

## بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات

داود معینیان<sup>۱</sup>، \* زهرا پورزمانی<sup>۲</sup>

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

۲. دانشیار، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲

### Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards for Information Presentation

D. Moeiniyan<sup>1</sup>, \* Z. Pourzamani<sup>2</sup>

1. M.A. in Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2016/5/4 Accepted: 2016/11/22

#### Abstract

Valid regulations to ensure high quality of financial reporting is considered as one of the most important pillars of accountability in public sector and accounting standards will form the core of these regulations.

This study aimed to match the qualitative characteristics of financial reporting in medical universities across the country in terms of providing information to the accounting standards in public sector.

The population composed 104 financial executives and fund of medical universities and experts of Ministry of Health. The data collected through questionnaires and then were analyzed through Excel and SPSS software. Statistical methods used including Kolmogorov-Smirnov test for normality survey data, Spearman correlation coefficient to analyze the relationship between variables and the mean population test and binomial test is to check the hypotheses.

The findings indicate that the qualitative characteristics of financial reporting information provided in medical universities are matched to the public sector accounting standards in terms of providing information.

#### چکیده

وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های نظام پاسخگویی بخش دولتی است و استانداردهای حسابداری هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می‌دهند.

این پژوهش با هدف مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی صورت می‌گیرد.

جامعه آماری شامل ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت است. داده‌ها از طریق پرسشنامه گردآوری و از طریق نرم‌افزارهای Excel و SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. روش‌های آماری مورد استفاده شامل آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها، ضریب همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین متغیرها و آزمون میانگین یک جامعه و آزمون دوجمله‌ای برای بررسی فرضیه‌ها می‌باشد. یافته‌ها بیانگر آن است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند.

**Keywords:** Qualitative Characteristics of Information, Accountability, Public Sector Accounting Standards.

**واژه‌های کلیدی:** ویژگی‌های کیفی اطلاعات، پاسخگویی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی.

JEL Classification: K19

طبقه‌بندی موضوعی: K19

## مقدمه

اصلی‌ترین وظیفه گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای مسؤولیت پاسخگویی است. ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی، مستلزم اعمال یک سیستم حسابداری با نظارت مالی و گزارشگری برای مقاصد عمومی و مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی است. در سال‌های گذشته در بعضی از کشورها از جمله: بریتانیا، زلاندنو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است (باباجانی، ۱۳۸۵).

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، فرهنگی کشور و به دنبال آن تغییر نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی و لزوم محاسبه قیمت تمام شده خدمات و فعالیت‌های دولتی، ضرورت ایجاد تغییرات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به وضوح احساس شده است. طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاحات نظام مالی کشورمان صورت گرفته که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم الاجرا گردیده است. بدیهی است که اجرای استانداردهای بخش عمومی در سال‌های ابتدایی با مشکلات بسیاری همراه خواهد بود لذا بهره‌گیری از تجربیات سایر کشورها در این امر بسیار راه‌گشا خواهد بود. در کشورمان نیز تجربیات داخلی در خصوص اجرای حسابداری تعهدی، حتی قبل از تدوین پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز وجود داشته که از جمله آن‌ها می‌توان به شهرداری‌ها، کمیته امداد و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اشاره نمود. در این راستا، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سال ۱۳۸۷، به استناد ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم و ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم و به استناد اسناد بالا دستی و اختیارات قانون هیئت امنایی و آیین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، با هدف‌گذاری طرحی تحت عنوان "نظام نوین مالی"، اقدام به بازنگری در نظام حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی براساس چهار گام: تغییر رویکرد حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی، پیاده‌سازی نظام بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، بودجه‌بندی نوین، و مدیریت هزینه و بهره‌وری و تحلیل نتایج، نموده است (ابوالحلاج، ۱۳۸۹).

طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی،

واحد گزارشگر باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. از آنجا که دانشگاه‌های مذکور چند سالی است که مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر داده‌اند و هر سال مورد حسابرسی مستقل قرار می‌گیرند لذا بایستی اطمینان حاصل کرد که گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق بوده یا نیاز به اصلاحات اساسی دارد، که مهم‌ترین موضوع برای این امر، تطابق گزارشات مالی با ویژگی‌های کیفی مد نظر در استانداردهای بخش عمومی است.

## پیشینه پژوهش

موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده 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 بوده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی براساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش‌بینی بودن و قابل اتکا بودن تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین نتایج دیگر این پژوهش بیانگر اجتناب‌ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد. آقایی و همکاران (۱۳۹۲)، به رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، براساس کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به جز ویژگی قابلیت مقایسه از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متفاوت است. تهیه‌کنندگان برای ویژگی مربوط بودن، حسابرسان برای ویژگی قابل اعتماد بودن و استفاده‌کنندگان برای ویژگی قابل فهم بودن بیشترین اهمیت را قائل هستند.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۱)، 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، شامل ۱۲۱ نفر از مدیران مالی و غیرمالی در ۱۲۰ واحد زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی و

نتیجه پژوهش انجام شده به وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی<sup>۲</sup> در مارس ۲۰۱۱ در مورد به موقع بودن گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸، به این شرح بود که گذر زمان به اندازه زیادی مفید بودن اطلاعات مالی گزارش شده را از دیدگاه استفاده‌کنندگان تحت تأثیر قرار می‌دهد. پژوهش هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نشان داد که ۷۳ درصد واحدهای دولتی بزرگ و حدود ۴۶ درصد واحدهای دولتی کوچکتر مورد مطالعه، گزارش‌های مالی سالانه خود را ۶ ماه پس از بستن حساب‌های سال مالی منتشر می‌کنند. هر چند که پاسخ‌دهندگان به این پژوهش، 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 درصد از پاسخ‌دهندگان، گزارش‌های مالی سالانه دریافت شده در ۶ ماه پس از پایان سال مالی را مفید دانستند و کمتر از ۲ درصد آن‌ها گزارش‌های دریافت شده پس از یک سال از پایان سال مالی را مفید تلقی کردند.

مکفی<sup>۳</sup> (۲۰۰۶)، در پژوهشی با عنوان "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی حاکمیت را افزایش می‌دهد" نشان می‌دهد که گزینش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود، که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده، می‌شود.

تودور و موتیو<sup>۴</sup> (۲۰۰۵)، به بررسی فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی پرداختند نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از این که اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوب قانونی نیز طراحی شود و نیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

### استانداردهای حسابداری بخش عمومی

از آنجا که بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگویی از طریق سیستم‌های حسابداری و گزارشگری

خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بوده است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس 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 صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

وکیلی فرد و رستمی (۱۳۸۹)، در پژوهش خود درصدد برآمدند تا با مدد جستن از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، دامنه شکاف موجود بین برداشت اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری از ارجحیت ویژگی‌های کیفی آن برای بهبود و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در وضعیت فعلی و همچنین حوزه‌هایی از گزارشگری مالی که این شکاف عمیق‌تر است، را مشخص نمایند. آن‌ها ۲۸۱ پرسشنامه میان حسابداران، حسابرسان، تحلیل‌گران سهام، کارشناسان بانکی و دانشجویان حسابداری توزیع نمودند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که یک تفاوت معنی‌دار بین برداشت تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و به‌ویژه حسابرسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر بودند. نتایج همچنین نشان می‌داد که از میان پنج حوزه مختلف مورد بررسی، یعنی: مربوط بودن، ارائه به‌هنگام، مقایسه‌پذیر ارائه شدن، داشتن قابلیت اتکای کافی و در نهایت کفایت افشاء، پاسخ‌دهندگان بیشتر از وضعیت نبود افشای کافی و قابلیت اتکای مناسب اطلاعات حسابداری شکایت داشتند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸)، تأثیر فن آوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعاتی حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فناوری اطلاعات باعث افزایش مربوط بودن اطلاعات حسابداری و کاهش قابلیت اعتماد آن می‌شود و قابلیت مقایسه را نیز به میزان کم، افزایش می‌دهد.

ماریانا و نیکولات<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، در خصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی پژوهش نمودند. آن‌ها نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

2. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

3. McPhee

4. Todor & Mutiu

1. Mariana & Nicoleta

کانادا. در برخی کشورها مانند نیوزیلند فقط یک مجموعه استاندارد ملی برای واحدهای هر دو بخش عمومی و خصوصی وجود دارد. لذا این پرسش مطرح می‌شود که آیا دلایل خاص بخشی برای تدوین استانداردهای جداگانه حسابداری در بخش عمومی وجود دارد. مسلم است مواردی مانند درآمدهای مالیاتی، در بخش عمومی وجود دارد که خاص بخش عمومی است و در بخش خصوصی موضوعیت ندارد (برگمن<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹).

### گزارشگری مالی در بخش عمومی

پرداخت‌کنندگان مالیات، شهروندان و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت علاقه‌مند هستند که مقام‌های دولتی پاسخگو باشند و اطلاعاتی که دریافت می‌کنند به‌موقع و برای تصمیم‌گیری مربوط باشد. در مقیاس وسیع‌تر، تهیه گزارش‌های مالی به‌موقع و درخور اتکا به ایجاد اعتماد و اطمینان عمومی به دولت کمک می‌کند. گزارش‌های دیر هنگام، مفید بودن و مربوط بودن اطلاعات گزارش شده را کاهش می‌دهد و اعتماد شهروندان به دولت را از بین می‌برد (شمس، ۱۳۹۳).

وجود اطلاعات مالی با کیفیت در نظام‌های مردم سالار دولتی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به‌عنوان پاسخگویی عمومی بازی می‌کند، زیرا به‌عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی، تا زمانی که اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی در قالب نظام دفترداری و حسابداری بخش عمومی قرار نگیرد، انجام حسابداری قیمت تمام شده و به دنبال آن بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی امکان‌پذیر نمی‌باشد. اصلاح ساختار نظام جامع مالی کشور در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی، در عمل بعد از اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه و استقرار کامل حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی امکان‌پذیر است (برزو زاده، ۱۳۹۳).

به دلیل همین اصلاح ساختار است که طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی به‌عنوان الزام آورده شده است.

### ویژگی‌های کیفی اطلاعات

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به

مالی تأمین می‌شود، وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های نظام پاسخگویی بخش دولتی است و استانداردهای حسابداری هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می‌دهند. در حال حاضر استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر اصول گزارشگری مالی، با تأکید بر مبنای تعهدی و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی مقبولیت زیادی در دولت‌های بیشتر کشورهای جهان یافته‌اند. این استانداردها بر اصول و مفروضاتی از جمله دوره مالی و تطابق هزینه و درآمد تأکید دارند و بدین ترتیب به‌کارگیری آن‌ها می‌تواند منجر به نمایش جامع‌تر و کامل‌تر عملکرد مالی و تعهدات جاری و بلندمدت از جمله تعهدات بین نسلی شود. ویژگی‌های کیفی مورد نظر این استانداردها از جمله قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات نیز جامعیت و صحت گزارش‌های مالی را به میزان زیادی تضمین می‌کند. در صورت حسابرسی مستقل، اطلاعات مندرج در این صورت‌های مالی از اعتبار بالایی جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی و اقتصادی و همچنین ایفای وظیفه پاسخگویی برخوردار خواهد بود (بزرگ‌اصل، ۱۳۹۳).

استانداردهای حسابداری به جای تمرکز بر روش‌های دفترداری یا دیگر موضوعات فرآیند محور، بر گزارشگری مالی که خروجی حسابداری است، تمرکز دارند. بنابراین، موضوع محوری استانداردها ارائه صورت‌های مالی است و تمامی موضوعات ارائه شده در آن‌ها نیز به‌طور آشکار مرتبط با گزارشگری خواهد بود.

در واقع، هیچ موضوعی در این استانداردها مورد بحث قرار نمی‌گیرد، مگر آنکه به ارائه صورت‌های مالی مربوط باشد. این موضوع همچنین در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، که آن نیز مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، صادق می‌باشد. البته تقریباً نمی‌توان هیچ استاندارد ملی جدیداً منتشر شده‌ای را یافت که بر این منوال نبوده باشد.

در برخی از کشورها، استانداردهای ملی جداگانه‌ای برای بخش عمومی تدوین شده است، از جمله استانداردهای منتشره توسط هیأت استانداردهای حسابداری دولتی برای دولت‌های محل و ایالتی در ایالات متحده آمریکا یا هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری مالی<sup>۵</sup> برای دولت فدرال ایالات متحده آمریکا، و هیأت حسابداری بخش عمومی<sup>۶</sup> در

5. Financial Accounting Standard Advisory Board (FASAB)

6. Public Sector Accounting Board (PSAB)

7. Bergmann, 2009

بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آن‌هاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد. گزارش‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت‌های واحد گزارشگر تهیه می‌شود. البته محدودیت‌هایی برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی وجود دارد که دلیل این محدودیت‌ها آن است که استفاده‌کنندگان، اکثراً از نظر حسابداری غیرمتخصص هستند (ثقفی، ۱۳۹۲).

**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 اینکه 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 مسؤلیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد.

### رابطه حسابداری تعهدی و ویژگی‌های کیفی

فدراسیون حسابداران جنوب آسیا اظهار می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی باعث می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، در دسترس قرار گیرد. ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه‌ها با درآمد بهتر انجام شود. اتکاپذیری اطلاعات مالی افزایش یابد و از همه مهم‌تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد و در پرتو وجود سیستم گزارشگری مالی کارا تصمیم‌گیری بهتر انجام گیرد. همچنین تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش‌های کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد کرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

حسابداری تعهدی به‌عنوان یک مفهوم جامع، تابع مجموعه‌ای از اصول راهنما است. روشن است که محوری‌ترین اصل، کامل بودن و ارائه صادقانه صورت‌های مالی است زیرا به‌طور مستقیم به موضوع زمان‌بندی اشاره

این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در حوزه گزارشگری مالی دولت ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، چرا که گزارشگری با کیفیت دولت نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرایند تعادل اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت نیز می‌شود (تالبرینکا و ساکو<sup>۸</sup>، ۲۰۰۷).

در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولتمردان کمک خواهد کرد (مهدوی و ماهر، ۱۳۹۱).

این ویژگی‌ها موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد.

طبق تعریف 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 اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود که در اینجا به دلیل ارتباط موضوعی با پژوهش تنها به ویژگی‌های مربوط به نحوه ارائه اطلاعات پرداخته می‌شود.

### قابل مقایسه بودن: بندهای ۱۶ و ۱۷ مفاهیم نظری

گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، قابل مقایسه بودن را چنین تعریف می‌کند که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باید بتوانند گزارش‌های مالی یک واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه نمایند. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت‌ها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای گزارشگر مختلف حفظ شود.

### قابل فهم بودن: طبق بند ۲۴ مفاهیم نظری گزارشگری

بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، ویژگی قابل فهم

بخش عمومی مطابقت دارد.

**فرضیه فرعی ۳:** ویژگی به موقع بودن گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

### ابزار جمع آوری داده ها

جهت گردآوری داده ها در این پژوهش، از پرسشنامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. در این پژوهش، بنا به ماهیت خاص موضوع مورد بررسی، به جای استفاده از سؤال های مختلف از گزاره های خبری مختلف استفاده شده و براساس مبانی نظری و مفاهیم بنیادی هر یک از ویژگی های کیفی (با توجه 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 رتبه ای لیکرت است که شامل گزینه های کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم، به ترتیب، با رتبه های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ است. افزون بر گزاره های خبری مذکور، پرسشنامه حاوی سؤال هایی است که با هدف استخراج ویژگی های چون جنسیت، سن، وضعیت تأهل، سطح تحصیلات، تطابق رشته شغلی و مدرک تحصیلی، سمت و سابقه خدمتی طرح ریزی شده است. هدف از طرح این سؤال ها، بررسی ویژگی های فردی و محیطی پاسخ دهندگان و اثر آن بر نگرش مدیران مالی و بودجه نسبت به ویژگی های کیفی گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی است.

برای تأیید روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شده است.

همچنین برای تعیین پایایی این پژوهش، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار  $\alpha$  برای تمامی پرسش های پژوهش ۰/۹۱۸ محاسبه شد که با توجه به اینکه از ۰/۷ بیشتر است لذا می توان نتیجه گرفت که پایایی پرسشنامه این پژوهش در حد بالایی تأیید می شود.

برای تعیین نوع و درجه رابطه بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است.

همچنین به منظور بررسی اینکه در پژوهش از روش های آماری پارامتریک و یا ناپارامتریک استفاده شود، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید.

برای آزمون متغیرهایی که توزیع نرمال دارند از آزمون میانگین یک جامعه (T) و برای آزمون متغیرهایی که دارای توزیع نرمال نیستند از آزمون دوجمله ای (آزمون نسبت یک نمونه ای) استفاده شده است.

دارد. طبق این اصل صورت های مالی باید تمامی معاملات و رویدادهای دوره مالی را به طور صادقانه منعکس نماید، یعنی منطبق بر محتوای معامله یا رویداد باشد.

بنابراین حسابداری تعهدی باید اطلاعات لازم برای صورت های مالی را طبق این اصول فراهم کند. این تمرکز بر صورت های مالی به جای عملیات دقت داری، بیانگر یک تغییر در پارادایم است. این اصول برخلاف گذشته معطوف به حسابداری و حسابداران نیست بلکه نتایج آن ها را هدف قرار می دهد.

اما اصول تعهدمحور شامل ویژگی های کیفی دیگری از جمله: قابل فهم بودن، مربوط بودن و قابل اتکا بودن است. این ویژگی ها تهیه اطلاعات تفصیلی و جزئی که با دشواری همراه بوده و در عین حال خیلی هم قابل فهم نمی باشند، را محدود می کند. بنابراین برخلاف تفکر عمومی، حسابداری تعهدی صرفاً شامل ارقام و اعداد نیست بلکه وظیفه آن ارائه صحیح یک تصویر کلی است. در مجموع جهت قابل اتکا بودن اطلاعات، دقت زیادی لازم است (برگمن، ۲۰۰۹).

### روش پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی می باشد که در نهایت نتایج آن به مسؤولان وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی و مدیران ارشد دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور و سایر مراجع استفاده کننده از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین مجلات تخصصی حسابداری و... ارائه خواهد شد. جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و مدیران بودجه دانشگاه های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط مرکز بودجه وزارت بهداشت تشکیل می دهد. در این پژوهش نمونه گیری نشده و از سرشماری استفاده شده است.

### فرضیه های پژوهش

**فرضیه اصلی:** ویژگی های کیفی گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

**فرضیه فرعی ۱:** ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

**فرضیه فرعی ۲:** ویژگی قابل فهم بودن گزارش های مالی دانشگاه های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای محاسبه متغیرها از پرسشنامه استفاده شده است لذا پس از امتیازدهی به هر کدام از گزینه‌ها آمار توصیفی اخذ گردیده، که به شرح جدول ۱ است.

با توجه به آماره توصیفی، می‌توان شاخص‌های جدول فوق‌الذکر را به شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و سایر شاخص‌ها تقسیم نمود، که شاخص‌های مرکزی عبارت از شاخص میانگین و میانه، شاخص‌های پراکندگی عبارت از شاخص انحراف معیار و سایر شاخص‌ها عبارت از شاخص بیشینه، کمینه، چولگی و کشیدگی می‌باشد. به‌طور خلاصه میانگین ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی نشان می‌دهد که قابل مقایسه بودن از تمامی ویژگی‌ها دارای میانگین بالاتری بوده است.

جدول‌های ۲ و ۳ به توصیف مشخصات فردی، سابقه کار و جنسیت افراد پاسخ دهنده می‌پردازد. همان‌طور که در این جدول‌ها مشاهده می‌شود، بیش از ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدارک تحصیلی حسابداری و مدیریت مالی و دارای

میزان تحصیلات کارشناسی‌ارشد و دکتری هستند. علاوه بر این بیش از ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سوابق کاری بیشتر از ۱۶ سال می‌باشند. با توجه به این موضوع که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدارک تحصیلی مرتبط با حسابداری و دارای مدارک کارشناسی‌ارشد و دکتری بوده و از نظر تجربی نیز دارای سوابق حرفه‌ای بالایی می‌باشند لذا می‌توان چنین انتظار داشت که پاسخ‌های آن‌ها، هم از نظر فنی و هم تجربی از اعتبار بالایی برخوردار باشد.

### آزمون فرضیه‌ها

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها فرضیاتی به‌این شکل، صورت‌بندی شده است:

$H_0$ : توزیع داده‌ها نرمال است.

$H_1$ : توزیع داده‌ها نرمال نیست.

برای آزمون فرضیه بالا از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج در جدول ۴ ارائه شده است. برای بررسی نرمال بودن متغیرها و باقیمانده‌ها از آزمون

جدول ۱. پاسخ توصیفی جامعه پژوهش به متغیرهای پژوهش

آماره	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
قابل مقایسه بودن	۱۰۴	۳.۷۰۱۹	۳.۸	۰.۷۱۹۷۶	(۰.۸۶۷)	۰.۳۹۰	۱.۸	۵.۰۰
قابل فهم بودن	۱۰۴	۳.۳۴۶۲	۳.۴	۰.۶۹۱۸۳	(۰.۱۵۴)	(۰.۵۰۷)	۱.۸	۴.۸۰
به‌موقع بودن	۱۰۴	۳.۵۳۵۶	۳.۶	۰.۶۰۱۱۴	(۰.۱۲۱)	(۰.۳۵۶)	۲	۵.۰۰

جدول ۲. توصیف ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

سن	مقدار	جنسیت	مقدار	وضعیت تاهل	مقدار	رشته تحصیلی	مقدار
زیر ۳۰ سال	-	زن	۱۲	مجرد	۴	حسابداری	۴۴
۳۰-۴۰ سال	۳۲	مرد	۹۲	متاهل	۱۰۰	مدیریت مالی	۲۹
۴۰-۵۰ سال	۶۰					اقتصاد	۶
بالای ۵۰ سال	۱۲			--		علوم پزشکی	۸
						سایر	۱۷

جدول ۳. توصیف ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

میزان تحصیلات	مقدار	سابقه خدمت	مقدار	سمت	مقدار
فوق دیپلم	۱	زیر ۵ سال	۱	مدیر/معاون مالی دانشگاه	۴۵
لیسانس	۳۱	۶-۱۰ سال	۱۱	مدیر/معاون بودجه دانشگاه	۴۲
فوق لیسانس	۶۶	۱۱-۱۵ سال	۱۷	عضو هیئت امناء	-
دکتری	۶	۱۶-۲۰ سال	۲۵	حسابرس	-
		۲۱-۲۵ سال	۳۲	کارشناس مالی	۳
		بیش از ۲۵ سال	۱۸	کارشناس مرکز بودجه ستاد مرکزی وزارت بهداشت	۱۰
				سایر	۴

پزشکی از نظر ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. بر اساس فرضیه اصلی، سه فرضیه مطرح شد که تحلیل نتایج آن به شرح زیر می‌باشد:

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

در جدول ۵ نتایج آزمون فرضیه فرعی اول مورد بررسی قرار گرفته لذا باتوجه به امتیازات ارائه شده و عدم سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود. با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون بالا کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

اما با توجه به جدول‌های ۶ و ۷، سطح معناداری آزمون

کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است. اگر مقدار احتمال مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ باشد، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان نرمال بودن توزیع متغیرها را مورد تأیید قرارداد و برعکس.

نتایج حاصل از این آزمون در فوق نشان می‌دهد که سطح معناداری برای متغیر قابل فهم بودن و به‌موقع بودن بیش از ۰/۰۵ است لذا این متغیرها دارای توزیع نرمال هستند و برای آزمون فرضیه‌های آن‌ها از آزمون میانگین یک جامعه استفاده شده است.

همچنین نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف بیانگر آن است که سطح معناداری برای متغیر قابل مقایسه بودن کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا دارای توزیع غیرنرمال است و برای آزمون فرضیه آن از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### فرضیه اصلی

ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم

جدول ۴. آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف

متغیر	آزمون k-s	سطح معناداری
قابل مقایسه بودن	۱.۵۴۰	۰.۰۱۷
قابل فهم بودن	۰.۸۰۷	۰.۵۳۳
به‌موقع بودن	۰.۸۴۹	۰.۴۶۷

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

گروه	تعداد	نسبت مشاهده شده	آزمون ثبت	سطح معناداری (دو طرفه)
گروه ۱	۱۹	۰.۱۸	۰.۵	۰.۰۰۰ <sup>a</sup>
گروه ۲	۸۵	۰.۸۲		
کل	۱۰۴	۱		

\* براساس تقریب Z

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول برای متغیر سابقه کار

قابل مقایسه	آزمون کی دو
۱۲.۸۷۳	درجه آزادی
۵	سطح معناداری
۰.۰۲۵	

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول برای متغیر سن

قابل مقایسه	آزمون کی دو
۸.۶۳۵	درجه آزادی
۲	سطح معناداری
۰.۰۱۳	



قرار گرفته لذا با توجه به امتیازات ارائه شده و سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون میانگین یک جامعه استفاده می‌شود. با توجه به اینکه در (t) ۹/۱۰۲ سطح معناداری آزمون بالا، کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. اما با توجه به جدول ۱۰، سطح معناداری نتایج آزمون توصیفی زیر ۵٪ می‌باشد لذا در پاسخ به این سؤال بین سابقه کار پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.

بر اساس نتایج فرضیه‌های فرعی ۱، ۲ و ۳ می‌توان چنین نتیجه گرفت که ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد و بدین ترتیب فرضیه اصلی نیز پذیرفته شد.

**بحث و نتیجه‌گیری**

**فرضیه فرعی ۱ (قابل مقایسه بودن):** نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه حاکی از آن است که اطلاعات ارائه شده

توصیفی زیر ۵٪ می‌باشد لذا در پاسخ به این سؤال بین سن و سابقه کار پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.

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

در جدول ۸ نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم مورد بررسی قرار گرفته لذا با توجه به امتیازات ارائه شده و سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون میانگین یک جامعه استفاده می‌شود. با توجه به اینکه در (t) ۵/۱۰۳ سطح معناداری آزمون بالا کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

**فرضیه فرعی ۳:** ویژگی به‌موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

در جدول ۹ نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم مورد بررسی

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

مقدار آزمون = ۳					
آماره T	درجه آزادی (Df)	سطح معناداری (دو طرفه)	میانگین اختلافات	۹۵٪ فاصله اطمینان تفاوت‌ها	
				حد پایین	حد بالا
۵.۱۰۳	۱۰۳	۰.۰۰۰	۰.۳۴۶۱۵	۰.۲۱۱۶	۰.۴۸۰۷

جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

مقدار آزمون = ۳					
آماره T	درجه آزادی (Df)	سطح معناداری (دو طرفه)	میانگین اختلافات	۹۵٪ فاصله اطمینان تفاوت‌ها	
				حد پایین	حد بالا
۹.۱۰۲	۱۰۳	۰.۰۰۰	۰.۵۳۶۵۴	۰.۴۱۹۶	۰.۶۵۳۴

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم برای متغیر سابقه کار

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجموع مربعات	آماره F	سطح معناداری
۴.۹	۵	۰.۹۸	۲.۹۷۱	۰.۰۱۵
۳۲.۳۲۱	۹۸	۰.۳۳		
۳۷.۲۲۱	۱۰۳			

هزینه کمی در برداشته باشد. نتایج دیگر بیانگر آن است که گزارشگری مالی به موقع در دانشگاه‌ها منجر به وصول به موقع تر مطالبات دانشگاه از سازمان‌های بیمه‌گر شده است. همچنین نتایج حاکی از آن است که صورت‌های مالی حسابرسی شده هر چند قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد اما تأخیر در ارائه آن به هیئت امنا دانشگاه‌ها، اثر و سودمندی اطلاعات برای استفاده‌کنندگان را کاهش می‌دهد. لکن ارائه اطلاعات به صورت به‌روز، از طریق سامانه‌های مختلفی مانند داشبورد نظام نوین، سجاده، آواب و... که در نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی وجود دارند، تا حدود زیادی این کاستی را پوشش داده‌اند به طوری که بسیاری از تصمیمات مدیران ارشد وزارت بهداشت، بویژه در خصوص طرح تحول سلامت که از طرح‌های مهم دولت است بر مبنای همین سامانه‌ها گرفته می‌شود.

### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

نتایج بیانگر این است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات برگرفته شده از نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، از نظر نحوه ارائه اطلاعات، مطابقت دارد. همچنین یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از آن است که دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند.

در این پژوهش، ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، مورد بررسی قرار گرفته است لذا پیشنهاد می‌شود در راستای ارتقای سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در بخش عمومی، چنین پژوهش‌هایی در سایر دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی نیز پس از استقرار حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انجام شود.

همچنین پیشنهاد می‌شود موضوعاتی 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 اجرایی دیگر در بخش عمومی انجام شود.

در گزارش‌های مالی، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های میان دو مجموعه رویدادها را تشخیص دهند. همچنین امکان مقایسه آگاهانه بین واحدهای دانشگاه‌ها، از جنبه هزینه و درآمد و امکان مقایسه آگاهانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها را با گزارش‌های سال‌های قبل فراهم می‌نماید. بیش از ۸۲ درصد پاسخ‌دهندگان بر این باورند استفاده از نرم‌افزار یکسان و یکپارچه در گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، امکان مقایسه بهتر اطلاعات را به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی می‌دهد. نتایج فرضیه بالا با نتایج فرضیه ۵ پژوهش مهدوی و ماهر مطابقت ندارد. طی سال‌های اخیر، نرم‌افزار نظام نوین مالی نسبت به سال‌های اولیه طراحی آن، ارتقای زیادی نسبت به زمان پژوهش مهدوی و ماهر داشته و امکان مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها را به نحو مطلوبی برای استفاده‌کنندگان فراهم آورده است. نتایج فرضیه بالا با نتایج پژوهش موسوی شیری و همکاران مطابقت دارد.

### فرضیه فرعی ۲ (قابل فهم بودن): نتایج تجزیه و

تحلیل این فرضیه حاکی از آن است که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها به صورت روشن و صریح ارائه شده و طبقه‌بندی و افشا اطلاعات در گزارش‌ها و صورت‌های مالی دانشگاه‌ها به نحوی است که استفاده‌کنندگان به راحتی می‌توانند آن را درک کنند. همچنین شکل صورت‌های مالی دانشگاه‌ها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً لازم‌الاجرا گردیده، هم‌خوانی داشته و منجر به بهبود قابلیت درک آن توسط استفاده‌کنندگان می‌شود. نتایج فرضیه بالا مطابق با نتایج فرضیه ۳ پژوهش مهدوی و ماهر، پژوهش‌های آقای و همکاران و موسوی شیری و همکاران مطابقت دارد.

### فرضیه فرعی ۳ (به‌موقع بودن): نتایج حاصل از

تجزیه و تحلیل فرضیه سوم نشان داد "ویژگی به‌موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد" و این فرضیه نیز پذیرفته شد. نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه نشان می‌دهد که در صورت ضرورت، دانشگاه‌ها می‌توانند اطلاعات مالی را در فواصل زمانی کوتاه‌تری در دسترس استفاده‌کنندگان قرار دهد و ارائه اطلاعات مالی به‌موقع برای دانشگاه‌ها هزینه کمی در بر دارد. یکپارچه بودن نرم‌افزار و یکسان بودن رویه‌ها، در تمامی دانشگاه‌ها باعث شده که ارائه اطلاعات

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۳). *اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی* (چاپ سوم). سازمان حسابرسی.
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی)، سایت سازمان حسابرسی <http://www.audit.org.ir>
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (ویژگی‌های کیفی)، سایت سازمان حسابرسی <http://www.audit.org.ir>
- موسوی شیرینی، سید محمود؛ صادقی، محمدحسین. (پاییز و زمستان، ۱۳۹۳). "ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
- مهدوی، غلامحسین؛ جمالیان پور، مظفر. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۴(۶)، ۸۹-۱۰۸.
- مهدوی، غلامحسین؛ ماهر، هادی. (۱۳۹۱). "بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۳)، ۷۸-۹۶.
- وکیلی فرد، حمید رضا؛ رستمی، وهاب. (۱۳۸۹). "تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی". *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۶)، ۳۹-۲۵.
- Bergmann, A. (2009). *Public sector financial management*. Governmental Accounting Standards Setting committee.
- Governmental Accounting Standards Board. (2011). "The Timeliness of Financial Reporting by State and Local Governments compared with the Needs of Users". 401 Merritt 7, P.O. Box 5116, Norwalk, CT 06856-5116, March 2011, [www.gasb.org](http://www.gasb.org).
- Mariana, I. & Nicoleta, E. (2012). "IPSAS and the Application of These

## منابع

- آقایی، محمدعلی؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید؛ منتظری، قاسم. (۱۳۹۲). "رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)". *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳۸(۱۱)، ۱-۲۷.
- ابوالحلاج، مسعود. (۱۳۸۹). *تغییر مبنای نظام مالی بخش عمومی (گام اول: تغییر از حسابداری نقدی به تعهدی)*. تهران: انتشارات سرنوشت سازان.
- اعتمادی، حسین؛ باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ دیانتی، زهرا. (۱۳۸۸). "تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران". *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۱۵، ۵۹-۸۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران" *پیک نور*، ۵(۴).
- برزو زاده، محسن. (۱۳۹۳). "تحلیلی نظری پیرامون نظام مالی ایران". *دوماهنامه حسابرس*، ۱۶(۷۱).
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۳). *مجموعه مقالات دومین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دیباچه) (چاپ اول)*. وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ثقفی، علی. (۱۳۹۲). *نظریه‌های حسابداری (جلد اول)*. انتشارات انجمن حسابداری ایران.
- شمس، مهناز. (۱۳۹۳). "اهمیت گزارشگری مالی به‌موقع در بخش عمومی". *دوماهنامه حسابرس*، ۷(۱)، ۱۰۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۵(۲۰۹)، ۵۸-۶۵.
- Standards in the Romania". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
- 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>.
- Talebrinka, O.J. & Sacco, J.F.

- (2007). "Rationalization of Financial Statement Fraud Government: An Austrain perspevtive". *Critical Perspevtives on Accounting*, 4(18), 489-507.
- Tiron-Todor, A. & Mutiu, A. (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomica* 1990, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=906813>.

Archive of SID