



## مروری بر مبانی حسابداری و نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (با تأکید بر دانشگاه‌های علوم پزشکی)

دکتر یونس بادآور نهندي<sup>۱</sup> ©

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

دکتر بابک امانی دادگر<sup>۲</sup>

دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

(تاریخ دریافت: ۱ مهر ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۲۴ بهمن ۱۳۹۷)

دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی کشور نقش مهمی در پیشرفت و اعتلای فرهنگ و سرنوشت یک کشور به عهده دارند. آن‌ها از منابع جامعه استفاده می‌کنند و به جامعه نیز خدمت ارائه می‌نمایند. تداوم چنین رابطه‌ای و نیز رضایت هر دو طرف نیازمند آن است که ارتباط و پاسخگویی این مؤسسات در مقابل جامعه شفاف و به‌موقع باشد. بدین منظور گزارش دهی کامل، درست و شفاف دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ضروری است. بر این اساس، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی برای دستیابی به این هدف باید به دنبال معیارهای کامل و استانداردهای جامعی باشند تا بر مبنای آن‌ها گزارش دهی جامع و شفافی ارائه کنند. با این اوصاف دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی برای رسیدن به موفقیت بیشتر و پاسخگویی بهتر و شفاف‌تر ملزم به رعایت استانداردهایی هستند که علاوه بر کامل بودن و جامعیت، از مبانی نظری قوی نیز برخوردار باشند تا در موارد پیش‌بینی نشده نیز بتوانند جوابگو باشند. در این بررسی سعی شده تا مروری جامع بر تاریخچه، قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط، مبانی مورد استفاده در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، به‌ویژه دانشگاه‌های علوم پزشکی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. این مطالعه نشان می‌دهد که با مرور زمان نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ارتقا داشته و دانشگاه‌ها برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در جهت ارائه اطلاعات مربوط در جهت تصمیم‌گیری بهینه مدیران و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی ایشان در قبال عموم، همواره به دنبال کاربرد سیستم‌های نوین حسابداری و گزارشگری مالی بوده و در این زمینه اقدامات و تلاش‌هایی در جهت تغییر رویکرد گزارشگری به سیستم تعهدی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است.

**واژه‌های کلیدی:** گزارشگری مالی، مسئولیت پاسخگویی، شفافیت مالی، حسابداری بخش عمومی.

<sup>1</sup> badavarnahandi@iaut.ac.ir

© (نویسنده مسئول)

<sup>2</sup> dadgar1980@gmail.com

## مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی<sup>۱</sup> بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه در دهه پایانی قرن گذشته از تحول شگرف و بی‌سابقه‌ای برخوردار گردیده است که اغلب صاحب‌نظران از آن به‌عنوان انقلاب در حسابداری بخش عمومی<sup>۲</sup> یاد می‌کنند. صاحب‌نظران اعتقاد دارند که تحولات اخیر در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به دلایلی از جمله: ارتقای سطح آگاهی شهروندان در مورد حق پاسخ‌خواهی، نیاز دولتمردان به کسب اعتماد و آرای عمومی و اعمال فشار نهادهای مدنی و گروه‌های سیاسی به دولت جهت افشا گزارش‌های مالی در قبال شهروندان و... می‌باشد [۴]. پیشرفت و تحول در مدیریت بخش‌های عمومی و حسابداری این بخش‌ها در کشورهای پیشرفته و سپس در کشورهای در حال توسعه مورد توجه بوده است. علیرغم ایجاد تحولات در حسابداری بخش عمومی در سطح جهانی، حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در ایران رشد و توسعه چندانی نیافته است [۱۳]. گزارشگری مالی یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخگویی<sup>۳</sup> است و حسابداران بخش عمومی از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی، مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا و شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها نیز از طریق همین گزارش‌ها، مسئولیت پاسخگویی را بر اساس دستورالعمل انجام می‌دهند. تغییرات زیادی در نحوه اداره دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت به‌منظور انجام تصمیم‌گیری‌های بهینه توسط مدیران و ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی آن‌ها، ضرورت پیدا نماید. امروزه با توجه به لزوم دستیابی به اهداف و چشم‌اندازهایی که سازمان‌ها برای خود ترسیم می‌کنند و همچنین دگرگونی‌هایی که در محیط فعالیت آن‌ها پدید آمده است، به‌کارگیری سامانه‌های اطلاعاتی جدید در دستیابی به اهداف بلندمدت سازمانی از جایگاه خاصی برخوردار است [۱۰]. در کشور ما نیز به‌عنوان نخستین گام در جهت دستیابی به اهداف بالا بر اساس بند "الف" ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه، مقرر گردیده است، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و فرهنگستان‌های تخصصی که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی و وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت و درمان می‌باشند بدون الزام به رعایت قانون محاسبات عمومی کشور اداره شوند [۱۷]. بر این اساس دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ایران از سال ۸۴ تاکنون در اجرای ماده قانونی فوق از استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی برخوردار شده‌اند. منابع مالی این قبیل مؤسسات از آن زمان تحت سیستم نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذی‌حساب محور) قرار ندارد و در حال حاضر مسئولیت پاسخگویی مالی نهائی که قبلاً بر عهده ذی‌حساب منصوب وزارت دارائی بود بر عهده روسای دانشگاه‌هاست. به این ترتیب با حذف سیستم نظارتی ذی‌حساب محور، که از استقلال نسبی برخوردار بود، مدیر مالی منصوب روسای این قبیل مؤسسات وظیفه اعمال کنترهای داخلی مؤسسات مورد بحث را بر عهده گرفتند. در چنین وضعیتی، چون مدیران مالی این مؤسسات به‌صورت قانونی و مستقیم در برابر

<sup>1</sup> Financial reporting

<sup>2</sup> Public sector accounting

<sup>3</sup> Responsibility

نهادهای نظارتی مستقل پاسخگو نیستند، باید یک واحد حسابرسی داخلی که مسئول آن از بالاترین مقام اجرایی دانشگاه‌ها منصوب می‌شود، وجود داشته باشد. روسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی در نتیجه حذف سیستم نظارتی ذی‌حساب محور مسئولیت کامل پاسخگویی مالی حاکم بر منابع مالی موسسه را بر عهده دارند. ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی مستلزم تخصص، زمان مناسب و تجربه کافی به منظور اعمال کنترهای مالی و داخلی و نظارت بر امور مالی موسسه است.

یکی از اهداف گزارشگری مالی، کمک به تهیه کنندگان صورت‌های مالی در استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی و در برخورد با موضوعاتی که هنوز به صورت استاندارد گزارشگری مالی در نیامده‌اند، کمک به حسابرسان در شکل‌دهی به قضاوت درباره اینکه آیا صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی هستند یا نه و کمک به استفاده کنندگان صورت‌های مالی در تفسیر اطلاعات موجود در صورت‌های مالی تهیه شده مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی می‌باشد [۱۱].

از این رو لزوم ایجاد و استقرار واحد حسابرسی در این مؤسسات و همچنین تشکیل کمیته حسابرسی به منظور اعطای استقلال لازم به واحد یادشده (حسابرس داخلی) به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی لازم به نظر می‌رسد. پاره‌ای از مواردی که در نتیجه مستقل شدن (استقلال مالی) دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از قانون محاسبات عمومی منتج می‌شود، می‌توان نکاتی را خلاصه نمود:

۱. اعطای استقلال کامل مالی به دانشگاه‌های زیرمجموعه وزارت علوم و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی این فرصت را فراهم آورده است تا امور حسابداری، گزارش دهی و پاسخگویی به شکل مناسب‌تری ایفا شود.

۲. حذف سیستم نظارت مالی "ذی‌حساب محور" در دانشگاه‌ها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی "رئیس دستگاه اجرایی محور" مسئولیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی را به عهده روسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی محول می‌نماید. از این رو از این به بعد به جای ذی‌حساب، مدیر امور مالی و حسابرس ادای وظیفه می‌نمایند.

۳. با توجه به اینکه تخصیص اعتبارات هزینه‌ای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی بر مبنای "قیمت تمام‌شده" دانشجو انجام می‌گیرد، از این رو استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی مناسبی (نظیر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) برای انجام این امر ضروری به نظر می‌رسد. همچنین انتصاب مدیران مالی کارآمد، طراحی و اجرای یک سیستم ارزیابی عملکرد و بازنگری در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی با توجه به نیازهای فرارو بایستی انجام گردد [۶].

در دهه اخیر تلاش‌های فراوانی به منظور به‌کارگیری حسابداری تعهدی<sup>۱</sup> در سامانه گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و... انجام شده است. در کشور ما نیز در مهروموم‌های اخیر حرکت‌هایی به سمت استفاده از سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم

<sup>۱</sup> Accrual accounting

پزشکی انجام پذیرفته است که در آیین‌نامه مالی و معاملاتی خود استفاده از سامانه‌های حسابداری تعهدی کامل را در امور مالی و گزارشگری خود تصویب و الزامی نموده‌اند. در این راستا هیئت‌امناى دانشگاه‌های دولتی با استفاده از اختیار قانونی ناشی از این ماده به پیاده سازی سیستم حسابداری تعهدی اقدام نموده‌اند. هرچند که استفاده و به‌کارگیری این سیستم با مشکلاتی همراه می‌باشد ولی مزایای حاصل از اجرای آن نباید نادیده شود [۱۰].

### اهداف گزارشگری مالی بیان شده توسط نهادهای بین‌المللی حسابداری

استفاده از اطلاعات و نتایج حاصل از گزارشگری مالی مؤسسات بر انجام تصمیم‌گیری عقلانی، هم در بخش انتفاعی و هم در بخش عمومی به‌عنوان یکی از اهداف گزارشگری مالی کارکنان مورد توجه تمامی مجامع بین‌المللی تهیه و تدوین استانداردها و مفاهیم نظری حسابداری بوده است. به‌عنوان مثال انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup> (AAA) در سال ۱۹۶۶ در شرحی از تئوری حسابداری<sup>۲</sup> (ASOBAT)، حسابداری را فرایند تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اختصاصی به‌نحوی که برای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم آورد، تعریف کرده است و سه هدف زیر را برای حسابداری عنوان کرده است:

۱. تصمیم‌گیری در مورد استفاده از منابع محدود و تعیین هدف‌های واحد انتفاعی

۲. ایفای وظیفه مباشرت و ارائه گزارش‌های مرتبط به منابع

۳. تسهیل ایفای وظایف اجتماعی و اعمال کنترل

تصمیم‌گیری معمولاً با ارزیابی انتظار وقوع رویدادها در آینده مرتبط است. صرف‌نظر از به‌کارگیری روش‌های پیچیده پیش‌فرض برای ارزیابی انتظارات آینده این روش‌ها را می‌توان مدل‌های تصمیم‌گیری نامید. ظرفیت و توان ارائه اطلاعات مفید برای فرایند تصمیم‌گیری مرتبط با آینده را اصطلاحاً "توان پیش‌بینی" می‌نامند. بنابراین مهم‌ترین هدف حسابداری تأمین و ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. در بیانیه شماره چهار<sup>۳</sup> APB (APB\*4) نیز حسابداری به‌عنوان یک فعالیت خدمت‌مندی که وظیفه آن تهیه و ارائه اطلاعات کمی درباره واحدهای اقتصادی است که بدو ماهیت مالی دارد و قاعدتاً باید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید باشد، تعریف شده است. کمیته<sup>۴</sup> (True blood) که توسط انجمن حسابداران خبره آمریکا<sup>۵</sup> (AICPA) به‌منظور تدوین صورت‌های مالی بیان نموده بود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۶</sup> (FASB) نیز به بیانیه مفاهیم حسابداری مالی یک<sup>۷</sup> (SFAC\*1) هدف‌های کلی گزارشگری مالی را فراهم کردن اطلاعات مناسب به‌منظور تصمیم‌گیری‌های مفید تجاری

<sup>1</sup> American accounting association

<sup>2</sup> A statement of basic accounting theory

<sup>3</sup> Accounting principle board

<sup>4</sup> Robert martin true blood

<sup>5</sup> American institute of certified public accounting

<sup>6</sup> Financial accounting standards board

<sup>7</sup> Statement of financial accounting concept

و اقتصادی قلمداد نموده است. نقطه نظر مشترک میان گزارش‌های مطرح شده در بالا به تفاهم رسیدن حرفه حسابداری درباره لزوم مفید و مربوط بودن صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان است [۱۴].

### الزامات قانون محاسبات عمومی در باب گزارشگری مالی

قانون محاسبات عمومی کشور ناظر بر کلیه فعالیت‌های مالی و گزارشگری همه دستگاه‌های اجرایی دولتی به‌جز دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی می‌باشد. لذا اشاره به الزاماتی در خصوص گزارشگری مالی در این قانون نمی‌تواند خالی از لطف باشد. همچنین می‌تواند مبنایی برای مقایسه شرایط گزارشگری با آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی و تفسیر تفاوت‌های این دو باشد. در ماده ۹۵ ق.م.ع کلیه ذی‌حسابان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلف شده‌اند نسخه اول صورت‌حساب دریافت و پرداخت همراه را همراه با اصل اسناد و مدارک مربوط منتهی تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خردادماه سال بعد به ترتیبی که در اجرای ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور، مقرر می‌شود به دیوان مذکور تحویل و نسخه دوم صورت‌حساب‌های مذکور را بدون ضمیمه کردن اسناد و مدارک به‌نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارایی معین می‌کند به وزارت نامبرده ارسال نمایند.

در ماده ۹۶ دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند به ترتیبی که هیئت‌وزیران معین خواهد نمود حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از پایان هر سال مالی گزارش عملیات انجام‌شده طی آن سال را بر اساس اهداف پیش‌بینی‌شده در بودجه مصوب به دیوان محاسبات کشور و وزارت برنامه‌وبودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

ماده ۹۸ ملزم می‌کند شرکت‌های دولتی را که ترازنامه و حساب سود و زیان خود را بلافاصله پس از تصویب مجمع عمومی مربوط برای درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. در ماده ۹۹ شرکت‌های دولتی مکلف‌اند صورت‌حساب دریافت و پرداخت طرح‌های عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت) خود را مطابق دستورالعمل که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم خواهد شد تهیه و پس از تصویب مجمع عمومی مربوط بلافاصله جهت درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت موضوع ماده ۱۳۰ این قانون نیز مشمول حکم این ماده می‌باشد.

ماده ۱۰۰ کلیه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع ماده ۵ این قانون را مکلف کرده تا صورت‌حساب دریافت و پرداخت سالانه خود اعم از اعتبارات جاری و یا طرح‌های عمرانی (اعتبارات سرمایه‌گذاری ثابت)، مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذی‌ربط حداکثر تا پایان شهریورماه سال بعد جهت درج در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

بر اساس ماده ۱۰۴ دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه

سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریح بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیئت‌های مستشاری ارجاع نماید [۱۶].

### آیین‌نامه مالی و معاملاتی فصل‌الخطاب گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی

قانون تشکیل هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی (مصوب جلسات ۱۸۱ و ۱۸۳ مورخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۳) شورای عالی انقلاب فرهنگی، وظایف و اختیارات تعیین شده برای هیئت‌امنا دانشگاه‌ها را فهرست کرده است که در بند ۱ ماده ۷ وظیفه تصویب آیین‌نامه مالی و معاملاتی به چشم می‌خورد بر این اساس سیستم گزارشگری مالی باید طبق مواد مطرح شده در این آیین‌نامه پایه‌ریزی شود. با عنایت به اهمیت این مطلب مروری بر موادی از این آیین‌نامه که در ارتباط با فرایند گزارشگری مالی می‌باشد ضروری به نظر می‌رسد.

ماده ۴ موسسه را موظف کرده است تا با رعایت مقررات مربوطه تا پایان خردادماه سال بعد نسبت به تهیه صورت‌های مالی نهایی اقدام و پس از امضاء مدیر امور مالی، معاون پشتیبانی و اکثریت اعضای هیئت‌رئیس موسسه، و رئیس موسسه جهت اظهارنظر به حسابرس مستقل ارائه نماید. امضاء رئیس موسسه و معاون پشتیبانی و مدیر امور مالی الزامی است. در ماده ۱۰ به منظور دستیابی به قیمت تمام شده خدمات و فعالیت‌ها و ضرورت اصلاحات نظام مالی بخش سلامت در راستای استقرار نظام نوین مالی و اجرای "هدینگ"<sup>۱</sup> و "شبکه عصبی مالی" و در نتیجه ارتقاء سطح کنترل داخلی در بخش و ارتقاء مستمر کیفیت خدمات و تعالی عملکرد، افزایش بهره‌وری و در نهایت افزایش رضایتمندی آحاد جامعه، موسسه موظف می‌باشد به تعداد واحدهای اجرایی خود، عملیات مالی مجزا در قالب واحد اجرایی مستقل ایجاد نماید. نحوه اداره واحدهای اجرایی مستقل و انجام عملیات مالی و معاملاتی آن بر اساس مفاد این آیین‌نامه و این ماده و دستورالعمل‌های ابلاغی از سوی رئیس هیئت‌امنا و یا مقام مجاز از طرف ایشان که توسط کمیته فنی و تخصصی مالی و بودجه موضوع ماده ۱۰۵ این آیین‌نامه تهیه شده، صورت می‌پذیرد. طبق بند ۷ این ماده، واحدهای اجرایی مستقل مکلف هستند ضمن نگهداری اسناد مالی، صورت‌های مالی نهائی هر سال خود را حداکثر تا پایان اردیبهشت‌ماه سال بعد جهت بررسی و تلفیق در صورت‌های مالی نهائی موسسه برای تصویب به رئیس موسسه تحویل نمایند. در بند ۹ ماده ۱۰، واحد اجرایی مستقل موظف است بر اساس ظرفیت خود تمام سیستم‌های اداری، مالی و... خود را (به‌عنوان مثال در بیمارستان‌ها: بستری، پذیرش، ترخیص، پرسنلی، کلینیکی، پاراکلینیکی) مکانیزه نماید. به‌طوری‌که سیستم‌های اطلاعات مدیریت بیمارستانی و حسابداری به‌صورت یکپارچه و در قالب نظام اطلاعات مدیریت استقرار نماید. بر اساس ماده ۱۴ موسسه موظف است کلیه عملیات مالی خود اعم از وجوه، دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و تعهدهای مالی در مقابل دیگران و دیگران در مقابل موسسه را بر اساس دستورالعمل‌های نظام نوین مالی و بر مبنای روش‌های متداول حسابداری در حساب‌های خود ثبت و نگهداری نماید [۱].

<sup>1</sup> Holding

بر اساس ماده ۸۶ اعمال نظارت مالی بر مخارج موسسه و واحدهای اجرایی از نظر انطباق با این آیین‌نامه و سایر مقررات عمومی دولت و دستورالعمل‌های موسسه، توسط حسابرس پس از هزینه انجام می‌گیرد. به‌منظور وحدت رویه در شناسایی عملیات مالی، موسسه و کلیه واحدهای تابعه مکلف‌اند هزینه‌ها و عملیات مالی خود را در دفاتر رسمی موسسه (روزنامه و کل) ثبت و منظور نمایند. نحوه تنظیم و نگهداری حساب و تفکیک انواع حساب‌ها و سرفصل‌های حساب‌های دائم و موقت بر اساس دستورالعمل‌های نظام نوین مالی ابلاغ‌شده توسط وزارت متبوع می‌باشد. ماده ۸۷ مؤسساتی را که از سیستم رایانه‌ای استفاده می‌نمایند را ملزم کرده است تا ضمن ورود و ثبت اطلاعات روزانه در سیستم مزبور، عملیات ماهیانه را طی یک سند در دفاتر رسمی موسسه ثبت نمایند. همه‌ساله دفاتر، توسط رئیس موسسه و یک نفر از اعضای هیئت‌امنا به انتخاب هیئت‌امنا امضاء و پلمپ می‌شود [همان منبع].

#### گزارشگری مالی ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی

باباجانی (۱۳۹۰) به نقل از ایجیری<sup>۱</sup> بیان می‌کند که در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو<sup>۲</sup> و پاسخ‌خواه<sup>۳</sup> است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که یوجی ایجیری آن را رابطه پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همان‌طور که پاسخگو حق دارد در افشا اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود [۸]. بر اساس دیدگاه مطرح‌شده فوق، درواقع چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی وجود یک رابطه سه‌طرفه را بین پاسخگو و پاسخ‌خواه و حسابدار به‌عنوان منبع اطلاعاتی ترسیم می‌کند که تأکیدی بر نقش حسابدار بر تولید اطلاعات لازم در جریان این ارتباط و تأمین نیازهای اطلاعاتی خیل کثیر استفاده‌کنندگان از اطلاعات در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی است. ایجیری به‌عنوان یک نظریه‌پرداز استقرایی مسئولیت پاسخگویی را مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی می‌داند. بر این اساس و در چارچوب ایفای مسئولیت پاسخگویی، حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی ایران و ازجمله دانشگاه‌ها، همواره از محاسبه استهلاك دارائی‌های سرمایه‌ای واهمه دارند. دلیل این امر که در کشورهای در حال توسعه و برخی از کشورهای توسعه‌یافته نیز سابقه دارد، می‌تواند به ماهیت دارایی‌های سرمایه‌ای ارتباط داشته باشد. کلیه درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی به‌استثناء درآمد تحقیقات و پژوهش از شرط لازم (قابلیت اندازه‌گیری) و کافی (قابلیت وصول) برای استفاده از مبنای تعهدی برخوردار می‌باشند. قابلیت اندازه‌گیری (شرط لازم) و قابلیت وصول (شرط کافی) برای درآمدها و تعهدی برای هزینه‌ها از پیش شرط‌های اجرای سیستم تعهدی در دانشگاه‌ها می‌باشند که شرایط آن هم اکنون مهیا می‌باشد. تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات بخش عمومی

<sup>۱</sup> Yuji Ijiri

<sup>۲</sup> Accountor

<sup>۳</sup> Accountee

مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای به‌کارگیری دو عامل کلیدی، شامل مبنای تعهدی تعدیل‌شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی<sup>۱</sup> در این سیستم می‌باشد [۳].

در مبنای تعهدی تعدیل‌شده هزینه‌ها به‌صورت تعهدی و درآمدها در صورتی که حائز دو شرط قابلیت اندازه‌گیری (به‌صورت اتکاپذیر) و قابلیت وصول (در دوره مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن) باشند به‌صورت تعهدی و در غیر این صورت به‌صورت نقدی شناسایی و ثبت می‌شوند. وجوه افتراق دو الگوی جریان منابع مالی<sup>۲</sup> و الگوی جریان منابع اقتصادی در این است که در معیار جریان منابع مالی بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید می‌شود. بدین معنی که صرفاً ورود منابع مالی و خروج منابع مالی و موجودی پایان دوره منابع مالی، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود و نوعی مسئولیت پاسخگویی مالی در بخش دولتی را مرتفع می‌کند. در حالیکه الگوی جریان منابع اقتصادی در فعالیتهای بازرگانی دولت و بخش خصوصی مورد استفاده می‌گردد. این مدل بر اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی تأکید دارد. اطلاعات موردنیاز برای پاسخگویی عملیاتی شامل موارد زیر است: ۱- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است ۲- آیا دولت درآمد کافی برای تأمین بهای تمام‌شده خدمات را در دوره جاری تحصیل نموده است. ۳- آیا دولت قسمتی از بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده در دوره جاری را به دوره مالی بعد انتقال داده است.

آموزش عالی ایران از شاخص‌های قابل‌قبول ارزیابی عملکرد جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند ولیکن سیستم حسابداری و گزارشگری مورد عمل و همچنین سایر سیستم‌های موجود تأمین‌کننده اطلاعات، از قابلیت‌های لازم برای تأمین اطلاعات مالی و غیرمالی شاخص‌های مورد اجماع جامعه تخصصی کشور، جهت ارزیابی عملکرد دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی برخوردار می‌باشند [۵].

اغلب صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که گزارشگری مالی می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند در این قسمت پاره‌ای از این نظرات مورد طرح و بررسی قرار می‌گیرند. روگر<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) که به بررسی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی کشور یونان و امریکا پرداخته، معتقد است که در سال‌های اخیر یک خواست عمومی برای پاسخگویی بهتر نسبت به منابع مصرف‌شده در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به وجود آمده است. وی امیدوار است که ارزیابی عملکرد دانشگاه‌ها باعث می‌شود تا آنان حفاظت بیشتری از وجوه عمومی دانشگاه‌ها کرده و در نتیجه منابع محدود، مورد استفاده بهینه قرار می‌گیرد. او معتقد است که حلقه گمشده در سیستم گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، پاسخگویی مالی در قالب حسابداری سنجش مسئولیت و حسابداری مدیریت برای ارزیابی عملکرد می‌باشد [۲۱]. گرد و کریمی (۱۳۹۰) در بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی به این نتیجه رسیده‌اند که بکارگیری

<sup>1</sup> Flow of economic resources

<sup>2</sup> Flow of financial resources

<sup>3</sup> Roger



حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرح‌ها و فعالیت‌های هر سازمان می‌باشد و منجر به بهبود عملکرد مالی و بالطبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد و برقراری سیستم حسابداری تعهدی در این دانشگاه منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد [۱۶]. سعدی بنار (۱۳۹۰) در پایان‌نامه خود تحت عنوان "ارزیابی مزایا و بررسی اثربخشی سازمانی جایگزینی حسابداری مبنای تعهدی بجای حسابداری مبنای نقدی از دیدگاه کاربران در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی" به این نتیجه رسیده است که اجرا و پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در نظام گزارشگری دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی از دیدگاه کاربران به بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیران دانشگاه با استفاده از اطلاعات ناشی از این مبنا بیانجامد [۱۰].

باباجانی (۱۳۸۹) در مقاله‌ای بر دو مؤلفه رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری به‌عنوان مفاهیم مهم در حسابداری و گزارشگری مالی تأکید کرده و بیان می‌دارد اگرچه این دو مفهوم از جهت نظری مستقل می‌باشند اما در کنار یکدیگر معنی پیدا می‌کنند. مبنای حسابداری را به‌عنوان مفهومی مستقل در حسابداری و گزارشگری مالی می‌داند که بر عنصر زمان تأکید دارد و کارکرد اصلی آن تعیین زمان شناسایی، ثبت و گزارشگری معاملات و سایر رویدادهای مالی است. در حالیکه رویکرد اندازه‌گیری به‌عنوان مفهوم مستقل که کارکرد اصلی آن در شناسایی نوع رویداد مالی و ارائه نوع عناصر در صورت‌های مالی است معرفی می‌کند [۹].

امینی مهر، حجازی، شهیم پرمهر (۱۳۹۴) در پژوهشی تحت عنوان بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری<sup>۱</sup> و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران) به نتایج زیر دست یافته‌اند: ۱- حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. ۲- حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. ۳- همچنین حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام‌شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است [۲]. باباجانی (۱۳۹۰) نشان داد که از دیدگاه کارشناسان، استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی ضروری است و موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع مالی این مؤسسات می‌شود [۶]. ملور<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) معتقد است که گزارشگری بر مبنای تعهدی این فرصت را برای مؤسسات بزرگ بخش عمومی فراهم می‌نماید تا مدیریت بر دارائی‌ها و بدهی‌های خود را اصلاح نماید [۲۰].

کلارک<sup>۳</sup> (۱۹۹۶) نیز بیان می‌دارد که آشنا ساختن بخش عمومی با حسابداری تعهدی بستگی به میزان تعهد مدیریت نسبت به اختصاص فرصت کافی برای انجام این کار دارد و این امر می‌بایست از بالاترین سطح تا رده‌های پائین مورد تأکید قرار گیرد. برای دستیابی به این هدف سرمایه‌گذاری‌های جدیدی

<sup>1</sup> Transparency

<sup>2</sup> Mellor

<sup>3</sup> Clark

در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون، لازم است [۱۹]. زمزولایلا<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) ابراز می‌دارد که همانند دیگر نهادهای عمومی، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی با افزایش تقاضا برای پاسخگویی روبرو هستند. برای مثال از یک سو دانشجویان موسسه جهت کیفیت آموزشی خواسته‌هایی دارند و از سوی دیگر، سیاست‌گذاران و دولتمردان نیز در مورد عملیات اصلی مؤسسات آموزشی و در چارچوب قوانین و مقررات وضع شده حاکم بر استفاده از منابع در جهت دستیابی به اهداف این واحدها، پاسخ‌خواه خواهند بود [۲۲].

#### سیر تطور در استقلال مالی و نحوه اداره دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی

این موضوع در طی چهار دوره، تا قبل از سال ۱۳۵۷ (استقلال کامل)، از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷ (عدم وجود استقلال)، از سال ۱۳۶۷ تا ۱۳۸۳ (استقلال نسبی)، و از سال ۱۳۸۳ تاکنون (استقلال کامل) بررسی شده است. منظور از استقلال، آزادی و اختیار دانشگاه‌ها در امور مالی آن‌ها بوده است.

#### نظام گزارشگری مالی در دانشگاه‌ها قبل از سال ۱۳۵۷ (استقلال کامل)

از زمان تصویب قانون تشکیل هیئت‌های امناء دانشگاه‌ها در سال ۱۳۵۰ تا سال ۱۳۵۷ (دوران قبل از انقلاب) دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از تمامی جهات تابع هیئت‌های امنای خود بودند. بدین منظور هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی آئین‌نامه‌هایی تصویب می‌نمودند که امور دانشگاه‌ها بر اساس آن‌ها انجام می‌گردید. نگاهی اجمالی به مقررات این دوره، بیانگر این واقعیت است که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی تا اوایل سال ۱۳۵۸ از تسهیلات نسبتاً ویژه‌ای برخوردار بوده و استقلال مالی آن‌ها تا حدودی ملحوظ گردیده بود [۷].

#### نظام گزارشگری مالی در دانشگاه‌ها از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷ (عدم وجود استقلال)

در فاصله زمانی بین سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۷، دانشگاه‌ها استقلال خود را به تدریج از دست دادند و از همه لحاظ تحت نظر دولت و قوانین بودجه و سایر مقررات عمومی دولت قرار گرفتند.

عمده‌ترین رویدادها در طی این مدت به ترتیب عبارت بودند از:

۱. ادغام وزارت فرهنگ و هنر در وزارت علوم و آموزش عالی ۱۳۵۷
۲. تصویب قانون انحلال هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی و غیردولتی و خصوصی ۱۳۵۷. با تصویب لایحه قانونی انحلال هیئت‌های امنای کلیه دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی، غیردولتی و خصوصی، کلیه هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اعم از دولتی، غیردولتی و خصوصی منحل و وظایف شورای مرکزی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی کشور و دبیر کل آن تا تصویب قانون استقلال دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی موقتاً به هیئتی مرکب از وزیر علوم و فرهنگ و هنر و وزرای مشاور در سازمان برنامه و شورای انقلاب واگذار گردید.
۳. تصویب قانون تشکیل هیئت سه‌نفری جانشین هیئت‌های امنای ۱۳۵۸

<sup>1</sup> Zamzulaila Zakaria

۴. تشکیل ستاد انقلاب فرهنگی ۱۳۵۹
  ۵. تصویب قانون تشکیل مجدد هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها ۱۳۶۷
  ۶. تصویب قانون بودجه سال ۱۳۵۸
- در این فاصله زمانی (۱۳۵۷ تا ۱۳۶۷) بسیاری از تسهیلات اعطایی به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در اجرای مقررات مشروحه زیر و مصرف اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی آن‌ها تابع مقررات عمومی گردید.
- الف) در اجرای لایحه قانون راجع به درآمدهای اختصاصی مصوب آذر ۱۳۵۸، کلیه درآمدهای اختصاصی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به درآمد عمومی کشور منظور می‌گردید.
- ب) در اجرای تبصره ۳۳ قانون بودجه سال ۱۳۵۸، مصرف کلیه اعتبارات از محل درآمدهای عمومی منظور در قانون بودجه، تابع مقررات عمومی دولت شد، لذا مصرف اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی نیز از ابتدای سال مذکور، تابع قانون محاسبات و سایر مقررات عمومی دولت گردید [۷].
- نظام گزارشگری مالی در دانشگاه‌ها از سال ۱۳۶۷ تا سال ۱۳۸۳ (استقلال نسبی)**
- پس از گذشت حدود ۱۰ سال از زمان از دست دادن استقلال مالی، اداری و استخدامی از سال ۱۳۵۷ تا سال ۱۳۶۷، دانشگاه‌ها مدام در تلاش جهت کسب مجدد استقلال از دست‌رفته بودند. تا اینکه در سال ۱۳۶۷ با تصویب قانون تشکیل مجدد هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، نقطه امیدویی برای دانشگاه‌ها در جهت دستیابی به استقلال پدیدار گشت.
- رویدادهایی که در طی این دوره اتفاق افتاد به‌طور خلاصه به شرح زیر می‌باشند:
۱. تصویب قانون تشکیل مجدد هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها (۱۳۶۷/۱۲/۲۳)
  ۲. تصویب قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (۱۳۶۹/۱۰/۳۰)
  ۳. تصویب قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی گام دیگری بود که در جهت نیل دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به سمت‌وسوی استقلال کامل برداشته شد. این قانون در دی‌ماه سال ۱۳۶۹ (طی بخشنامه شماره ۱۹۹۰- ق ۱۳۶۹/۱۰/۳۰) توسط مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید.
  ۴. تهیه آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی (۱۳۷۰/۱/۱۵)
  ۵. تهیه آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۰/۱/۱۷)
  ۶. انجام تغییرات بعدی در آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی (۱۳۷۳)
  ۷. تصویب قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۷۹)
  ۸. تصویب دستورالعمل اجرایی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۸۰)

در روز بیستم فروردین سال ۱۳۸۱، وزارت امور اقتصادی در راستای اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور و با توجه به اصلاح و تغییر نظام طبقه‌بندی و شفاف‌سازی درآمدها و هزینه‌های قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور طی بخشنامه شماره ۵۴/۱۷۰/۱۱۹ دستورالعملی صادر نمود. این دستورالعمل در رابطه با سرفصل حساب‌ها و ثبت عملیات حسابداری درآمدهای عمومی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، واگذاری دارایی‌های مالی و درآمدهای اختصاصی، گروه حساب‌های مستقل اعتبارات هزینه، گروه حساب‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اعتبارات تملک دارایی‌های مالی و حساب‌های سنواتی صادر شده بود. نهادهای دولتی موظف بودند که از ابتدای سال ۱۳۸۱ دفاتر روزنامه، معین و کل را با استفاده از سرفصل حساب‌های کل و معین یادشده نگهداری و بر اساس آن صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، متمم و نهایی و صورت‌وضعیت مالی سالانه و متمم اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به تفکیک هر طرح و تلفیقی به‌صورت جداگانه مطابق فرم‌های پیوست دستورالعمل و یادداشت‌های همراه آن تنظیم و به انضمام فرم‌های عملکرد بودجه در مواعد مقرر به مراجع ذی‌ربط ارائه گردد. با توجه به دستورالعمل مذکور عاملین ذی‌حساب آن ذی‌حسابی نیز باید دفاتر و حساب‌ها را بر اساس سرفصل حساب‌های مذکور نگهداری و گزارش‌های مالی را به‌موقع به آن ذی‌حسابی ارائه نمایند [همان منبع].

#### نظام گزارشگری مالی در دانشگاه‌ها از سال ۱۳۸۳ تاکنون (استقلال کامل)

در این دوره قوانینی تصویب شد که باعث دستیابی مجدد کامل دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به استقلال گردید. جهت بررسی این استقلال به تجزیه و تحلیل قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری می‌پردازیم. تصویب برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور نقطه عطفی در تاریخ آموزش عالی ایران محسوب می‌شود. بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه مصوب سال ۱۳۸۳ اشاره به این موضوع دارد که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهش دولتی و همچنین فرهنگستان‌های تخصصی که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی و وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مراجع قانونی ذی‌ربط می‌باشند، صرفاً بر اساس آئین‌نامه و مقررات اداری، مالی، استخدامی و تشکیلاتی خاص، مصوب هیئت‌های امناء مربوطه که به تأیید وزارتین علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی حسب مورد می‌رسد، بدون الزام به رعایت قانون محاسبات عمومی، قانون استخدام کشوری و سایر قوانین و مقررات عمومی اداری و مالی و استخدامی اداره خواهند شد و تا زمانیکه آئین‌نامه‌ها و مقررات مورد نیاز به تصویب هیئت‌امنا نرسیده است، طبق مقررات سابق عمل خواهد شد [۷].

همچنین اعتبارات هزینه‌ای از محل بودجه عمومی دولت بر اساس قیمت تمام‌شده به دستگاه‌های اجرایی یادشده اختصاص می‌یابد. اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاص این مؤسسات کمک تلقی شده و پس از پرداخت به هزینه قطعی منظور می‌گردد. سهم دولت در هزینه‌های آموزش عالی بخش دولتی بر مبنای هزینه سرانه تعیین و نسبت آن به بودجه عمومی دولت براساس رشد پوشش جمعیت

دانشجویی در مقایسه با برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران افزایش می‌یابد.

ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری مصوب سال ۱۳۸۳ بیانگر این امر است که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند و برابر ضوابط و آئین‌نامه‌های خاص مالی معاملاتی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی که به تصویب هیئت‌امنا و تأیید وزیر می‌رسد اداره می‌شوند [۷].

### تحول در نظام نظارت مالی

تا پایان سال مالی ۸۳، به دلیل پیروی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی از ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، اداره امور حسابداری و نظارت مالی این قبیل مؤسسات به عهده ذی‌حساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و ذی‌حساب در اعمال نظارت مالی و کنترل بودجه و انجام پرداخت‌های ناشی از مصرف اعتبارات و نظارت بر اموال و نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و نهایی، نقش اساسی ایفا می‌نمود. قانون‌گذار در موارد قانونی پیش‌گفته بر استقلال مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی مورد بحث تأکید و عدم الزام آن‌ها به رعایت قانون محاسبات عمومی کشور را به صراحت اعلام نموده است. از سوی دیگر تصریح نموده است که اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی این قبیل مؤسسات صرفاً در قالب برنامه و طرح، در بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی و پس از واریز وجه به حساب آن‌ها به حساب هزینه قطعی منظور گردد. با این ترتیب، هیچ‌گونه محمول قانونی برای تداوم استقرار ذی‌حساب منصوب و مأمور از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی در مؤسسات مورد نظر باقی نخواهد ماند. به بیان دیگر، وجوهی که از سوی خزانه و از محل اعتبارات سه‌گانه فوق به حساب دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی واریز می‌شود، به محض واریز، هزینه قطعی تلقی و وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند این قبیل پرداخت‌ها را تحت عنوان هزینه قطعی در صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منظور نماید. به همین دلیل، انتصاب ذی‌حساب موضوع ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت فوق‌الذکر، در مؤسساتی که مشمول این قانون نبوده و وجوه پرداختی از محل اعتبارات منظور در بودجه سالانه به آن‌ها نیز قانوناً قابل احتساب به هزینه قطعی می‌باشد، منتفی می‌باشد. ذکر این نکته نیز ضروری به نظر می‌رسد که مجوزهای قانونی اعطائی به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، هرگز به معنی حذف نظارت دیوان محاسبات کشور بر مصرف اعتبارات این قبیل مؤسسات نبوده و دیوان محاسبات کشور به‌عنوان حسابرس مستقل، کماکان در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بر اساس قوانین و مقررات مربوط و به طریق مقتضی بر مؤسسات مورد بحث اعمال نظارت می‌نماید [۷].

نکاتی از قانون تشکیل هیئت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی (مصوب جلسات ۱۸۱ و ۱۸۳ مورخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۳ شورای عالی انقلاب فرهنگی)

در ماده یک این قانون اعضا هیئت‌امنا دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی را شامل اعضا زیر دانسته‌اند:

الف) وزیر

ب) رئیس موسسه

ج) ۴ تا ۶ تن از شخصیت‌های علمی و فرهنگی یا اجتماعی محلی و کشوری که نقش مؤثری در توسعه و پیشرفت موسسه مربوط داشته باشند.

د) وزیر یا نماینده وزیر برنامه‌بودجه

در ماده ۷ وظایف و اختیارات تعیین شده برای هیئت‌امنا موارد زیر به چشم می‌خورد:

۱. تصویب آیین‌نامه مالی و معاملاتی

۲. بررسی و تصویب بودجه موسسه که از طرف رئیس موسسه پیشنهاد می‌شود.

۳. تصویب حساب‌ها و ترازنامه سالانه موسسه

۴. تصویب نحوه وصول درآمدهای اختصاصی و مصرف آن

۵. تعیین حسابر و خزانه‌دار برای موسسه

ماده ۹ به‌صورت واضح مطرح می‌کند که امور مالی و معاملاتی مؤسسات جز در مورد ذی‌حسابی موضوع ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی (انتصاب ذی‌حساب در دستگاه‌های اجرائی)، مشمول سایر مقررات و آیین‌نامه معاملات دولتی و سایر قوانین مربوط به مؤسسات دولتی نخواهد بود. هیئت‌امنا نهایتاً مسئول است اعلام کند، سیستم‌های حسابداری به‌منظور تهیه و تأمین اطلاعات صحیح، قابل‌اتکا و به‌موقع موجود بوده و به‌طور مؤثر فعالیت می‌کند، معاملات به نحو صحیح و با امضاهاى مجاز شکل می‌گیرد و گزارش می‌شود، وجوه در جهت اهداف مجاز و قانونی و از راه صحیح مصرف می‌شوند و صورت‌های مالی به نحو مطلوب شرایط مالی سازمان را منعکس می‌کند [۱۸].

#### مروری بر تهیه صورت‌های مالی (اصولی و تلفیقی) در دانشگاه‌ها

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی<sup>۱</sup> به‌عنوان یکی از اجزا گزارشگری مالی در جهت نیل به ایفای مسئولیت پاسخگویی است، از این‌رو به راهنمای تهیه این صورت که توسط مرکز بودجه و پایش عملکرد در وزارت بهداشت تهیه و برای اجرا در اختیار دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور گذاشته شده است اشاره‌ای گذرا می‌گردد:

اهمیت سیستم گزارشگری مالی در دولت‌ها و گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی‌شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است. به همین دلیل یکی از اساسی‌ترین پایه‌هایی که مبانی نظری حسابداری دولتی نوین بر مبنای آن تدوین شده است مفهوم پاسخگویی است. این مفهوم به‌طور کلی بیان می‌کند که دستگاه‌های اجرائی به‌عنوان مباشر و نماینده ملت باید درباره نحوه مصرف منابعی که از محل منابع عمومی در اختیار دارند پاسخگو باشند. ستاده‌های اساسی و مهم سیستم گزارشگری مالی دولتی را صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرائی، صورتحساب عملکرد کل کشور و سپس گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور تشکیل می‌دهند که صورت‌های مالی، بخش اساسی

<sup>1</sup> Consolidated financial statement

این سیستم را تشکیل می‌دهد و وسیله اصلی برای انعکاس اطلاعات مالی به ذینفعان است. اطلاعات مزبور در ارزیابی و تشخیص نقاط ضعف و قوت و همچنین توانائی مالی سازمان بسیار بااهمیت بوده و چگونگی استفاده از منابع مالی و امکانات سازمان را در ایفای تعهدات ارزیابی نموده و نموداری از وضع مالی آینده دستگاه اجرائی را در اختیار مراجع نظارتی و اشخاص ذی‌نفع قرار می‌دهد. براساس دستورالعمل‌های ابلاغی نظام نوین مالی، صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی به‌عنوان یک شخصیت حقوقی (واحد گزارشگر مالی) می‌بایستی مشتمل بر کلیه فعالیت‌های آن اعم از فعالیت‌های مأموریتی و اقتصادی (صرف‌نظر از انواع وجوه و منابع در اختیار آن) تهیه و تنظیم گردد.

از طرفی وفق بند ۷ ماده ۱۰ آئین‌نامه مالی و معاملاتی مصوب هیئت امناء دانشگاه، تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی ضروری است. صورت‌های مالی تلفیقی، حاصل از تجمیع اقلام صورت‌های مالی ستاد دانشگاه (ستاد و واحدهای تابعه غیرمستقل) و تمام واحدهای تابعه مستقل پس از حذف اعتبارات، کمک و درآمدهای ارسالی/ دریافتی و سایر عملیات مالی درون‌گروهی ناشی از معاملات فی‌مابین می‌باشد.

#### کلیات

صورت‌های مالی، گزارش مالی با مقاصد عمومی است که برای ارائه اطلاعات درخصوص وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر تهیه می‌شود. هدف از تدوین این مجموعه، تجویز مبنایی برای ارائه صورت‌های مالی ویژه دانشگاه‌های علوم پزشکی به‌منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن دانشگاه و با صورت‌های مالی سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، در این مجموعه ملاحظات کلی درخصوص نحوه ارائه صورت‌های مالی، حداقل الزامات درخصوص محتوای صورت‌های مالی و مطالبی درباره مسائل جانبی تهیه و توزیع صورت‌های مالی ارائه شده است. بدیهی است چگونگی شناخت و اندازه‌گیری معاملات و سایر رویدادهای خاص مطابق دستورالعمل‌های نظام نوین مالی، سایر مقررات و بخش‌نامه‌های ابلاغی مربوطه و استانداردهای حسابداری مورد عمل به‌ویژه استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً توسط سازمان حسابرسی تدوین شده است باید صورت گیرد.

#### نحوه جمع‌آوری و ثبت اطلاعات مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی

جمع‌آوری و ثبت گردش اطلاعات رویدادهای مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی به‌صورت «غیرمتمرکز» و به شرح زیر انجام می‌پذیرد:

#### واحدهای تابعه غیرمستقل: (غیرمستقل از لحاظ سازمان امور مالی)

ثبت گردش عملیات حساب‌های فی‌مابین ستاد مرکزی با واحدهای تابعه غیرمستقل از طریق حساب‌های رابط صورت می‌گیرد. در این حالت با وجود آن که سیستم‌های مالی ستاد مرکزی و واحدهای تابعه هر یک به‌صورت مستقل فعالیت می‌نمایند، لیکن اسناد حسابداری واحدهای تابعه غیرمستقل پس از نهائی شدن در واحد تابعه، در زمان‌های توافق شده با امور مالی ستاد دانشگاه، از طریق نرم‌افزار نظام نوین مالی و به‌طور جداگانه یا تجمیعی به امور مالی ستاد مرکزی ارسال و پس از بررسی‌های لازم و اطمینان از صحت

آن‌ها توسط کارشناسان مالی ستاد دانشگاه طی سند حسابداری با سرفصل‌های تفکیک‌شده یا تجمیعی، در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد به‌طور خودکار ثبت می‌گردد.

در این وضعیت، اطلاعات موجود در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد دانشگاه به تفکیک شامل فعالیت‌های اختصاصی ستاد و عملیات مالی کل واحدهای تابعه غیرمستقل از جمله بیمارستان‌ها، دانشکده‌ها و شبکه‌های بهداشت خواهد بود و بر اساس آن صورت‌های مالی ستاد (واحد اصلی) باید تهیه و تنظیم گردد. بدیهی است در هنگام تهیه و تنظیم صورت‌های مالی ویژه ستاد دانشگاه به‌عنوان واحد اصلی، حساب‌های رابط فی‌مابین ستاد و واحدهای تابعه غیرمستقل پس از تطبیق و رفع هرگونه مغایرت احتمالی، با حساب متناظر مربوطه تهاثر خواهند شد و به‌هیچ‌وجه حساب‌های رابط نباید در صورت‌های مالی ستاد دانشگاه منعکس گردد. قابل ذکر است معاونت‌های ذی‌ربط ستاد دانشگاه به‌عنوان مرکز هزینه بوده و به‌هیچ‌عنوان واحد تابعه غیرمستقل تلقی نمی‌گردند.

#### واحدهای تابعه مستقل: (مستقل از لحاظ سازمان امور مالی)

سیستم‌های مالی ستاد مرکزی دانشگاه و واحدهای تابعه مستقل هر یک به‌صورت مستقل فعالیت می‌نمایند و کلیه اعتبارات ارسال شده به واحدهای اجرائی مستقل با توجه به بند ۶ ماده ۱۰ آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه، در حساب‌های ستاد به هزینه قطعی منظور گردیده و متقابلاً در حساب‌های واحدهای تابعه مستقل به‌عنوان کمک شناسایی و ثبت می‌گردد. در این حالت، اطلاعات موجود در سیستم رایانه‌ای حسابداری مالی ستاد دانشگاه و عملیات مالی کل واحدهای تابعه مستقل از یکدیگر مجزا بوده و هر یک از واحدها می‌بایست بر اساس اطلاعات مالی منعکس در رایانه حسابداری مالی، صورت‌های مالی خود را تهیه و تنظیم نمایند. بدیهی است در پایان هر سال باید صورت‌های مالی ستاد دانشگاه با صورت‌های مالی حسابرسی شده واحدهای تابعه مستقل تلفیق و ستاد دانشگاه صورت‌های مالی خود را به‌صورت تلفیقی ارائه دهد.

واحدهای مستقل دارای ردیف بودجه‌ای مستقل (بیمارستان‌های هیئت امنائی تشکیل شده به‌موجب قانون): عملیات مالی این‌گونه واحدها مستقل بوده و می‌بایست به‌طور جداگانه نسبت به تهیه صورت‌های مالی اقدام نمایند. مضافاً صورت‌های مالی واحدهای مزبور به دلیل عدم کنترل و نفوذ دانشگاه نباید با صورت‌های مالی دانشگاه تلفیق شود.

#### اجزای صورت‌های مالی (اصلی)

مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است:

۱. صورت وضعیت مالی
۲. صورت تغییرات در وضعیت مالی
۳. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
۴. صورت دریافت / پرداخت
۵. صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و



یادداشت‌های توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشت‌های توضیحی است.

### اجزای صورت‌های مالی (تلفیقی)

مجموعه کامل صورت‌های مالی تلفیقی شامل اجزای زیر است:

الف - صورت‌های مالی تلفیقی دانشگاه:

۱. صورت وضعیت مالی تلفیقی
  ۲. صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی
  ۳. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص تلفیقی
  ۴. صورت دریافت / پرداخت تلفیقی
  ۵. صورت مقایسه بودجه و عملکرد تلفیقی
- ب - صورت‌های مالی ستاد دانشگاه:
۱. صورت وضعیت مالی
  ۲. صورت تغییرات در وضعیت مالی
  ۳. گردش حساب تغییرات در ارزش خالص
  ۴. صورت دریافت / پرداخت
  ۵. صورت مقایسه بودجه و عملکرد؛ و

یادداشت‌های توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشت‌های توضیحی است.

شایان اهمیت است که به دلیل اختیاری بودن ارائه "صورت جریان وجوه نقد"<sup>۱</sup> در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره یک برای دستگاه‌های دولتی، صورت مالی به تفکیک منبع اصلی (هزینه‌ای و تملک) و برنامه با عنوان "صورت دریافت / پرداخت" جایگزین صورت جریان وجوه نقد شده است تا ضمن مشخص شدن جریان وجوه نقد مربوط به هر برنامه، چنانچه در این خصوص جابجایی وجوه نیز صورت گرفته باشد که تا زمان ارائه بیلان واریز نگردیده، این جابجایی به‌سادگی در صورت مالی مزبور افشاء گردد [۱۲].

### نتیجه‌گیری

در این مجال تلاش گردید تا مطالعه‌ای در خصوص قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط، مبانی مورد استفاده در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، به‌ویژه دانشگاه‌های علوم پزشکی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. این مطالعه نشان می‌دهد که با مرور زمان نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ارتقا داشته و دانشگاه‌ها برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در جهت اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری‌های بهینه مدیران و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی ایشان همواره به دنبال کاربرد سیستم‌های نوین گزارشگری مالی بوده و در

<sup>1</sup> Cash flow statement

این زمینه اقدامات و تلاش‌هایی در جهت تغییر رویکرد گزارشگری به سیستم تعهدی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است.

تا پایان سال مالی ۸۳، به دلیل پیروی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی دولتی از ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، اداره امور حسابداری و نظارت مالی این قبیل مؤسسات به عهده ذی حساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و ذی حساب در اعمال نظارت مالی و کنترل بودجه و انجام پرداخت‌های ناشی از مصرف اعتبارات و نظارت بر اموال و نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و نهایی، نقش اساسی ایفا می‌نمود. از سال ۱۳۸۴ در پی حذف سیستم نظارت مالی "ذی حساب محور" در دانشگاه‌ها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی "رئیس دستگاه اجرایی محور" مسئولیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی را به عهده روسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی محول شده است. سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی باید از قابلیت‌های لازم در خصوص ملحوظ نمودن قوانین و مقررات موضوعه از یک سو و اصول و موازین حسابداری از دیگر سو، برخوردار باشند. از این جهت چنانچه ما قصد رسیدن به گزارشگری مالی شفاف داشته باشیم تا مسئولیت پاسخگویی دولت به نحو احسن انجام شود، باید نظام حسابداری و گزارشگری مالی توانمند و کاملی در مورد دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی داشته و از طرفی دیگر ذینفعان نیز از حق آگاهی خود نسبت به اطلاعات صحیح منتشره از سوی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی آگاهی پیدا نمایند.

#### فهرست منابع

۱. ابوالحلاج، مسعود. زمستان (۱۳۹۳)، "آیین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی"، انتشارات پارسه نگار.
۲. امینی مهر، اکبر. حجازی، رضوان. شمیم پر مهر، ضیاء الدین. بهار و تابستان (۱۳۹۴)، "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران)"، **دو فصلنامه حسابداری دولتی**، سال اول شماره ۲، صص ۵۵-۶۶.
۳. باباجانی، جعفر، مددی، آرزو. تابستان (۱۳۸۸)، "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۶، شماره ۵۶، صص ۲۰-۳.
۴. باباجانی، جعفر. دی (۱۳۸۴)، "تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور"، **فصلنامه حسابداری رسمی**، سال دوم.
۵. باباجانی، جعفر، ستایش، محمد حسین. پاییز (۱۳۸۶)، "تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، سال ۱۴، شماره ۴۹، صص ۴۵-۶۶.
۶. باباجانی، جعفر، بابایی، مسعود. بهار (۱۳۹۰)، "تاثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقا سطح مسولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی"، **مجله دانش حسابداری**، سال دوم، شماره ۴، صص ۷-۲۷.

۷. باباجانی، جعفر. زمستان (۱۳۸۳)، "استقلال اعطایی به دانشگاهها و موسسات آموزش عالی - فرصت یا تهدید مطالعات تجربی حسابداری مالی"، شماره ۸، صص ۲۹-۵۴، ارائه شده در سمینار داخلی دانشگاه علامه طباطبائی سال ۱۳۸۳.
۸. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰)، "بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته"، **دانش حسابداری**، سال یازدهم، شماره ۴۴، صص ۳۷-۷۲.
۹. باباجانی، جعفر. پاییز (۱۳۸۹)، "نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی"، **فصلنامه علمی - ترویجی دانش حسابداری**، دیوان محاسبات عمومی کشور، سال دهم، دوره جدید، شماره پیاپی ۴۰، شماره ۲.
۱۰. بنار، سعدی. زمستان (۱۳۹۰)، "ارزیابی مزایا و بررسی اثر بخشی سازمانی جایگزینی حسابداری مبنای تعهدی به جای حسابداری مبنای نقدی از دیدگاه کاربران در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان.
۱۱. پاکدل، عبدالله، ارمان، محمد. بهار (۱۳۹۹)، "مرور کلی بر چارچوب های کنونی گزارشگری مالی"، **مطالعات حسابداری و حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۳، صص ۱۱۳-۱۲۸.
۱۲. راهنمای تهیه صورت‌های مالی (اصلی و تلفیقی)، مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارت بهداشت و درمان.
۱۳. رضایی، مهدی. تابستان (۱۳۹۷)، "بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی در ایران از دیدگاه دانشگاهیان"، **تحقیقات حسابداری و حسابداری**، انجمن حسابداری ایران شماره ۳۸، صص ۸۱-۹۴.
۱۴. شباهنگ، رضا. (۱۳۸۴)، **حسابداری مدیریت**، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، نشریه ۱۳۱.
۱۵. گرد، عزیز، کریمی، عباس. بهار (۱۳۹۰)، "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی"، **فصلنامه علمی - ترویجی دانش حسابداری**، دیوان محاسبات عمومی کشور، دوره جدید، سال یازدهم، شماره پیاپی ۴۲، شماره ۴.
۱۶. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶.
۱۷. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۳.
۱۸. قانون تشکیل هیات های امنای دانشگاهها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی (مصوب جلسات ۱۸۱ و ۱۸۳ مورخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۳ شورای عالی انقلاب فرهنگی).
19. Clark M. Government Accrual Reports: Are They Better Than Cash? *Australian Journal of Public Administration* 1996; 55 (1).
20. Mellor T. Why Government Model of Government Accounting Innovations. *Research in Government and Non-Profit Accounting* 1992; Vol.7.
21. Roger, k.M. and Beas, A.M. (2004). "Performance Indications and Performance - Based Funding in Community Colleges *Community College Review*". Vol.31, vo.4, pp: 3-23.
22. Zamzulaila, Z., Susela, D.S., and Zaria., (2006), Internal Auditors: Their Role in The Institutions of Higher Education in Malaysia, **Managerial Auditing Journal** Vol.21, No.9, pp. 892-904.



## **A Review of the Basics of Accounting and Financial Reporting System of Universities and Higher Education Institutions (Emphasis on Medical Universities)**

**Younos Badavar Nahandi (PhD)<sup>1</sup>©**

Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Babak Amani Dadghar (PhD)<sup>2</sup>**

Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

(Received: 23 September 2018; Accepted: 13 February 2019)

Universities and higher education institutions have an important role in the development and promotion of the culture and destiny of a country. They use the resources of the community and serve to it. Continuation of such a relationship and the consent of both parties requires that the communication and accountability of these institutions to society be transparent and timely. For this purpose, complete, accurate and transparent reporting of universities and institutions of higher education is essential. Accordingly, to achieve this goal, universities and higher education institutions must seek comprehensive criteria and standards to provide comprehensive and transparent reporting. However, in order to achieve greater success and better and clearer accountability, universities and higher education institutions are required to observe standards that, in addition to completeness and comprehensiveness, also have strong theoretical foundations so that they can be accountable in unforeseen cases. In this study, a comprehensive review of the history, laws and regulations of related institutions, the principles used in accounting and financial reporting of universities, especially medical universities, is discussed. This study shows that over time, the financial reporting system of universities has improved and universities to improve the quality of financial reporting to provide relevant information for optimal decision making managers and improve their level of accountability to the public, always looking for the use of new accounting systems and financial reporting and in this regard, actions and efforts have been taken to change the reporting approach to the accrual system and improve the quality of financial reporting.

**Keywords:** Financial Reporting, Accountability, Financial Transparency, Public Sector Accounting.

---

<sup>1</sup> badavarnahandi@iaut.ac.ir ©(Corresponding Author)

<sup>2</sup> dadgar1980@gmail.com