزحمه مدرس برای هر کلاس در یک ترم (ریال)	حق الزحمه مدرس برای هر مقطع در یک ترم (ریال)
سطح کودکان	۱	kids1	۴۶	۱۷	۷۸۲	۶۴,۳۹۰	۴۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۱۱۸,۴۷۷,۶۰۰		
	۲	kids2	۱۲	۱۷	۲۰۴	۶۴,۳۹۰	۴۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۳۰,۹۰۷,۲۰۰		
	۳	kids3	۱۶	۲۰	۳۲۰	۶۴,۳۹۰	۴۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۱,۲۰۹,۶۰۰		
	۴	kids4	۱۹	۱۹	۳۶۱	۶۴,۳۹۰	۴۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۸,۹۳۶,۴۰۰		



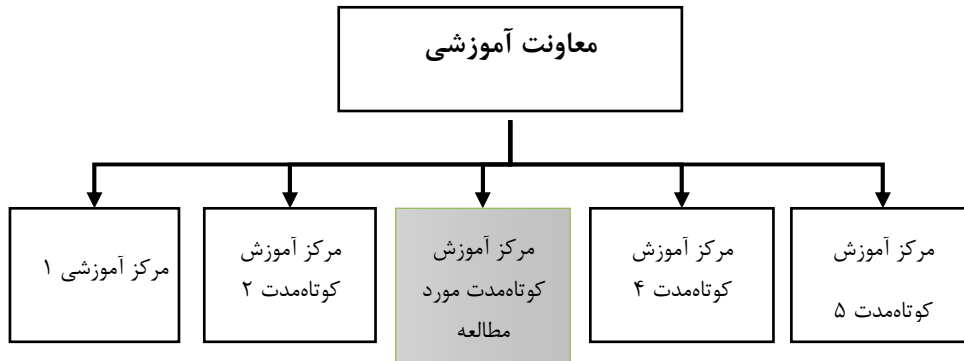
به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در .. / ۱۵۳

۲۵,۷۵۶,۰۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۱۷۰	۱۷	۱۰	kids5	۵
۱۸,۰۲۹,۲۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۱۲۶	۱۸	۷	kids6	۶
۲۰,۶۰۴,۸۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۱۳۶	۱۷	۸	kids7	۷
۱۲,۸۷۸,۰۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۸۵	۱۷	۵	kids8	۸
۲۸,۳۳۱,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۱۹۸	۱۸	۱۱	kids9	۹
۵,۱۵۱,۲۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۲۴	۱۲	۲	kids10	۱۰
۱۰,۳۰۲,۴۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۴۰	۶۴,۳۹۰	۴۰	۱۰	۴	kids11	۱۱
۳۱,۲۰۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۴۰	۱۴	۱۰	B1	۱۲
۲۸,۰۸۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۲۶	۱۴	۹	B2	۱۳
۲۸,۰۸۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۵۳	۱۷	۹	B3	۱۴
۲۸,۰۸۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۹۸	۲۲	۹	L1	۱۵
۳۴,۳۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۲۳۱	۲۱	۱۱	L2	۱۶
۲۱,۸۴۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۳۳	۱۹	۷	L3	۱۷
۲۱,۸۴۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۳۳	۱۹	۷	L4	۱۸
۲۱,۸۴۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۷۸,۰۰۰	۱۳۳	۱۹	۷	L5	۱۹
۲۹,۶۳۲,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۱۳۶	۱۷	۸	L6	۲۰
۲۵,۹۲۸,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۱۱۹	۱۷	۷	L7	۲۱
۱۸,۵۲۰,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۹۵	۱۹	۵	L8	۲۲
۱۸,۵۲۰,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۹۰	۱۸	۵	L9	۲۳
۲۲,۲۲۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۸۴	۱۴	۶	L10	۲۴
۱۴,۸۱۶,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۵۲	۱۳	۴	L11	۲۵
۱۸,۵۲۰,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۷۵	۱۵	۵	L12	۲۶
۱۴,۸۱۶,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۶۰	۱۵	۴	L13	۲۷
۱۸,۵۲۰,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۷۰	۱۴	۵	L14	۲۸
۲۲,۲۲۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۴۰	۹۲,۶۰۰	۸۴	۱۴	۶	L15	۲۹
۷۷۹,۵۸۴,۰۰۰	۹۰,۳۳۱,۶۰۰	۱۱۶۰	۲,۲۵۸,۲۹۰	۴۵۵۸	۴۸۳	۲۶۴	جمع کل	

تعیین حقوق، دستمزد و مزایای نیروی انسانی مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه

حقوق و دستمزد و مزایای معاونت آموزشی مرکز در تابستان ۱۳۹۴

باید کلیه حقوق و دستمزد و مزایای دریافتی معاونت آموزشی در تابستان ۱۳۹۴ بین پنج شعبه آموزش کوتاه‌مدت مستقر در استان تسهیم و سرشکن شود. از آنجایی که در پژوهش حاضر، انجام هزینه‌یابی فقط بر مبنای فعالیت مرکز آموزش کوتاه‌مدت X انجام می‌گیرد، ملاک تسهیم حقوق و دستمزد و مزایای معاونت آموزشی را نسبت تعداد



شکل ۱- چارت سازمانی معاونت آموزشی واحد

جدول ۲- گزارش سرشکن کردن حقوق و دستمزد معاون آموزشی در تابستان ۹۴

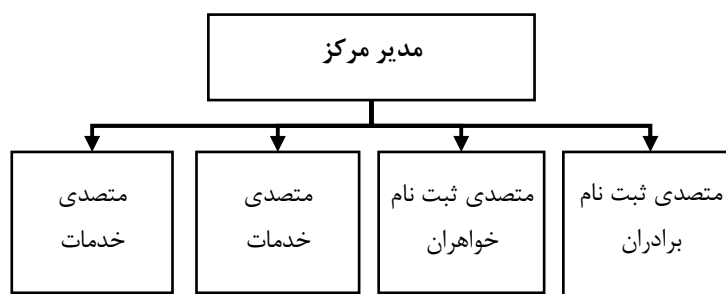
پاداش سه‌ماهه بازنشستگی (کلی) ۶۴۵۹۲۶ ریال	۳۹۷,۱۹۹	۹۵۴,۳۵۵	۳۵۰,۲۶۹
پاداش سالانه بازنشستگی (کلی) ۲۵۸۱۹۷۰۲ ریال	۱,۵۸۸,۷۹۴	۳,۸۱۷,۴۱۹	۱,۴۰۱,۸۷۷
پاداش سه‌ماهه (کلی) ۸۰۷۵۰ ریال	۹۲,۸۴۰	۲۲۳,۰۶۷	۸۱,۹۱۷
پاداش سالانه (کلی) ۶۰۳۵۰۰۰ ریال	۳۷۱,۳۵۹	۸۹۲,۲۶۹	۳۲۷,۶۶۹
عیدی سه‌ماهه (کلی) ۱۵۰۸۷۵۰ ریال	۹۲,۸۴۰	۲۲۳,۰۶۷	۸۱,۹۱۷
عیدی سالانه (کلی) ۶۰۳۵۰۰۰ ریال	۳۷۱,۳۵۹	۸۹۲,۲۶۹	۳۲۷,۶۶۹
بن سه‌ماهه (کلی) ۲۵۶۵۰۰۰ ریال	۱۵۷,۸۳۵	۳۷۹,۳۲۳	۱۲۹,۲۶۶
بن سالانه (کلی) ۱۰۲۶۰۰۰۰ ریال	۶۳۱,۳۴۱	۱,۵۱۶,۹۳۲	۵۵۷,۰۶۵
سهم حقوق، دستمزد و مزایای معاون آموزشی شه‌پور (کلی) ۵۹۲۶۹۲۹ ریال	۳,۶۴۷,۰۰۳	۸,۷۶۲,۷۰۹	۳,۲۱۷,۹۴۴
سهم حقوق، دستمزد و مزایای معاون آموزشی مرداد (کلی) ۵۷۳۰۵۲۵۸ ریال	۳,۵۲۶,۲۳۲	۸,۴۷۲,۵۳۰	۳,۱۱۱,۳۸۱
سهم حقوق، دستمزد و مزایای معاون آموزشی تیر (کلی) ۶۸۴۲۳۹۱ ریال	۴,۲۱۰,۳۷۷	۱۰,۱۱۶,۳۳۶	۳,۷۱۵,۰۳۹
سهم هر مرکز از حقوق و دستمزد معاون آموزشی (در صد)	۶	۱۵	۵
تعداد زبان آموز	۴۴۲	۱۰۶۲	۳۹۰
نام مرکز آموزشی	شعبه ۱	شعبه ۲	شعبه ۳
ردیف	۱	۲	۳

۴	شعبه X	۴۵۵۸	۶۳	۴۳,۴۱۸,۳۲	۳	۳۶,۳۶۳,۳۷۰	۳۷,۶۰۸,۶۹۰	۶۵۱۰,۵۲۲	۱,۶۲۷,۶۳۱	۳,۸۲۹,۵۳۲	۹۵۷,۳۸۲	۳,۸۲۹,۵۳۲	۹۵۷,۳۸۲	۱۶,۳۸۳,۹۹۰	۴,۹۵۵,۹۹۸
۵	شعبه ۵	۷۳۱	۱۰	۶,۹۶۳,۳۱۶		۵,۸۳۱,۸۴۵	۶,۰۳۱,۵۸۲	۱,۰۴۴,۱۴۰	۳۶۱,۰۳۵	۶۱۴,۱۷۰	۱۵۳,۵۴۳	۶۱۴,۱۷۰	۲,۶۲۷,۶۲۱	۶۵۶,۹۰۵	
	جمع کل	۷۱۸ ۳	۱۰۰	۶۸,۴۳۳,۳۹۱		۵۷,۳۰۵,۲۵۸	۵۹,۳۶۷,۹۲۹	۱۰,۳۶۰,۰۰۰	۲,۵۶۵,۰۰۰	۶,۰۳۵,۰۰۰	۱,۵۰۸,۱۷۵	۶,۰۳۵,۰۰۰	۲۵,۸۱۹,۷۰۲	۶,۴۵۴,۹۲۶	

### تعیین حقوق، دستمزد و مزایای نیروی انسانی مستقیم مرکز آموزش کوتاه‌مدت

#### مورد مطالعه

باید کل پرداختی‌های نقدی و غیر نقدی مرکز آموزش از بابت کارکنان مرکز در تابستان ۱۳۹۴ تعیین شود. پرداختی‌های نقدی شامل حقوق ثابت طی قرارداد، اضافه‌کاری، حق مسکن، حق اولاد، ایاب و ذهاب، صندوق بازنشستگی، عیدی سالانه، پاداش سالانه، سنوات بازنشستگی، سهم مرکز از بیمه تأمین اجتماعی (شامل ۲۳ درصد از ناخالص پرداختی هر فرد)، سهم مرکز از بیمه تکمیل درمان کارکنان (شامل ۵۰ درصد از کل مبلغ بیمه تکمیلی هر فرد و افراد تحت تکفل فرد) و پرداخت‌های غیر نقدی شامل بن کالای غیر نقدی و حق لباس برای برخی مشاغل است.



شکل ۲- چارت سازمانی مرکز آموزش مورد مطالعه

جدول ۳- گزارش حقوق، دستمزد، مزایای کارکنان

مرکز آموزش کوتاه مدت مورد مطالعه در تابستان سال ۹۴

پاداش سهامه بازنشستگی (ریال)	۴,۰۹۵,۹۹۸	۵,۰۹۱,۹۹۴	۲,۹۴۰,۳۷۶	۳,۵۰۵,۶۰۳	۰	۰
پاداش سالانه بازنشستگی (ریال)	۱۶,۳۸۳,۹۹۰	۲۰,۳۶۷,۹۷۷	۱۱,۷۶۱,۵۰۲	۱۴,۰۲۲,۴۱۱	۰	۰
پاداش سهامه (ریال)	۹۵۷,۳۸۳	۱,۵۰۸,۷۵۰	۱,۵۰۸,۷۵۰	۱,۵۰۸,۷۵۰	۰	۰
پاداش سالانه (ریال)	۳,۸۲۹,۵۲۲	۶,۰۳۵,۰۰۰	۶,۰۳۵,۰۰۰	۶,۰۳۵,۰۰۰	۰	۰
عیدی سهامه (ریال)	۹۵۷,۳۸۳	۱,۵۰۸,۷۵۰	۱,۵۰۸,۷۵۰	۱,۵۰۸,۷۵۰	۳,۰۱۷,۵۰۰	۳,۰۱۷,۵۰۰
عیدی سالانه (ریال)	۳,۸۲۹,۵۲۲	۶,۰۳۵,۰۰۰	۶,۰۳۵,۰۰۰	۶,۰۳۵,۰۰۰	۱۲,۰۷۰,۰۰۰	۱۲,۰۷۰,۰۰۰
بن سهامه (ریال)	۱,۶۲۷,۶۳۱	۲,۵۶۵,۰۰۰	۲,۵۶۵,۰۰۰	۲,۵۶۵,۰۰۰	۰	۰
بن سالانه (ریال)	۶,۵۱۰,۵۲۲	۱۰,۲۶۰,۰۰۰	۱۰,۲۶۰,۰۰۰	۱۰,۲۶۰,۰۰۰	۰	۰
حقوق شهرویرماه به اضافه سهم بیمه و سهم پس انداز مرکز (ریال)	۳۷,۶۰۸,۶۹۰	۴۵,۵۴۶,۷۱۹	۲۱,۴۶۷,۲۵۸	۲۱,۴۷۹,۶۶۶	۲۰,۴۰۵,۱۳۲	۲۰,۶۷۷,۶۵۶
حقوق مرادماه به اضافه سهم بیمه و سهم پس انداز مرکز (ریال)	۳۶,۳۶۳,۳۷۰	۴۸,۰۵۱,۳۶۳	۲۱,۳۸۹,۱۵۸	۲۵,۳۱۸,۷۴۰	۲۰,۱۴۹,۱۵۴	۲۰,۳۳۷,۹۹۰
حقوق تیرماه به اضافه سهم بیمه و سهم پس انداز مرکز (ریال)	۴۳,۴۱۸,۳۲۳	۵۶,۰۸۶,۰۶۷	۲۴,۷۱۲,۶۸۳	۲۷,۰۲۸,۷۰۹	۲۳,۶۱۹,۴۷۱	۲۴,۳۴۶,۷۳۲
نسبت	معاونت آموزشی	مدیر مرکز	متصدی ثبت نام خواهران	متصدی ثبت نام برادران	متصدی خدمات	متصدی خدمات
ردیف	۱	۲	۳	۴	۵	۶

به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در ... / ۱۵۷

۱۵,۶۳۳,۹۷۰	۶۲,۵۲۵,۸۸۰	۵,۴۸۳,۶۳۳	۲۱,۹۳۴,۵۳۲	۱۱,۵۱۸,۶۳۳	۴۶,۰۷۴,۵۳۲	۹,۳۳۲,۶۳۱	۳۷,۳۹۰,۵۳۲	۱۶۷,۱۸۵,۳۲۱	۱۷۱,۳۰۹,۶۷۵	۱۹۹,۳۱۱,۹۸۵	جمع کل
				۵۷۹,۶۶۵,۷۴۸	جمع کل هزینه‌ها						

تعیین حقوق، دستمزد، مزایای نیروی کمکی مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه در شرایطی مانند روزهای ثبت‌نام، برگزاری امتحانات میان‌ترم و پایان‌ترم که حجم کاری بسیار بالاست و در طراحی سؤالات و سی‌دی آموزشی، شعبه با دستور معاون آموزشی استان از اساتید به عنوان پرسنل کمکی استفاده می‌کند و حق‌الزحمه آنها در قالب حق‌التدریس پرداخت می‌شود.

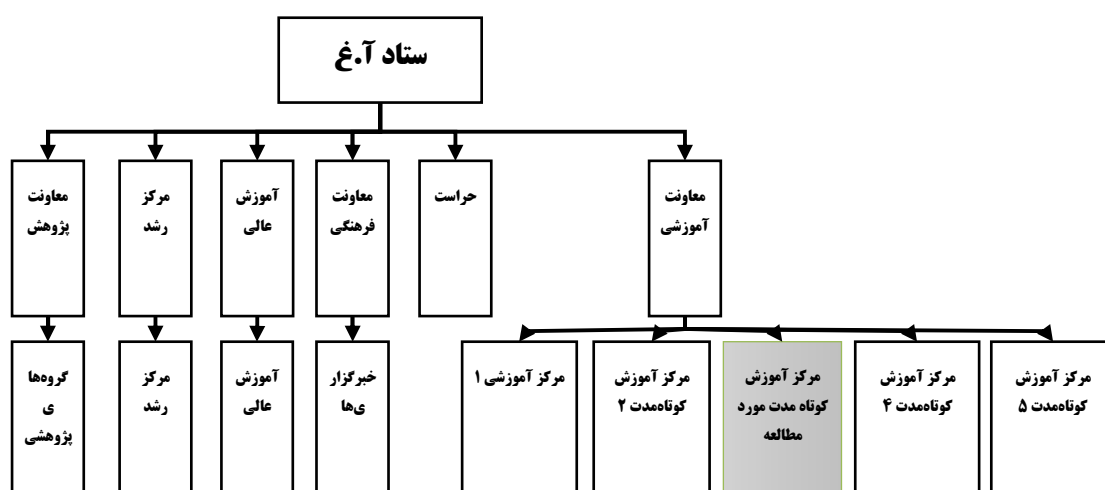
جدول ۴- هزینه‌های جانبی دستمزد در مرکز آموزش کوتاه‌مدت در تابستان ۹۴

ردیف	نوع هزینه	تعداد	دستمزد هر نفر + سهم ۲۰٪ بیمه واحد برای (ریال)	کل هزینه
۱	هزینه کارکنان کمکی در زمان ثبت‌نام	۶۰	۲۰۴,۰۰۰	۱۲,۲۴۰,۰۰۰
۲	هزینه مراقب امتحانی	۸	۱۵۱,۱۰۴	۱,۲۰۸,۸۳۲
۳	هزینه طراحی سؤالات و سی‌دی آموزشی	۳	۱,۶۸۰,۰۰۰	۵,۰۴۰,۰۰۰
	جمع کل	۷۱	۲,۰۳۵,۱۰۴	۱۸,۴۸۸,۸۳۲

هزینه سرشکن شده ستادی به مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه وظیفه اصلی قسمت ستادی، تدوین اهداف و برنامه‌های بلند، عقد قراردادهای تفاهم‌نامه‌های تحقیقاتی و اجرایی و نظارتی، مدیریت درآمدها و هزینه‌کرد کلیه قسمت‌های استان آذربایجان غربی، انجام کلیه امور مربوط به حقوق و دستمزد و مزایای کلیه کارکنان استان و... است. بی‌گمان قسمتی از فعالیت‌های ستادی مربوط به مرکز

آموزش مورد مطالعه ماست که باید سهم مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه از هزینه‌هایی ستادی در تابستان ۱۳۹۴ مشخص گردد. از آنجایی که سیستم حسابداری مورد استفاده در واحد ستادی آذربایجان غربی از نوع حسابداری سنتی است، بنابراین با مشورت و راهنمایی استاد راهنما و همچنین راهنمایی حسابداری آذربایجان غربی، کلیه هزینه‌های ستادی آذربایجان غربی در طول یک سال یا در طول یک فصل بر اساس دفاتر و اسناد ثبتی تعیین می‌گردد (N). سپس مجموع کلیه هزینه‌های سالانه و یا فصلی تمامی قسمت‌های زیرمجموعه جهاد دانشگاهی استان به غیر از هزینه‌های ستادی بر اساس دفاتر و اسناد ثبتی تعیین می‌گردد (M).

A = هزینه گروه‌های پژوهشی	B = هزینه‌های مرکز رشد
C = هزینه‌های آموزش عالی	D = هزینه‌های خبرگزاری‌ها
E = مرکز آموزش کوتاه‌مدت ۱	F = مرکز آموزش کوتاه‌مدت ۲
J = مرکز آموزش کوتاه‌مدت ۳	H = مرکز آموزش مورد مطالعه
I = مرکز آموزش کوتاه‌مدت ۵	N = هزینه‌های ستادی



شکل ۳- چارت سازمانی واحد در استان

$$A+B+C+D+E+F+J+H+I=M$$

$$H / M / 100 = \%X$$

بنا بر اعلام حسابداری ستاد استان آذربایجان غربی:

$$\%X * N = Y = ۴۰۵,۱۴۱,۵۰۰ \text{ ریال}$$

### تعیین هزینه‌های مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه

هزینه‌های انجام‌شده و تحقق‌یافته در مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه در تابستان ۱۳۹۴، شامل دو گروه کلی هزینه‌هاست که عبارتند از:

۱- هزینه‌های مصرفی مرکز در تابستان ۱۳۹۴

۲- هزینه‌های استهلاک مرکز در تابستان ۱۳۹۴

### هزینه‌های مصرفی مرکز در تابستان ۱۳۹۴

- با احتساب کلیه تعهدات مرکز از قبیل حق بیمه و مالیات و... شامل موارد زیر است:
- هزینه‌های عملیاتی محقق‌شده شامل هزینه‌های مصرف آب، برق، گاز، تلفن، تعمیر و نگهداری، شارژ و ملزومات مصرفی مانند (کاغذ A4، پاکت نامه، کپی، پذیرایی، ماژیک، تخته‌پاک‌کن، سی‌دی، خودکار) که در تابستان ۱۳۹۴ در خود مرکز استفاده شده است.
  - هزینه‌های شارژ اینترنت با سرعت و پهنای باند و حجم ترافیک مشخص که پاسخگوی نیاز مرکز باشد.
  - هزینه‌های پشتیبانی سایت اینترنتی؛ مرکز طی قراردادی که با یک شرکت خصوصی منعقد می‌کند، این شرکت را متعهد می‌کند تا امور مربوط به رفع عیوب و پشتیبانی سایت، انجام ویرایش‌های مورد نیاز مرکز و امنیت سایت مورد نظر را تأمین کند.
  - هزینه‌های پذیرایی و صرف نهار در برخی از روزها مانند برگزاری آزمون‌های میان‌ترم، پایان‌ترم، مصاحبه حضوری فراگیران و... بنا بر ترافیک کاری و نیاز مرکز به حضور همکاران و مدرسان از صبح تا عصر و به دلیل اینکه در این شعبه از جهاد دانشگاهی برای همکاران نهار سرو نمی‌شود.

- هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی؛ مرکز جهت معرفی خدمات قابل ارائه خود در ایامی خاص در سطح شهر، اقدام به تبلیغ از طریق نصب بنر، پخش آگهی، رایزنی و عقد قرارداد با سازمان‌ها می‌کند.

جدول ۵- گزارش هزینه‌های مصرفی مرکز آموزش در تابستان سال ۹۴

ردیف	نوع هزینه	(ریال) مبلغ هزینه
۱	هزینه‌های عملیاتی	۲۵۸,۲۵۶,۶۶۶
۲	هزینه شارژ اینترنت	۳,۰۰۰,۰۰۰
۳	پشتیبانی سایت اینترنتی	۳,۹۲۰,۴۷۳
۷	هزینه نهار در میان‌ترم و پایان‌ترم ۷۰ نفر	۶,۶۵۰,۰۰۰
۸	هزینه بازاریابی	۴۹,۸۷۰,۳۰۰
	جمع کل	۳۲۱,۶۹۷,۴۳۹

#### تعیین هزینه‌های استهلاک مرکز آموزش در تابستان ۱۳۹۴

سه نوع اموال و دارایی وجود دارد که شامل استهلاک می‌شود:

- ساختمان: مرکز آموزش مورد نظر، مالک اصلی ساختمان مورد استفاده است. روش هزینه‌یابی استهلاک سالانه ساختمان از نوع نزولی سالانه ۷٪ است و سال شروع عمر دارایی از سال ۱۳۸۷ است.
  - اثاثه و منصوبات: شامل میز، صندلی، کولر، موتورخانه، کمد، کتابخانه، فایل بایگانی و از این قبیل لوازم اداری آموزشی موجود در مرکز آموزش کوتاه‌مدت است. برای محاسبه استهلاک اثاثه و منصوبات بر اساس قوانین حسابداری از روش مستقیم ده ساله استفاده شده است.
  - کامپیوتر و ماشین‌آلات اداری: شامل کامپیوتر، پرینتر، سیستم‌های صوتی موجود در مرکز، سیستم‌های تصویری موجود در مرکز و اموالی از این قبیل است که شامل استهلاک سالانه هستند و سال شروع عمر این دارایی‌های موجود در مرکز از سال ۱۳۹۰ است. روش محاسبه استهلاک کامپیوتر و ماشین‌آلات اداری مرکز بر اساس قوانین حسابداری از نوع مستقیم ده ساله است.
- در جدول زیر هزینه‌های استهلاک مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد نظر در تابستان سال ۱۳۹۴ ارائه می‌گردد.



جدول ۶- گزارش هزینه‌های استهلاک مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه

در تابستان سال ۱۳۹۴

ردیف	نوع استهلاک	روش محاسبه	سال شروع عمر دارایی	بهای تمام‌شده	ارزش دفتری سال ۱۳۹۴	در صد استهلاک سالانه	استهلاک سالانه ۱۳۹۴	تابستان ۱۳۹۴ استهلاک
۱	استهلاک ساختمان	نزولی	۱,۳۸۷	۱,۴۸۳,۷۳۹,۵۵۹	۴۹۶,۵۳۶,۵۸۶	۷٪	۳۴,۷۵۷,۵۶۱	۸,۶۸۹,۳۹۰
۲	استهلاک اثاثه و منصوبات	مستقیم ده‌ساله	۱,۳۸۵	۲۲,۳۴۷,۹۵۰	۲,۲۳۴,۷۹۵	۱۰٪	۲,۲۳۴,۷۹۵	۵۵۸,۶۹۹
۳	استهلاک کامپیوتر و ماشین‌آلات اداری	مستقیم پنج‌ساله	۱,۳۹۰	۴۱۲,۵۶۲,۵۴۱	۸۲۵۱۲۵۰۸	۲۰٪	۸۲,۵۱۲,۵۰۸	۲۰,۶۲۸,۱۲۷
	جمع کل			۱,۹۱۸,۶۵۰,۰۵۰	۵۸۱,۲۸۳,۸۸۹		۱۱۹,۵۰۴,۸۶۴	۲۹,۸۷۶,۲۱۶

محاسبه بهای تمام‌شده کلاس‌های تشکیل‌شده مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد

مطالعه

۱. سهم هر کلاس از هزینه حق‌التدریس مدرسان: حق‌التدریس هر کلاس بر اساس جدول حق‌التدریس است.
۲. سهم هر کلاس از هزینه‌های حقوق و دستمزد و مزایای کارکنان شاغل در مرکز: با در نظر گرفتن تعداد کلاس‌های تشکیل‌شده در مرکز، تسهیم و سرشکن می‌شود؛ یعنی از تقسیم کل هزینه حقوق و دستمزد و مزایای کارکنان مرکز بر تعداد کلاس‌های تشکیل‌شده در مرکز، سهم هر کلاس از این هزینه‌ها به دست می‌آید.
۳. سهم هر کلاس از هزینه دستمزدهای جانبی مرکز: با در نظر گرفتن تعداد کلاس‌های تشکیل‌شده در مرکز، تسهیم و سرشکن می‌شود. از تقسیم هزینه دستمزدهای جانبی مرکز بر تعداد کلاس‌های تشکیل‌شده، سهم هر کلاس بدست می‌آید.
۴. سهم هر کلاس از هزینه‌های استهلاک: هزینه‌های استهلاک مرکز نیز با در نظر

گرفتن تعداد کلاس‌های تشکیل شده در مرکز، تسهیم و سرشکن می‌شود. از تقسیم هزینه‌های استهلاک بر تعداد کلاس‌های تشکیل شده، سهم هر کلاس به دست می‌آید.

۵. سهم هر کلاس از هزینه‌های عملیاتی مرکز: با افزایش تعداد فراگیران مرکز، هزینه‌های عملیاتی مرکز نیز افزایش می‌یابد و با کاهش تعداد فراگیران، این هزینه‌ها نیز کاهش می‌یابد. بنابراین با در نظر گرفتن تعداد فراگیران مرکز، تسهیم و سرشکن می‌شود؛ یعنی از تقسیم کل هزینه‌های عملیاتی مرکز بر تعداد فراگیران، سهم هر فرد به دست می‌آید.

۶. سهم هر کلاس از هزینه‌های مصرفی مرکز: با در نظر گرفتن تعداد کلاس‌های تشکیل شده در مرکز، تسهیم و سرشکن می‌شود؛ یعنی از تقسیم کل هزینه‌های مصرفی بر تعداد کلاس‌های تشکیل شده در مرکز، سهم هر کلاس به دست می‌آید.

#### جدول ۷- گزارش سرشکن کردن کلیه هزینه‌های کلاس‌های تشکیل شده

##### مرکز آموزش مورد مطالعه در تابستان ۱۳۹۴

جمع هزینه‌های تمام شده برگزاری کل کلاس‌های آموزشی	۳۷۱,۹۴۱,۵۵۵
جمع هزینه‌های تمام شده برگزاری یک کلاس آموزشی	۴
سهم هر کلاس از هزینه‌های مصرفی مرکز آموزش (کلی ۶۲۴۴۰,۷۷۳ ریال)	۸۰,۸۵,۶۸۶
سهم هر کلاس از هزینه‌های عملیاتی مرکز آموزش (کلی ۲۵۸۲۵۶۶۶۶ ریال)	۲۴۰,۳۰۶
سهم هر کلاس از هزینه استهلاک کامپیوتر و ماشین‌آلات اداری (کلی ۲۹۸۷۶۲۱۶ ریال)	۹۶۳,۲۲۱
سهم هر کلاس از هزینه استهلاک اثاثه و منصوبات (کلی ۵۸۶۹۹ ریال)	۱۱۳,۱۶۷
سهم هر کلاس از هزینه استهلاک ساختمان (کلی ۸۶۸۹۲۹۰ ریال)	۲,۰۱۶
سهم هر کلاس از هزینه‌های جانی دستمزد در مرکز (کلی ۵۱۴۱۴۰۵ ریال)	۳۲,۹۱۴
سهم هر کلاس آموزشی از حقوق و دستمزد کارکنان مرکز (کلی ۵۷۹۶۶۵۷۴۸ ریال)	۱,۹۶۲,۶۵۷
حق‌التدریس مدرس برای هر کلاس درسی	۲,۵۷۵,۶۰۰
میانگین نفقات در تمام کلاس‌ها	۷۸۲
میانگین نفقات در هر کلاس	۱۷
تعداد کلاس تشکیل شده	۴۶
مقطع	kids1
ردیف	-
سطح آموزشی	صغ
	۱-۱-۱

۱۵,۶۰۴,۷۷۱	۸۹,۵۶۵,۸۰۶	۴۰,۴۲۸,۴۳۰	۶۴,۶۸۵,۴۸۸	۵۶,۹۹۶,۴۲۲	۸۰,۸۵۶,۸۶۰	۱۵۵,۷۸۱,۱۱۶	۱۳۲,۹۰۰,۶۵۵	۹۷,۰۲۸,۳۳۱
۷,۸۰۲,۳۸۶	۸,۱۴۲,۳۴۶	۸,۰۸۵,۶۸۶	۸,۰۸۵,۶۸۶	۸,۱۴۲,۳۴۶	۸,۰۸۵,۶۸۶	۸,۱۹۹,۰۰۶	۸,۲۵۵,۶۶۶	۸,۰۸۵,۶۸۶
۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶	۳۴۰,۳۰۶
۶۷۹,۹۳۱	۱,۰۱۹,۸۸۲	۹۶۳,۳۲۱	۹۶۳,۳۲۱	۱,۰۱۹,۸۸۲	۹۶۳,۳۲۱	۱,۰۷۶,۵۴۲	۱,۱۳۳,۲۰۲	۹۶۳,۳۲۱
۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷
۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶
۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴
۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷
۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴
۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰
۲۴	۱۹۸	۵۵	۱۴۶	۱۲۶	۱۷۰	۲۶۱	۲۲۰	۲۰۴
۱۲	۱۸	۱۷	۱۷	۱۸	۱۷	۱۶	۲۰	۱۷
۲	۱۱	۵	۸	۷	۱۰	۱۹	۱۶	۱۲
kids10	kids9	kids8	kids7	kids6	kids5	kids4	kids3	kids2
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۴	۳

۶۱,۲۰۳,۸۴۳	۶۱,۲۰۳,۸۴۳	۹۷,۴۳۳,۹۸۹	۸۰,۲۲۰,۴۷۷	۷۷,۶۷۰,۷۷۴	۷۶,۱۴۰,۹۵۱	۸۴,۶۰۱,۰۵۷	۳۰,۷۵۶,۲۶۱
۸,۷۴۳,۴۰۶	۸,۷۴۳,۴۰۶	۸,۸۵۶,۷۲۶	۸,۹۱۳,۳۸۶	۸,۶۳۰,۰۸۶	۸,۴۶۰,۱۰۶	۸,۴۶۰,۱۰۶	۷,۶۸۹,۰۶۵
۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶
۱,۰۷۶,۵۴۲	۱,۰۷۶,۵۴۲	۱,۱۸۹,۸۶۲	۱,۳۴۶,۵۲۲	۹۶۳,۳۲۱	۷۹۳,۳۴۱	۷۹۳,۳۴۱	۵۶۶,۶۰۱
۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷
۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶
۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴
۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷
۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴
۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۲,۵۷۵,۶۰۰
۱۴۴	۱۴۴	۲۴۱	۱۹۸	۱۵۳	۱۲۶	۱۴۰	۴۰
۱۶	۱۶	۲۱	۲۲	۱۷	۱۶	۱۴	۱۰
۷	۷	۱۱	۹	۹	۹	۱۰	۴
L5	L4	L3	L2	B3	B2	B1	kids1
۱۹	۱۸	۱۷	۱۶	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱
سطح نوجوانان							

۴۵,۲۲۰,۵۲۸	۳۶,۴۰۳,۰۶۳	۴۵,۵۰۳,۸۲۹	۳۵,۹۴۹,۷۸۲	۵۴,۲۶۴,۶۳۴	۴۶,۳۵۳,۷۳۰	۴۶,۶۳۷,۰۳۱	۶۴,۴۹۸,۶۰۲	۷۳,۷۱۲,۶۸۸
۹,۰۴۴,۱۰۶	۹,۱۰۰,۷۶۶	۹,۱۰۰,۷۶۶	۸,۹۸۷,۴۴۶	۹,۰۴۴,۱۰۶	۹,۲۷۰,۷۴۶	۹,۳۲۷,۴۰۶	۹,۲۱۴,۰۸۶	۹,۳۱۴,۰۸۶
۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶	۲۴۰,۳۰۶
۷۹۳,۲۴۱	۸۴۹,۹۰۱	۸۴۹,۹۰۱	۷۳۶,۵۸۱	۷۹۳,۲۴۱	۱,۰۱۹,۸۸۲	۱,۰۷۶,۵۴۲	۹۶۳,۲۲۱	۹۶۳,۲۲۱
۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷	۱۱۳,۱۶۷
۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶	۲,۱۱۶
۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴	۳۲,۹۱۴
۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷	۱,۹۶۲,۶۵۷
۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴	۲,۱۹۵,۷۰۴
۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰	۳,۷۰۴,۰۰۰
۶	۶	۶	۵	۱۴	۶	۵	۱۱۹	۱۲۶
۱۴	۱۵	۱۵	۱۴	۱۴	۱۸	۱۶	۱۷	۱۷
۵	۴	۵	۴	۶	۵	۵	۷	۸
L14	L13	L12	L11	L10	L9	L8	L7	L6
۲۸	۲۷	۲۶	۲۵	۲۴	۲۳	۲۲	۲۱	۲۰
سطح بزرگ‌سالان								

۱۶۶ / آموزش در علوم انسانی، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۵

۵۴,۲۶۴,۶۳۴	۲,۳۳۸,۳۱۲,۸۹۷
۹,۰۴۴,۱۰۶	
۲۴۰,۳۰۶	
۷۹۳,۲۴۱	
۱۱۳,۱۶۷	
۲,۱۱۶	
۳۲,۹۱۴	
۱,۹۶۲,۶۵۷	
۲,۱۹۵,۷۰۴	
۳,۷۰۴,۰۰۰	
۸۴	۴۵۵۸
۱۴	۴۸۳
۶	۲۶۴
L15	جمع کل
۲۹	

در زیر، جدول تخصیص کلیه هزینه‌های مرکز به کلاس‌های تشکیل شده و همچنین جدول تخصیص کلیه هزینه‌های مرکز برحسب هر ساعت خدمات آموزشی ارائه شده به فراگیران مرکز در طی یک ترم ارائه شده است.

جدول ۸- جدول تعیین ریزبهای تمام شده خدمات آموزشی ارائه شده در مرکز آموزش

کوتاه مدت جهاد دانشگاهی شعبه ارومیه در تابستان ۱۳۹۴

جمع هزینه‌های تمام شده ارائه خدمت آموزشی برای یک نفر در یک ساعت آموزشی	جمع هزینه‌های تمام شده ارائه خدمت آموزشی برای یک نفر در یک ترم آموزشی	جمع هزینه‌های تمام شده برگزاری یک کلاس آموزشی در یک ساعت آموزش	جمع هزینه‌های تمام شده برگزاری یک کلاس آموزشی در یک ترم آموزشی	تعداد ساعات تشکیل شده در یک ترم آموزشی	میانگین نفرات در هر کلاس	تعداد کلاس تشکیل شده	مقطع	ردیف	سطح آموزشی
۱۱,۸۹۱	۴۷۵,۶۲۹	۲۰۲,۱۴۲	۸,۰۸۵,۶۸۶	۴۰	۱۷	۴۶	kids1	۱	سطح کودکان
۱۱,۸۹۱	۴۷۵,۶۲۹	۲۰۲,۱۴۲	۸,۰۸۵,۶۸۶	۴۰	۱۷	۱۲	kids2	۲	
۱۰,۳۲۰	۴۱۲,۷۸۳	۲۰۶,۳۹۲	۸,۲۵۵,۶۶۶	۴۰	۲۰	۱۶	kids3	۳	
۱۰,۷۸۸	۴۳۱,۵۲۷	۲۰۴,۹۷۵	۸,۱۹۹,۰۰۶	۴۰	۱۹	۱۹	kids4	۴	
۱۱,۸۹۱	۴۷۵,۶۲۹	۲۰۲,۱۴۲	۸,۰۸۵,۶۸۶	۴۰	۱۷	۱۰	kids5	۵	
۱۱,۳۰۹	۴۵۲,۳۵۳	۲۰۳,۵۵۹	۸,۱۴۲,۳۴۶	۴۰	۱۸	۷	kids6	۶	
۱۱,۸۹۱	۴۷۵,۶۲۹	۲۰۲,۱۴۲	۸,۰۸۵,۶۸۶	۴۰	۱۷	۸	kids7	۷	

۱۱,۸۹۱	۴۷۵,۶۲۹	۲۰۲,۱۴۲	۸,۰۸۵,۶۸۶	۴۰	۱۷	۵	kids8	۸	سطح نوجوانان
۱۱,۳۰۹	۴۵۲,۳۵۳	۲۰۳,۵۵۹	۸,۱۴۲,۳۴۶	۴۰	۱۸	۱۱	kids9	۹	
۱۶,۲۵۵	۶۵۰,۱۹۹	۱۹۵,۰۶۰	۷,۸۰۲,۳۸۶	۴۰	۱۲	۲	kids10	۱۰	
۱۹,۲۲۳	۷۶۸,۹۰۷	۱۹۲,۲۲۷	۷,۶۸۹,۰۶۵	۴۰	۱۰	۴	kids11	۱۱	
۱۵,۱۰۷	۶۰۴,۲۹۳	۲۱۱,۵۰۳	۸,۴۶۰,۱۰۶	۴۰	۱۴	۱۰	B1	۱۲	
۱۵,۱۰۷	۶۰۴,۲۹۳	۲۱۱,۵۰۳	۸,۴۶۰,۱۰۶	۴۰	۱۴	۹	B2	۱۳	
۱۲,۶۹۱	۵۰۷,۶۵۲	۲۱۵,۷۵۲	۸,۶۳۰,۰۸۶	۴۰	۱۷	۹	B3	۱۴	
۱۰,۱۲۹	۴۰۵,۱۵۴	۲۲۲,۸۳۵	۸,۹۱۳,۳۸۶	۴۰	۲۲	۹	L1	۱۵	
۱۰,۵۴۴	۴۲۱,۷۴۹	۲۲۱,۴۱۸	۸,۸۵۶,۷۲۶	۴۰	۲۱	۱۱	L2	۱۶	
۱۱,۵۰۴	۴۶۰,۱۷۹	۲۱۸,۵۸۵	۸,۷۴۳,۴۰۶	۴۰	۱۹	۷	L3	۱۷	
۱۱,۵۰۴	۴۶۰,۱۷۹	۲۱۸,۵۸۵	۸,۷۴۳,۴۰۶	۴۰	۱۹	۷	L4	۱۸	
۱۱,۵۰۴	۴۶۰,۱۷۹	۲۱۸,۵۸۵	۸,۷۴۳,۴۰۶	۴۰	۱۹	۷	L5	۱۹	سطح بزرگسالان
۱۳,۵۵۰	۵۴۲,۰۰۵	۲۳۰,۳۵۲	۹,۲۱۴,۰۸۶	۴۰	۱۷	۸	L6	۲۰	
۱۳,۵۵۰	۵۴۲,۰۰۵	۲۳۰,۳۵۲	۹,۲۱۴,۰۸۶	۴۰	۱۷	۷	L7	۲۱	
۱۲,۲۷۳	۴۹۰,۹۱۶	۲۳۳,۱۸۵	۹,۳۲۷,۴۰۶	۴۰	۱۹	۵	L8	۲۲	
۱۲,۸۷۶	۵۱۵,۰۴۱	۲۳۱,۷۶۹	۹,۲۷۰,۷۴۶	۴۰	۱۸	۵	L9	۲۳	
۱۶,۱۵۰	۶۴۶,۰۰۸	۲۲۶,۱۰۳	۹,۰۴۴,۱۰۶	۴۰	۱۴	۶	L10	۲۴	
۱۷,۲۸۴	۶۹۱,۳۴۲	۲۲۴,۶۸۶	۸,۹۸۷,۴۴۶	۴۰	۱۳	۴	L11	۲۵	
۱۵,۱۶۸	۶۰۶,۷۱۸	۲۲۷,۵۱۹	۹,۱۰۰,۷۶۶	۴۰	۱۵	۵	L12	۲۶	
۱۵,۱۶۸	۶۰۶,۷۱۸	۲۲۷,۵۱۹	۹,۱۰۰,۷۶۶	۴۰	۱۵	۴	L13	۲۷	
۱۶,۱۵۰	۶۴۶,۰۰۸	۲۲۶,۱۰۳	۹,۰۴۴,۱۰۶	۴۰	۱۴	۵	L14	۲۸	
۱۶,۱۵۰	۶۴۶,۰۰۸	۲۲۶,۱۰۳	۹,۰۴۴,۱۰۶	۴۰	۱۴	۶	L15	۲۹	

### بررسی نتایج تحقیق

در مدل سنتی حسابداری مورد استفاده در این مرکز، کلیه هزینه‌ها محقق شده با هم تجمیع می‌شد و با کسر از مبلغ ریالی به دست آمده از مبلغ درآمد محقق شده، فقط میزان کلی سود و یا زیان مرکز در تابستان ۱۳۹۴ تعیین می‌شد. باید اشاره کرد که در محاسبه حقوق، دستمزد و مزایای کارکنان در مدل سنتی، یک برابر حقوق بازنشستگی اعضا منظور نمی‌شود و جمع کلی مبلغ حق‌التدریس مدرسان به صورت یک جمع کل

۱۶۸ / آموزش در علوم انسانی، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۵

در نظر گرفته می‌شود. در جدول زیر، نحوه هزینه‌یابی مرکز به روش سنتی آمده است.

جدول ۹- هزینه‌یابی مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه به روش سنتی در تابستان ۹۴

ردیف	عنوان هزینه	مبلغ هزینه
۱	حق التدریس مدرسان	۷۹۸,۰۷۲,۸۳۲
۲	حقوق، دستمزد و مزایای کارکنان	۵۶۴,۰۳۱,۷۷۸
۳	هزینه‌های داخلی مرکز	۸۲۱,۸۳۸,۸۴۴
۴	هزینه‌های استهلاک مرکز	۲۹,۸۷۶,۲۱۶
	جمع کل هزینه‌ها	۲,۲۱۳,۸۱۹,۶۷۰

با توجه به داده‌ها و نتایج به دست آمده از جداول سرشکن کردن هزینه‌ها به فعالیت‌های مرکز، اطلاعات کاربردی زیر به دست آمد:

۱. امکان تعیین بهای تمام‌شده برگزاری هر کلاس آموزشی از هر مقطع آموزشی
  ۲. امکان تعیین دقیق‌تر بهای تمام‌شده برگزاری یک ساعت از هر کلاس آموزشی
  ۳. امکان تعیین دقیق‌تر بهای تمام‌شده برگزاری یک ساعت از هر کلاس آموزشی برای هر فراگیر
  ۴. امکان تعیین سود و یا زیان برگزاری هر کلاس آموزشی از هر مقطع آموزشی
- باید در نظر گرفت که در سیستم سنتی، امکان دستیابی به نتایجی که از انجام روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مرکز مورد مطالعه حاصل می‌شود، وجود ندارد.

- سوال اول: آیا به کارگیری مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز خدماتی آموزشی کاربرد دارد؟

با توجه به نتایج به دست آمده بالا می‌توان ادعا کرد که به کارگیری مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز خدماتی آموزشی کاربرد دارد. سؤال اول ما در این پژوهش مورد قبول است.

- سوال دوم: آیا به کارگیری مدل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز خدماتی آموزشی موجب محاسبه واقعی‌تر هزینه‌ها می‌شود؟

با توجه به نتایج به دست آمده بالا می‌توان ادعا کرد که به کارگیری مدل هزینه‌یابی



به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در .. / ۱۶۹  
بر مبنای فعالیت در مراکز خدماتی آموزشی موجب محاسبه واقعی‌تر هزینه‌ها نسبت به سیستم سنتی مورد استفاده در مرکز می‌شود.

### محدودیت‌های تحقیق

۱. هزینه‌های تخصیص‌یافته از قسمت ستادی آذربایجان غربی به صورت دقیق‌تر و صحیح‌تر نسبت به مدل حسابداری بر مبنای فعالیت نیست و این باعث می‌شود تخصیص هزینه‌ها به صورت هزینه سربار انجام شود.
۲. تخصیص حقوق و دستمزد و مزایای معاون آموزشی به مرکز آموزش کوتاه‌مدت مورد مطالعه به صورت دقیق‌تر نسبت به مدل حسابداری بر مبنای فعالیت نیست.

### پیشنهادها

#### پیشنهادهای کاربردی بر پایه یافته‌های تحقیق

پژوهش حاضر می‌تواند پیشنهادهایی را برای هرچه بهتر شدن سیستم آموزش کوتاه‌مدت زبان انگلیسی به همراه داشته باشد. از جمله اینکه با استفاده از نتایج تحقیق، کلاس‌هایی را که میانگین نفرات در آنها کمتر است، با هم ادغام کرد تا از این طریق، هزینه‌های برگزاری کلاس‌ها کمتر شود و در نهایت هزینه خدمات آموزشی ارائه‌شده کاهش یابد و به تبع آن سود مرکز افزایش یابد.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های بعدی

- پیشنهاد می‌شود در آینده، پژوهش‌ها و تحقیقاتی در زمینه‌های زیر انجام پذیرد:
۱. استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دیگر مراکز آموزش کوتاه‌مدت استان آذربایجان غربی
  ۲. استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در کل مراکز آموزش کوتاه‌مدت کشور
  ۳. انجام تحقیقات و مطالعات تطبیقی بین مراکز آموزش کوتاه‌مدت کل کشور
  ۴. استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در تمامی شعبه‌ها و قسمت‌های مجموعه مربوطه استان که در زمینه‌های دیگر فعالیت می‌کنند و تعیین هزینه‌های کل یک واحد در استان بر مبنای فعالیت.

## منابع

- جبارزاده، سعید و بابک مرادی (۱۳۹۳) «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا در مؤسسات آموزش عالی (مطالعه موردی: دانشگاه آزاد اسلامی واحد ارومیه)»، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، ۱، شماره ۹.
- خادمی‌پور، احمد و عیسی اکبری نفتچالی (۱۳۹۲) «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا»، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، صص ۱۳-۱۵.
- طالب‌نیا، قاسم و میلاد حسنی (۱۳۹۰) «حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی»، مجله حسابرس، ۸ (۵۵)، ص ۶۶.
- عباسی، الهام و محمد صابری (۱۳۹۱) «کاربرد روش‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و سنتی در محاسبه قیمت تمام‌شده آموزش دانشجویان، گروه علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی پژوهش در نظام‌های آموزشی، ۴ (۸)، صص ۱۰۹-۱۳۴.
- عباسی، الیاس (۱۳۹۱) «کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در رشته‌های تحصیلی علوم انسانی، ارشد علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی، حسابداری مدیریت، ۵ (۱۳)، صص ۱۱۳-۱۳۸.
- نمازی، محمد و کاظم شمس‌الدینی (۱۳۹۵) «بررسی تأثیر منحنی یادگیری بر سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت عملگرا»، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۹ (۲۹)، ص ۹۵.

- Ball, R, and L, Shivakumar (2006) "The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition", *Journal of Accounting Research* 44 (2): 207-242.
- Ball, R, Robin, A, Sadka, G (2006) Is Accounting Conservatism Due to Debt or Markets? A Test of "Contracting" Versus "Value Relevance" Theories of Accounting, Working paper, University of Chicago.
- Ball, R, Kothari, S, P, Nikolaev, V (2009) Econometrics of the Basu Asymmetric Timeliness Coefficient and the Accounting Conservatism, Working paper, University of Chicago.
- Barrett, P (1993) "Managing in an Accrual Accounting Environment", Paper Presented to RIPA, Conference (Canberra, 26 February).
- Cooper R, Kaplan R, S (1992) ABC Measuring the Cost of Resource Usage, *Accounting Horizons* 1992; 2- 13.
- Ernest, Young (2000) A Study to Develop a Costing Methodology for the Australian Higher Education Sector 2000.
- Hermiston J (1999) A Guide to Building an Educational Costing Model, Eighth Annual Conference of Canadian Institutional Research and Planning Association.
- Kolb, Alice Y (2005) "The Kolb learning style inventory-version 3, 1 2005 technical specifications", Boston, MA: Hay Resource Direct 200, 2005.
- Loudder, M, I, Khurana, R, Sawyers, C, Corderly, C, Johnson, J, Lowe and R,

به کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در .. / ۱۷۱

---

Wunderle (1992) The information content of audit qualifications, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11:1, 69–82.  
Turny, P (1997) *Activity Based Costing* Kogan Page.