

ویژگی های کیفی گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل
مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه های علوم پزشکی کشور

**A Comparative Study of the Qualitative Features of Financial
Reports on Accrual Accounting Basis and Cash Accounting Basis in
Medical Science Universities**

S.M.Mousavi Shiri*, M.H.Sadeghi**,
H.Fateh***

سید محمود موسوی شیري*، محمدحسین صادقی**،
حسین فاتح***

Received: 2014/9/27

Accepted: 2014/12/21

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۷/۵

Abstract

In Iran, the public sector has used the cash basis in financial reporting which is not capable to compute the cost of services and do performance based budgeting. Therefore, universities of medical sciences of Iran have used an accrual accounting basis since 2005. The present study investigates the information quality of financial reports provided in universities of medical sciences of Iran, as a comparison between accrual basis and cash basis. Our sample includes 150 financial managers and experts in universities of medical sciences of Iran in 2013. Research data have been collected by means of questionnaire containing 36 proposition of 7-item Likert scale. Descriptive Kolmogorov and Smirnov tests were used to access the normality of data distribution, and also T test and variance analysis "ANOVA" were used. Results of data analyses showed that there is a significant difference between prepared information from accrual and cash basis in some qualitative characteristics such as relevance, honesty, understandability, timeliness, comparability, traceability, predictability and validity. As per the findings and conceptual framework for general purpose financial reporting and approved Iranian accounting standards (1 to 3) of public sector, it is compulsory for all public sectors to establish and perform the accrual accounting basis.

Keywords: Quality of Information, Accounting and Financial Reporting, Cash Accounting Basis, Accrual Accounting Basis, Universities of Medical Sciences of Iran.

JEL Classification: F36, I22, H83, Q56

چکیده

دانشگاه های علوم پزشکی استفاده از مبنای حسابداری تعهدی را از سال ۱۳۸۴ آغاز نموده اند. پژوهش حاضر به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداخته است. این مطالعه از نوع پیمایشی کاربردی است که شامل ۱۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه های علوم پزشکی کشور در سال ۱۳۹۳ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسش نامه ۳۶ سؤالی از مقیاس لیکرت هفت گزینه ای گردآوری و از روش های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده ها و آزمون T test مستقل و تحلیل واریانس ANOVA استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده ها نشان می دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش بینی بودن و قابل اتکاء بودن تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به یافته های پژوهش و چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی در ایران، نتایج حاصل از پژوهش حاضر بیانگر اجتناب ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه های اجرایی کشور می باشد.

واژه های کلیدی: ویژگی کیفی اطلاعات، حسابداری و گزارشگری مالی، مبنای حسابداری نقدی، مبنای حسابداری تعهدی، دانشگاه های علوم پزشکی کشور

طبقه بندی موضوعی: F36, I22, H83, Q56

*Associate Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran
**MS.in Accounting
***Ph.D. student in Accounting, Tehran University, Iran

*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران
**کارشناس ارشد حسابداری، نویسنده مسئول: sadeghi.62@gmail.com
***دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران

مقدمه

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مربوط به فعالیت های مالی دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و گزارش می نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم (مسئولین دولتی) را در ادای مسئولیت پاسخگویی، تصمیم گیری و کنترل برنامه های مصوب یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت فراهم آورد (لعل بار و فرشید پور، ۱۳۸۹).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می نماید، به نحوی که درآمدها در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می شود و هزینه ها در زمان پرداخت و بدون در نظر گرفتن زمان تحقق آن ها در دفاتر ثبت می شود. بنابراین، سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت های بخش عمومی نیست و تا زمانی که بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه ریزی عملیاتی که از الزامات قانون و از ابزارهای پاسخگویی عملیاتی مدیران است، نخواهد بود. لذا با توجه به عدم کارایی سامانه های حسابداری دولتی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده در بخش عمومی در زمینه های الزام مدیران به پاسخگویی، استقرار سامانه های بودجه ریزی عملیاتی و همچنین تعیین دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت های این قبیل دستگاه ها، لزوم تغییر در سامانه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه ها امری اجتناب ناپذیر است. بنابراین، برای دستیابی به اطلاعات مالی شفاف، باکیفیت و به هنگام و بکارگیری آن توسط مدیران در تصمیم گیری های خود، به نظر می رسد سامانه های حسابداری تعهدی کامل از قابلیت خوبی برخوردار باشد، زیرا مدیران نیازمند اطلاعات دقیق، به هنگام و شفاف در امور جاری و مدیریت هزینه به منظور افزایش کارایی و اثربخشی هستند، به طوری که بدون اطلاعات درست نمی توان تصمیم های منطقی اتخاذ کرد. از این رو اطلاعات چیزی است که ابهام را کاهش می دهد و انسان را به سوی تصمیم گیری منطقی هدایت می کند (عزیزی و همکاران، ۱۳۷۸).

لذا، کسب اطلاعات به هنگام، صحیح و درخور اتکای مربوط به فعالیت های مالی بنگاه های اقتصادی یکی از شرط های اولیه برای تصمیم گیری است (تالانه، ۱۳۸۰).

کیفیت اطلاعات نیز باید به گونه ای باشد تا هدف استفاده کنندگان اطلاعات مالی را در توان اتخاذ تصمیم بهینه، ارزیابی عملکرد مدیریت از لحاظ حفظ و بکار گیری بهینه منابع، تأمین کند (مجتهد زاده، ۱۳۸۴).

به عبارتی موسسه باید اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه ای درباره فعالیت های خود گزارش کند (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲).

در بسیاری از شرکت ها و موسسه ها با علم به اهمیت گزارشگری مالی مؤثر، نیاز به مطالعه در زمینه گزارشگری مالی و ارائه پیشنهاد برای بهبود آن را لازم می دانند و به گزارش های باکیفیت بالا پاداش داده و به گزارش های باکیفیت پایین توجه نمی کنند (آقایی و موسوی شیری، ۱۳۸۴).

همچنین با توجه به تنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی، گزارش های مالی باید از ویژگی های کیفی خاصی برخوردار تا برای استفاده کنندگان، مفید باشد (مالامیری فیروز، ۱۳۸۴).

از طرفی ارائه اطلاعات مالی فاقد کیفیت مناسب، افزون بر بی فایده بودن از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات، می تواند اعتماد عموم به حسابداران را از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد کند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

در همین راستا در دهه اخیر نیز تلاش های فراوانی به منظور به کارگیری حسابداری تعهدی در سامانه گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و ... انجام شده است. در کشور ما نیز در سال های اخیر حرکت هایی به سمت استفاده از سامانه های حسابداری تعهدی در دستگاه های اجرایی انجام پذیرفته است. در همین راستا بر اساس بند الف ماده ۴۱ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و با استفاده از اختیارات قانونی حاصل از بند الف ماده ۸۸ قانون برنامه چهارم توسعه، در ماده ۱۰ آیین نامه های مالی و معاملاتی دانشگاه ها، دانشگاه های علوم پزشکی مبنای حسابداری تعهدی را در کلیه عملیات مالی خود از سال ۱۳۸۴ آغاز نمودند. از این رو، پژوهش حاضر به دنبال شناخت و ارزیابی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه ای بین مبنای نقدی تعدیل شده و تعهدی کامل می باشد. لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق بدنبال پاسخ به این سوال است که آیا در دانشگاه های علوم پزشکی کشور، بین گزارش های مالی ارائه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی از لحاظ ویژگی های کیفی اطلاعات، تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر؟

مروری بر پیشینه پژوهش

کردستانی و نصیری (۱۳۸۸) در پژوهش توصیفی خود، ضمن تشریح اهمیت کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در

صداقت در ارائه اطلاعات هنگامی قابل دستیابی است که تصویر یک رویداد کامل، بی طرف و عاری از خطای عمده باشد. همچنین، برای این که اطلاعات در گزارش‌های مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده‌های اقتصادی و پدیده‌های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می‌شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بند ۱۲-۳/۱۰).

قابل فهم بودن اطلاعات یعنی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی باید دارای چنان ویژگی باشد تا در نحوه‌ی گزارش، برای عده‌ی زیادی از استفاده‌کنندگان قابل فهم باشد و نباید این طور فرض شود که کلیه استفاده‌کنندگان داشتن معقولی از حسابداری دارند. (بهمنش، ۱۳۸۵).

قابل فهم بودن کیفیتی از اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد معنای آن را متوجه شود. بخش‌های دولتی باید اطلاعات را به گونه منعکس کنند که نیازها و مبنای دانش استفاده‌کننده را تأمین کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بندهای ۱۸/۳ و ۳/۱۷).

اطلاعات زمانی به هنگام است که بتواند بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات پیش‌ازاین که اثر خود را بر تصمیم‌گیری از دست بدهد باید در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد (هندریکسن و وان بردا، ۱۹۹۲).

همچنین، اگر اطلاعات، به موقع ارائه نشود اثرگذاری خود را از دست می‌دهد (اعتمادی، ۱۳۸۸).

اطلاعات نایستی زمانی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که دیگر به درد وی نخورد. همچنین، در صورتی که اطلاعات زودتر از زمان موردنظر ارائه گردد می‌تواند سودمندی آن را ارتقا دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰).

ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن، توانایی مقایسه یک واحد تجاری با واحد تجاری دیگر است. همچنین، کیفیتی از اطلاعات که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را قادر سازد تا تشابه یا تفاوت بین دو دسته از فعالیت‌های مالی را درک کنند نیز به عنوان توان مقایسه پذیری تعریف می‌شود. قابل مقایسه بودن، یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بندهای ۳/۲۱، ۳/۲۲ و ۳/۲۳).

قابل‌رسیدگی بودن یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا مطمئن شود که اطلاعات ارائه

ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی، گزارش‌های مالی بخش دولتی را در انجام وظیفه مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملیات دولتی ناتوان دانسته‌اند.

باباجانی (۱۳۸۲) بیان می‌دارد، از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبانی نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی تأکید دارد؛ بنابراین، نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی، بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت کند. از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبانی نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی مقامات منتخب مردم، عمل می‌کند. طبق مدل هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ویژگی‌های کیفی شامل مربوط بودن (ارزش پیش‌بینی، ارزش تأییدکنندگی و به موقع بودن)، اتکاپذیر بودن (رسیدگی پذیری، بیان صادقانه و بی‌طرفی)، ثبات رویه و مقایسه پذیر بودن است (هندریکسن و وان بردا، ۱۹۹۲).

مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند به هدف‌های موردنظر خود دست یابند (هندریکسن و وان بردا، ۱۹۹۲).

اطلاعاتی مربوط است که به استفاده‌کنندگان کمک کند در مورد رویدادهای گذشته، حال، آینده پیش‌بینی کنند یا بتوانند انتظارات پیشین خود را تأیید یا تعدیل کنند. از این رو، مربوط بودن اطلاعات را به سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی منوط می‌کند. همچنین، طبق تعریف فدراسیون بین‌المللی حسابداران بخش عمومی در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی، اطلاعات مالی هنگامی مربوط است که توانایی ایجاد تفاوت در دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی را داشته باشد. اطلاعات مالی و غیرمالی هنگامی توانایی ایجاد تفاوت را دارد که دارای ارزش تأییدکنندگی، ارزش پیش‌بینی یا هر دو باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بند ۳/۶).

مالامیری فیروز (۱۳۸۴) اظهار می‌کند اگر قرار است کسی به یک دسته از اطلاعات وابسته باشد، لازم است این اطلاعات در گزارش کردن چیزی که قصد بیان یا ارائه آن را دارد، صادق باشد. بیان اطلاعات در ارائه ترازنامه باید نشان‌دهنده اثرات صادقانه معامله‌ها و سایر رویدادهایی باشد که منجر به بیان عناصری در تاریخ ترازنامه هستند.

مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات: جهت جمع آوری داده‌ها مربوط به متغیرهای تحقیق که در بخش پیشینه پژوهش مورد بحث قرار گرفتند، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش پیمایشی استفاده شده است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش حاضر از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۳۶ گزاره از طیف هفت تایی لیکرت که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، کمی مخالفم، نظری ندارم، کمی موافقم، موافقم و کاملاً موافقم خواهد بود و به ترتیب با رتبه‌های ۱ تا ۷ است. پاسخگو می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم، میزان مخالفت یا موافقت خود را ابراز کند. که البته پاسخگویان در پاسخ به هر سوال به صورت همزمان بر اساس مبنای تعهدی و نقدی پاسخ می‌دهند.

روایی و پایایی تحقیق

به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. قبل از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تعیین پایایی، پرسش‌نامه‌ها بین ۲۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد و بعد از تجزیه تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰، ضریب آلفای کرونباخ ۹۵/۸ محاسبه شد. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۵۰ نفر از مدیران مالی و کارشناسان مالی مطلع و درگیر استقرار سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور است که طی سال ۱۳۹۲ مورد مطالعه قرار گرفته و پرسشنامه جهت تمامی آنان ارسال شده است.

روش‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ استفاده می‌شود. نرمال بودن توزیع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصل، بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. لذا برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش آزمون T test مستقل استفاده شده است.

شده در گزارش‌های مالی به درستی آنچه را باید ارائه کند را ارائه می‌کند. ویژگی‌های حمایت‌پذیری و اعتبار گویایی این است که هر ناظر مستقل و آگاه می‌تواند به نتایج مشابه دست پیدا کند که الزاماً به معنای توافق کامل نیست. ویژگی قابل‌رسیدگی بودن مطلق نیست. بعضی اطلاعات ممکن است بیشتر از اطلاعات دیگر معتبر باشد. باین حال، هر چه اطلاعات معتبرتر باشد، استفاده‌کننده بیشتر مطمئن خواهد شد که اطلاعات نمود واقعی حقیقت است (پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰:۳۱، بندهای ۳/۲۸ و ۳/۲۶).

لذا با توجه به مرور و بررسی پژوهش‌های انجام شده به شرح فوق و خلاء تحقیقاتی موجود در زمینه موضوع این پژوهش و به منظور دستیابی به هدف اصلی پژوهش و ارائه پاسخی برای سؤال پژوهش، هشت فرضیه به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

۱. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۲. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۳. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌فهم بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۴. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۵. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۶. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۷. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.
۸. بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و

یافته های پژوهش

نگاره (۱). بررسی ویژگی های فردی و محیطی پاسخ دهندگان تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها

بررسی ویژگی های فردی و محیطی پاسخ دهندگان

از ۱۵۰ نفر شرکت کنندگان در نظرسنجی ۳۹/۳ درصد زن و ۶۰/۷ درصد مرد بودند. از این افراد ۸۰ درصد متأهل و ۲۰ درصد مجرد بودند. ۹۸ درصد از آزمودنی ها دارای مدرک کاردانی به بالا هستند و ۷۵ درصد از آزمودنی ها تحصیل کرده رشته حسابداری و مابقی نیز دارای مدارک تحصیلی مدیریت یا اقتصاد می باشند، همچنین بیش از ۹۳ درصد از پاسخ گویان در سمت کارشناس مالی فعالیت می نمایند و ۶۰ درصد از آزمودنی ها دارای تجربه شغلی بیشتر از ۵ سال می باشند؛ بنابراین، با توجه به موارد مزبور و سایر یافته های پژوهش، اتکا به پاسخ های این افراد به سؤال های پرسش نامه، مبنای علمی لازم را جهت دستیابی به هدف اصلی پژوهش فراهم می آورد.

نگاره شماره ۱ برخی از ویژگی های فردی و محیطی پاسخ دهندگان را نشان می دهد.

ردیف	شرح ویژگی	فراوانی		درصد جمعی
		درصد	تعداد	
۱	جنسیت	مرد	۹۱	۶۰.۷
		زن	۵۹	۳۹.۳
۲	وضعیت تاهل	مجرد	۳۰	۲۰
		متاهل	۱۲۰	۸۰
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۱۱۳	۷۵.۳
		مدیریت	۲۹	۱۹.۳
		اقتصاد	۲	۱.۳
		سایر	۶	۴
۴	مدرک تحصیلی	دیپلم	۳	۲
		کاردانی	۵۷	۳۸
		کارشناسی	۶۴	۴۲.۷
		کارشناسی ارشد	۲۵	۱۶.۷
		دکتری	۱	۰.۷
۵	تجربه شغلی	۰-۵	۶۰	۴۰
		۶-۱۰	۴۶	۳۱
		۱۱-۱۵	۳۰	۲۰
		۱۶-۲۰	۷	۵
		۲۱-۲۵	۶	۴
		>۲۵	۱	۰.۷
۶	سمت شغلی	مدیر مالی	۱۵	۱۰
		مدیر بودجه	۴	۲.۷
		کارشناس مالی	۱۲۰	۸۰
		حسابرس مستقل دانشگاه	۱	۰.۷
		سایر	۸	۵.۳
		داده گمشده	۲	۱.۳
۷	سن	کمتر از ۲۵ سال	۳	۲
		بین ۲۵ تا ۳۵	۹۱	۶۰.۷
		بین ۳۵ تا ۴۵	۴۱	۲۷.۳
		بالتر از ۴۵ سال	۱۵	۱۰

آزمون فرضیه اول

با توجه به نگاره شماره ۲ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین فرض برابری واریانس ها رد می شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می شود.

طبق نظر هندریکسن و ون بردا (۱۹۹۲) مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده کنندگان از اطلاعات می توانند به هدف های مورد نظر خود دست یابند. با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول می توان نتیجه گرفت که به دلیل شناسایی و ثبت کلیه رویدادهای مالی با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی، گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای

نگاره (۲). آزمون T-test برای مقایسه میانگین های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ مربوط بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value	F	پایین		بالا
							پایین		بالا
۰/۱۱۹	-۲.۱۴	۰/۰۰	۲۹۰	-۱۷/۹۴	۰/۰۰	۵۱/۳۶	-۲/۳۸۱	-۱/۹۱۲	
۰/۱۲۰	-۲.۱۴	۰/۰۰	۲۴۰/۵۰۴	-۱۷/۸۸	۰/۰۰	۵۱/۳۶	-۲/۳۸۳	-۱/۹۱۰	

پدیده های اقتصادی ارائه می دهد در واقع تصویری واقعی از شرایط، وقایع و وضعیت مالی را نشان می دهد.

آزمون فرضیه سوم

با توجه به نگاره شماره ۴ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ بزرگ تر می باشد بنابراین فرض برابری واریانس ها تأیید می شود. با در نظر گرفتن فرض برابری واریانس ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می شود. پیش نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف های بخش عمومی (۲۰۱۰) ارائه شده توسط فدراسیون بین المللی حسابداران، قابل فهم بودن اطلاعات را کیفیتی از اطلاعات می داند که استفاده کنندگان را قادر می سازد معنا و مفهوم اطلاعات را متوجه شوند.

آزمون فرضیه چهارم

با توجه به نگاره شماره ۵ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح

تعهدی در مقابل مبنای نقدی، دارای آن ویژگی کیفی است که بتواند استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را در دستیابی به هدف های مورد نظر خودیاری کند.

آزمون فرضیه دوم

با توجه به نگاره شماره ۳ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین فرض برابری واریانس ها رد می شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می شود. فدراسیون بین المللی حسابداران در پیش نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف های بخش عمومی (۲۰۱۰) صداقت در ارائه اطلاعات را این گونه تعریف کرده است: برای این که اطلاعات در گزارش مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده های اقتصادی و پدیده های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد. اطلاعاتی که تصویری صادقانه از

نگاره (۳). آزمون T-test برای مقایسه میانگین های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ صداقت در ارائه اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۱/۹۵۸	-۲/۴۳۲	۰/۱۲۰	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۸/۲۳۴	۰۰۰/۰	۷۲/۴۳	فرض برابری واریانس
-۱/۹۵۴	-۲/۴۳۵	۰/۱۲۱	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۷۰/۸۷۵	-۱۸/۰۱۰			فرض نابرابری واریانس

نگاره (۴). آزمون T-test برای مقایسه میانگین های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل فهم بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۱/۱۱۸	-۱/۶۵۲	۰/۱۳۵۵	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۰/۲۲۱	۰/۵۵۷	۰/۳۴۶	فرض برابری واریانس
-۱/۱۱۸	-۱/۶۵۲	۰/۱۳۵۷	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۸۸/۸۴۷	-۱۰/۲۰۸			فرض نابرابری واریانس

نگاره (۵). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ به‌موقع بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۱/۷۸۶	-۲/۲۵۲	۰/۱۱۸	-۲/۰۱۹	۰/۰۰	۲۲۷/۰۷۷	-۱۷/۰۸۱			

کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی (۲۰۱۰) اطلاعات را در شرایطی قابل مقایسه می‌داند که استفاده‌کنندگان را قادر سازد، شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بند ۳/۲۱).

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد که به دلیل وحدت رویه‌ای که در کدینگ حساب‌ها و ثبت‌های حسابداری و نوع فعالیت‌ها و دستورات عمل‌ها در دانشگاه‌ها حاکم است، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند.

آزمون فرضیه ششم

با توجه به نگاره شماره ۷ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵

معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی (۲۰۱۰) اطلاعات را در شرایطی به‌موقع می‌داند که زمانی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که به درد آن‌ها بخورد. این موضوع به خاطر استقرار مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و ثبت و شناسایی به‌موقع و بلادرنگ رویدادهای مالی است.

آزمون فرضیه پنجم

با توجه به نگاره شماره ۶ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵

نگاره (۶). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۱/۴۷۲	-۱/۹۸۵	۰/۱۳۰	-۱/۷۲۸	۰/۰۰	۲۵۰/۸۶۹	-۱۳/۲۸۳			

نگاره (۷). آزمون T-test برای مقایسه میانگین های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل رسیدگی بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۰/۷۱۳	-۱/۳۰۳	۰/۱۴۹۶	-۱/۰۰۸	۰/۰۰	۲۷۲/۳۹۱	-۶/۷۳۷			

و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش بینی کنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می شود. از آنجا که اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، شامل افشای رویدادها و فعالیت های گذشته است و همچنین به دلیل وجود ویژگی های مربوط بودن، صداقت در ارائه و قابل رسیدگی و قابل مقایسه بودن اطلاعات موجود در گزارش های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم در خصوص وضعیت نقدی آتی، ارزیابی وضعیت هزینه و درآمدی، پیش بینی فعالیت های آتی و برآوردهای آتی را به استفاده کنندگان دارد.

آزمون فرضیه هشتم

با توجه به نگاره شماره ۹ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین فرض برابری واریانس ها رد می شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵

کوچک تر می باشد بنابراین بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل رسیدگی بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می شود. فدراسیون بین المللی حسابداران در پیش نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف های بخش عمومی (۲۰۱۰) قابل رسیدگی بودن را یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات می داند که به استفاده کننده کمک می کند تا مطمئن شود اطلاعات ارائه شده در گزارش های مالی به درستی آنچه باید ارائه شود، ارائه می کند (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۰، بند ۳/۲۶). به واسطه استقرار سیستم حسابداری تعهدی و وحدت رویه موجود بین دانشگاه ها و واحدهای تابعه آن ها، نتایج این پژوهش دلالت بر وجود ویژگی قابل رسیدگی بودن گزارش های مالی که به روش تعهدی تهیه می شوند نسبت به گزارش هایی که بر اساس مبنای نقدی تهیه می شدند دارد.

آزمون فرضیه هفتم

با توجه به نگاره شماره ۸ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس ها نتیجه می شود که مقدار P-value از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچک تر می باشد بنابراین فرض برابری واریانس ها رد می شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس ها

نگاره (۸). آزمون T-test برای مقایسه میانگین های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ پیش بینی کنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین ها						آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪	
پایین	بالا	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین ها	p-value	درجه آزادی	t	p-value		F
-۱/۹۰۳	-۲/۳۹۳	۰/۱۲۴	-۲/۱۴۸	۰/۰۰	۲۳۵/۵۱۴	-۲۵۱/۱۷			

نگاره (۹). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ تأییدکنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		F	p-value	
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	p-value	درجه آزادی	t			
پایین	بالا								
-۱/۹۱	-۲/۴۰	۰/۱۲۳	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۷/۱۵۰	۰/۰۰	۵۳/۲۵۵	فرض برابری واریانس
-۱/۹۱	-۲/۴۰۴	۰/۱۲۴	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۲۶/۱۶۰	-۱۷/۳۳۰			فرض نابرابری واریانس

جایگزین کردن آن با مبنای حسابداری نقدی، اقدام نمایند و به منظور تقویت کنترل‌های داخلی، دستیابی به اطلاعات جامع مدیریتی، شفاف‌سازی صورت‌های مالی و ارزیابی نتایج عملکرد از اطلاعات ناشی از سامانه حسابداری تعهدی استفاده شود.

منابع

- آقایی، محمد علی؛ محمود موسوی شیرینی. (۱۳۸۴). *خصوصیات کیفی مطلوب روش‌های اندازه‌گیری از دیدگاه استفاده‌کنندگان در ایران. مجله دانشور، شماره ۱۴، ص ۸۱-۹۹.*
- اعتمادی، حسین؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). *تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر گزارش‌های مالی شرکت‌ها. فصلنامه اخلاقی در علوم رفتاری، سال چهارم، شماره ۲۰۱، ص ۱۱-۲۲.*
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). *تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ‌گویی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۱، ص ۹۷-۱۳۰.*
- بهمنش، محمد رضا. (۱۳۸۵). *نقش گزارش‌های مالی و اطلاع‌رسانی شرکت‌های پذیرفته شده در حمایت از حقوق صاحبان سهام. مجله بورس اوراق بهادار، شماره ۵۷، ص ۳۸-۴۱.*
- تالانه، عبدالرضا. (۱۳۸۰). *فقر و غنای هدف کلی گزارشگری مالی. حسابدار، شماره ۱۴۴، ص ۳-۶ و ۸۲-۸۵.*
- عزیزی، احمد؛ صفار، محمدجواد؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مددی، علی. (۱۳۷۸). *تکنولوژی اطلاعاتی و نقش آن در گزارشگری مالی. حسابرس، میزگرد، شماره‌های ۵ و ۴، ص ۲۴-۳۱.*
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). *کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی در بخش عمومی. حسابدار، سال ۲۵، شماره ۲۰۹، ص ۵۸-۶۵.*
- لعل‌بار، علی؛ فرشیدپور، علیرضا. (۱۳۸۹). *حسابداری و*

کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. لذا می‌توان نتیجه‌گیری کرد که گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت‌های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم به استفاده‌کنندگان در خصوص ارزیابی پیش‌بینی‌های انجام‌شده و بهبود برآوردها را دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها به شرح نگاره‌های دو الی نه، می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط معناداری بین مبنای حسابداری تعهدی و نقدی وجود دارد. به عبارتی نیافته‌های به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند نسبت به مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد. این پژوهش با محدودیت‌هایی از قبیل نبود پژوهش‌های منسجم در این زمینه و نبود پیشینه‌ای قابل طرح در ایران، نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش علمی در بین اعضای جامعه انتخاب‌شده و محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده مواجه بوده است.

پیشنهاد‌های حاصل از یافته‌های پژوهش

با توجه به تهیه چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تدوین و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی، سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی نیز نسبت به حرکت به سمت استقرار مبنای حسابداری تعهدی و

- Hendrickson, E. S. and M. F. V. Breda (1992). Accounting Theory. Illinois: IRWIN.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2010). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, [www.aasb.gov.au/admin / file / content 105 / c9 / IPSASB ED_Conceptual_Framework_Phase_1 . pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content/105/c9/IPSASB_ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf) . [online] [15 May 2014].
- حسابرسی دولتی. (چاپ اول). تهران: انتشارات راد نگار.
- مجتهد زاده، ویدا؛ چیت سازان، الهام. (۱۳۸۴). بررسی کفایت محتوای اطلاعاتی گزارش های مالی میان دوره ای تهیه شده بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۲ در جهت تاثیر بر تصمیم گیری استفاده کنندگان. دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۲، ص ۲۰-۲۹.
- ملامیری فیروز، احمد. (۱۳۸۴). رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری منابع انسانی و تصمیم گیری استفاده کنندگان گزارش های مالی. حسابداری رسمی، شماره ۱۱، ص ۸۳-۸۵.