





دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکزی

دانشکده مدیریت- گروه مدیریت دولتی

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)

گرایش: "مدیریت مالی"

عنوان:

امکان سنجی پیاده سازی سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی تعدیل شده

به عنوان معیار جریان منابع اقتصادی در دانشگاه‌های دولتی ایران

و اثر آن بر تصمیمات مدیریتی

استاد راهنما:

دکتر زاده فتحی

پژوهشگر:

پرویز زیاد علیزاده

زمستان ۱۳۹۳

## **تقدیر و تشکر**

قبل از هر چیز بر خود لازم می دانم از کلیه کسانی که در انجام این تحقیق مرا یاری داده اند سپاسگزاری نمایم و در این راستا نخست از استاد محترم راهنما **جناب آقای دکترزاداله فتحي** که علیرغم گرفتاریهای شغلی ، اینجانب را با نظرات اصلاحی و راهنمایی هایی گرانبایه یاری نمودند و از همکاری همسر صمیمانه قدردانی می کنم .

همچنین از مدیران ، کارشناسان و کلیه کارکنان دانشگاه های دولتی در داخل کشور که در اجرای این تحقیق همکاری داشته اند ، کمال امتنان را دارم .

تقدیم به :

خانواده عزیزم که در تمام مراحل زندگی همراه و پشتیبان من بوده اند و ارائه این رساله نتیجه پشتیبانی آنها می باشد

همچنین دوستان و عزیزانی که من را در تمامی مراحل این پژوهش مورد لطف خود قرار دادند

## فهرست مطالب

۱	چکیده
۲	فصل اول: کلیات تحقیق
۳	۱-۱- مقدمه
۵	۱-۲- بیان مسأله تحقیق
۷	۱-۳- اهداف تحقیق
۸	۱-۴- سابقه موضوع
۹	۱-۵- اهمیت و ضرورت موضوع
۹	۱-۵-۱- ضرورت استفاده از مبناي تعهدي تعديل شده را در دانشگاه‌ها ی دولتی ایران
۱۱	۱-۶- تعریف و اژگان کلیدی تحقیق
۱۲	۱-۷- مدل تحقیق
۱۳	۱-۸- چارچوب نظري تحقیق
۱۳	۱-۹- سؤال اصلي تحقیق
۱۳	۱-۱۰- فرضیات یا سوالات تحقیق
۱۴	۱-۱۱- روش نمونه‌گیری و حجم نمونه
۱۵	۱-۱۲- روش تجزیه و تحلیل داده ها
۱۵	۱-۱۳- محدودیت های تحقیق
۱۶	فصل دوم : مبانی نظری و پیشینه تحقیق
۱۷	۲-۱- مقدمه
۱۸	۲-۲- مبانی حسابداری
۱۸	۲-۲-۱- مبنای حسابداری نقدی
۱۸	۲-۲-۲- مبنای حسابداری تعهدی
۱۹	۲-۲-۳- مبنای حسابداری نیمه تعهدی
۱۹	۲-۲-۴- مبنای حسابداری تعهدی تعديل شده
۱۹	۲-۲-۴-۱- دسته‌ای از درآمدها قابل اندازه گیری
۱۹	۲-۲-۵- مبنای حسابداری نقدی تعديل شده
۲۰	۲-۲-۶- قابلیت اندازه‌گیری
۲۰	۲-۲-۷- قابلیت وصول
۲۰	۲-۲-۳- مزایای مبنای حسابداری تعهدی تعديل شده
۲۱	۲-۲-۴- حسابداری و گزارشگری مالی
۲۱	۲-۴-۱- مسئولیت پاسخگویی عمومی
۲۲	۲-۴-۲- مبانی قانونی پاسخگویی مقامات سیاسی در ایران
۲۲	۲-۴-۳- مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی
۲۳	۲-۴-۴- ویژگی‌های نظام حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی
۲۴	۲-۴-۵- اهداف گزارشگری مالی

۳۴	۵-۲- فرآیند تحول و شفاف سازی حساب‌ها
۳۵	۶-۲- موارد مربوط به پیاده سازی مینای تعهدی در اروپا
۳۸	۷-۲- فرآیند تحقق و شناسایی درآمدها در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ایران
۳۸	۸-۲- معیار جریان منابع اقتصادی در دانشگاه‌های کشور
۴۱	۹-۲- خلاصه و نتیجه گیری
۴۲	فصل سوم: روش تحقیق
۴۳	۳-۱- مقدمه
۴۴	۳-۲- انواع تحقیق
۴۴	۳-۳- روش تحقیق
۴۴	۳-۳-۱- روش تحقیق پیمایشی
۴۵	۳-۳-۲- کاربرد تحقیق پیمایشی
۴۵	۳-۴- روش‌ها و ابزارهای گردآوری اطلاعات
۴۶	۳-۵- جامعه آماری مورد مطالعه
۴۶	۳-۶- نمونه آماری
۴۷	۳-۷- فرضیات تحقیق
۴۸	۳-۸- سنجش اعتبار پرسشنامه
۴۸	۳-۹- آزمون فرضیات و تحلیل‌های آماری
۵۹	فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها
۶۰	۴-۱- مقدمه
۶۱	۴-۲- ایجاد داده‌های قابل تحلیل
۶۱	۴-۳- آمار توصیفی تحقیق
۶۱	۴-۴- نحوه توزیع پاسخ‌های پرسشنامه
۶۲	۴-۵- بخش اول
۷۱	۴-۶- بخش دوم
۸۱	۴-۷- آزمون فرضیه تحقیق
۸۶	۴-۸- جمع بندی نتایج حاصل از آزمون
۸۷	۴-۹- همبستگی فرضیه یک و دو تحقیق
۸۸	۴-۱۰- روش اسنادکاوی
۹۰	فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادات
۹۱	۵-۱- مقدمه
۹۲	۵-۲- خلاصه تحقیق
۹۳	۵-۳- یافته‌های تحقیق
۹۴	۵-۴- نتایج تحقیق
۹۶	۵-۵- محدودیت‌های پژوهش
۹۶	۵-۵-۱- برخی از محدودیت‌های تحقیق

۹۷	.....پیشنهادات پژوهش
۹۸	.....سایر پیشنهادات
۹۸	.....۱-۷-۵- پیشنهاد به وزارت علوم ، تحقیقات و فناوری
۹۸	.....۲-۷-۵- پیشنهاد به دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای پژوهش‌آتی
۹۹	.....۸-۵- نتیجه‌گیری
۱۰۱	.....پیوست‌ها و ضمائم
۱۱۰	.....منابع و مآخذ
۱۱۴	.....چکیده لاتین

## فهرست جداول

- جدول ۱-۲- ساختار جدید حساب‌های مستقل طبق بیانیه ۳۴ (GASB) ..... ۳۱
- جدول ۱-۳- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب دانشگاه محل خدمت ..... ۴۷
- جدول ۲-۳- مقایسه مزایای مبنای حسابداری تعهدی با نارسائی‌ها و کاستی‌های مبنای حسابداری نقدی ..... ۵۳
- جدول ۱-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب تحصیلات ..... ۶۲
- جدول ۲-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب رشته تحصیلی ..... ۶۲
- جدول ۳-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب فعالیت اصلی پاسخگو ..... ۶۳
- جدول ۴-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب میزان سابقه به سال ..... ۶۳
- جدول ۵-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب دانشگاه محل خدمت ..... ۶۳
- جدول ۶-۴- توزیع فراوانی و درصد جامعه مورد بررسی بر حسب سمت فعلی ..... ۶۴
- جدول ۷-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه اصلی اول ..... ۶۵
- جدول ۸-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه اصلی اول ..... ۶۶
- جدول ۹-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه اصلی دوم ..... ۶۷
- جدول ۱۰-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه فرعی ..... ۶۸
- جدول ۱۱-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه فرعی اول و دوم ..... ۶۹
- جدول ۱۲-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه فرعی دوم ..... ۷۰
- جدول ۱۳-۴- آزمون دو جمله‌ای بر اساس سئوالات مربوط به فرضیه اصلی ۴ ..... ۷۱
- جدول ۱۴-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۳
- جدول ۱۵-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۴
- جدول ۱۶-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۵
- جدول ۱۷-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۶
- جدول ۱۸-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۷
- جدول ۱۹-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۸
- جدول ۲۰-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۷۹
- جدول ۲۱-۴- آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) ..... ۸۰
- جدول ۲۲-۴- درآمدهای دانشگاه‌های بخش دولتی، در استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده ..... ۸۱
- جدول ۲۳-۴- استفاده از روش تعهدی تعدیل شده برای هزینه‌ها در زمان ایجاد و تعهد قابل ثبت ..... ۸۲
- جدول ۲۴-۴- دانشگاه‌های بخش دولتی، از شرایط لازم در استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده ..... ۸۳
- جدول ۲۵-۴- دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلند مدت در دانشگاه‌های بخش دولتی ..... ۸۴
- جدول ۲۶-۴- امکان محاسبه استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای با هدف بکارگیری ..... ۸۵
- جدول ۲۷-۴- گزارشات و اطلاعات مالی تهیه شده از روش حسابداری تعهدی تعدیل شده ..... ۸۶
- جدول ۱-۵- مقایسه مشاهده و پرسشنامه ..... ۹۵



## چکیده

روند متداول عملیات حسابداری کنونی (روش نقدی) در دانشگاهها و موسسات آموزش عالی کشور، اطلاعات کافی و لازم در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثر بخشی و کارایی برنامه ارائه نمی نماید، همچنین دارای افق برنامه ریزی کوتاه مدت بوده و موجب محدودیت اقتدار مدیریت صحیح در کنترل هزینه ها و نظارت بر اجرای هر واحد می شود.

با عنایت به مزایای روش حسابداری تعهدی تعدیل شده و نقایص و کاستی های حسابداری نقدی موجود در دانشگاه های دولتی کشور، لزوم اجرای حسابداری تعهدی تعدیل شده به عنوان یک روش نوین در انعکاس نحوه ثبت و نگهداری حسابها به شدت احساس می گردد.

\* هدف :

با توجه به اهمیت موضوع، این پایان نامه در صدد آن است که بررسی نماید در نظام حسابداری دانشگاه های دولتی ایران، امکان جایگزینی مبنای تعهدی تعدیل شده بعنوان معیار جریان منابع اقتصادی بجای مبنای نقدی و تاثیر آن بر تصمیمات مدیریتی وجود دارد، یا کماکان می بایست از سیستم موجود (روش نقدی) استفاده گردد.

لذا ارزیابی قابلیت های دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی، برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و تاثیر آن بر تصمیمات مدیریتی، هدف اصلی این تحقیق می باشد

# فصل اول

## کلیات تحقیق

## ۱-۱- مقدمه

طی دو دهه گذشته، متناسب با تغییر و تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات ایشان در خصوص پاسخ خواهی از مقامات منتخب خود و همچنین نیاز مبرم مدیران اجرایی به اطلاعات دقیق تر از عملکرد و فعالیت و برنامه هایشان روی داده است، باعث شده است تا دولت مردان کشورهایی که دارای نظام سیاسی مردم سالاری می باشند، به چاره جویی در مورد یافتن ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی بپردازند. (باباجانی ۱۳۸۲).

لذا ارائه قیمت واقعی خدمات انجام شده توسط دانشگاه های دولتی کشور بمنظور اعمال تدابیری منطقی و مدیریتی، به خصوص اقدام به برنامه ریزی صحیح، تصمیم گیری روسای دانشگاه ها و مدیریت علمی در پیاده سازی سیستم صحیح حسابداری و هماهنگی در امور مربوط به نیاز مندی های دانشگاه های کشور مطرح ساخته است.

استفاده از روش های نوین حسابداری علاوه بر این که از کندي کار دستگاه های دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و روسای دانشگاه ها نیز از این طریق می توانند قیمت تمام شده خدمات و محصولات ارائه شده را ارزیابی نموده و در تصمیم ها بمنظور تحقق اهداف و برنامه های خود به نحو مطلوب و عادلانه مورد استفاده قرار دهند

لذا بهمین خاطر حسابداری رami توان شاهرگ حیاتی سیستم دانست، زیرا دانشگاهها و موسسات آموزش عالی دولتی، تمام فعالیتهاي مالي خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها براي اجرائی برنامه هاي متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون و مقررات مربوطه انجام مي دهند، بنابراین "نحوه انعکاس عملیات مالي" آیینیه تمام نمای همه برنامه ها و فعالیتهاي دانشگاه بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصادي و به تبع نحوه اعمال تصمیمات مدیریتی ایفا مي نماید.

روند متداول عملیات حسابداری کنونی (روش نقدي) در دانشگاهها و موسسات آموزش عالی کشور، اطلاعات کافي و لازم در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثر بخشی و کارایی برنامه ارائه نمی نماید، همچنین دارای افق برنامه ریزی کوتاه مدت بوده و موجب محدودیت اقتدار مدیریت صحیح در کنترل هزینه ها و نظارت بر اجرائی هر واحد مي شود.

از آنجا که در سیستم حسابداری نقدي عوامل مهمی چون اثر بخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی در قبال صرف منابع بدرستی منعکس نمی گردد، لذا به تبع از منابع انسانی و اقتصادی نیز بدرستی استفاده نمی شود. لذا افزایش کارایی موجب ارتقاء بهره وری و کمک موثر در نیل به اهداف سازمان خواهد شد.

باعنایت به مزایای روش حسابداری تعهدی تعدیل شده نقایص و کاستی هاي حسابداری نقدي موجود در دانشگاههاي دولتی کشور، لزوم اجرائی حسابداری تعهدی تعدیل شده به عنوان يك روش نوین در انعکاس نحوه ثبت و نگهداری حسابها به شدت احساس مي گردد. با توجه به اهمیت موضوع، این پایان نامه در صدد آن است که بررسی نماید در نظام حسابداری دانشگاههاي دولتی ایران، امکان جایگزینی مبنای تعهدی تعدیل شده بعنوان معیار جریان منابع اقتصادی بجای مبنای نقدي و واثیر آن بر تصمیمات مدیریتی وجود دارد، یا کماکان میبایست از سیستم موجود (روش نقدي) استفاده گردد.

از آنجا که لازمه فراهم کردن اطلاعات و گزارشات مالي سالیانه صحیح، مرتبط و قابل اتکاء، با استفاده از معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده است، گروهی این جایگزینی را جهت توانمندی دولت در مسؤلیت پاسخگویی به شهروندان مفید مي دانند.

دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی تا قبل از انقلاب اسلامي و در اجرائی قوانین و مقررات موضوعه کشور از نظر اداری، مالي و استخدامی به صورت مستقل و بر اساس مقررات مصوب هیأتهاي امناء خود اداره مي گردد. قابل ذکر می باشد پس از انقلاب اسلامي و در اجرائی تبصره (۳۶) قانون بودجه سال ۱۳۵۸ که تاکنون لغو نشده و به قوت خود باقی است، (تاقبل از قانون تشکیل هیأت امناء ها ۱۳۶۶) استقلال مالي، اداری و استخدامی (به استثنای مقررات استخدامی اعضای هیأت علمی) آنها لغو و این قبیل امور، تابع مقررات عمومي نظیر قانون محاسبات عمومي، قانون استخدام کشوری، و مقررات حاکم بر بودجه سالانه گردید.

از سال ۱۳۵۸ مقامات مسئول در وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و همچنین دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی تلاش‌های فراوانی در جهت کسب استقلال مجدد امور اداری، مالی و استخدامی دانشگاه‌ها به عمل آورده‌اند. در نتیجه این قبیل تلاش‌ها و با تصویب برخی از قوانین و مقررات نظیر قانون وظایف و اختیارات هیأت‌های امناء دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی مصوب شورای انقلاب فرهنگی، قانون مالی. معاملاتی دانشگاه‌ها و ماده (۱۰۳) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۳ مجلس شورای اسلامی و همچنین آئین‌نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت‌های امناء دانشگاه‌ها، قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه و نیز ابلاغ آئین‌نامه‌های چهارگانه مورخ ۹۰/۱۲/۲۷ به دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم توسط وزیر علوم تحقیقات و فناوری، بخشی از مشکلات مربوط به امور مالی و پاره‌ای از مشکلات مربوط به امور استخدامی اعضای هیأت علمی و غیر هیأت علمی دانشگاه‌های و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی را رفع و تسهیلاتی در امور فوق برای این قبیل مؤسسات فراهم گردید.

در نهایت تلاش‌های دانشگاهیان از یک سو و توجه دولتمردان و نمایندگان مجلس شورای اسلامی به ویژگی‌های محیطی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی از سوی دیگر، استقلال این قبیل مؤسسات در قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری مصوب ۱۸ مرداد ۱۳۸۳ مجلس شورای اسلامی ایران و قانون برنامه چهارم توسعه به رسمیت شناخته شد. (باباحاجی ۱۳۸۴).

## ۱-۲- بیان مسأله تحقیق: (حداقل ده سطر و شامل پرسش اصلی تحقیق)

ارزیابی قابلیت‌های دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و تأثیر آن بر تصمیمات مدیریتی، هدف اصلی این تحقیق می‌باشد. تا قبل از اعطای تسهیلات جدید و در اجرای آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و براساس ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، مسئولیت برخی از مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها نظیر تطبیق خرج با قوانین و مقررات، تأمین اعتبار، کنترل بودجه و تنظیم حساب و پرداخت را بر عهده داشتند. در این حالت، مسئولیت اعمال کنترل داخلی و مالی و هرگونه پاسخگویی مالی در زمینه‌های فوق عمدتاً بر عهده ذیحساب بوده و دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز ذیحساب مستقر در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی دولت را مسئول انجام صحیح این قبیل امور تلقی می‌نمودند. از ابتدای سال ۱۳۸۴ و در اجرای ماده (۴۹) قانون 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، روسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، محور مسئولیت 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 پژوهشی محول گردید. (باباحاجی، ۱۳۸۴)

مسئولیت پاسخگویی مالی برای مدیران شامل آن دسته از اقداماتی است که نهادهای نظارتی را از طریق گزارش‌های مالی و عندالزوم گزارش‌های خاص متقاعد نماید که منابع مالی در محل صحیح و در جهت اهداف قانونی و بر طبق بودجه مصوب و با رعایت قوانین و مقررات و اعمال نظارت و کنترل مصرف گردیده و درآمدها نیز براساس مجوزهای قانونی و تعرفه‌های مصوب تحصیل گردیده است (اصل ۵۵ قانون اساسی).

در نتیجه رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی برای انجام وظیفه پاسخگویی مالی و مدیریتی باید آمادگی لازم را کسب و سیستم نظارت مالی مناسب را پیش‌بینی نمایند. کما اینکه براساس نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی از تحویل و تحول موضوع ماده (۹۵) قانون محاسبات عمومی کشور که در دستگاه‌های اجرائی فی‌مابین ذیحسابان سازمانها انجام می‌گیرد

ولی این مهم در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی فی‌مابین رؤسای آنان صورت می‌پذیرد، لذا به نظر می‌رسد این نوع مسئولیت پاسخگویی که مستلزم تنظیم بودجه عملیاتی و استقرار حسابداری بهای تمام شده می‌باشد، تاکنون در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی تحقق نیافته است و این مهم باعث اخذ تصمیمات مدیریتی نادرست در استفاده از منابع انسانی و اقتصادی و همچنین قیمت تمام شده خدمات ارائه شده به دانشجویان و سایر استفاده‌کنندگان از خدمات آنان و ارزیابی عملکرد سازمان را به‌مراه داشته است .. (باباجانی ۱۳۸۴)

باتوجه به اینکه اگر مدیران و رؤسای دانشگاه‌ها از نتیجه درست خدمات ارائه شده توسط کارکنان سازمان در تولید و ارائه خدمات و محصولات سازمان به مشتری، در زمان مقرر ارزیابی و قدردانی نمایند به تبع کارکنان تلاش و کوشش مضاعفی برای تحقق اهداف و برنامه‌های سازمان از خود نشان می‌دهند و خود را جزئی از سازمان محسوب می‌نمایند.

و این مهم ممکن نخواهد بود مگر با درک صحیح مدیران از گزارشات مالی و مدیریتی آن هم با استفاده از روش حسابداری تعهدی تعدیل شده. در روش حسابداری نقدی در هیچ زمانی بدرستی مشخص نمی‌گردد تولید، فروش، سود و هزینه سازمان، مربوط به چه سالی مالی می‌باشد و به همین جهت باعث اخذ تصمیم‌گیری نادرست مدیران در قیمت‌گذاری کالا و خدمات و عرضه آن به مشتری می‌گردد، ولی در روش حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده این مشکل با ارائه گزارش مالی صحیح به رؤسای دانشگاه‌ها و مدیران اجرائی برطرف می‌گردد.

## ۱-۳- اهداف تحقيق

در اين تحقيق به دنبال دو نوع اهداف هستيم.

الف: هدف اصلي:

ب: هدف فرعي.

### اهداف اصلي :

هدف اصلي اين تحقيق، شناسايي قابليت هاي سيستم حسابداري دانشگاه های بخش دولتی کشور جهت انتقال از مبناي نقدي به مبناي تعهدي تعديل شده مي باشد. به نظر مي رسد پياده سازي مبناي تعهدي تعديل شده بعنوان معيار جريان منابع اقتصادي در دانشگاه ها ی بخش دولتی و اثر آن بر تصميمات مديريني ، مي تواند الگوي مناسب براي تعميم به سطح کلان دولت (سازمانهاي دولتي که از روش نقدي استفاده مي نمايند) محسوب گردد.

### اهداف فرعي:

#### اهداف فرعي ۱:

شناسائي رويکردهاي ذيل و ارائه نتايج علمي، اهداف اصلي مورد نظر در اين پژوهش مي باشد.

- شناسائي دانشگاه ها در بخش دولتي و تعيين انواع درآمدهاي آن ها.

- شناسائي و تعيين دارايي هاي سرمايه اي و بدهي هاي بلندمدت در دانشگاه های بخش دولتی، از لحاظ قابليت انعکاس در صورت هاي مالي اساسي.

- امکان محاسبه استهلاك دارايي هاي سرمايه اي با هدف بکارگيري جريان منابع اقتصادي در حسابداري دانشگاه ها ی بخش دولتی .

- امکان محاسبه حساب ذخيره سنوات کارکنان در دانشگاه ها ی بخش دولتی ، از لحاظ قابليت انعکاس در صورت هاي مالي اساسي.

#### اهداف فرعي ۲:

علاوه بر آن مي توان گفت اهداف زير بطور خلاصه در دانشگاه های بخش دولتی محقق خواهد شد.

- آماده سازي اطلاعاتي جامع و سودمند در زمينه ارزيابي عملکرد دانشگاه ها ی بخش دولتی و بستر سازي جهت استفاده از حسابداري بهاي تمام شده خدمات ارائه شده، کارايي و اثر بخشي عمليات.

- عرضه اطلاعاتي مفيد در زمينه ارزيابي توان تأمين مالي فعاليت ها توسط دانشگاه ها ی بخش دولتی، بازپرداخت بدهي ها و ايفاي تعهدات و شرايط حاکم بر آنها.

- تعیین اینکه آیا تحصیل منابع و مصرف آنها با رعایت الزامات قانونی و از پیش توافق شده، شامل رعایت محدودیت‌های مالی وضع شده جهت کنترل قانونی لازم، از سوی قانون‌گذار، صورت گرفته است یا خیر.

#### ۱-۴- سابقه موضوع :

در این تحقیق علاوه بر عملیات میدانی از مطالعات کتابخانه‌ای در پایان‌نامه‌های موجود نیز استفاده شده است. در زیر به نمونه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی امکان‌سنجی پیاده‌سازی سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی در انستیتو پاستور ایران در سال مالی ۹۱-۹۰ و همچنین دانشگاه علوم پزشکی ایران در سال ۹۲-۹۳ اشاره می‌شود:

الف: عنوان پژوهش:

امکان پیاده‌سازی و جایگزینی روش حسابداری تعهدی (تعدیل شده) بجای روش نقدی در دانشگاهها

- هدف پژوهش :

(۱) تهیه و ارائه قیمت تمام شده خدمات و محصولات ارائه شده به مشتری

(۲) شناسایی انحرافات در جریان تولید خدمات و محصولات سازمان .

(۳) ارائه گزارشات مالی و مدیریتی به مدیران ارشد سازمان بمنظور تصمیم‌گیری صحیح مدیریتی.

ب: شناسایی پیش‌نیازهای مدیریتی.

ج: انعکاس رابطه بین روش‌های حسابداری تعهدی تعدیل شده با کارایی کارکنان .

د) نتیجه پیاده‌سازی روش تعهدی در انستیتو پاستور ایران و دانشگاه علوم پزشکی ایران :

(۱) ثبت و شناسایی درآمدها در زمان تحقق درآمد و وصول آن .

(۲) ثبت و شناسایی هزینه و تعهد در زمان ایجاد هزینه و تعهد .

(۳) ارائه گزارش عملکرد با اطلاعات واقعی تر مدیریت و سازمان به هیات امناء سازمان .

(۴) ارائه خدمات و محصولات با برآورد قیمت واقعی آن .

۵- شناسایی و طبقه‌بندی حسابها و گزارشات مالی و مدیریتی .

۶- طبقه‌بندی و انعکاس صحیح دارائیهها و بدهیهها در صورت های مالی دانشگاه.



## ۵-۱- اهمیت و ضرورت موضوع

طی دو دهه گذشته شاهد تغییرات بسیاری در حوزه حسابداری در بخش عمومی کشورهای متعددی نظیر زلاندنو، انگلستان، استرالیا و ایالات متحده بوده‌ایم. ( Pallot و ball ۱۹۹۹ ) ( ۱۹۹۶ ) بخش عمده تحولات شامل جایگزینی مبنای روش تعهدی تعدیل شده یا تعهدی به جای روش نقدی می‌باشد. تحولات مذکور، در قالب انجام اصلاحاتی در زمینه نقش دولت و تأثیر آن بر مدیریت بخش عمومی، باعث می‌گردد روابط میان بخش عمومی و بخش خصوصی، ارتباط میان مصرف منابع و سنجش سطح کارایی عملیات و برنامه‌ریزی غیرمتمرکز امور و فعالیت‌ها، نمود پیدا کند.

به رغم تحولات ذکر شده که اغلب در کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، صورت گرفته و یا در حال انجام می‌باشد، در بخش دولتی ایران به این امر مهم توجه شایسته‌ای نشده است.

دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به عنوان بخشی از دولت طبق ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب سال ۸۳ و نیز ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه، استقلال مالی یافتند. از سوی دیگر لازم به ذکر است استفاده صحیح از تسهیلات اعطایی در جهت اداره عالمانه دانشگاه‌ها، علاوه بر اینکه ثابت می‌کند نهادهای مذکور استحقاق واقعی کسب استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی را دارند، می‌تواند منشأ تغییر و تحول در اداره امور سایر دستگاه‌های اجرایی کشور گردیده و به عنوان نهادهای پیش‌تاز و اثرگذار، الگوی مناسبی از مدیریت مبتنی بر دانش روز ارائه کند.

- ذکر این نکته ضروری است برابر بررسی‌های بعمل آمده، کارگروهی دروزرات امور اقتصاد و دارایی به دستور خزانه دار کل کشور و معاون محترم وزیر دارایی و با هماهنگی کارشناسان محترم دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی به امکان سنجی پیاده سازی روش تعهدی بجای روش نقدی در سازمان‌های دولتی (به غیر دانشگاه‌ها و شرکت‌های دولتی) در حال بررسی و اجراء این روش حداکثر از سال ۱۳۹۵ می‌باشند و در این خصوص اقدام به تعاریف مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی نموده اند .

۵-۱-۱- موارد زیر بطور خلاصه ضرورت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده را در دانشگاه های دولتی ایران ، نشان می‌دهد :

-مشکلات و کاستی‌های ناشی از بکارگیری حسابداری نقدی:

اطلاعات تهیه شده بر اساس حسابداری نقدی، قادر به ارائه تصویر مطلوب و مناسبی از عملکرد مالی دانشگاه‌های بخش دولتی نمی‌باشد، زیرا در این مبنا، تنها به جریان منابع مالی توجه می‌گردد. (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۰۱)، علاوه بر این، مبنای نقدی قادر به اندازه‌گیری دقیق

بهاي تمام شده کالا و خدمات ارائه شده و محاسبه كليه هزينه‌هاي انجام شده (به ويژه هزينه استهلاك و مطالبات مشكوك الوصول) نمي‌باشد. وبه تبع اتخاذ تصميمات درست مديریتی قابل اتكاء در پي نخواهد داشت و عملکرد سازمان نيز بدرستی قابل ارزیابی نخواهد بود.

- بهبود مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌ها:

گزارشگری مبتنی بر حسابداری تعهدی تعدیل شده به این معناست، که شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها بر اساس رویکرد جریان منابع اقتصادی صورت می‌پذیرد. لازم به ذکر است که مدیریت مطلوب دارایی‌ها در دانشگاه‌ها ی بخش دولتی، يك امر حیاتی به شمار می‌آید، زیرا بسیاری از دارایی‌های مهم، دارایی‌های زیربنایی بلند مدتی هستند که وجود آنها برای رشد اقتصادی لازم است. علاوه بر این گزارشگری مبتنی بر مبنای تعهدی تعدیل شده، اطلاعات سودمندی را درباره میزان واقعی بدهی‌ها فراهم می‌کند.

\* برخی دیگر از مشکلات ناشی از استفاده از روش نقدی در دانشگاهها بخش دولتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

۱- عدم امکان ثبت و شناسایی به موقع درآمدها و انعکاس درآمدهای واقعی در زمان های موردنظر

۲- عدم امکان نظارت و ارزیابی صحیح از عملکرد دانشگاه‌ها و تصمیمات مدیریتی اتخاذشده.

۳- امکان برآورد و پیش‌بینی صحیح درآمدها، جهت درج در لایحه بودجه بر مبنای اطلاعات قابل اتکا میسر نخواهد بود.

۴- امکان برقراری نظام تشویق و تنبیه منصفانه کارکنان، بدون سیستم حسابداری مناسب فراهم نخواهد شد.

۵- امکان پیش‌بینی صحیح تعهدات بازنشستگی کارکنان، در حال حاضر امکان‌پذیر نمی‌باشد.

۶- ناتوانی از نمایش دادن جریان نقدی بیش از یک دوره مالی .

۷- عدم تهیه صورت وضعیت مالی مناسب و نتایج عملکرد .

۸- عدم انعکاس میزان صحیح کارائی کارکنان .

- لذا در راستای هدف در شناسایی درآمدها و هزينه‌ها و تعهدات دانشگاه‌های دولتی ایران ، و کارائی کارکنان و تاثیر آن بر تصمیمات مدیران سه مورد زیر در نظر گرفته می‌شود:

الف) درآمدها به صورت اتكاءپذیر در دسترس و قابل اندازه‌گیری می‌باشد. (شرط لازم )

ب) درآمدها در مهلت مورد تأکید در مبنای تعهدی تعدیل شده قابل وصول می‌باشند. (شرط کافی )

ج) اتخاذ تصمیمات مدیریتی صحیح باعث افزایش انگیزه کارکنان در ارائه خدمات بهتر به مشتری به تبع رسیدن به اهداف سازمان و وانعکاس آن در عملکرد سازمان .

در این تحقیق تلاش شده ضمن ارزیابی پیاده‌سازی مبنای تعهدی تعدیل شده بعنوان معیار جریان منابع اقتصادی، در سیستم حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران و اثر آن بر تصمیمات مدیریتی مدیران ، پیشنهادهای در زمینه بهبود نظام فعلی ارائه گردد.

#### ۱-۶- تعریف واژگان کلیدی تحقیق :

حسابداری بخش دولتی، گزارش‌گیری بخش عمومی، مبانی حسابداری، مسئولیت پاسخگویی مدیریتی، معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی، حسابداری تعهدی تعدیل شده که تعاریف آن در فصل دوم ارائه می‌گردد.

## ۱-۷-مدل تحقیق :

