

بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه های 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 امینی مهر*، رضوان حجازی**،
ضیالالدین شهیم پرمهر***

Received: 2014/10/25

Accepted: 2015/6/10

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۳

Abstract

چکیده

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 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, chi-squared 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.

هدف پژوهش حاضر بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت 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 پنج گزینه لیکرت استفاده شد. از روش‌های آمار توصیفی شامل میانگین، درصد و فراوانی و آمار استنباطی همچون آزمون کولموگوروف اسمیرنوف جهت تعیین وضعیت نرمال بودن داده‌ها، آزمون تی دو و همچنین آزمون تی استیودنت و نیز از نرم افزار 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 تاثیر 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 مسئولیت پاسخگویی و به طور کلی متغیرهای پژوهش در دانشگاه‌های مختلف وزارت علوم ارائه شد.

Keywords: Accrual Accounting, Transparency reporting, Making Decision and accountability.

واژه های کلیدی: حسابداری تعهدی، شفافیت گزارشگری، تصمیم‌گیری و مسئولیت پاسخگویی.

JEL Classification: H83 ,M41 ,Q56

طبقه بندی موضوعی: 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

*استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران
**استاد، گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، ایران
***کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی تهران، ایران، نویسنده مسئول:
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 کریستیانز وری نیز (۲۰۰۹)، این تفاوت ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه ی پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می شود. همچنین، نتایج پژوهش های تجربی نشان دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهمترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و ژلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت ها پیش آغاز کرد. کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی بکار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (تودور، ۲۰۰۸).

با وجود انجام برخی از اصلاحات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، در بسیاری از سازمان های دولتی از جمله دانشگاه ها، کماکان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی استفاده می شود. در حسابداری بر مبنای نقدی، درآمدها و هزینه ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می شود. بنابراین، صورت های مالی مبتنی بر مبنای حسابداری نقدی، به صورت سنتی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می دهد و آن را با مخارج بودجه شده، مقایسه می کند (بابا جانی، ۱۳۸۵) و به نظر می رسد که این نظام حسابداری برای اجرای برنامه های 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 پیش بینی های قانون و مقررات بودجه ای با توجه به اندک استفاده های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. همچنین، با توجه به برون دادها و گزارش های حاصل از نظام حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی می توان گفت که این نظام برای برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده است. در این نظام، مدیران دولتی گزارش هایی درباره

وظیفه مباشرتی خود به منظور نشان دادن این موضوع که وجوه طبق مجوز دریافتی از قانون گذار هزینه شده است، تهیه و تنظیم می کنند. بنابراین، اطلاعات دریافتی از نظام فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی توان آن را برای دستیابی به دو هدف شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی، تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶).

به طور کلی، در بررسی چارچوب کلی عملکرد مالی در بخش های عمومی و دانشگاه نیاز به نظریه پردازی و تغییر دیدگاه های مالی به وضوح احساس می شود. ساختارهای پیچیده سازمانی، الزام به پیش بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمد ها، نیاز به ارائه راه کارهای نوین و متعاقب آن پیاده سازی حسابداری تعهدی در بخش های دولتی (دانشگاه) را دو چندان کرده است (نسبک، ۲۰۱۱).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می نماید، به نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند، و پرداخت های بخش عمومی به چهار نوع شامل هزینه، پیش پرداخت، علی الحساب و تنخواه گردان پرداخت تقسیم میشوند (حسینی و آقالو، ۱۳۸۷).

باتوجه به سامانه های حسابداری دولتی حاکم بردستگاه های اجرایی دولت جمهوری اسلامی ایران و از طرفی با بررسی حسابداری تعهدی این پرسش مطرح است:

سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخشی عمومی ایران بیشتر از حسابداری نقدی است؟ یا اینکه بررسی ها غیر از این رانشان میدهد. اطلاعات حاصل از حسابداری نقدی تعدیل شده می تواند نیازهای اطلاعاتی مدیران را برای انجام تصمیم گیری بهینه خود تأمین نماید بنابراین پژوهش حاضر برای دستیابی به پرسش های زیر انجام می گیرد:

۱. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه خوارزمی می شود؟
۲. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش شفافیت گزارشگری می شود؟

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 می باشد و در نهایت نتیجه ای 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 مسئولیت پاسخگویی دولت را محقق ننماید.

کردستانی (۱۳۸۹)، در مقاله ای در مورد حسابداری تعهدی به این نتیجه رسید که با به کارگیری مبنای تعهدی، زمینه لازم جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان بهینه ترین روش بودجه بندی پذیرفته شده در سطح بین المللی فراهم می شود.

طریقی (۱۳۸۷)، در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان ارزیابی مزایای اجرا و پیاده سازی 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 بودجه ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیت ها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می گردد.

گرد (۱۳۹۳)، در تحقیقی تحت عنوان شفاف سازی حساب هادر 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.

مارک رابینسون (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی و بخش عمومی" دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشات مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج کننده را بررسی کرده و بعضی راه حل ها را در این زمینه پیشنهاد می کند. وی بیان می دارد که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستمی با پیچیدگی های غیر ضروری در حساب های دولتی معرفی شده است که ایجاد این حساب ها برای افراد غیر کارشناس در رشته حسابداری نا مفهوم است و

۳. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث می شود که بهای تمام شده خدمات فعالیت های دانشگاه را به صورت دقیق و قابل اتکا محاسبه نمود؟

پیشینه تحقیق

باباجانی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" مقاله مستخرجه از رساله ایشان که در فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۶ در تابستان ۱۳۸۳ منتشر شده است. هدف اصلی این تحقیق ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران می باشد. برای انجام این منظور سه مرحله عملیاتی به شرح زیر تدوین شده است: الف. مطالعه و بررسی مبانی نظری نظام های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای نمونه به منظور تعیین عوامل و موثر در تحقیق و ارتقای سطح مسئولیت 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 ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران با معیارهای منتخب جامعه تخصصی کشور، به منظور ارزیابی ظرفیت و قابلیت های مسئولیت پاسخگویی نظام مذکور.

نتایج حاصل از مراحل سه گانه تحقیق نشان می دهد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری ایران از قابلیت های لازم برای ادای مسئولیت پاسخگویی در زمینه های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارائی های سرمایه ای و بدهی های بلند مدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارشهای مالی جامع سالانه، برخوردار نمی باشد.

بجنوردی (۱۳۷۸)، در پایان نامه خود تحت عنوان بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات

می گیرد و انجام آن با استدلال های قیاسی - استقرایی می باشد، بدین معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب ها، مقالات و سایت ها به صورت استدلال قیاسی و جمع آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه ها از راه استدلال استقرایی انجام گرفته است. این تحقیق از نوع دیگر تحلیلی - کاربردی می باشد که در نهایت نتایج آن به مسئولین 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 نگاره شماره ۱ می باشد.

نگاره (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 اساسی ترین و مشکل ترین گامهای هر پژوهش میدانی بوده و دقت در تعیین حجم نمونه می تواند به درستی تصمیم و نتیجه گیری منجر شود. برای انتخاب نمونه از روش سر شماری جهت نمونه گیری استفاده شده است.

روش تجزیه تحلیل داده ها

به منظور تجزیه تحلیل داده های پژوهش از

امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

فدراسیون کارشناسان اروپا نیز به بررسی حسابداری 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 می کند. همچنین تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش های کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد ساخت.

با این حال، بررسی های نسبتاً کمی در باره بکارگیری 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 می دارد که استفاده از مبنای تعهدی باعث می شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و اطلاعات مالی مقایسه پذیر، در دسترس قرار گیرد. ارزش دارایی ها و بدهی ها به صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه ها با درآمد بهتر انجام شود. اتکاپذیری اطلاعات مالی افزایش یابد و از همه مهم تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد و در پرتو وجود سیستم گزارشگری مالی کارا تصمیم گیری بهتر انجام گیرد (SAFA, 2010).

فرضیه های پژوهش

با توجه به پرسش هایی که در قسمت بیان مسئله و علل برگزیدن موضوع انتخاب شده در دانشگاه خوارزمی انتخاب شده است فرضیه های این تحقیق در قالب سه فرضیه به شرح ذیل تدوین گردیده است:

۱. حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.
۲. حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت 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

بررسی گویه های شفافیت گزارشگری: برای بررسی فراوانی و درصد ۱۲ گویه‌ی تشکیل دهنده شفافیت گزارشگری، نگاره شماره ۳ آمده است. براساس یافته های نگاره شماره ۳ می توان گفت بیشتر پاسخ دهندگان در پاسخ به گویه‌های مربوط به شفافیت گزارشگری، گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد را انتخاب کرده‌اند که این گرایش بیشتر در سوال اول مشهود می‌باشد.

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

بررسی گویه‌های سازنده ارتقاء مسئولیت پاسخگویی: برطبق یافته های نگاره شماره ۵ می توان گفت که با توجه به گویه‌هایی که متغیر ارتقای مسئولیت پاسخگویی را سنجیده‌اند، پاسخ دهندگان 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 گویه های سازنده آن پرداخته می شود. یافته‌های نگاره شماره ۶ گویای این مطلب است که حدود ۷۳ درصد از پاسخ دهندگان، قائل به تاثیر زیاد پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر بهای تمام شده خدمات و کالاها و فعالیت‌ها هستند. تنها حدود ۸ درصد از افراد این تاثیر را کم و ۲۰ درصد از پاسخ دهندگان تاثیر چنین پیاده سازی را متوسط ارزیابی می‌نمایند.

بررسی گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و

روش های آمار توصیفی (میانگین، درصد و فراوانی) و از روش‌های آمار استنباطی مانند: آزمون کولموگورف اسمیرنف (جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها)، آزمون تی استیودنت، آزمون خی - دو و برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از نرم افزار SPSS استفاده شده است.

بررسی شاخص‌های تحقیق: در این بخش به بررسی وضعیت پاسخ دهندگان 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 نرم افزار 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 پاسخ دهندگان 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 نگاره شماره ۲، ۸۵ درصد از پاسخ دهندگان در حد زیادی قائل به شفافیت گزارشگری در صورت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند.

نگاره (۲). فراوانی پاسخ دهندگان برحسب 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	

نگاره (۳). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه های سازنده شفافیت گزارشگری

میزان						گویه ها
جمع	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۴۰	۰	۰	۴	۱۸	۱۸	۱- پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت استفاده از منابع را افزایش می دهد.
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۴۵	۴۵	درصد
۴۰	۰	۰	۶	۱۵	۱۹	۲- پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان کسب درآمد را افزایش می دهد
۱۰۰	۰	۰	۱۵	۳۷.۵	۴۷.۵	درصد
۴۰	۲	۴	۱	۱۶	۱۷	۳- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان هزینه انجام شده برای هر دانشجو افزایش می یابد
۱۰۰	۵	۱۰	۲.۵	۴۰	۴۲.۵	درصد
۴۰	۱	۲	۵	۱۹	۱۳	۴- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت میزان درآمد کسب شده از هر دانشجو در پردیسه افزایش می یابد
۱۰۰	۲.۵	۵	۱۲.۵	۴۷.۵	۳۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۴	۱۸	۱۶	۵- اطلاعات حاصل از مبنای حسابداری تعهدی تا چه اندازه منجر به شفافیت صورتهای مالی دانشگاه می شود.
۱۰۰	۰	۵	۱۰	۴۵	۴۰	درصد
۴۰	۱	۴	۷	۱۹	۹	۶- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در خوارزمی شفافیت میزان هزینه ایجاد شده توسط پرسنل شاغل در بخشهای مختلف افزایش
۱۰۰	۲.۵	۱۰	۱۷.۵	۴۷.۵	۲۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۵	۲۳	۱۰	۷- با اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت واقعی مصارف بودجه ای در یک دوره مالی افزایش
۱۰۰	۰	۵	۱۲.۵	۵۷.۵	۲۵	درصد
۴۰	۰	۰	۴	۲۳	۱۳	۸- با پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه خوارزمی شفافیت پیش بینی منابع بودجه ای در یک دوره مالی افزایش می یابد.
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۵۷.۵	۳۲.۵	درصد
۴۰	۰	۱	۴	۱۱	۲۴	۹- حسابداری تعهدی تا چه اندازه می تواند در افزایش شفافیت بودجه ای نقش ایفا کند؟
۱۰۰	۰	۲.۵	۱۰	۲۷.۵	۶۰	درصد
۴۰	۰	۱	۳	۱۹	۱۷	۱۰- حسابداری تعهدی تا چه اندازه می تواند در افزایش شفافیت گزارشگری مالی در دانشگاه کمک کند؟
۱۰۰	۰	۲.۵	۷.۵	۴۷.۵	۴۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۱۰	۱۶	۱۲	۱۱- انجام حسابداری تعهدی دانشگاه تا چه اندازه می تواند در ارائه اطلاعات شفاف به بخشهای مختلف برون سازمانی از قبیل
۱۰۰	۰	۵	۲۵	۴۰	۳۰	درصد
۴۰	۰	۳	۳	۲۰	۱۴	۱۲- اجرای حسابداری تعهدی تا چه اندازه می تواند تصویر شفاف تری از رویدادهای مالی دانشگاه نشان دهد؟
۱۰۰	۰	۷.۵	۷.۵	۵۰	۳۵	درصد

نگاره (۴). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان برحسب شاخص ارتقای مسئولیت پاسخ‌دهندگان

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

نگاره (۵). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده ارتقاء مسئولیت پاسخگویی

میزان						گویه
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

نگاره (۶). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان 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
شاخص‌های آماری		۱۰.۱۷ = میانگین ۵ = مینیمم نمره ۴.۶۸ = انحراف معیار ۲۴ = ماکزیمم نمره

نگاره (۷). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها

میزان						گویه
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 موثر 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	

خواهد داد. اگر متغیر شفافیت گزارشگری دارای توزیع نرمال نمی‌باشد. بنابراین برای مقایسه میانگین جامعه با میانگین نمونه از آزمون ناپارامتری خی-دو (Chi-square) استفاده خواهیم کرد.

آزمون فرضیات پژوهش

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

نگاره شماره ۹: تاثیر 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 می‌تواند میزان خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می‌توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد بنابراین می‌توان گفت حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

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

نگاره (۱۰): تاثیر حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخگویی

مسئولیت پاسخگویی	ارزش	سطح معناداری
آزمون t- student	-۸.۳۷۵	۰.۰۰

با توجه به سطح معناداری آزمون تک نمونه‌ای تی-استیودنت، می‌توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۵۳) بزرگتر از

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 که در نگاره شماره ۷ آمده است.

یافته‌های نگاره شماره ۷ نشان می‌دهد که پاسخ دهندگان تمایل به انتخاب گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد در پاسخ به گویه‌ها دارند. نکته قابل توجه دیگر این که تعداد معدودی از پاسخ‌دهندگان در واکنش به گویه‌ها گرایش به ابراز کم‌ترین میزان موافقت دارند چندان که در انتخاب گزینه "کم" و "خیلی کم"، گزینه "خیلی کم" را ترجیح داده‌اند که نشان دهنده قاطعیت در ابراز نظر می‌باشد.

آزمون نرمال بودن داده‌ها

به منظور بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های مربوط به متغیرهای تحقیق از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده که نتایج آن در نگاره شماره ۸ آمده است:

نگاره (۸): نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق طبق آزمون

کولموگروف اسمیرنوف

متغیر	شفافیت گزارشگری	شفافیت پاسخ‌گویی	بهای تمام شده خدمات
آماره Z	۱.۴۹	۱.۱۹	۰.۹۸
سطح معنی داری	۰.۲۳	۰.۱۱۴	۰.۲۹۰

نگاره مذکور نشان می‌دهد که سطح معنی داری دو متغیر بهای تمام شده خدمات و شفافیت پاسخ‌گویی بزرگتر از ۰.۰۵ بدست آمده که می‌توان گفت توزیع داده‌های مربوط به این متغیرها تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارند، لذا در اینجا با توجه به نرمال بودن داده‌ها از آزمون تک نمونه‌ای تی-استیودنت (One Sample T- Student) استفاده می‌کنیم. این آزمون میانگین نمونه را با میانگین جامعه مقایسه کرده و اگر تفاوت معناداری وجود داشته باشد، آن را نشان

خوارزمی می تواند موجب افزایش شفافیت گزارشگری و ارتقای مسئولیت پاسخگویی در این دانشگاه شود. در پایان و با توجه با یافته های آزمون مربوطه در تحلیل سؤال اول پژوهش می توان گفت: اجرا و پیاده سازی حسابداری تعهدی به صورت توأم یعنی پاسخگویی سیاسی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی عمومی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی حرفه ای و شفافیت گزارشگری و پاسخگویی اجتماعی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی مدیریتی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی مالی و شفافیت گزارشگری، موثر واقع می باشد.

به منظور تحلیل سؤال دوم پژوهش مبنی بر "آیا حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری مؤثر است؟" آزمون خی دو استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که با توجه به سطح معناداری آزمون خی- دو که نشان دهنده میزانی خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد بنابراین می توان نتیجه گرفت که حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

در تبیین این یافته و با توجه به نتایج پژوهش و ادبیات تحقیق حاضر می توان اذعان داشت که حسابداری تعهدی نمی تواند نقش چندانی در بهبود شفافیت گزارشگری داشته باشد و به نظر می رسد عوامل مؤثر دیگری می تواند نقش بی بدیلی 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 تی - استیودنت استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که 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 (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که اجرا و پیاده سازی

میانگین جامعه (۳۹) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر مسئولیت پاسخگویی دارد.

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

نگاره (۱۱). تاثیر 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 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 (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد.

بحث و نتیجه گیری

به منظور تحلیل سؤال اول پژوهش مبنی بر اینکه "آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای مسئولیت پاسخگویی دانشگاه خوارزمی می شود؟" از آزمون تی - استیودنت 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) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری دارد. در نتیجه با توجه به داده های حاصل از جدول مربوطه می توان اذعان داشت که حسابداری تعهدی تاثیر معناداری بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی دارد.

در تبیین این یافته می توان نتیجه گرفت که اجرای سامانه حسابداری تعهدی در نظام حسابداری دانشگاه

پیاده سازی حسابداری تعهدی در پژوهش های آتی مورد بررسی قرار گیرد.

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

منابع

- باباجانی، جعفر (۱۳۸۳). ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران. مجله مطالعات حسابداری، شماره ۶ صص 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، شماره ۳۷، صص ۵۰-۵۵.
- حسینی عراقی، سید حسین و آقالو، یحیی. (۱۳۸۷). حسابداری دولتی، تهران، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، چاپ هشتم.
- 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، (۱۳۹۳). شفاف سازی حساب هادر مبنای حسابداری تعهدی، چاپ اول.

- Hillman. n and C. Collony. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector, A Road Not Always Taken. Management Accounting Research, Vol 22, Issue. 1, pp.36-45.
- Christianes, J. and B. Reyniers (2009). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial

مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی می تواند موجب بیان شفافیت تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها دولت گردد.

در تبیین این یافته می توان 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 استفاده آتی از آن می باشد و به طور کلی این که این ویژگی به مستند سازی 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.

پیشنهادها

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 اثر بخشی 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 فعالیتها 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

- Accounting Representations in the Public Sector: A Case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, Issue. 3, pp. 247-258.
- Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". Available at: www.ssrn.com
 - Information Systems: A Comparative Study". Working Paper, Ghent University, Belgium
 - Robinson, Marc, (2009) , *Accrual Budgeting and Fiscal Policy* , IMF, Working Paper Fiscal Affairs Department.
 - Nesbakk, L. G. (2011). "Accrual