

بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی تهران)

## Investigation Basis of Accrual Accounting Usefulness in Reporting Transparency and Improving Responsibility in the Universities Affiliated to Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study: Kharazmi University)

A.Aminimehr\*, R.Hejazi\*\*,

Z.Shahim pormehr\*\*\*

اکبر امینی‌مهر\*، رضوان حجازی\*\*،

ضیال‌الدین شهیم پرمهر\*\*\*

Received: 2014/10/25

Accepted: 2015/6/10

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۳

### Abstract

The aim of this study was to evaluate the efficiency of accrual accounting on transparency of reporting & accountability of the universities affiliated to the Ministry of Science, Research and Technology. (A case study of Tehran Kharazmi University). Analytical methodology (A practical one) is applied. The population includes all financial employees of the Kharazmi University, who were examined by a simpler random sampling method. To collect data, a questionnaire containing 30 questions, was used. The descriptive statistics including: average, percentage and frequency were used. And the inferential statistical techniques such as Kolmogorov-smirnov test, X2 test, and also T-student test were used to determine the normality of the data. And the SPSS software was used to analyze the collected data. The finding indicates that accrual accounting promotes the public sector accountability. Results showed that accrual accounting has no significant effects on the transparency of reporting. Also the T-student test results showed that accrual accounting affects the cost of services in Kharazmi University. Finally, according to the respective literature and the results of the research, some strategies were presented to improve the situation, implementation of accrual according and accountability and in general research variables in universities affiliated to the Ministry Science, Research, and Technology.

**Keywords:** Accrual Accounting, Transparency Reporting, Making Decision and Accountability.

**JEL Classification:** H83 ,M41 ,Q56

\*Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran  
\*\*Professor, Accounting Department, Al-Zahra University, Iran  
\*\*\*MS.in Accounting, Tehran Kharazmi University, Iran

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران) است. روش پژوهش تحلیلی از نوع کاربردی است. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه کارکنان امور مالی دانشگاه خوارزمی بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده مورد بررسی قرار گرفتند. به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه با مقیاس پنج‌گزینه لیکرت استفاده شد. از روش‌های آمار توصیفی شامل میانگین، درصد و فراوانی و آمار استنباطی همچون آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت تعیین وضعیت نرمال بودن داده‌ها، آزمون تی دو و همچنین آزمون تی-استیودنت و نیز از نرم‌افزار SPSS به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده استفاده گردید. یافته‌های تحقیق حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. یافته‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. همچنین نتایج حاصل از آزمون تی-استیودنت نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است. سرانجام، با توجه به ادبیات مربوطه و نتایج حاصل از پژوهش راهکارهایی جهت بهبود وضعیت و به کارگیری حسابداری تعهدی و همچنین مسؤولیت پاسخگویی و به طور کلی متغیرهای پژوهش در دانشگاه‌های مختلف وزارت علوم ارائه شد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تعهدی، شفافیت گزارشگری، تصمیم‌گیری، مسؤولیت پاسخگویی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** H83 ,M41 ,Q56

\*استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور  
\*\*استاد، گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا  
\*\*\*کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی تهران، نویسنده مسؤل:

shahim\_p1028@yahoo.com

## مقدمه

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. از نظر Cristianes & Reyniers (۲۰۰۹)، این تفاوت‌ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش‌های تجربی نشان‌دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهمترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و زلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد. کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به‌کار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به‌طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (Tudor, 2008).

با وجود انجام برخی از اصلاحات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، در بسیاری از سازمان‌های دولتی از جمله دانشگاه‌ها، کماکان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی استفاده می‌شود. در حسابداری بر مبنای نقدی، درآمدها و هزینه‌ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌شود. بنابراین، صورت‌های مالی مبتنی بر مبنای حسابداری نقدی، به صورت سنتی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه‌شده، مقایسه می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۵) و به نظر می‌رسد که این نظام حسابداری برای اجرای برنامه‌های مورد نظر دولت به واسطه استفاده مؤثرتر از منابع عمومی، مناسب نیست. با این وجود، قانون محاسبات عمومی کشور، گذشته از چند اصلاح جزئی، تقریباً مشابه نظام حسابداری نقدی معرفی شده است و تأکید قانون فعلی بر پاسخگویی نیز به شکل رعایت پیش‌بینی‌های قانون و مقررات بودجه‌ای با توجه به اندک استفاده‌های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. همچنین، با توجه به برون داده‌ها و گزارش‌های حاصل از نظام حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی می‌توان گفت که این نظام برای برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده است. در این نظام، مدیران دولتی گزارش‌هایی درباره وظیفه‌های مستقیم

خود به منظور نشان دادن این موضوع که وجوه طبق مجوز دریافتی از قانون‌گذار هزینه شده است، تهیه و تنظیم می‌کنند. بنابراین، اطلاعات دریافتی از نظام فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای دستیابی به دو هدف شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی، تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶).

به‌طور کلی، در بررسی چارچوب کلی عملکرد مالی در بخش‌های عمومی و دانشگاه نیاز به نظریه‌پردازی و تغییر دیدگاه‌های مالی به وضوح احساس می‌شود. ساختارهای پیچیده سازمانی، الزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمدها، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی (دانشگاه) را دو چندان کرده است (Nesbakk, 2011).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به‌نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و پرداخت‌های بخش عمومی به چهار نوع شامل: هزینه، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت تقسیم می‌شوند (حسینی و آقاولو، ۱۳۸۷).

با توجه به سامانه‌های حسابداری دولتی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی دولت جمهوری اسلامی ایران و از طرفی با بررسی حسابداری تعهدی این پرسش مطرح است: "سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی بخشی عمومی ایران بیشتر از حسابداری نقدی است؟ یا اینکه بررسی‌ها غیر از این را نشان می‌دهد؟"

اطلاعات حاصل از حسابداری نقدی تعدیل شده می‌تواند نیازهای اطلاعاتی مدیران را برای انجام تصمیم‌گیری بهینه خود تأمین نماید بنابراین پژوهش حاضر برای دستیابی به پرسش‌های زیر انجام می‌گیرد:

۱. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای

مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه خوارزمی می‌شود؟

۲. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش

شفافیت گزارشگری می‌شود؟

۳. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث می‌شود که بهای تمام شده خدمات فعالیت‌های دانشگاه را به صورت

دقیق و قابل اتکا محاسبه نمود؟

### پیشینه تحقیق

باباجانی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" مقاله استخراج شده از رساله ایشان که در فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۶ در تابستان ۱۳۸۳ منتشر شده است. هدف اصلی این تحقیق ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. برای انجام این منظور سه مرحله عملیاتی به شرح زیر تدوین شده است: الف. مطالعه و بررسی مبانی نظری نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای نمونه به منظور تعیین عوامل و مؤثر در تحقیق و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی.

ب. نظر خواهی از جامعه تخصصی کشور در مورد عوامل کلیدی مستخرجه از مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از طریق تحقیق، به منظور انتخاب معیارهای قابل قبول برای ارزیابی نظام حسابداری مورد عمل دولت.

ج. مقایسه ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران با معیارهای منتخب جامعه تخصصی کشور، به منظور ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسؤولیت پاسخگویی نظام مذکور.

نتایج حاصل از مراحل سه گانه تحقیق نشان می‌دهد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری ایران از قابلیت‌های لازم برای ادای مسؤولیت پاسخگویی در زمینه‌های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارش‌های مالی جامع سالانه، برخوردار نمی‌باشد.

بجنوردی (۱۳۷۸)، در پایان‌نامه خود تحت عنوان "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی" و نیز با هدف بررسی علل توسعه حسابداری دولتی در ایران و شناسایی موانع

موجود در این خصوص برای ارائه پیشنهادات عملی برای رفع آنها و تحقق اهداف گزارشگری مالی دولتی می‌باشد و در نهایت نتیجه‌ای که از این پژوهش حاصل شده بیانگر این است که وجود موانع متعدد در ابعاد ساختاری، قانونی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی و آموزشی باعث گردیده است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ایران از پیشرفت لازم خود برخوردار نباشد و اهداف گزارشگری مالی دولتی خصوصاً مسؤولیت پاسخگویی دولت را محقق ننماید.

کردستانی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای در مورد حسابداری تعهدی به این نتیجه رسید که با به‌کارگیری مبنای تعهدی، زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی فراهم می‌شود.

طریقی (۱۳۸۷)، در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان "ارزیابی مزایای اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران" به این نتیجه دست یافت که مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، تسهیل در تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیت‌ها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می‌گردد.

گرد (۱۳۹۳)، در تحقیقی تحت عنوان "شفاف‌سازی حساب‌ها در مبنای حسابداری تعهدی" به این نتیجه رسید که حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار.

Robinson (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی و بخش عمومی" دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشات مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج‌کننده را بررسی کرده و بعضی راه‌حل‌ها را در این زمینه پیشنهاد می‌کند. وی بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستمی با پیچیدگی‌های غیر ضروری در حساب‌های دولتی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افراد غیر کارشناس در رشته حسابداری نامفهوم است و امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

فدراسیون کارشناسان اروپا نیز به بررسی حسابداری

به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از راه استدلال استقرایی انجام گرفته است. این تحقیق از نوع دیگر تحلیل-کاربردی می‌باشد که در نهایت نتایج آن به مسؤولین دانشگاه خوارزمی تهران و سایر مراجع استفاده کننده از تحقیق از جمله وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دیوان محاسبات کشور و... ارائه خواهد شد.

### جامعه و نمونه آماری تحقیق

تعداد جامعه آماری این تحقیق در قالب جدول شماره ۱ می‌باشد.

جدول (۱). حجم نمونه آماری به تفکیک سمت

ردیف	گروه	تعداد
۱	حسابرسان دیوان محاسبات که در دانشگاه خوارزمی مستقر هستند	۳
۲	مدیران امور مالی و حسابداری واحدهای تابعه دانشگاه خوارزمی	۲۰
۳	کارکنان و کارشناسان امور مالی دانشگاه خوارزمی	۱۴
۴	کارشناسان بودجه دانشگاه خوارزمی	۳
	جمع کل جامعه تحقیق	۴۰

تعیین حجم نمونه یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین گام‌های هر پژوهش میدانی بوده و دقت در تعیین حجم نمونه می‌تواند به درستی تصمیم و نتیجه‌گیری منجر شود. برای انتخاب نمونه از روش سرشماری جهت نمونه‌گیری استفاده شده است.

### روش تجزیه تحلیل داده‌ها

به منظور تجزیه تحلیل داده‌های پژوهش از روش‌های آمار توصیفی (میانگین، درصد و فراوانی) و از روش‌های آمار استنباطی مانند: آزمون کولموگراف-اسمیرنف (جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها)، آزمون تی-استیودنت،

تعهدی در بخش دولتی پرداخته است. نتایج این تحقیق، از این نظریه که به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی از طریق رویکرد پایین به بالا باید انجام گیرد حمایت می‌کند. همچنین تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش‌های کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد ساخت.

با این حال، بررسی‌های نسبتاً کمی درباره به کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسائل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد اشاره نشده است.

فدراسیون حسابداران جنوب آسیا اظهار می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی باعث می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و اطلاعات مالی مقایسه پذیر، در دسترس قرار گیرد. ارزش‌داری‌ها و بدهی‌ها به صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه‌ها با درآمد بهتر انجام شود. اتکاپذیری اطلاعات مالی افزایش یابد و از همه مهم‌تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد و در پرتو وجود سیستم گزارشگری مالی کارا تصمیم‌گیری بهتر انجام گیرد (SAFA, 2010).

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به پرسش‌هایی که در قسمت بیان مسأله و علل برگزیدن موضوع انتخاب شده در دانشگاه خوارزمی انتخاب شده است فرضیه‌های این تحقیق در قالب سه فرضیه به شرح زیر تدوین گردیده است:

۱. حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.
۲. حسابداری تعهدی بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.
۳. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.

### روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی و میدانی صورت می‌گیرد و انجام آن با استدلال‌های قیاسی-استقرایی می‌باشد، به این معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها

بر اساس یافته‌های جدول شماره ۳ می‌توان گفت بیشتر پاسخ‌دهندگان در پاسخ به گویه‌های مربوط به شفافیت گزارشگری، گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد را انتخاب کرده‌اند که این گرایش بیشتر در سؤال اول مشهود می‌باشد.

**بررسی سنجش ارتقای مسؤولیت پاسخگویی:** در ابتدا نتایج حاصل از سنجش ارتقای مسؤولیت پاسخگویی آورده شده است و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. بر اساس یافته‌های جدول شماره ۴ به میزان ۸۳ درصد از پاسخ‌دهندگان در حد زیادی قائل به ارتقای مسؤولیت پاسخگویی در صورت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند.

**بررسی گویه‌های سازنده ارتقای مسؤولیت پاسخگویی:** بر طبق یافته‌های جدول شماره ۵ می‌توان گفت که با توجه به گویه‌هایی که متغیر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی را سنجیده‌اند، پاسخ‌دهندگان عمدتاً گزینه‌های خیلی زیاد و زیاد را انتخاب کرده‌اند که این نتیجه به خصوص برای گویه‌های ۲۳ و ۲۴ مشهود می‌باشد.

**بررسی سنجش تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها:** در ابتدا نتایج حاصل از سنجش تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها آورده شده است و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. یافته‌های جدول شماره ۶ گویای این مطلب است که حدود ۷۳ درصد از پاسخ‌دهندگان، قائل به تأثیر زیاد پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر بهای تمام شده خدمات و کالاها و فعالیت‌ها هستند. تنها حدود ۸ درصد از افراد این تأثیر را کم و ۲۰ درصد از پاسخ‌دهندگان تأثیر چنین پیاده‌سازی را متوسط ارزیابی می‌نمایند.

**بررسی گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها:** در این قسمت به بررسی گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها پرداخته می‌شود. به منظور سنجش این شاخص، ۵ گویه در نظر گرفته شده

آزمون خی دو و برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

**بررسی شاخص‌های تحقیق:** در این بخش به بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان در ارتباط با هر یک از شاخص‌ها و ابعاد تحقیق پرداخته شده است. لازم به توضیح است که برای ساختن هر یک از شاخص‌ها، ابتدا با استفاده از دستور Compute در نرم‌افزار SPSS گویه‌ها با یکدیگر ترکیب شدند و سپس با استفاده از دستور Recode به منظور سهولت در تحلیل و تفسیر نتایج، دامنه مربوط به شاخص‌ها به سه قسمت تقسیم شد. در ادامه وضعیت پاسخ‌دهندگان در ارتباط با شاخص‌های تحقیق به همراه گویه‌های سازنده آنها مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است.

**بررسی سنجش شفافیت گزارشگری:** در این قسمت ابتدا نتایج حاصل از سنجش شفافیت گزارشگری آورده شده و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. بر اساس یافته‌های جدول شماره ۲، ۸۵ درصد از پاسخ‌دهندگان در حد زیادی قائل به شفافیت گزارشگری در صورت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند.

**جدول (۲).** فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب شاخص میزان شفافیت گزارشگری

شفافیت گزارشگری	فراوانی	درصد
زیاد	۳۴	۸۵
متوسط	۶	۱۵
کم	۰	۰
جمع کل	۴۰	۱۰۰
شاخص‌های آماری	۲۲.۲ = میانگین    ۱۲ = مینیمم نمره ۶.۹۴ = انحراف معیار    ۴۱ = ماکزیمم نمره	

**بررسی گویه‌های شفافیت گزارشگری:** برای بررسی فراوانی و درصد ۱۲ گویه تشکیل دهنده شفافیت گزارشگری، جدول شماره ۳ آمده است.

جدول (۳). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده شفافیت گزارشگری

میزان						گویه‌ها
جمع	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۴۰	۰	۰	۴	۱۸	۱۸	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۴۵	۴۵	درصد
۱- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت استفاده از منابع را افزایش می‌دهد.						
۴۰	۰	۰	۶	۱۵	۱۹	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۵	۳۷.۵	۴۷.۵	درصد
۲- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان کسب در آمد را افزایش می‌دهد.						
۴۰	۲	۴	۱	۱۶	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۵	۱۰	۲.۵	۴۰	۴۲.۵	درصد
۳- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان هزینه انجام شده برای هر دانشجو افزایش می‌یابد.						
۴۰	۱	۲	۵	۱۹	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۵	۱۲.۵	۴۷.۵	۳۲.۵	درصد
۴- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان در آمد کسب شده از هر دانشجو در پردیس‌ها افزایش می‌یابد.						
۴۰	۰	۲	۴	۱۸	۱۶	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۰	۴۵	۴۰	درصد
۵- اطلاعات حاصل از مبنای حسابداری تعهدی تا چه اندازه منجر به شفافیت صورت‌های مالی دانشگاه می‌شود.						
۴۰	۱	۴	۷	۱۹	۹	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۱۰	۱۷.۵	۴۷.۵	۲۲.۵	درصد
۶- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در خوارزمی شفافیت میزان هزینه ایجاد شده توسط پرسنل شاغل در بخش‌های مختلف افزایش می‌یابد.						
۴۰	۰	۲	۵	۲۳	۱۰	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۲.۵	۵۷.۵	۲۵	درصد
۷- با اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت واقعی مصارف بودجه‌ای در یک دوره مالی افزایش می‌یابد.						
۴۰	۰	۰	۴	۲۳	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۵۷.۵	۳۲.۵	درصد
۸- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت پیش‌بینی منابع بودجه‌ای در یک دوره مالی افزایش می‌یابد.						
۴۰	۰	۱	۴	۱۱	۲۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۲.۵	۱۰	۲۷.۵	۶۰	درصد
۹- حسابداری تعهدی تا چه اندازه می‌تواند در افزایش شفافیت بودجه‌ای نقش ایفا کند؟						
۴۰	۰	۱	۳	۱۹	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۰	۲.۵	۷.۵	۴۷.۵	۴۲.۵	درصد
۱۰- حسابداری تعهدی تا چه اندازه می‌تواند در افزایش شفافیت گزارشگری مالی در دانشگاه کمک کند؟						
۴۰	۰	۲	۱۰	۱۶	۱۲	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۲۵	۴۰	۳۰	درصد
۱۱- انجام حسابداری تعهدی دانشگاه تا چه اندازه می‌تواند در ارائه اطلاعات شفاف به بخش‌های مختلف بیرون سازمانی از قبیل سازمان‌های خدمات درمانی و تأمین اجتماعی و ... مفید باشد؟						
۴۰	۰	۳	۳	۲۰	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۷.۵	۵۰	۳۵	درصد
۱۲- اجرای حسابداری تعهدی تا چه اندازه می‌تواند تصویر شفاف‌تری از رویدادهای مالی دانشگاه نشان دهد؟						

جدول (۴). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان برحسب شاخص ارتقای مسؤلیت پاسخ‌دهندگان

ارتقای مسؤلیت پاسخگویی	فراوانی	درصد
زیاد	۳۳	۸۲.۵
متوسط	۴	۱۰
کم	۳	۷.۵
جمع کل	۴۰	۱۰۰
شاخص‌های آماری	میانگین = ۲۵.۴۵ مینیمم نمره = ۱۵ ماکزیمم نمره = ۵۱ انحراف معیار = ۱.۰۲	

جدول (۵). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده ارتقای مسؤلیت پاسخگویی

میزان						گویه‌ها
جمع	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۴۰	۰	۴	۵	۱۷	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۲.۵	۴۲.۵	۳۵	درصد
۴۰	۰	۴	۱۱	۱۱	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۲۷.۵	۲۷.۵	۳۵	درصد
۴۰	۰	۳	۵	۱۲	۲۰	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۱۲.۵	۳۰	۵۰	درصد
۴۰	۱	۲	۴	۱۸	۱۵	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۵	۱۰	۴۵	۳۷.۵	درصد
۴۰	۲	۷	۱۳	۱۰	۸	فراوانی
۱۰۰	۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۲۵	۲۰	درصد
۴۰	۰	۴	۵	۱۸	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۲.۵	۴۵	۳۲.۵	درصد
۴۰	۰	۵	۲	۱۴	۱۹	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۲	۵	۳۵	۴۷.۵	درصد
۴۰	۰	۶	۷	۱۰	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۵	۱۷.۵	۲۵	۴۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۷	۱۳	۱۸	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۴۵	درصد
۴۰	۰	۵	۷	۱۳	۱۵	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۲.۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۳۷.۵	درصد
۴۰	۰	۳	۲	۱۳	۲۲	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۵	۳۲.۵	۵۵	درصد
۴۰	۱	۰	۴	۱۸	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۰	۱۰	۴۵	۴۲.۵	درصد
۴۰	۰	۴	۴	۱۶	۱۶	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۰	۴۰	۴۰	درصد

جدول (۶). توزیع فراوانی پاسخ دهندگان برحسب شاخص تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیتها

بهاء خدمات	فراوانی	درصد
زیاد	۲۹	۷۲.۵
متوسط	۸	۲۰
کم	۳	۷.۵
جمع کل	۴۰	۱۰۰
شاخص های آماری	میانگین = ۱۰.۱۷ انحراف معیار = ۴.۶۸ مینیمم نمره = ۵ ماکزیمم نمره = ۲۴	

جدول (۷). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیتها

میزان						گویه ها
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	جمع	
۱۳	۱۹	۴	۲	۲	۴۰	۲۶- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه میزان، دستیابی به قیمت تمام شده (بهای تمام شده) فعالیت امکان دارد؟
۳۲.۵	۴۷.۵	۱۰	۵	۵	۱۰۰	
۱۷	۱۲	۸	۰	۳	۴۰	۲۷- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه میزان، دستیابی به قیمت تمام شده (بهای تمام شده) هر یک از بخش های مختلف امکان دارد؟
۴۲.۵	۳۰	۲۰	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۲	۱۹	۶	۰	۳	۴۰	۲۸- حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه می تواند در محاسبه دقیق تر قیمت تمام شده (بهای تمام شده) خدمات آموزشی هر یک از دانشجویان مؤثر باشد؟
۳۰	۴۷.۵	۱۵	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۵	۱۱	۱۱	۰	۳	۴۰	۲۹- حسابداری تعهدی تا چه حد قیمت تمام شده (بهای تمام شده) واگذاری خدمات به بخش خصوصی را می تواند دقیق تر اندازه گیری نماید؟
۳۷.۵	۲۷.۵	۲۷.۵	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۵	۱۷	۵	۱	۲	۴۰	۳۰- تأثیر اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه بر بودجه ریزی عملیاتی چقدر می باشد؟
۳۷.۵	۴۲.۵	۱۲.۵	۲.۵	۵	۱۰۰	



استفاده خواهیم کرد.

### آزمون فرضیات پژوهش

فرض (۱): حسابداری تعهدی بر "شفافیت گزارشگری" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

جدول (۹). تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری

شفافیت گزارشگری	ارزش	سطح معناداری
آزمون خی دو	۲۴.۶۰	۰.۱۳۶

با توجه به سطح معناداری آزمون خی دو که نشان دهنده میزان خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد بنابراین می توان گفت حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

فرض (۲): حسابداری تعهدی بر "ارتقای مسؤولیت پاسخگویی" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

جدول (۱۰). تأثیر حسابداری تعهدی بر مسؤولیت پاسخگویی

مسؤولیت پاسخگویی	ارزش	سطح معناداری
آزمون T- student	-۸.۳۷۵	۰.۰۰

با توجه به سطح معناداری آزمون تک نمونه ای تی- استیودنت، می توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۵۳) بزرگتر از میانگین جامعه (۳۹) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر مسؤولیت پاسخگویی دارد.

فرض (۳): حسابداری تعهدی بر "تعیین بهای تمام شده خدمات" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

که در جدول شماره ۷ آمده است.

یافته های جدول شماره ۷ نشان می دهد که پاسخ دهندگان تمایل به انتخاب گزینه های زیاد و خیلی زیاد در پاسخ به گویه ها دارند. نکته قابل توجه دیگر اینکه تعداد معدودی از پاسخ دهندگان در واکنش به گویه ها گرایش به ابراز کم ترین میزان موافقت دارند چندان که در انتخاب گزینه "کم" و "خیلی کم"، گزینه "خیلی کم" را ترجیح داده اند که نشان دهنده قاطعیت در ابراز نظر می باشد.

### آزمون نرمال بودن داده ها

به منظور بررسی نرمال بودن توزیع داده های مربوط به متغیرهای تحقیق از آزمون کولموگرف-اسمیرنف استفاده شده که نتایج آن در جدول شماره ۸ آمده است:

جدول (۸). نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق طبق آزمون کولموگرف-اسمیرنف

متغیر	شفافیت گزارشگری	شفافیت پاسخ گویی	بهای تمام شده خدمات
آماره Z	۱.۴۹	۱.۱۹	۰.۹۸
سطح معنی داری	۰.۰۲۳	۰.۱۱۴	۰.۲۹۰

جدول مذکور نشان می دهد که سطح معنی داری دو متغیر بهای تمام شده خدمات و شفافیت پاسخ گویی بزرگتر از ۰/۰۵ بدست آمده که می توان گفت توزیع داده های مربوط به این متغیرها تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارند، لذا در اینجا با توجه به نرمال بودن داده ها از آزمون تک نمونه ای تی-استیودنت (One Sample T- Student) استفاده می کنیم. این آزمون میانگین نمونه را با میانگین جامعه مقایسه کرده و اگر تفاوت معناداری وجود داشته باشد، آن را نشان خواهد داد.

اگر متغیر شفافیت گزارشگری دارای توزیع نرمال نمی باشد. بنابراین برای مقایسه میانگین جامعه با میانگین نمونه از آزمون ناپارامتری خی دو (Chi-square)

عملیاتی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی حرفه‌ای و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی اجتماعی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی مدیریتی و شفافیت گزارشگری و پاسخگویی مالی و شفافیت گزارشگری مؤثر واقع می‌باشد.

به منظور تحلیل سؤال دوم پژوهش مبنی بر "آیا حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری مؤثر است؟" آزمون  $t$ - student دو استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که با توجه به سطح معناداری آزمون  $t$ - student که نشان‌دهنده میزان خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می‌توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

در تبیین این یافته و با توجه به نتایج پژوهش و ادبیات تحقیق حاضر می‌توان ادعان داشت که حسابداری تعهدی نمی‌تواند نقش چندانی در بهبود شفافیت گزارشگری داشته باشد و به نظر می‌رسد عوامل مؤثر دیگری می‌تواند نقش بی‌بدیلی در این راستا داشته باشد.

به منظور تحلیل سؤال سوم پژوهش مبنی بر "آیا حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است؟" آزمون  $t$ - student استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که با توجه به سطح معناداری آزمون  $t$ - student که نشان‌دهنده تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد، به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اجرا و پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند موجب بیان شفافیت‌تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها دولت گردد.

در تبیین این یافته می‌توان نتیجه گرفت، از آنجایی که دنیای پیرامون انسان‌ها روز به روز در حال متحول شدن است و نقش ذخیره دانش در جهت تبدیل نمودن دانش به شکل قابل فهم به منظور

جدول (۱۱). تأثیر حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات

بهای خدمات	ارزش	سطح معناداری
آزمون T- student	-۶.۵۰۷	۰.۰۰

با توجه به سطح معناداری آزمون  $t$ - student می‌توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

به منظور تحلیل سؤال اول پژوهش مبنی بر اینکه "آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه خوارزمی می‌شود؟" از آزمون  $t$ - student استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۵۳) بزرگتر از میانگین جامعه (۳۹) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری دارد. در نتیجه با توجه به داده‌های حاصل از جدول مربوطه می‌توان ادعان داشت که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دارد.

در تبیین این یافته می‌توان نتیجه گرفت که اجرای سامانه حسابداری تعهدی در نظام حسابداری دانشگاه خوارزمی می‌تواند موجب افزایش شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی در این دانشگاه شود.

در پایان و با توجه با یافته‌های آزمون مربوطه در تحلیل سؤال اول پژوهش می‌توان گفت:

اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی به صورت توأم یعنی پاسخگویی سیاسی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی عمومی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی

## منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران". *مجله مطالعات حسابداری*، ۶، ۲۶-۵۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل های مالی دولتی*. چاپ دوم. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- بجنوردی، حسین. (۱۳۷۹). "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- صبوری، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی". *فصلنامه حسابرس*، ۳۷، ۵۵-۵۰.
- حسینی عراقی، سید حسین؛ آقالو، یحیی. (۱۳۸۷). *حسابداری دولتی*. چاپ هشتم. تهران: انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای اجرا و پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- گرد، عزیز. (۱۳۹۳). *شفاف سازی حسابها در مبنای حسابداری تعهدی*. چاپ اول.
- Christianes, J. & Reyniers, B. (2009). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study". *Working Paper*, Ghent University, Belgium.
- Hillman, N. & Collony, C. (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector, A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- Nesbakk, L. G. (2011). "Accrual Accounting Representations in the Public Sector: A Case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*,

استفاده آتی از آن می باشد و به طور کلی این که این ویژگی به مستندسازی دانش جدید و ذخیره سازی آن اشاره دارد و به گونه ای می باشد که کلیه ذی نفعان بتوانند به سادگی از این دانش بهره گیرند، در امر تعلیم و تربیت حائز اهمیت می باشد.

## پیشنهادهای

**پیشنهادهای کاربردی:** پیشنهادهای ارائه شده در زیر مبتنی بر دو منبع ادبیات مربوطه و یافته های تحقیق می باشد.

پیشنهاد می شود:

- دانشگاه ها برای پاسخگو بودن، روش حسابداری تعهدی را در گزارش دهی استفاده کنند.
- به منظور افزایش پاسخگویی اجتماعی مدیران دولتی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
- به منظور بیان شفاف تر نتایج عملکرد، کارایی و اثربخشی بودجه عملیاتی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
- به منظور شفاف سازی بهای تمام شده واگذاری خدمات به بخش خصوصی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
- به منظور اولویت بندی فعالیت ها و برنامه ها و همچنین بهینه سازی تصمیم گیری های آتی، مدیران باید از اطلاعات ناشی از سامانه حسابداری تعهدی استفاده نمایند.

**پیشنهادهای پژوهشی:** پیشنهاد می شود ارزیابی

موانع و مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی در سایر دستگاه های دولتی به عنوان مکمل این تحقیق مورد پژوهش و تحقیق قرار گیرد.

پیشنهاد می شود استانداردهای لازم برای پیاده سازی حسابداری تعهدی در پژوهش های آتی مورد بررسی قرار گیرد.

پیشنهاد می شود ارزیابی بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه و ارائه راه حل ها و پیاده سازی بودجه عملیاتی مورد تحقیق قرار گیرد.

- 22(3), 247-258.
- Robinson, M. (2009). "Accrual Budgeting and Fiscal Policy, IMF". *Working Paper Fiscal Affairs Department*.
  - Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Available at: www.ssrn.com*.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی