

مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی

نرجس قاضی مرادی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۱۱

Practical Impediments to Perform Accrual Accounting at Universities and Higher Education Institutions

*N. Ghazimoradi

M.A. in Accounting, University of Tehran, Iran.

Received: 2016/4/30

Accepted: 2016/7/26

Abstract

This study investigates practical impediments to perform accrual accounting at universities and higher education institutions. According to article 49 of forth development plan and second section of article 20 of five development plan, universities and higher education institutions are exempted from all regulations including public audit act, civil services and so on. They follow trading and financial bylaw, approved by selves board of trustees. According to article 54 of trading and financial bylaw approved in 2004 and article 41 approved in 2012, all universities must implement accrual accounting up to 2013. However this is not realized because of different reasons. This study investigates practical impediments of a accrual accounting at universities as scientific centers with searching in literature, 30 factors are recognized as practical impediments including three categories, prerequisite context, managers sponsors and personnels familiarities and expert 160 questionnaires are to financial manager and experts. Finally 118 questionnaires are accepted. Binominal test and T-student test are used. Finding approved hypotheses and show 16 factorswlnsufficient support by universities senior managers is recognized as most important practical impediment to perform accrual accounting. prerequisite context and personnel train are second and third practical impediments

چکیده

این پژوهش به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی کشور می‌پردازد. با توجه به ماده ۴۹ قانون برنامه توسعه چهارم و بند ب ماده ۲۰ قانون برنامه توسعه پنجم دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از کلیه قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی، خدمات کشوری و غیره مستثنی بوده و تابع آیین نامه‌های مالی و معاملاتی مصوب هیات‌های امنای خود می‌باشند. بر طبق مفاد ماده ۵۴ آیین نامه مالی و معاملاتی مصوب سال ۱۳۸۳ و ماده ۴۱ مصوب ۱۳۹۱ کلیه دانشگاه‌ها موظف بوده‌اند تا پایان سال ۱۳۹۲ حسابداری تعهدی را در دانشگاه‌ها اجرا نمایند لیکن از سال ۱۳۸۴ تاکنون این امر به دلایل مختلفی صورت نگرفته است. این پژوهش به دنبال بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها به عنوان مراکز علمی و پیشرو می‌پردازد. پس از بررسی ادبیات و نوشتارها تعداد ۳۰ عامل به عنوان مشکلات اجرایی در سه طبقه شامل بسترهای لازم، حمایت مدیران و آشنایی و تخصص پرسنل بررسی گردید. پژوهش با استفاده از ارسال تعداد ۱۶۰ پرسشنامه برای مدیران مالی و کارشناسان صورت گرفت. در نهایت از میان پرسشنامه‌های دریافتی تعداد ۱۱۸ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد. پژوهش با استفاده از آزمون‌های آماری دو جمله‌ای و تی-استیودنت صورت گرفت. نتایج پژوهش ضمن تأیید فرضیه‌ها و شناسایی ۱۶ عامل نشان می‌دهد که عدم حمایت مدیران عالی دانشگاه‌ها به عنوان مهم‌ترین عامل در اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد. بسترسازی لازم و آموزش پرسنل به ترتیب به عنوان دومین و سومین مشکل اجرای حسابداری تعهدی شناسایی گردیدند.

Keywords: Accrual Accounting at Universities, Development Plan, Trading and Financial Bylaw, Managers Support, Trainf

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها، قانون برنامه توسعه، آیین نامه مالی و معاملاتی، حمایت مدیران، آموزش.

JEL Classification: -

طبقه‌بندی موضوعی: -

مقدمه

ساختار دولت طبق قانون اساسی به سه دسته وزارتخانه، مؤسسات و شرکتها تقسیم می‌شود. مسؤولیت پاسخگویی در لغت به معنی الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در قبال عملی که انجام داده است می‌باشد مفهوم این واژه در شرایط کنونی بسیار گسترده است و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر مفاهیمی چون حق و الزام تأکید می‌نماید.

در جوامع مردم سالار دموکراسی مردم با شرکت در انتخابات قدرت قانونی را به نمایندگان خود تفویض می‌نمایند و حق پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند و مسؤولان نیز در برابر شهروندان در مورد افزایش منابع و همچنین مصارف آن با ارائه دلایل منطقی پاسخگو می‌باشند. برخی از فعالیت‌های دولت جنبه مالی دارد لذا فراهم آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسؤولیت پاسخگویی به این فعالیت‌ها از طریق گزارش‌گری مالی امکان‌پذیر خواهد بود. در جوامع مقامات در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که می‌گیرند در برابر شهروندان ملزم به پاسخگویی هستند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسؤولان به صورت علنی مستقیم یا غیرمستقیم از طریق نمایندگان قانونی خود پیگیری و مطالبه می‌نمایند. در فرآیند پاسخگویی هر دو طرف پاسخگو و پاسخ‌خواه کوشش می‌کنند با استفاده از ابزارهای مناسب در ایفای مسؤولیت پاسخگویی و ارزیابی آن مشارکت کنند (باباجانی، ۱۳۸۰).

قبل از اعطای تسهیلات جدید در اجرای آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی مستقر در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی مسؤولیت برخی از مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها نظیر تطابق خرج با قوانین و مقررات، تأمین اعتبار، تنظیم حساب و پرداخت را برعهده داشتند. در این حالت مسؤولیت اعمال کنترل‌های داخلی و مالی و پاسخگویی مالی عمدتاً به عهده ذیحساب است. دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت امور اقتصاد و دارایی ذیحساب مستقر را مسؤول انجام صحیح امور تلقی می‌دانستند. از ابتدای سال ۸۴ و در اجرای ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم تحقیقات و فناوری و با حذف سیستم نظارت مالی ذیحساب محور در

دانشگاه‌ها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی رئیس دستگاه اجرایی محور مسؤولیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی در مورد مصرف کلیه منابع مالی، شامل اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و درآمدهای اختصاصی و سایر منابع مالی دیگر به عهده رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی محول می‌گردد (همان، ۱۳۸۴).

ویژگی‌های نظام حسابداری مبنی بر مسؤولیت پاسخگویی عبارتند از: استفاده از سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، استفاده صحیح از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل، به‌کارگیری مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی (پاسخگویی مالی)، استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی (پاسخگویی عملیاتی)، نگهداری حساب‌ها و گزارش‌گری دارایی‌های سرمایه‌ای، نگهداری حساب‌ها و گزارش‌گری بدهی‌های بلندمدت، گزارش‌گری مالی در سطح حساب‌های مستقل (منابع مالی)، گزارش‌گری مالی در سطح دستگاه اجرایی.

پیشینه پژوهش

بررسی‌ها و مقالات بسیار در خارج و داخل ایران در خصوص حسابداری تعهدی صورت پذیرفته و کشورهایی از جمله آمریکا، استرالیا، ژاپن و... دستاوردهایی در این موضوع داشته‌اند؛ از جمله اینکه:

بارت^۱ (۱۹۹۸)، پیامدهای هفت‌گانه به‌کارگیری حسابداری تعهدی را بیان نموده:

- ۱- تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت؛
- ۲- تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثر بخشی می‌شود؛
- ۳- ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای استفاده کننده دارد؛
- ۴- نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیش‌تر در مذاکرات چانه‌زنی کاری؛
- ۵- ایجاد پاسخگویی بیش‌تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛
- ۶- ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه

بین طبقه‌ای؛

۷- با اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

چان و جونز^۲ (۱۹۹۶)، معتقد است انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود.

کیارن و هایدمن^۳ (۱۹۹۹)، انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را منجر به افزایش پاسخگویی دولت به مردم و مدیریت مالی بهتر و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌داند.

کیوشی یاماموتو^۴ (۲۰۱۰)، فرآیند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا را بررسی نموده و چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این حسابداری در بخش دولتی و مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه نموده است.

پوتر^۵ (۲۰۰۲)، در مورد حسابداری تعهدی و بخش عمومی استرالیا و حرکت از مبنای نقدی به تعهدی در بخش عمومی استرالیا یک عنصر کلیدی برنامه اصلاح مدیریت عمومی جدید و رخداد با اهمیت بود و هدف پژوهش اینکه رخدادهای کلیدی در این انتقال برنامه حسابداری را شناسایی می‌کند.

باباجانی (۱۳۸۲)، در پژوهشی بنام "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران" نشان می‌دهد نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران از قابلیت لازم برای مسؤولیت پاسخگویی در زمینه کنترل بودجه مصوب، شناسایی درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی برخوردار نمی‌باشد.

باباجانی (۱۳۸۳)، پژوهشی در نقش حسابداری و

گزارش‌گری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان دارند که بیانگر یک نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی که ویژگی‌های کلیدی آن به تأیید متخصصان حسابداری رسیده مبنای نظرخواهی قرارگرفت و نظر دو گروه ذینفع پاسخگو و پاسخ‌خواه در مورد نظام حسابداری بررسی شد.

باباجانی و مددی (۱۳۸۷)، پژوهشی با عنوان امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران انجام دادند که تحول در سیستم حسابداری و گزارش‌گری مالی مؤسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای به‌کارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در این سیستم می‌باشد این پژوهش در پی آن است که عدم وجود شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منافع اقتصادی در حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اطمینان حاصل نماید و یافته‌ها نشان‌دهنده آن است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری مذکور وجود دارد.

مددی (۱۳۸۷)، در پژوهشی با عنوان "امکان سنجی پیاده‌سازی سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در دانشگاه‌های ایران" به بررسی نظام حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران پرداخته مبنی بر اینکه امکان جایگزینی مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی وجود دارد و همچنین به بررسی انواع درآمدهای دانشگاه‌ها، قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت وصول آن‌ها و هزینه‌های دانشگاه می‌پردازد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به گستردگی عوامل مؤثر بر عدم اجرای حسابداری تعهدی سؤالات پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- عدم وجود نیروی انسانی متخصص مانع از اجرای

حسابداری تعهدی است؟

- هزینه‌بر بودن زمینه‌ها و بسترهای مناسب مانع از

اجرای حسابداری تعهدی است؟

2. Chan & Jones
3. Ciaran & Hyndman
4. Kiyoshi Yamamoto
5. Potter

پایایی، روایی، محتوایی و ساختاری مورد بررسی قرار گرفت.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش متشکل از مدیران و کارشناسان مالی در رده‌های متفاوت سازمانی در دانشگاه‌های شهر تهران می‌باشد. نمونه‌گیری با استفاده از روش تصادفی ساده صورت گرفت تا شانس کلیه افراد مساوی باشد. باتوجه به جامعه آماری پیش بینی درصد استرداد پرسشنامه (بین ۶۰ تا ۷۰ درصد) و تعداد پاسخ‌های مورد نیاز جهت تحلیل آماری (حدود ۱۲۰ پرسشنامه) برآورد گردید.

تجزیه و تحلیل داده

در پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزار SPSS استفاده می‌شود. در آزمون فرضیه‌ها از روش آماری t-استیودنت و تحلیل آماری دوجمله‌ای استفاده گردید. با توجه به آنکه انحراف جامعه نامعلوم می‌باشد از انحراف نمونه استفاده خواهد شد. همچنین برای استنباط میانگین جامعه، از میانگین نمونه استفاده می‌شود. در این صورت آزمون را با آماره آزمون T انجام داده که توزیع t-استیودنت با $n-1$ درجه است. پاسخ درخواستی کلیه سؤالات بر مبنای مقیاس لیکرت (از ۱ تا ۵) می‌باشد. با توجه به پاسخ‌های دریافت شده میانگین موزون پاسخ‌های هر سؤال محاسبه می‌گردد. مرز ناحیه رد از روی جدول t معین می‌شود.

نتایج پژوهش

در مجموع ۱۶۰ پرسشنامه توزیع گردید و تعداد ۱۲۳ پرسشنامه دریافت شد و در نهایت ۱۱۸ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد (جدول ۱).

اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است.

سؤالات پرسشنامه از یک الی نوزده مربوط به فرضیه اول (جدول ۳ و ۴ و ۵) و سؤالات بیست الی بیست و پنج مربوط به فرضیه دوم (جدول ۶ و ۷ و ۸) و سؤالات بیست و شش الی سی مربوط به فرضیه سوم (جدول ۹ و ۱۰ و ۱۱) می‌باشد.

به منظور تجزیه و تحلیل و انجام آزمون‌های آماری از

فقدان نرم‌افزار مناسب و ایده‌آل مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

عدم حمایت مدیریت عالی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

عدم آشنایی مدیریت عالی با حسابداری تعهدی مانع از اجرای آن است؟

عدم وجود قوانین و مقررات مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

عدم هماهنگی با دستگاه‌های نظارتی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

در راستای دستیابی به پاسخ به سؤال‌های پژوهش، سه فرضیه به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه اول: عدم بستر و زمینه‌های مناسب مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

فرضیه دوم: عدم آشنایی و حمایت مدیران عالی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

فرضیه سوم: عدم وجود نیروی متخصص در دانشگاه‌ها مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

روش پژوهش

این پژوهش یک نوع تحقیق آکادمیک است که در رابطه با یک موضوع خاص دیدگاه‌ها و نظرات کارشناسان مالی در رده‌های متفاوت سازمانی را اخذ و سپس آن‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. روش انجام پژوهش تجربی-پیمایشی است که به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها می‌پردازد. به منظور انجام چنین تحقیقی به کسب دیدگاه‌های مدیران و کارشناسان مالی در رده‌های مختلف سازمانی پرداخته و برداشت آنان از شرایط موجود در سازمان محل خدمت اقدام گردید. اطلاعات مورد نیاز از طریق تهیه و ارسال پرسشنامه که سؤالات از سه قسمت مربوط به بستر و زمینه، مدیران و پرسنل جمع‌آوری گردید. پرسشنامه بین رده‌های متفاوت توزیع گردید. منظور از رده‌های متفاوت مدیران ارشد، معاونین، رئیس اداره، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی می‌باشد و نتایج بدست آمده با استفاده از نرم‌افزار SPSS و آزمون آلفا کرونباخ، آزمون دوجمله‌ای برای پاسخ به سؤالات بلی و خیر و t-استیودنت برای میزان تأثیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. قابلیت پرسشنامه از نظر اعتبار

جدول ۱. آمار توصیفی پرسشنامه‌های توزیع شده

پرسشنامه‌های غیر قابل قبول	پرسشنامه‌های قابل قبول	پرسشنامه‌های دریافتی	پرسشنامه‌های توزیع شده	مؤسسات
۰	۲۶	۲۶	۳۵	دانشگاه تهران
۰	۲۵	۲۵	۳۰	دانشگاه شریف
۰	۶	۶	۱۵	دانشگاه خواجه‌نصیر طوسی
۰	۱۳	۱۳	۱۵	دانشگاه بهشتی
۰	۱۱	۱۱	۱۵	دانشگاه امیرکبیر
۱	۱۴	۱۵	۱۵	دانشگاه تربیت مدرس
۴	۹	۱۳	۱۴	دانشگاه علوم پزشکی تهران
۰	۱	۱	۱	دانشگاه علوم پزشکی ایران
۰	۷	۷	۱۰	دانشگاه علوم پزشکی بهشتی
۰	۶	۶	۱۰	دانشگاه هنر
۵	۱۱۸	۱۲۳	۱۶۰	جمع کل

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
		بیست سازمانی			جنسیت
۵۷/۶	۶۸	کارشناس	۴۸/۳	۵۷	زن
۱۲/۷	۱۵	رئیس حسابداری	۵۱/۷	۶۱	مرد
۱۵/۳	۱۸	رئیس اداره	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۱/۷	۷	معاون			مدرک تحصیلی
۱/۷	۲	مدیرکل	۷۳/۷	۸۷	لیسانس
۶/۸	۸	عدم پاسخ‌گویی	۱۴/۴	۱۷	فوق لیسانس
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل	۰/۸	۱	عدم پاسخ‌گویی
		سابقه	۱۱	۱۳	سایر
۱۶/۹	۲۰	کمتر از ۵ سال	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۲۹/۷	۳۵	بین ۵ تا ۱۰ سال			رشته تحصیلی
۲۸/۸	۳۴	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵/۹	۷	اقتصاد
۸/۵	۱۰	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۹/۵	۲۳	مدیریت
۱۶/۱	۱۹	بیشتر از ۲۰ سال	۶۲/۷	۷۴	حسابداری
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل	۰/۸	۱	عدم پاسخ‌گویی
۸۵/۶	۱۰۱	دانشگاه‌های تابع وزارت علوم	۱۱	۱۳	سایر
۱۴/۴	۱۷	دانشگاه‌های تابع وزارت بهداشت	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل			

جدول ۳. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه اول

شماره سؤال	سؤالات پرسشنامه	سطح معنی‌داری	تأیید یا رد فرضیه
۱	تطابق آئین‌نامه مالی معاملات دانشگاه با اجرای حسابداری تعهدی	۰/۳۶۹	رد
۲	تطابق بودجه دانشگاه با اجرای حسابداری تعهدی	۰/۰۰۱	تأیید
۳	فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران ارشد دانشگاه در مقابل پاسخ‌خواهان	۰/۰۲۵	تأیید
۴	اجرای حسابداری تعهدی جهت افزایش کیفیت تجزیه و تحلیل گزارشات	۰	تأیید
۵	حسابداری تعهدی کمتر از حسابداری نقدی دارد	۰/۱۱۴	رد
۶	حسابداری تعهدی درک دشوارتر نسبت به حسابداری نقدی دارد	۰/۰۴۴	تأیید
۷	حسابداری تعهدی گزارشات مالی جامع‌تر نسبت به حسابداری نقدی دارد	۰	تأیید
۸	اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها بسیار مشکل است	۰/۰۵۷	رد
۹	آموزش‌های لازم برای اجرای حسابداری تعهدی لازم است	۰	تأیید
۱۰	شناخت و اندازه‌گیری درآمدهای عملیاتی دانشگاه‌ها مشکل است	۰/۰۵۱	رد
۱۱	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل زمین و ساختمان مشکل است	۰	تأیید
۱۲	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل وسایط نقلیه ماشین‌آلات مشکل است	۰	تأیید
۱۳	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل اثاثیه و ابزارآلات مشکل است	۰/۳۷۲	رد
۱۴	شناخت و اندازه‌گیری مطالبات و بدهی‌های کوتاه‌مدت مشکل است	۰/۰۰۲	تأیید
۱۵	شناخت هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی براساس حسابداری تعهدی مشکل است	۰/۲۷۷	رد
۱۶	شناخت بدهی‌های بلندمدت دانشگاه براساس حسابداری تعهدی مشکل است	۰/۱۹۵	رد
۱۷	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰/۰۳۵	تأیید
۱۸	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای تفریح بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰	تأیید
۱۹	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای دیوان محاسبات مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰	تأیید

جدول ۴. نتایج آزمون t-استیودنت

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید یا رد فرضیه
۲	۳/۱۷	۰/۷۸۵	۱/۵۹۰	۵۱	رد
۳	۳/۱۰	۰/۹۰۰	۱	۷۸	رد
۴	۴/۲۵	۰/۶۴۳	۲۰/۲۰۰	۱۰۷	تأیید
۶	۳/۴۶	۰/۹۴۵	۴/۲۸۸	۷۸	تأیید
۷	۴/۲۸	۰/۶۷۱	۱۹/۰۳۲	۹۸	تأیید
۹	۴/۴۰	۰/۷۹۵	۱۸/۸۴۷	۱۱۳	تأیید
۱۱	۳/۴۰	۱/۰۵۰	۲/۶۹۴	۴۹	تأیید
۱۲	۳/۱۲	۱/۱۱۱	۰/۷۷۱	۴۸	رد
۱۴	۳/۳۳	۱/۰۸۲	۲/۲۶۵	۵۳	تأیید
۱۷	۳/۷۵	۰/۸۶۱	۷/۶۷۹	۷۶	تأیید
۱۸	۳/۸۴	۰/۹۰۶	۸/۵۷۳	۸۵	تأیید
۱۹	۳/۸۸	۰/۸۰۰	۱۰/۴۷۶	۹۰	تأیید

جدول ۵. میزان اولویت هریک از عوامل فرضیه اول

الویت	میانگین	عامل
اول	۴/۴۰	آموزش
دوم	۴/۲۸	گزارش جامع
سوم	۴/۲۵	کیفیت تجزیه و تحلیل
چهارم	۳/۸۸	گزارش جهت دیوان محاسبات
پنجم	۳/۸۴	گزارش جهت تفریح بودجه
ششم	۳/۷۵	گزارش جهت خزانه‌داری
هفتم	۳/۴۶	درک دشوار
هشتم	۳/۴۰	اندازه‌گیری دارایی ثابت
نهم	۳/۳۳	اندازه‌گیری مطالبات

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای در فرضیه دوم

شماره سؤال	پرسشنامه	سطح معنی داری	تأیید یا رد فرضیه
۲۰	حمایت مدیران عالی از اجرای حسابداری تعهدی	۰/۰۱۷	تأیید
۲۱	رفع نیاز مدیران جهت اطلاعات تصمیم‌گیری	۰	تأیید
۲۲	شیوه مدیریت عالی در اجرای حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۳	تفویض اختیار مدیران اجرای حسابداری تعهدی	۰/۳۹۷	رد
۲۴	آگاهی مدیران عالی از ضرورت حسابداری تعهدی	۰/۱۸۲	رد
۲۵	حمایت مدیران عالی در اجرا تعهدی مؤثر	۰	تأیید

جدول ۷. نتایج آزمون t-استیودنت برای فرضیه دوم

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید یا رد فرضیه
۲۰	۳/۵۵	۰/۹۸۵	۸۹۰/۴	۷۵	تأیید
۲۱	۴/۱۵	۰/۷۶۹	۱۵/۳۴۸	۱۰۴	تأیید
۲۲	۳/۸۴	۰/۹۸۱	۸/۵۶۶	۹۲	تأیید
۲۵	۴/۲۳	۰/۷۷۲	۱۶/۵۳۲	۱۰۶	تأیید

جدول ۸. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه دوم

الویت	میانگین	عامل
اول	۴/۲۳	تأثیر حمایت مدیر
دوم	۴/۱۵	نیاز مدیران
سوم	۳/۸۴	شیوه مدیریت
چهارم	۳/۵۵	حمایت مدیر

تأیید قرار گرفت. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه اول در جدول ۵ ارائه گردیده است.

با توجه به نتایج آزمون دو جمله‌ای مشخص گردید ۲ سؤال ۲۳ و ۲۴ مورد تأیید قرار نگرفت برای ۴ سؤال تأیید شده آزمون t-استیودنت صورت گرفت. نتایج آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده و معیار t مربوطه ($t > 1/96$) مشخص گردید، هر ۴ سؤال و در نتیجه فرضیه دوم مورد تأیید قرار گرفت. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه دوم در جدول شماره ۸ ارائه شده است.

نتیجه آزمون دو جمله‌ای فرضیه سوم بیان گر آن است که باستثنای یک سؤال بقیه مورد تأیید قرار گرفت. نتایج در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون t-استیودنت

نرم‌افزار SPSS استفاده شد. قبل از انجام هرگونه تجزیه و تحلیل به منظور اطمینان از قابلیت اتکا پرسشنامه از آزمون آلفا کرونباخ استفاده شد. با توجه به درجه اطمینانی که از آزمون فوق برای آزمون دو جمله‌ای $\alpha = 0/775$ و برای سؤالات پنج گزینه‌ای لیکرت $\alpha = 0/732$ بدست آمد بنابراین می‌توان ادعا نمود که نیازهای اطلاعاتی محقق از طریق پرسشنامه به خوبی تأمین شده است.

با توجه به نتایج آزمون دو جمله‌ای (پاسخ بلی و خیر) مشخص می‌شود برخی از عوامل مورد تأیید نمی‌باشد لذا آزمون t-استیودنت برای سؤالاتی که در گام اول تأیید شده‌اند، صورت گرفت.

با توجه به میانگین محاسبه شده و میزان t بدست آمده (باید بیش‌تر از $1/96$ باشد) مشخص می‌شود. از دوازده سؤال تأیید شده در آزمون دو جمله‌ای تعداد ۹ سؤال مورد

جدول ۹. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه سوم

شماره سؤال	شماره سؤال	سطح معنی‌داری	تأیید/رد فرضیه
۲۶	آشنایی و شناخت کافی با نظام حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۷	تجربه کادر مالی در اجرای حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۸	انگیزه لازم کارشناسان مالی جهت حسابداری تعهدی	۰/۱۰۳	رد
۲۹	هزینه زیاد عدم آشنایی با حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۳۰	گذرانیدن آموزش لازم جهت حسابداری تعهدی	۰	تأیید

جدول ۱۰. نتایج آزمون t-استیودنت برای فرضیه سوم

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید/رد فرضیه
۲۶	۳/۳۲	۰/۹۶۵	۳/۰۹۲	۸۷	تأیید
۳۷	۴/۱۰	۰/۸۲۷	۱۳/۷۳۷	۱۰۵	تأیید
۲۹	۳/۴۹	۰/۹۸۵	۴/۸۴۳	۹۲	تأیید
۳۰	۳/۱۱	۱/۲۰۲	۰/۶۰۷	۴۶	رد

جدول ۱۱. میزان اولویت هریک از عوامل فرضیه سوم

عامل	میانگین	الویت
تجربه	۴/۱۰	اول
هزینه آموزش	۳/۴۹	دوم
آشنایی	۳/۳۲	سوم

جدول ۱۲. میزان اولویت‌بندی عوامل مهم مشکلات اجرایی

حسابداری تعهدی

عامل	میانگین	الویت
عدم حمایت و آشنایی مدیران	۹۴/۳	اول
زمینه‌ها و بسترهای مناسب	۸۴/۳	دوم
نیروی متخصص	۶۲/۳	سوم

– حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه بهای تمام شده سرانه دانشجویی.

محدودیت‌ها

این پژوهش همانند سایر تحقیقات دارای محدودیت بوده که تعمیم‌پذیری نتایج را مشکل می‌سازد. محدودیت‌هایی را می‌توان به شرح ذیل ارائه نمود:

– محدودیت‌های ذاتی ابزار اندازه‌گیری یعنی پرسشنامه و مشکل اربیبی پرسشنامه بدون پاسخ و یا عودت داده نشده در این پژوهش اطلاعات لازم در جهت تأیید فرضیه‌ها از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید بنابراین محدودیت ذاتی ابزار اندازه‌گیری وجود دارد یکی از مشکلات این محدودیت پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده بود؛

– محدود بودن مکان جغرافیایی پژوهش به شهر تهران و عدم تعمیم‌پذیری به کل کشور؛

– محدودیت‌های نمونه‌گیری اگرچه نمونه‌گیری از جامعه پژوهش به صورت تصادفی و با فرض نرمال بودن توزیع انجام گرفته است، لیکن تعمیم‌پذیری نتایج صرفاً به افرادی امکان‌پذیر است که ویژگی آنان با ویژگی جامعه و نمونه اخذ شده همگن باشد.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۱۷ (۱۴۷)، ۲۷-۸۱.
- باباجانی، جعفر؛ فروغی، داریوش. (۱۳۸۲). "ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسؤولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۲، ۳۹-۶۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "استقلال اعطایی به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (فرصت یا تهدید)". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۸، ۳۰-۵۲.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). "گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۱۹-۱۴.
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو. (۱۳۸۸). "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۵۶)، ۳-۲۰.

مشخص گردید که بااستثنا سؤال سی‌ام بقیه مورد تأیید قرار گرفت لذا فرضیه سوم تأیید می‌گردد. نتیجه در جدول شماره ۱۰ ارائه شده است.

میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه سوم در جدول شماره ۱۱ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه‌های مطرح شده و موارد تأیید شده، اولویت هر یک با توجه به نتایج بدست آمده در جدول شماره ۱۲ ارائه شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

ضرورت اجرای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های بخش عمومی و دانشگاه‌ها مورد تأیید تمامی دست‌اندرکاران می‌باشد. با توجه به انتشار بیش از ۱۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی و نظام‌نامه حسابداری بخش عمومی توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی و با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص دانشگاه‌ها به خصوص سال مالی و شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و ضرورت ارائه اطلاعات به مدیریت عالی و هیأت‌های امنای می‌بایست ضرورت اجرای حسابداری تعهدی برای مدیران عالی شروع و حمایت آنان در اجرا به دست آورد.

هم‌چنین بسترهای مناسب شامل نرم‌افزار، ارائه گزارشات به دستگاه‌های نظارتی و آموزش پرسنل به خصوص نظام‌نامه اجرایی خاص برای دانشگاه‌ها از اولویت اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد.

پیشنهادات

در این پژوهش مشکلات عدم اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی بررسی گردید. با توجه به نتایج بدست آمده توصیه‌های ذیل ارائه می‌گردد:

– آشنایی مدیران عالی با حسابداری تعهدی و مزایا یا معایب آن مؤثر می‌باشد؛

– حمایت مدیران عالی در خصوص ایجاد و امکانات لازم از جمله تهیه نرم‌افزار و سخت‌افزار و آموزش؛

– آموزش و ایجاد کلاس‌های کوتاه‌مدت جهت مدیران و رؤسای دانشکده‌ها که تخصص مالی ندارند؛

– استفاده از تجربیات دانشگاه‌های علوم پزشکی و شهرداری؛

- Chan, J. L., Jones, R. H. & Luder, K. G. (1996). "Modeling Governmental Accounting Innovation: An Assessment and Future Research Directions". *Research in governmental and nonprofit accounting*, JAI PressInc, 9, 1-99.
- Ciaran, C. & Hyndman, N. (November, 2010). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not Always Taken". IPA Seminar.
- Kiyoshi Yamamoto. (1999). "Accounting System Reform Japanese Local Governments". *Financial accountability and management*, 15 (3,5), 291-307.
- Potter, B. (2002). "Financial Accounting Reforms in the Australian Public Sector an Episode in Institutional Thinking". *Accounting Auditing and Accountability Journal*.

