

فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره سوم، پیاپی ۱۳، پاییز ۱۳۹۴، صص. ۲۰-۴۴.

مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی

دکتر زهرا پورزamani^{۱*} و داود معینان^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۰/۰۵

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۷/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۵/۱۲

چکیده

مقدمه: کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش عمومی به واسطه هدف خاص گزارشگری از اهمیت ویژه برخوردار است. ارائه اطلاعات به موقع، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی با استفاده از نظام حسابداری بخش عمومی مطلوب، امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و سرانجام اصلاح بخش عمومی را فراهم می‌کند.

روش پژوهش: پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی و از لحاظ هدف، کاربردی است. داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته‌ی حاوی ۴۰ گزاره خبری جمع‌آوری شده است. جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تشکیل می‌دهد. روش‌های آماری مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها آزمون میانگین یک جامعه و آزمون دو جمله‌ای است. برای انجام محاسبات و تجزیه و تحلیل داده‌های مزبور از نرم‌افزارهای Excel نسخه ۲۰۱۰ و SPSS نسخه ۱۸ استفاده شده است.

یافته‌ها: ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، هم از نظر محتوا (شامل ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی، بیان صادقانه، بی‌طرفی و کامل بودن) و هم از نظر نحوه ارائه اطلاعات (شامل قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و به موقع بودن) با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر، مدیران ارشد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و دانشگاه‌های علوم پزشکی می‌توانند با اندک بازنگری و تغییرات جزئی در نحوه گزارشگری و ارائه صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی کاملاً همسو شوند هر چند لازم است به ویژگی‌های مربوط به محتوای اطلاعات توجه بیشتری شود.

واژه‌های کلیدی: پاسخ‌گویی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات.

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: zah.poorzamani@iauctb.ac.ir

مقدمه

گزارشگری مالی، در صورتی برای استفاده کنندگان مفید خواهد بود که منطبق با ویژگی‌های کیفی و مفاهیم مندرج در استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد (۴). در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌مردان کمک خواهد کرد (۵). این ویژگی‌ها موجب افزایش سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌کند (۶). در سال‌های گذشته در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاندنو و استرالیا از منبای تعهدی در حسابداری بخش عمومی استفاده شده است. استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به افزایش پاسخ‌گویی دولت به موکلان خود و تقویت مدیریت مالی در بخش خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های گوناگون می‌شود (۷).

در ایران نیز با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و ابلاغ راهبردهای کلی سند چشم‌انداز بیست ساله و برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و به دنبال آن تغییر نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به مبتنی بر عملکرد و لزوم محاسبه قیمت تمام‌شده خدمات و فعالیت‌های دولتی، ضرورت ایجاد تغییرات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی موضوعی اجتناب‌ناپذیر بود (۸).

با توجه به گستردگی وظایف، فعالیت‌ها و

ممکن است چنین تصور شود که استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیت‌های بی‌طرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی به گزارش تفریح بوده، شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به ارائه شرحی دقیق از نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست، در حالی که اصلی‌ترین وظیفه گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای مسئولیت پاسخ‌گویی است. ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی، مستلزم بکارگیری نظام حسابداری و انجام نظارت مالی و گزارشگری با مقاصد عمومی مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی است (۱). اهمیت پاسخ‌گویی مالی بخش عمومی به اندازه‌ای است که از آن به‌عنوان ویژگی اساسی مدیریت نوین بخش عمومی یاد می‌شود (۲).

همان‌طور که در بالا آمد هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به ایفای وظیفه پاسخ‌گویی دولت در مقابل ملت است. گزارش‌های مالی، به منظور ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی مورد استفاده واقع می‌شود. لذا، این گزارش‌ها به ارزیابی توانایی دولت در ارائه خدمات و ایفای به موقع تعهدات کمک می‌کند. ارزیابی نتایج عملیات دوره جاری و مقایسه آن با دوره‌های قبل، اطلاعات سودمندی را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند (۳).

صورت‌های مالی به عنوان بخش اصلی فرآیند

برنامه‌های دولت بکارگیری نظام اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی ضروری بود. وجود چنین نظامی به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید برای دستیابی به هدف‌های سازمانی کمک می‌کند. با توجه به تغییرات انجام شده در طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای و طبقه‌بندی آن بر مبنای نظام‌های آماری مالی دولت و تکالیف قانونی، استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بهای تمام‌شده کالا و خدمات، و در راستای آن اجرا و بکارگیری نظام حسابداری تعهدی الزامی شد.

طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاح نظام مالی کشور انجام شده است که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۳۹۴ است. بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و اجرای مبنای تعهدی، برای تحقق هدف اصلی حسابداری بخش عمومی، یعنی پاسخ‌گویی دولت به ملت در قبال منابعی که از محل بودجه عمومی در اختیار دارد، ضروری است. این تحول امکان محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سرانجام ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم می‌سازد.

هدف‌های بازنگری در نظام حسابداری دولتی عبارت است از:

۱. ارتقاء قابلیت نظام مالی کشور و شفافیت در گزارشگری مالی بخش دولتی در راستای ایفای

مسئولیت پاسخ‌گویی و تسهیل تصمیم‌گیری،
 ۲. زمینه‌سازی و تسهیل تغییر نظام بودجه‌ریزی فعلی به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد،
 ۳. بررسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی با تأکید بر مؤلفه‌هایی همچون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی،
 ۴. افزایش انضباط مالی دولت و حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات موضوعه، و
 ۵. تسهیل تصمیم‌گیری و مدیریت اثربخش دارایی‌ها و بدهی‌های دولت (۹).

بدیهی است که اجرای استانداردهای بخش عمومی در سال‌های ابتدایی با مشکلات بسیاری همراه خواهد بود که برای حل آن بهره‌گیری از تجربه سایر کشورها در این امر بسیار راه‌گشا خواهد بود. تجربه‌های داخلی در خصوص اجرای حسابداری تعهدی، حتی قبل از تدوین پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز وجود داشته که از جمله آن‌ها می‌توان به کمیته امداد امام خمینی (ره) و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اشاره کرد.

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سال ۱۳۸۷، به استناد ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم و ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم و با تصویب هیأت‌های امانت دانشگاه‌های علوم پزشکی، با هدف‌گذاری طرحی با عنوان «نظام نوین مالی»، اقدام به بازنگری در نظام حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر اساس چهار گام زیر کرد:

۱. تغییر رویکرد حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی،
 ۲. اجرای نظام بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها،

۳. بودجه‌ریزی نوین، و
۴. مدیریت هزینه و بهره‌وری و تحلیل نتایج (۸).
طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی، واحد گزارشگر باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. استفاده از مبنای تعهدی به عنوان الزام در گزارشگری مالی بخش عمومی عنوان شده است و از آنجا که دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی چند سالی است که مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر داده‌اند و هر سال مورد حسابرسی مستقل قرار می‌گیرند مسأله پژوهش حاضر این است که آیا فرآیند گزارشگری مالی این دانشگاه‌ها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد و یا نیاز به اصلاحات اساسی دارد. مهم‌ترین موضوع برای این مسأله، تطابق گزارش‌های مالی با ویژگی‌های کیفی مد نظر در استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. در نتیجه، پژوهشی که بتواند در مورد توان گزارشگری مالی در راستای شفافیت و پاسخ‌گویی در بخش عمومی، اطلاعات و راهکارهایی را ارائه دهد، ضروری است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر مطابقت ویژگی‌های کیفی اطلاعات و گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهیه و ارائه شده بر مبنای حسابداری تعهدی با استانداردهای بخش عمومی لازم‌الاجراست.

مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌کند. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود (۶).

ویژگی‌های کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای
اطلاعات شامل «مربوط‌بودن» و «قابل اتکا بودن» است.

مبنای نظری
ویژگی‌های کیفی
در حوزه گزارشگری مالی دولت و ویژگی‌های

مربوط بودن: مربوط بودن به نوع اطلاعات مالی مورد نیاز ذی‌نفعان مختلف برای تصمیم‌گیری و ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی بستگی دارد (۱۳). طبق بند ۹ مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر ایفای وظیفه پاسخ‌گویی واحد گزارشگر و تصمیم‌های استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته مؤثر واقع شود. مربوط بودن شامل ویژگی‌های ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی است (۶).

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی: نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات با یکدیگر مرتبط است. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، ممکن است حاوی اطلاعاتی پیرامون هدف‌ها و بهای تمام‌شده خدمات مورد انتظار از واحد گزارشگر در آینده و میزان و منشأ منابعی که برای ارائه این خدمات تخصیص داده می‌شود، باشد. چنین اطلاعاتی دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است و برای مقاصد پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری، مربوط تلقی می‌شود. اطلاعات درباره رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای گذشته یا حال نیز می‌تواند در شکل‌دهی انتظارات مربوط به آینده دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد. به عنوان نمونه، اطلاعات در مورد سطح و ساختار فعلی دارایی‌های واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. اطلاعات

در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که موجب تأیید یا تغییر انتظارات پیشین یا کنونی شامل انتظارات مبتنی بر ارزیابی‌های گذشته شود (۶). قابل اتکا بودن: اطلاعاتی قابل اتکاست که افزون بر کامل بودن، عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. بنابراین، قابل اتکا بودن شامل ویژگی‌های بیان صادقانه، بی‌طرفی و کامل بودن است (۶).

بیان صادقانه: اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند. اطلاعاتی که به طور صادقانه بیانگر رویداد اقتصادی یا سایر رویدادها است محتوای معاملات، رویدادها، فعالیت‌ها یا شرایط مورد نظر را توصیف می‌کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نیست (رجحان محتوا بر شکل) (۶).

بی‌طرفی: بی‌طرفی به معنای نداشتن تمایلات جانبدارانه در انتخاب و ارائه اطلاعات با قصد دستیابی به نتیجه از پیش تعیین‌شده، است. در صورتی که انتخاب یا ارائه اطلاعات مالی، به منظور دستیابی به نتایج یا پیامدهای از پیش تعیین‌شده در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی یا اتخاذ تصمیم انجام شود، گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی بی‌طرفانه نخواهد بود (۶). به عبارت دیگر، بی‌طرفی یعنی صورت‌های مالی «هر چه را آن طور که هست نشان دهد» و نه طوری که یک گروه علاقه‌مند خاص

ممکن است بخواهد (۱۴).

کامل بودن: طبق بند ۱۸ مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی های کیفی)، ارائه اطلاعات در گزارش های مالی در صورتی از ویژگی کامل بودن برخوردار است که با توجه به ویژگی اهمیت و تحلیل منفعت-هزینه شامل تمام اطلاعات لازم برای بیان صادقانه رویدادی باشد که مدعی ارائه آن است. حذف برخی اطلاعات می تواند موجب نادرستی آن و در نتیجه سودمند نبودن اطلاعات برای استفاده کنندگان گزارش های مالی شود (۶).

ویژگی های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

ویژگی های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل «قابل مقایسه بودن»، «قابل فهم بودن» و «به موقع بودن» است. اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، سودمندی آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود.

قابل مقایسه بودن: استفاده کنندگان گزارش های مالی باید بتوانند گزارش های مالی واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه کنند. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت ها و تفاوت های بین واحدها را نشان دهد. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه گیری و ارائه آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام شود و همچنین، هماهنگی رویه به وسیله واحدهای گزارشگر مختلف حفظ شود (۶).

قابل فهم بودن: طبق بند ۲۴ مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی های کیفی)، ویژگی قابل فهم بودن، موجب می شود که اطلاعات برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. گزارش های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه ای استفاده کنندگان آن و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آن هاست. ادغام و طبقه بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می شود. قابلیت مقایسه نیز می تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد. گزارش های مالی برای رفع نیاز استفاده کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت های واحد گزارشگر تهیه می شود (۶).

به دلیل این که استفاده کنندگان گزارش های مالی، در بیشتر موارد از نظر حسابداری غیرمتخصص هستند محدودیت هایی برای استفاده از گزارش های مالی دارند که این محدودیت ها در گروه های مختلف استفاده کننده متفاوت است. با توجه به این محدودیت ها، استفاده کنندگان انتظار دارند که تهیه کنندگان گزارش های مالی:

۱. در طول زمان از رویه های یکسان برای ثبت معاملات پیروی کنند و از سالی به سال دیگر رویه ها تغییر نکنند (ثبات رویه)،
۲. یکنواختی در فرم و شکل را رعایت کنند. فرم گزارش ها از مؤسسه ای به مؤسسه دیگر متفاوت نباشد (یکنواختی)،
۳. تنها اطلاعات با اهمیت را گزارش کنند (اهمیت)،

۴. آنچه که باید استفاده‌کنندگان بدانند را گزارش کنند (افشاء)، و

۵. در اندازه‌گیری، بی‌طرفی را رعایت کنند و از هیچ گروهی جانبداری نشود (۱۵).

به موقع بودن: به موقع بودن گزارش‌های مالی، یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی است. طبق بند ۲۶ مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، به موقع بودن یعنی قبل از این که سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخ‌گویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیم‌ها ارتقاء بخشد (۶).

پیشینه پژوهش

مک‌فی در پژوهشی با عنوان «چگونه حسابداری تعهدی پاسخ‌گویی حاکمیت را افزایش می‌دهد» به این نتیجه رسید که حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش پاسخ‌گویی دولت، مدیریت مالی بهتر در ارائه خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌شود که سرانجام باعث ارتقای کیفیت اطلاعات می‌شود (۱۶).

نتیجه پژوهش انجام شده به وسیله هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا در مارس سال ۲۰۱۱ میلادی در مورد به موقع بودن گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی در بازه زمانی ۲۰۰۸-۲۰۰۶ نشان داد که گذشت زمان به میزان زیادی مفیدبودن

اطلاعات مالی گزارش شده از دیدگاه استفاده‌کنندگان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین، این پژوهش نشان داد که ۷۳٪ مؤسسه‌های دولتی بزرگ و حدود ۴۶٪ مؤسسه‌های دولتی کوچک، گزارش‌های مالی سالانه خود را ۶ ماه پس از بستن حساب‌های سال مالی منتشر می‌کنند. هر چند که پاسخ‌دهندگان اطلاعات منتشر شده را در این زمان مفید تلقی کردند اما آن‌ها این مفید بودن را بسیار کم‌تر از اطلاعاتی دانستند که ظرف ۴۵ روز تا ۳ ماه پس از پایان سال مالی منتشر می‌شود. کم‌تر از ۹٪ از پاسخ‌دهندگان، گزارش‌های مالی سالانه دریافت شده در ۶ ماه پس از پایان سال مالی را مفید دانستند و کم‌تر از ۲٪ آن‌ها گزارش‌های دریافت شده پس از یک سال از پایان سال مالی را مفید تلقی کردند (۱۷).

ماریانا و نیکولتا در پژوهشی استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را بررسی و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقاء شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذی‌نفعان بخش عمومی می‌شود (۱۸).

آیجنوما در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی در بخش عمومی دولت نیجریه پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.

(۲۱).

نتایج حاصل از پژوهش کرباسی و طریقی با عنوان «ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران» نشان داد که اطلاعات ناشی از سامانه‌های حسابداری تعهدی می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیران کمک کند، زمینه تهیه و تدوین بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دانشگاه را فراهم سازد و بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت را شفاف‌تر بیان کرده و قابلیت پاسخ‌گویی مدیران دانشگاه را فراهم سازد (۲۲).

گرد و کریمی در پژوهشی به بررسی آثار تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که این تغییر منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی می‌شود، برای تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها کاراتر است و منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود. سرانجام، این که حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و درست‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد (۲۳).

مهدوی و ماهر در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده، پرداختند. نمونه مورد بررسی پژوهش آنان شامل ۱۲۱ نفر از مدیران مالی و غیرمالی در ۱۲۰ واحد زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بود. نتایج پژوهش مهدوی و ماهر نشان داد که از نظر آزمودنی‌ها

هم‌چنین، کنترل داخلی و مدیریت کارآمد بر اساس نتیجه را ارتقاء بخشیده و دولت را در دستیابی به هدف‌هایش در راستای ارائه خدمات مؤثر و کارآمد یاری می‌کند (۱۹).

بوکنیا در پژوهشی با عنوان کیفیت اطلاعات حسابداری و عملکرد مالی بخش عمومی اوگاندا، به بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر عملکرد مالی بخش عمومی اوگاندا پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که واحدهای گزارشگری که اطلاعات حسابداری با کیفیت‌تری را ارائه می‌کنند عملکرد مالی بهتری دارند (۲۰).

وکیلی‌فرد و رستمی در پژوهشی به تحلیل دامنه شکاف نامتقارنی اطلاعات بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی و گزارشگری مالی پرداختند. آنان ۲۸۱ پرسش‌نامه بین حسابداران، حسابرسان، تحلیل‌گران سهام، کارشناسان بانکی و دانشجویان حسابداری توزیع کردند. نتایج پژوهش وکیلی‌فرد و رستمی نشان داد که تفاوت معناداری بین برداشت تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و حسابرسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر از سایر گروه‌ها بودند. هم‌چنین، در بین پنج حوزه مختلف مورد بررسی، یعنی: مربوط بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل اتکا بودن و سرانجام کفایت افشاء، پاسخ‌دهندگان بیشتر از وضعیت نبود افشای کافی و قابل اتکا نبودن اطلاعات حسابداری ناراضی بودند

اطلاعات حسابداری به جز ویژگی قابلیت مقایسه از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بود. تهیه‌کنندگان برای ویژگی مربوط بودن، حساب‌برسان برای ویژگی قابل اتکا بودن و استفاده‌کنندگان برای ویژگی قابل فهم بودن بیشترین اهمیت را قائل بودند (۲۵).

حاجیها و استادمیرزائی در پژوهشی به بررسی و مقایسه نگرش حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور و حساب‌برسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ویژگی‌های کیفی، دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی شامل پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. هم‌چنین، ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مستلزم بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است (۲۶).

موسوی‌شیری و صادقی در پژوهشی به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان شامل ۱۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و روش جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسش‌نامه بود. نتایج پژوهش موسوی‌شیری و همکاران نشان داد که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی بر مبنای تعهدی و مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل

اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی را ندارد (۱۲).

مهدوی و کاظم‌نژاد در پژوهشی با عنوان بررسی و سودمندی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر چارچوب نظری برای شهرداری‌ها، تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر پنج عامل، شامل افزایش کیفیت گزارشگری مالی، بهبود فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی، بهبود مدیریت مالی، استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مطلوب مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و ایجاد بستر لازم برای ارزیابی عملکرد و ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی را مورد بررسی قرار دادند. داده‌های مورد نیاز از ۹۱ شهرداری استان فارس با استفاده از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۴۰ سوال گردآوری شد. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از تأثیر مثبت و معنادار تدوین استانداردهای حسابداری برای شهرداری‌ها بر مبنای کلیه عوامل پنج‌گانه بالا بود (۲۴).

آقایی و همکاران در پژوهشی به بررسی اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در میان گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرنده شامل تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با استفاده از پرسش‌نامه‌ی طراحی شده بر اساس الگوی سلسله‌مراتبی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از متفاوت بودن اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی

قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و قابل اتکا بودن تفاوت معناداری وجود دارد. افزون بر این، نتایج پژوهش بیانگر اجتناب‌ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور بود (۲۷).

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر تدوین شده است.

فرضیه اصلی ۱: ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر محتوای اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۱: ویژگی پیش‌بینی‌کنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: ویژگی تأییدکنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: ویژگی بیان صادقانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۴: ویژگی بی‌طرفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۵: ویژگی کامل بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه اصلی ۲: ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت

قابل مقایسه بودن، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و قابل اتکا بودن تفاوت معناداری وجود دارد. افزون بر این، نتایج پژوهش بیانگر اجتناب‌ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور بود (۲۷). هم‌چنین، نتایج پژوهش زلّی نشان داد که تغییر مبنای حسابداری از نقدی تعدیل‌شده به تعهدی در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تأثیر زیادی بر ارتقاء پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی دارد (۲۸).

لگزیان و شکیبیا به ارزیابی تأثیر استقرار روش حسابداری تعهدی بر مسئولیت پاسخ‌گویی و کارایی در دانشگاه علوم پزشکی مشهد پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که بکارگیری حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و درست‌تری در اختیار مدیران قرار داده و باعث افزایش پاسخ‌گویی می‌شود. هم‌چنین، در تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی باید هدف‌هایی همچون بهبود کارایی و قاعده منفعت-هزینه بیشتر مورد توجه قرار گیرد (۲۹).

ماهر و همکاران در پژوهشی با عنوان بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده: مطالعه موردی، به بررسی کیفیت اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه علوم پزشکی فارس پرداختند. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه ۱۲ سوالی استفاده شد که در بین ۴۹ نفر از مدیران مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی توزیع شد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه علوم پزشکی فارس در برگیرنده ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، بیان صادقانه،

دارد.

مدیران بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط مرکز بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تشکیل می‌دهد. در این پژوهش نمونه‌گیری نشده و از سرشماری استفاده شده است.

فرضیه فرعی ۱-۲: ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

روش پژوهش

نوع و جامعه آماری پژوهش

انبار جمع‌آوری داده‌ها

برای گردآوری داده‌ها در این پژوهش، از پرسش‌نامه پژوهشگرساخته (با اقتباس از پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲)) استفاده شده است. اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق ۱۰۴ عدد پرسش‌نامه گردآوری شده است که در همایش مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور (خرداد ۱۳۹۴) توزیع و جمع‌آوری شد. در این پژوهش، بنا به ماهیت خاص موضوع مورد بررسی، به جای استفاده از سوال‌های مختلف از گزاره‌های خبری مختلف استفاده شده و بر اساس مبانی نظری و مفاهیم بنیادی هر یک از ویژگی‌های کیفی (باتوجه به متن مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران)، چندین گزاره خبری تدوین و در پرسش‌نامه لحاظ شد. طیف مورد استفاده در این پرسش‌نامه، طیف پنج رتبه‌ای لیکرت است که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم، به ترتیب، با رتبه‌های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ است. افزون بر گزاره‌های خبری مرتبط با ویژگی‌های کیفی، پرسش‌نامه حاوی سوال‌هایی است که با هدف استخراج ویژگی‌هایی چون جنسیت، سن، وضعیت تأهل، سطح تحصیلات، تطابق رشته شغلی و مدرک تحصیلی، سمت و سابقه خدمتی طرح‌ریزی

این پژوهش پیمایشی-توصیفی و استدلال آن قیاسی-استقرایی است، به این شکل که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و تارنماها به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از راه استدلال استقرایی انجام شده است. همچنین، این پژوهش از نوع تحلیلی-کاربردی است که سرانجام نتایج آن برای مسئولین وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی و مدیران ارشد دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور و سایر مراجع استفاده‌کننده از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین پژوهشگران حسابداری و غیره قابل استفاده خواهد بود.

جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و

است. هم‌چنین، به منظور بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. برای آزمون متغیرهایی که توزیع نرمال دارند از آزمون میانگین یک جامعه و برای آزمون متغیرهایی که دارای توزیع نرمال نیستند از آزمون دو جمله‌ای (آزمون نسبت یک نمونه‌ای) استفاده شده است.

یافته‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. جدول شماره ۱ آمار توصیفی مربوط به امتیازدهی به هر کدام از گزینه‌های طیف لیکرت به وسیله آزمودنی‌ها را نشان می‌دهد.

با توجه به آماره‌های توصیفی مندرج در جدول شماره ۱، میانگین ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی نشان می‌دهد که ویژگی قابل مقایسه بودن نسبت به سایر ویژگی‌ها دارای میانگین بالاتری است. هم‌چنین، بیش‌ترین انحراف معیار مربوط به ویژگی کامل بودن است. سایر اطلاعات مربوط به میانگین، میانه، انحراف

شده است. هدف از طرح این سوال‌ها نیز، بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان و اثر آن بر نگرش مدیران مالی و بودجه نسبت به ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی ارائه شده در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی است. این پرسش‌نامه در دو بُعد اصلی شامل فرضیه‌های اصلی پژوهش و هشت بُعد فرعی شامل فرضیه‌های فرعی پژوهش، طراحی شده است.

برای تأیید روایی پرسش‌نامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شده است. به این ترتیب که نسخه اولیه پرسش‌نامه به چند نفر از خبرگان اجرایی ارائه و نسخه نهایی آن بر اساس نظر آن‌ها تکمیل شد. هم‌چنین، برای تعیین پایایی این پژوهش، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار α برای تمامی پرسش‌های پژوهش ۰/۹۱۸ محاسبه شد که با توجه به این که از ۰/۷ بیشتر است می‌توان نتیجه گرفت که پایایی پرسش‌نامه این پژوهش در حد بالایی تأیید می‌شود. برای تعیین نوع و درجه رابطه بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آماره	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
ارزش پیش‌بینی	۱۰۴	۳/۳۴۲۹	۳/۳۳۳۳	۰/۶۱۳۹۵	(۰/۹۰۹)	۱/۳۶۴	۱/۱۷	۴/۵
ارزش تأییدکنندگی	۱۰۴	۳/۳۵۱۹	۳/۵	۰/۶۶۵۰۸	(۰/۵۴۶)	(۰/۰۲۶)	۱/۴	۴/۶
بیان صادقانه	۱۰۴	۳/۴۹۸۴	۳/۵	۰/۶۱۰۲۷	(۰/۳۲۵)	(۰/۳۶۳)	۲	۴/۶۷
بی‌طرفی	۱۰۴	۳/۴۴۴۲	۳/۴	۰/۴۶۳۸	(۰/۶۱۲)	۲/۰۷۳	۱/۸	۴/۶
کامل بودن	۱۰۴	۳/۴۰۳۸	۳/۳۳۳۳	۰/۷۷۲۶۱	(۰/۳۲۹)	(۰/۴۴۸)	۱/۶۷	۵
قابل مقایسه بودن	۱۰۴	۳/۷۰۱۹	۳/۸	۰/۷۱۹۷۶	(۰/۸۶۷)	۰/۳۹	۱/۸	۵
قابل فهم بودن	۱۰۴	۳/۳۴۶۲	۳/۴	۰/۶۹۱۸۳	(۰/۱۵۴)	(۰/۵۰۷)	۱/۸	۴/۸
به موقع بودن	۱۰۴	۳/۵۳۵۶	۳/۶	۰/۶۰۱۱۴	(۰/۱۲۱)	(۰/۳۵۶)	۲	۵

تجربه شغلی بیش از ۱۵ سال هستند. هم‌چنین، بیش از ۸۷ نفر (۸۳٪) آزمودنی‌ها در سمت مدیر و بیش از ۱۰۰ نفر (۹۶٪) آن‌ها در واحدهای مالی و بودجه فعالیت می‌کنند. با توجه به این که بیشتر آزمودنی‌ها دارای مدارک تحصیلی مرتبط با حسابداری یا گرایش‌های مدیریت و نیز دارای مدارک کارشناسی ارشد و دکتری بوده و از نظر تجربی هم دارای سوابق مدیریتی و حرفه‌ای بالایی هستند پاسخ‌های آن‌ها، هم از نظر فنی و هم از نظر تجربی از اعتبار بالایی برخوردار بوده و اتکاء به پاسخ‌های این افراد به سوال‌های پرسش‌نامه، مبنای علمی لازم را برای دستیابی به هدف‌های پژوهش فراهم می‌آورد.

آزمون نرمال بودن متغیرها

اولین مرحله برای آغاز فرآیند آزمون فرضیه‌ها،

معیار، چولگی، کشیدگی، کمینه و بیشینه متغیرهای پژوهش در جدول مزبور ارائه شده است.

اطلاعات مندرج در جدول شماره ۲ ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها شامل سن، جنسیت، وضعیت تأهل، رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، سابقه کار و سمت را نشان می‌دهد.

از مجموع ۱۰۴ نفر پاسخ‌دهنده، ۳۲ نفر (۳۰٪) بین ۳۰ تا ۴۰ سال و ۷۲ نفر (۷۰٪) بیش از ۴۰ سال سن داشته و ۱۲ نفر (۱۱٪) زن و ۹۲ نفر (۸۹٪) مرد بودند. از این افراد، ۴ نفر (۴٪) مجرد و ۱۰۰ نفر (۹۶٪) متأهل بودند. ۷۲ نفر (۷۰٪) از آن‌ها دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا بوده و ۴۴ نفر (۴۲٪) تحصیل کرده رشته حسابداری، ۲۹ نفر (۲۸٪) تحصیل کرده رشته مدیریت مالی و ۶ نفر (۶٪) تحصیل کرده رشته اقتصاد هستند. بیش از ۷۵ نفر (۷۲٪) آزمودنی‌ها دارای

جدول ۲: ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

سن	تعداد	جنسیت	تعداد	وضعیت تأهل	تعداد	رشته تحصیلی	تعداد	میزان تحصیلات	تعداد	سابقه کار	تعداد	سمت	تعداد
زیر ۳۰ سال	-	زن	۱۲	مجرد	۴	حسابداری	۴۴	فوق دیپلم	۱	زیر ۵ سال	۱	مدیر/معاون مالی دانشگاه	۴۵
۳۰-۴۰ سال	۳۲	مرد	۹۲	متأهل	۱۰۰	گرایش‌های مدیریت	۲۹	کارشناسی	۳۱	۶-۱۰ سال	۱۱	مدیر/معاون بودجه دانشگاه	۴۲
۴۰-۵۰ سال	۶۰	--	--	--	--	اقتصاد	۶	کارشناسی ارشد	۶۶	۱۱-۱۵ سال	۱۷	عضو هیأت امناء	-
بالای ۵۰ سال	۱۲	--	--	--	--	علوم پزشکی	۸	دکتری	۶	۱۶-۲۰ سال	۲۵	حسابرس	-
										۲۱-۲۵ سال	۳۲	کارشناس مالی	۳
						سایر	۱۷			بیش از ۲۵ سال	۱۸	کارشناس مرکز بودجه ستاد مرکزی وزارت بهداشت	۱۰
												سایر	۴

کمتر از ۵٪ و نشان می‌دهد که این متغیرها توزیع نرمال ندارد و برای آزمون فرضیه‌های مربوط به آن‌ها از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است.

آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اصلی ۱: ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر محتوای اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

بر اساس فرضیه اصلی ۱، ۵ فرضیه فرعی تدوین شده که تحلیل نتایج آن‌ها به شرح زیر است.

فرضیه فرعی ۱-۱: ویژگی پیش‌بینی‌کنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

در جدول شماره ۴ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ ارائه شده است. با توجه به این که سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی پیش‌بینی‌کنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری

بررسی نرمال بودن داده‌ها است. فرضیه صفر و مقابل برای بررسی نرمال بودن داده‌ها به شرح زیر تدوین شده است:

توزیع داده‌ها نرمال است: H_0

توزیع داده‌ها نرمال نیست: H_1

برای آزمون فرضیه بالا از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

اگر مقدار احتمال مربوط به این آزمون بزرگ‌تر از ۵٪ باشد، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان نرمال بودن توزیع متغیرها را مورد تأیید قرار داد و برعکس. نتایج حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف، مندرج در جدول شماره ۳، نشان می‌دهد که سطح معناداری برای متغیرهای بیان صادقانه، بی‌طرفی، قابل فهم بودن و به موقع بودن بیش از ۵٪ است. بنابراین، این متغیرها توزیع نرمال دارند و برای آزمون فرضیه‌های آن‌ها از آزمون میانگین یک جامعه استفاده شده است. هم‌چنین، سطح معناداری برای متغیرهای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی، کامل بودن و قابل مقایسه بودن

جدول ۳: آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری
ارزش پیش‌بینی‌کنندگی	۱/۵۰۵	۰/۰۲۲
ارزش تأییدکنندگی	۱/۴۸۳	۰/۰۲۵
بیان صادقانه	۰/۹۹۱	۰/۲۷۹
بی‌طرفی	۱/۲۸	۰/۰۷۶
کامل بودن	۱/۶۸۸	۰/۰۰۷
قابل مقایسه بودن	۱/۵۴	۰/۰۱۷
قابل فهم بودن	۰/۸۰۷	۰/۵۳۳
به موقع بودن	۰/۸۴۹	۰/۴۶۷

بخش عمومی مطابقت دارد. فرضیه فرعی ۱-۲: ویژگی تأییدکنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۵ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ ارائه شده است. با توجه به این که سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی تأییدکنندگی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: ویژگی بیان صادقانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۶ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۳ ارائه شده است. با توجه به این که آماره t برابر با ۸/۳۲۹ و سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی بیان صادقانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱-۴: ویژگی بی‌طرفی گزارش‌های

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۱

ویژگی کیفی	گروه	تعداد	نسبت مشاهده شده	آزمون ثبت	سطح معناداری (دو طرفه)
ارزش پیش‌بینی‌کنندگی	گروه ۱	۲۹	۰/۲۸	۰/۵	۰/۰۰۰*
	گروه ۲	۷۵	۰/۷۲		
	کل	۱۰۴	۱		

* بر اساس تقریب Z

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۲

ویژگی کیفی	گروه	تعداد	نسبت مشاهده شده	آزمون ثبت	سطح معناداری (دو طرفه)
ارزش تأییدکنندگی	گروه ۱	۳۴	۰/۳۳	۰/۵	۰/۰۰۱*
	گروه ۲	۷۰	۰/۶۷		
	کل	۱۰۴	۱		

* بر اساس تقریب Z

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۳

مقدار آزمون = ۳					
ویژگی کیفی	آماره t	درجه آزادی (Df)	سطح معناداری (دو طرفه)	میانگین اختلافات	فاصله اطمینان ۹۵٪
				حد پایین	حد بالا
بیان صادقانه	۸/۳۲۹	۱۰۳	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸۴	۰/۳۷۹۷

بخش عمومی مطابقت دارد. با توجه به پذیرفته شدن فرضیه‌های فرعی ۱-۱ تا ۱-۵، فرضیه اصلی ۱ پژوهش مبنی بر این که «ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر محتوای اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد» پذیرفته می‌شود. فرضیه اصلی ۲: ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. بر اساس فرضیه اصلی ۲، ۳ فرضیه فرعی تدوین شده که تحلیل نتایج آن‌ها به شرح زیر است. فرضیه فرعی ۲-۱: ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۹ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۲-۱

مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۷ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۴-۱ ارائه شده است. با توجه به این که آماره t برابر با $۹/۷۶۸$ و سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از $۰/۰۵$ است با ۹۵% اطمینان می‌توان گفت که ویژگی بی‌طرفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. فرضیه فرعی ۵-۱: ویژگی کامل بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۸ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۵-۱ ارائه شده است. با توجه به این که سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از $۰/۰۵$ است با ۹۵% اطمینان می‌توان گفت که ویژگی کامل بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۴-۱

فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	ویژگی کیفی
حد پایین	حد بالا	اختلافات	(دو طرفه)	(Df)		بی طرفی
۰/۳۵۴	۰/۵۳۴۴	۰/۴۴۴۲۳	۰/۰۰۰	۱۰۳	۹/۷۶۸	

جدول ۸: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۵-۱

نسبت مشاهده شده	تعداد	گروه	ویژگی کیفی
۰/۳	۳۱	≤ ۳	گروه ۱
۰/۷	۷۳	> ۳	گروه ۲
۱	۱۰۴		کل

* بر اساس تقریب Z

ارائه شده است. با توجه به این که سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۱۰ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۲-۲ ارائه شده است. با توجه به این که آماره t برابر با ۵/۱۰۳ و سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی

مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. در جدول شماره ۱۱ نتایج آزمون فرضیه فرعی ۲-۳ ارائه شده است. با توجه به این که آماره t برابر با ۹/۱۰۲ و سطح معناداری آزمون مزبور کم‌تر از ۵٪ است با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی به‌موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. با توجه به پذیرفته‌شدن فرضیه‌های فرعی ۲-۱ تا ۲-۳، فرضیه اصلی ۲ پژوهش مبنی بر این که «ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر ارائه اطلاعات با استانداردهای

جدول ۹: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۱-۲

ویژگی کیفی	گروه	تعداد	نسبت مشاهده شده	آزمون ثبت	سطح معناداری (دو طرفه)
قابل مقایسه بودن	گروه ۱	۱۹	۰/۱۸	۰/۵	۰/۰۰۰*
	گروه ۲	۸۵	۰/۸۲		
	کل	۱۰۴	۱		

* بر اساس تقریب Z

جدول ۱۰: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۲-۲

ویژگی کیفی	آماره t	درجه آزادی (Df)	سطح معناداری (دو طرفه)	میانگین اختلافات		فاصله اطمینان ۹۵٪
				حد پایین	حد بالا	
قابل فهم بودن	۵/۱۰۳	۱۰۳	۰/۰۰۰	۰/۳۴۶۱۵	۰/۲۱۱۶	۰/۴۸۰۷

جدول ۱۱: نتایج آزمون فرضیه فرعی ۳-۲

ویژگی کیفی	آماره t	درجه آزادی (Df)	سطح معناداری (دو طرفه)	میانگین اختلافات		فاصله اطمینان ۹۵٪
				حد پایین	حد بالا	
به موقع بودن	۹/۱۰۲	۱۰۳	۰/۰۰۰	۰/۵۳۶۵۴	۰/۴۱۹۶	۰/۶۵۳۴

حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد» پذیرفته می‌شود.

نتیجه گیری

فرضیه اصلی ۱

فرضیه فرعی ۱-۱ (ارزش پیش‌بینی‌کنندگی): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که امکان پیش‌بینی وضعیت نقدی آینده، شناسایی و ارزیابی فرصت‌ها و تهدیدهای مختلف، برآوردهای آینده مورد نظر استفاده‌کنندگان و نیز امکان پیش‌بینی تطابق درآمد و هزینه به وسیله استفاده‌کنندگان، از طریق اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی فراهم است. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش‌های گرد و کریمی (۲۳)، لگزیان و شکیبیا (۲۹) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو است؛ نتیجه پژوهش آنان نشان داد که حسابداری تعهدی منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها شده و سرانجام، گزارش‌های مالی دقیق‌تر و درست‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایر است. دلایل آن نیز می‌تواند ناشی از این باشد که پژوهش حاضر در سال ۱۳۹۴ و بعد از تصویب مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی و استقرار کامل حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی انجام شده است و بسیاری از بسترهای لازم برای گزارشگری مطلوب‌تر نسبت به سال ۱۳۹۰ که پژوهش آنان انجام شده، فراهم آمده است. هم‌چنین، جامعه آماری پژوهش

حاضر شامل مدیران مالی و مدیران بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی است؛ به دلیل مدیریت این افراد در واحدهای مالی و بودجه و آشنایی آنان با مسائل مالی انتظار می‌رود نسبت به آزمودنی‌های پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) که شامل مدیران مالی و غیرمالی است با مفاهیم مرتبط با ویژگی‌های کیفی اطلاعات و سوال‌های مندرج در پرسش‌نامه، آشنایی بیشتری داشته باشند. افزون بر این، قلمرو مکانی پژوهش حاضر شامل دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور است.

از منظر پاسخ‌دهندگان، بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده در دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظام گزارشگری مالی به سختی قابل برآورد است و نیز در خصوص امکان مقایسه و تطبیق عملکرد واقعی با بودجه تفصیلی دانشگاه‌های علوم پزشکی نیز نظرات پاسخ‌دهندگان متفاوت است.

فرضیه فرعی ۱-۲ (ارزش تأییدکنندگی): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که امکان ارزیابی پیش‌بینی‌های انجام شده در گذشته، از طریق اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی فراهم است. به نظر برخی از پاسخ‌دهندگان، امکان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شرایط فعلی فراهم نیست که دلیل این موضوع قیمت تمام‌شده است که باید به طور ویژه مورد توجه قرار گیرد. هم‌چنین، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی موجب بهبود برآوردهای استفاده‌کنندگان شده و از طریق آن می‌توانند عملکرد دانشگاه‌های علوم پزشکی را برآورد کنند. این نتایج با

ملاک عمل قرار می‌گیرد نه شکل قراردادی آن. بیشتر پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند صورت‌های مالی حسابرسی شده، به دلیل قابلیت اتکای بیشتر، منجر به پاسخ‌گویی بهتر مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی در برابر مراجع قانونی و عموم مردم می‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش‌های موسوی شیری و صادقی (۲۷) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو و با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایرت دارد؛ در این ارتباط، روند رو به بهبود گزارش‌های حسابرسی (از نظر تعداد و آثار و محتوای بند)، حاکی از توجه ویژه متولیان نظام نوین مالی، به قابلیت اتکاء گزارش‌های مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی است.

فرضیه فرعی ۱-۴ (بی‌طرفی): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که اطلاعات مالی در گزارش‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی، واقعیت را بدون تمایل به جانبداری خاص ارائه کرده و آنچه را که اتفاق افتاده منعکس می‌کند نه آنچه را که به عنوان هدف، از پیش تعیین شده است. ممکن است ترس از شفاف‌سازی عملکرد مدیران باعث خدشه‌دار شدن گزارش‌های مالی شود، لکن به اعتقاد بیش از ۶۷٪ از پاسخ‌دهندگان، گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی به گونه‌ای است که امکان حساب‌خواهی مدیران ارشد وزارت بهداشت از مدیران دانشگاه را فراهم می‌کند. این مطلب بیانگر آن است که گام‌هایی رو به جلو در راستای پاسخ‌گویی، شفافیت و انضباط مالی برداشته شده که نهادینه‌شدن آن در بدنه دانشگاه‌های علوم پزشکی نیاز به زمان دارد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های موسوی شیری و صادقی (۲۷)،

نتایج پژوهش‌های کرباسی و طریقی (۲۲)، گرد و کریمی (۲۳) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو و با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایرت دارد؛ دلایلی که برای مغایرت نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش آنان در تجزیه و تحلیل فرضیه ۱-۱ تشریح شد، در رابطه با فرضیه فرعی ۱-۲ نیز صادق است. افزون بر این، هم ارزش پیش‌بینی‌کنندگی (که در فرضیه ۱-۱ مطرح شده) و هم ارزش تأییدکنندگی (که مربوط به این فرضیه است) نه تنها دارای بُعد مالی بلکه دارای بُعد بودجه‌ای نیز است. به اذعان مدیران نظام نوین مالی در ستاد مرکزی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، در سال‌های گذشته واحدهای مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی به طور جزیره‌ای عمل می‌کردند و در برخی مواقع اطلاعات را به طور شفاف و کامل در اختیار یکدیگر قرار نمی‌دادند که این معضل با اجرای نظام نوین مالی و استقرار کامل حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تا حدود بسیار زیادی مرتفع شده است و منجر به ارتقاء نظام گزارشگری مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی شده است.

فرضیه فرعی ۱-۳ (بیان صادقانه): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی به گونه‌ای ارائه می‌شود که استفاده‌کنندگان می‌توانند وضعیت نقدینگی و عملکرد مالی را مطابق با واقعیت بررسی کنند. هم‌چنین، گزارش‌های مالی، آنچه را که اتفاق افتاده است به طور صادقانه و صریح بیان کرده و در تهیه و ارائه گزارش‌های مالی، محتوای معاملات و رویدادها

یکسان و یکپارچه در گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی، امکان مقایسه بهتر اطلاعات را به استفاده کنندگان برون سازمانی می‌دهد.

این نتایج با نتایج پژوهش‌های موسوی شیرینی و صادقی (۲۷) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو و با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایرت دارد؛ طی سال‌های اخیر، نرم‌افزار نظام نوین مالی نسبت به سال‌های اولیه طراحی آن، ارتقاء زیادی داشته است و قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی را به نحو مطلوبی برای استفاده کنندگان فراهم آورده است.

فرضیه فرعی ۲-۲ (قابل فهم بودن): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی به طور روشن و صریح ارائه شده و طبقه‌بندی و افشاء اطلاعات در گزارش‌ها و صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی به نحوی است که استفاده کنندگان به راحتی می‌توانند آن را درک کنند. همچنین، شکل صورت‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً لازم‌الاجرا شده، همخوانی داشته و منجر به بهبود قابلیت درک آن به وسیله استفاده کنندگان می‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش‌های مهدوی و ماهر (۱۲)، آقایی و همکاران (۲۵)، موسوی شیرینی و صادقی (۲۷) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو است.

فرضیه فرعی ۲-۳ (به موقع بودن): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با

لگزیان و شکبیا (۲۹) و ماهر و همکاران (۳۰) همسو و با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایرت دارد؛ دلیل مغایرت آن نیز مانند فرضیه قبل، بهبود قابلیت اتکاء در نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی است.

فرضیه فرعی ۱-۵ (کامل بودن): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که گزارش‌های مالی تمام رویدادهای با اهمیت مالی و غیرمالی و تمام اطلاعات لازم برای بیان صادقانه رویدادهایی که دانشگاه مدعی آن است، به طور کامل و منصفانه به استفاده کنندگان ارائه می‌کند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های موسوی شیرینی و صادقی (۲۷) و لگزیان و شکبیا (۲۹) همسو و با نتایج پژوهش مهدوی و ماهر (۱۲) مغایرت دارد؛ از دلایل تطابق‌نداشتن آن می‌توان به بهبود قابلیت اتکاء در گزارش‌های حسابداری و ارتقاء نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی اشاره کرد.

فرضیه اصلی ۲

فرضیه فرعی ۲-۱ (قابل مقایسه بودن): نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی، استفاده کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های میان دو مجموعه رویدادها را تشخیص دهند. همچنین، امکان مقایسه آگاهانه بین واحدهای دانشگاه‌های علوم پزشکی، از جنبه هزینه و درآمد و نیز امکان مقایسه آگاهانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی را با گزارش‌های سال‌های قبل فراهم می‌کند. بیش از ۸۲٪ پاسخ‌دهندگان بر این باورند که استفاده از نرم‌افزار

نتایج پژوهش حاضر بیانگر این است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات برگرفته از نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی مطابقت دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از آن است که دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندکی تغییر و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند اما در مورد محتوی اطلاعات، با وجود این که از نظر آزمودنی‌ها گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردها مطابقت دارد لازم است به این ویژگی‌ها (به‌ویژه ویژگی مربوط بودن) توجه بیشتری شود.

پیشنهاد‌های حاصل از پژوهش

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری برگرفته از نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، که بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه می‌شود، با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی مطابقت دارد. افزون بر این، حسابداری تعهدی لازم‌الاجرا طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی زیربنایی برای عملیاتی کردن سایر گام‌های اصلاحات نظام مالی کشور است. مهم‌ترین گام این اصلاحات، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است که با وجود

استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه نشان می‌دهد که در صورت ضرورت، دانشگاه‌های علوم پزشکی می‌توانند اطلاعات مالی را در فواصل زمانی کوتاه‌تری در دسترس استفاده‌کنندگان قرار دهند و ارائه اطلاعات مالی به موقع برای دانشگاه‌های علوم پزشکی هزینه کمی در بردارد. یکپارچه‌بودن نرم‌افزار و یکسان‌بودن رویه‌ها، در تمامی دانشگاه‌های علوم پزشکی باعث شده که ارائه اطلاعات هزینه کمی در برداشته باشد و گزارشگری مالی به موقع در دانشگاه‌های علوم پزشکی منجر به وصول به موقع‌تر مطالبات دانشگاه‌های علوم پزشکی از سازمان‌های بیمه‌گر شده است. همچنین، صورت‌های مالی حسابرسی شده هر چند قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد اما تأخیر در ارائه آن به هیات امناء دانشگاه‌های علوم پزشکی، اثر و سودمندی اطلاعات برای استفاده‌کنندگان را کاهش می‌دهد. با این وجود ارائه اطلاعات به‌روز، از طریق سامانه‌های مختلفی مانند داشبورد نظام نوین، سجاد، آواب و غیره که در نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی وجود دارد، تا حدود زیادی این کاستی را مرتفع کرده است به طوری که بسیاری از تصمیم‌های مدیران ارشد وزارت بهداشت، به‌ویژه در خصوص طرح تحول سلامت که از طرح‌های مهم دولت است بر مبنای همین سامانه‌ها اتخاذ می‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش‌های مهدوی و ماهر (۱۲)، موسوی شیرینی و صادقی (۲۷)، ماهر و همکاران (۳۰) و پژوهش هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (۱۷) همسو است.

دانشگاه‌ها در اواخر سال بعد از سال مورد رسیدگی تشکیل می‌شود. لذا، پیشنهاد می‌شود که جلسات هیأت امناء دانشگاه‌های علوم پزشکی برای بررسی گزارش حسابرسی، حداکثر در نیمه اول سال تشکیل شود تا سودمندی اطلاعات و گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌ها از بین نرود.

از آنجا که دانشگاه‌های علوم پزشکی چند سالی است که مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر داده‌اند و با توجه به الزام استفاده از مبنای حسابداری تعهدی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی به تدوین‌کنندگان استاندارد و طراحان نظام جامع مالی کشور پیشنهاد می‌شود از تجربه‌های دانشگاه‌های علوم پزشکی در اجرای نظام حسابداری تعهدی در سایر سازمان‌های بخش عمومی استفاده کنند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

با توجه به این که در این پژوهش ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی بررسی شد، پیشنهاد می‌شود در راستای ارتقاء سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در بخش عمومی، چنین پژوهش‌هایی در سایر دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی نیز پس از اجرای حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی انجام شود. هم‌چنین، انجام پژوهش با موضوع‌هایی مانند «بررسی تطبیقی صورت‌های مالی ارائه شده با استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی» و «تأثیر حسابرسی مستقل بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی» در دانشگاه‌های علوم پزشکی یا هر سازمان یا دستگاه

الزامات قانونی بسیار، اجرایی نشده است. برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به اطلاعاتی در مورد بهای تمام‌شده خدمات نیاز است که این اطلاعات از نظام حسابداری قابل استخراج است. به همین دلیل ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بخش عمومی اهمیت بسیاری دارد. حال که بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بیش از گذشته در بخش عمومی مطرح شده است و با توجه به تجربه وزارت بهداشت در اجرای مبنای حسابداری تعهدی طی سال‌های اخیر و نیز نتایج بدست آمده از این پژوهش، پیشنهاد می‌شود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی اجرایی شود. هم‌چنین، به متولیان نظام نوین مالی دانشگاه‌ها در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پیشنهاد می‌شود که در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، توجه ویژه‌ای به جنبه‌های مربوط بودن اطلاعات کنند. جنبه‌های مربوط بودن، ویژگی‌های کیفی ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی را شامل می‌شود که بیشتر حاوی اطلاعات بودجه‌ای است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تأخیر در تهیه و ارائه صورت‌های مالی و نیز تشکیل دیر هنگام جلسات هیأت امناء دانشگاه‌های علوم پزشکی در مورد گزارش حسابرسی سالانه، سودمندی اطلاعات و گزارش‌های مالی ارائه شده را کاهش می‌دهد. طبق بند ۴ آیین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی، دانشگاه موظف است که صورت‌های مالی خود را حداکثر تا پایان خرداد تهیه و به حسابرس ارائه کند. در برخی موارد مشاهده می‌شود که جلسات گزارش حسابرسی

اجرائی دیگر در بخش عمومی پیشنهاد می‌شود.

محدودیت‌های پژوهش

در انجام هر پژوهش محدودیت‌هایی بر سر راه پژوهشگر وجود دارد که این پژوهش نیز از آن مستثنی نیست. از آنجا که اعضای جامعه مورد بررسی در این پژوهش شامل مدیران مالی و بودجه

دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور است نگرانی از امنیت شغلی در کیفیت پاسخ‌های ارائه شده به وسیله پاسخ‌دهندگان از محدودیت‌های پژوهش است. هم‌چنین، محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه نیز از دیگر محدودیت‌ها است. به عنوان نمونه، از طریق پرسش‌نامه نمی‌توان طرز تفکر آزمودنی‌ها را به طور کامل اندازه‌گیری کرد.

References

- Babajani, J. (2006). "The Necessity of Applying Accrual Accounting in the Public Sector and Its Evaluation for Using in the Public Sector in Iran", *Journal of Peyk-e-Noor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
- Jorge de Jesusa, M. A. and J. S. B. Eirado (2013). "Relevance of Accounting Information to Public Sector Accountability: A Study of Brazilian Federal Public Universities", *Review of Applied Management Studies*, Vol. 10, No. 2, pp. 87-98.
- Audit Organization (2014). "Theoretical Concepts of Financial Reporting of Public Sector of Iran (Financial Reporting Purposes)", Available at: <http://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx>. [Online][06 July 2015] [In Persian]
- Nikou Maram, H.; Bozorg Asl, M.; Taghavi, M.; and A. Mahmoudzade (2013). "The Effect of Applying Authorized Professional Judgment in Accounting Standards of Iran on the Qualitative Characteristics of Information", *Journal of Accounting and Auditing Review*, Vol. 5, No. 18, pp. 1-29. [In Persian]
- Etemadi, H.; Babajani, J.; Azar, A.; and Z. Dianati Deylami (2009). "The Effect of Organizational Culture, Ownership Concentration, and Ownership Structure on the Quality of Financial Information of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Iranian Journal of Management Sciences*, Vol. 4, No. 15, pp. 59-85. [In Persian]
- Audit Organization (2014). "Theoretical Concepts of Financial Reporting of Public Sector of Iran (Qualitative Characteristics)", Available at: <http://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx>. [Online] [06 July 2015] [In Persian]
- Rafiei, A. (2008). "The Application of the Basis of Accrual Accounting in Government Accounting", *Hesabras*, No. 40, pp. 86-91. [In Persian]
- Abolhallaj, M. (2010). *Changing the Principals of Financial System in the Public Sector; the First Phase: Changing from Cash to Accrual Accounting*, 1st Edition, Tehran: Sarneveshtsazan Publications. [In Persian]
- Akrami, S. R.; Mahdifard, M.; Bananie, M.; and M. Borzouzade (2014). "A Review in Government Accounting as a Tool for Improving

- Financial Transparency of the Government”, *Journal of Economic*, Vol. 14, Nos. 1 and 2, pp. 61-74. [In Persian]
- 10 Talebrinka, O. J. and J. F. Sacco (2007). “Rationalization of Financial Statement Fraud Government: An Austrain Perspevtive”, *Critical Perspevtives on Accounting*, Vol. 18, No. 4, pp. 489-507.
- 11 International Federation of Accounting (IFAC) (2013). “International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Final Pronouncement”, Available at: <https://www.ifac.org/publication-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-Public-Sector-enti-8>. [Online] [05 June 2015]
- 12 Mahdavi, Gh. and M. Maher (2012). “The Examination of Managers' Attitade towards the Quality of Financial Reports (A Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
- 13 Mahdavi, Gh. and M. Jamalianpour (2010). “Investigating the Effective Factors on the Financial Reporting Speed of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Journal of Financial Accounting Research*, Vol. 2, No. 4, pp. 89-108. [In Persian]
- 14 Karami, Gh. and K. Tajik (Translators) (2002). *Accounting Theory 1*, 1st Edition, Tehran: Negah-e-Danesh. [In Persian]
- 15 Saghafi, A. (2013). *Accounting Theory 1*, 1st Edition, Tehran: Terme Publications. [In Persian]
- 16 McPhee, I. (2006). “How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability”, CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference, Available at: <http://www.anao.gov.au/media/uploads/documents/financial-management-in-the-public-sector2.pdf>. [Online] [05 June 2015]
- 17 Governmental Accounting Standards Board (2011). “The Timeliness of Financial Reporting by State and Local Governments Compared with the Needs of Users”, Available at: <http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175822186092&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blostable=MungoBlobs>. [Online] [06 July 2015]
- 18 Mariana, I. and E. Nicoleta (2012). “IPSAS and the Application of these Standards in the Romania”, *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, Vol. 62, pp. 35-39.
- 19 Ijeoma, N. B. (2014). “The Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Reliability, Credibility and Integrity of Financial Reporting in State Government Administration in Nigeria”, *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, Vol. 2, No. 3, pp. 2347-4289.
- 20 Bukenya, M. (2014). “Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda’s Public Sector”, *American Journal of Research Communications*, Vol. 2, No. 5, pp.183-203.
- 21 Vakilifard, H. and V. Rostami (2010). “The Analysis of the Gap Range of Information Asymmetry between the Members of the Profession, Producers and Customers of Accounting

- Information Based on the Qualitative Characteristics of Accounting and Financial Reporting”, *Journal of Management Accounting*, Vol. 3, No. 6, pp. 25-39. [In Persian]
- 22 Karbasi-e-yazdi, H. and A. Tarighi (2010). “Evaluating the Benefits of Accrual Accounting Systems in Tehran University of Medical Sciences”, *Journal of Audit Science*, Vol. 9, No. 30, pp. 16-27. [In Persian]
- 23 Gord, A. and A. Karimi (2012). “Investigating the Effects of Changing the Method of Accounting from Cash to Accrual on Financial and Operational Performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences”, *Journal of Audit Science*, Vol. 11, No. 4, pp. 6-21. [In Persian]
- 24 Mahdavi, Gh. and M. Kazemnezhad (2013). “Investigating the Necessity and Usefulness of Compiling Accounting Standards Based on a Theoretical Framework for Municipalities”, *Journal of Accounting Advances*, Vol. 5, No. 1, pp. 191-271. [In Persian]
- 25 Aghaie, M.; Anvar Rostami, A.; Ahmadian, V.; and Gh. Manzari Tavakoli (2013). “Ranking of the Qualitative Characteristics of Accounting Information Based on the Attitudes of Providers, Auditors and Customers of Financial Statements: The Application of Analytical Hierarchy Process (AHP)”, *Empirical Studies in Financial Accounting*, Vol. 11, No. 28, pp. 1-27. [In Persian]
- 26 Hajiha, Z. and A. Ostad Mirzaie (2013). “Investigating and Comparing the Attitudes of the Auditors of Supreme Audit Court and the Ministry of Economic Affairs and Finance towards the Effect of Accrual Accounting on Promoting the Qualitative Characteristics of the Report of Financial Performance of Government in Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 19-39. [In Persian]
- 27 Mousavi Shiri, S. M. and M. Sadeghi (2014). “The Qualitative Characteristics of Financial Reports Based on Accrual Accounting in Comparison to Cash Accounting in the Universities of Medical Sciences”, *Journal of Governmental Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 29-38. [In Persian]
- 28 Zalaghi, H. (2014). “Evaluating the Effect of New Financial System of the Ministry of Health and Medical Education on the Financial and Operational Accountability of the Universities of Medical Sciences in the West District of Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 3, pp. 59-78. [In Persian]
- 29 Lagzian, E. and T. Shakiba (2015). “Investigating the Effects of the Establishment of Accrual Accounting Based on Accountability and Efficiency in Mashhad University of Medical Sciences”, *The 2nd National Conference of Government Accounting (Public Sector Accounting Standards)*, February 17th, Tehran, Razi Conference Hall. [In Persian]
- 30 Maher, M.; Fakhar, M.; and S. M. Jafari (2015). “Examination of the Managers’ Attitudes towards the Quality of the Presented Financial Reports: A Case Study”, *Journal of Health Management and Informatics*, Vol. 2, No. 2, pp. 56-64.