

بررسی تحلیلی-تطبیقی تاثیر کارایی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی شرق کشور (مطالعه موردی خراسان جنوبی، رضوی و سیستان و بلوچستان)

سید علی هاشمی زاده

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد زاهدان

چکیده:

این پژوهش به بررسی تحلیلی-تطبیقی تاثیر کارایی حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی شرق و کشور می پردازد. همچنین از نظر هدف در طبقه بندی تحقیقات کاربردی قرار می گیرد و شیوه انجام پژوهش و روش تجزیه و تحلیل یافته ها با استفاده از مدل های ضریب همبستگی، رگرسیون چندگانه می باشد. جامعه آماری نمونه ایی از کارکنان و مدیران سه دانشگاه علوم پزشکی شرق و جنوب شرق کشور که بصورت نمونه تعداد ۵۱۵ نفر و به صورت تصادفی ساده انتخاب و مورد آزمون قرار گرفته که با استفاده از در اختیار قرار دادن یک چک لیست سوالات پژوهش در بین آنان مطرح و جمع آوری شده. که در سال ۱۳۹۳ به عنوان جامعه آماری پژوهش حاضر می باشند. برای مستند سازی نتایج، تجزیه و تحلیل آماری واریانه راه حل های نهایی، محقق از شیوه آماری با استفاده از نرم افزار SPSS اقدام به تجزیه و تحلیل سوالات و فرضیات نموده است. نتایج حاصل از فرضیه اصلی اول نشان می دهد که بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی رابطه معنادار وجود دارد. همچنین نتایج فرضیه اصلی دوم نیز نشان می دهد که اجرای حسابداری تعهدی باعث ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی گردیده است.

واژه های کلیدی: مبنای حسابداری، حسابداری دولتی، حسابداری تعهدی

مقدمه

پیدا سازی حسابداری تعهدی در حقیقت به حفظ شرایط بهتر یعنی پاسخگویی شفاف موثر و کارآمد مدیریت بخش عمومی می باشد (قنبری ۱۳۹۱).

مبنای حسابداری یعنی زمان مناسب برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها. از نظر حسابداری، زمان ثبت درآمدها و هزینه ها از اهمیت زیادی برخوردار است و ممکن است با تحت تأثیر قرار دادن نظام حسابداری، تغییراتی را در آن به وجود آورد؛ به عبارت دیگر، مبنای حسابداری یعنی اینکه یکی از مقاطع زمانی را برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها انتخاب و براساس آن اقدام کنیم:

برخی صاحب نظران معتقدند که یکی از جنبه های با اهمیت اصلاحات مورد بحث، تحولات در حوزه حسابداری بخش عمومی است و معرفی و به کارگیری حسابداری واحدهای انتفاعی در بخش عمومی از نوآوریهای مهم تلقی می شود (اسلوب ۱۳۹۴). بنابراین، در مبانی نظری جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، بر استفاده از مبانی تعهدی (شامل مبنای تعهدی کامل و مبنای تعهدی تعدیل شده)، تأکید شده است. در مبنای تعهدی تعدیل شده که یکی از مناسب ترین مبانی حسابداری فعالیتهای غیربازرگانی بخش عمومی به شمار می آید؛ هزینه ها مانند مبانی تعهدی (کامل) و نیمه تعهدی، در هنگام تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می شوند. این در حالی است که در مبنای مذکور، درآمدها بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شو ند. گروه اول، درآمدهایی اند که قابل اندازه گیری و درعین حال، در دسترس اند؛ بنابراین، در زمان کوتاهی پس از شناسایی قابل وصول خواهند بود. این قبیل درآمدها، با استفاده از مبنای تعهدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. گروه دوم، درآمدهایی اند که ویژگیهای درآمدهای گروه اول را ندارند، بنابراین، اندازه گیری و شناسایی آنها مشکل و در عمل غیرممکن است یا وصول آنها پس از شناسایی در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان پذیر نیست. (بارتون^۱ ۲۰۱۴).

این دسته از درآمدها، با استفاده از مبنای نقدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. هر یک از مبانی مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی، کم و بیش، اطلاعاتی را در راستای تحقق اهداف گزارشگری مالی فراهم می آورد. این در حالی است که می توان ادعا کرد که چون اطلاعات ثبت شده براساس مبنای تعهدی تقریباً شامل کلیه اطلاعاتی است که مبنای دیگر نیز عرضه می کنند، به کارگیری آن نیازهای استفاده کنندگان را بیش از مبانی حسابداری دیگر برآورده می سازد. البته، باید توجه داشت که انتخاب مبنای حسابداری مناسب و استفاده از آن بستگی به دیدگاه واحد گزارشگر اهمیت و الویت اهداف گزارشگری مالی دارد. بررسی تجارب کشورها نشان می دهد که به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی واکنشی به تحولات و اصلاحات پدیدآمده در حوزه مدیریت این بخش بوده است. اصلاحات مزبور در راستای ایجاد نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد یا مدیریت مبتنی بر نتایج صورت گرفته است و در آن، به جای تأکید بر درون دادها بر ارتقای سطح کارایی، اثربخشی و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در بخش عمومی همراه با افزایش دقت مدیریت در مصرف منابع تأکید شده است؛ به عبارت دیگر، اصلاحات به وجود آمده در مدیریت بخش عمومی این کشورها، موجب استفاده از مبنای تعهدی در نظام حسابداری بخش مذکور شده است؛ بنابراین، در صورتی که تغییر و تحولات یاد شده در مدیریت بخش عمومی کشورهای دیگر نیز روی دهد، استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی آنها، به امری اجتناب ناپذیر بدل خواهد گشت (موسوی ۱۳۹۴).

همچنین با توجه به متغیرهای موجود در تحقیق بیان می گردد که صورتهای مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات حسابداری جامعتری نسبت به اطلاعات حاصل از سیستم سنتی حسابداری نقدی ارائه می دهد. صورتهای مالی بر مبنای تعهدی برای یک بخش، شامل صورت عملیات، صورت برنامه، صورت داراییها و بدهیها، صورت جریانهای وجوه نقد، صورت مبادلات حسابهای مستقل و یادداشتهای همراه می باشد. اطلاعات تهیه شده از طریق گزارشگری مالی با مبنای تعهدی، نظیر ارزیابی داراییها و حقوق مالکانه، نی تواند در تصمیمگیری درباره عملکرد، پاسخگویی یا تصمیمهای تامین مالی در بخش دولتی مورد استفاده قرارگیرد. بو استفاده از حسابداری تعدی در بخش عمومی یک ضرورت اساسی تلقی می گردد. (رفیعی، ۱۳۸۷).

¹: Barton

بارتون (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تفاوت حسابداری تعهدی با مبنای حسابداری نقدی پرداخته و نتایج آن نشان می دهد که تفاوت اصلی میان مبنای حسابداری نقدی و تعهدی، در زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و مقطع زمانی مذکور، نقش حیاتی را در مدیریت و تصمیم های آن دارد.

هانز^۲ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به حسابداری تعهدی محرکی برای دولتهای محلی در شهرداری ها پرداخته و نتایج حاصل از این پژوهش نشان می دهد که وضعیت مالی تاکید بر بخش دولتی و نیاز برای شهرداری برای اجرای حسابداری تعهدی بعنوان یک الزام می باشد.

اسلوب و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی نقش استقرار حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم گیری مدیران مالی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی) پرداخته و نتایج حاصل بیان می گردد که بطور کلی حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم گیری مدیران مالی و مولفه های آن هم چون قابلیت پاسخ گویی، تدوین بودجه عملیاتی، بهای تمام شده و هزینه های واقعی و تصمیم گیری های بهینه مدیران مالی موثر است.

موسوی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی ویژگیهای کیفی گزارشهای مالی تهیه شده براساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاههای علوم پزشکی پرداخته و نتایج آن نشان می دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی براساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای حسابداری نقدی از لحاظ ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد.

جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با بررسی کارایی مبنای تعهدی در حسابداری دولتی به عنوان موتور محرک پاسخگویی پرداخته و بیان داشتند که در حال حاضر شرایط علمی و حرفه ای لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی به منظور ایجاد تحول در حسابداری نهادهای عمومی و دولتی وجود دارد

بنابراین پژوهش حاضر نیز به بررسی تحلیلی - تطبیقی تا ثیر کارایی حسابداری تعهدی در دانشگاههای علوم پزشکی شرق می پردازد. لذا فرضیات مطالعه به شرح ذیل ارایه می گردد.

فرضیه اصلی اول - بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه اصلی دوم - بین اجرای حسابداری تعهدی و ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی رابطه معنا داری وجود دارد.

روش تحقیق

پژوهش از لحاظ هدف جزء پژوهش های کاربردی است. هم چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق توصیفی - پیمایشی است. بدین معنی که پیشینه و چهارچوب نظری آن از طریق مطالعات کتابخانه ای، اینترنت و مقالات به صورت قیاسی و جمع آوری اطلاعات برای اثبات یا رد فرضیات به شکل استقرایی می باشد؛ و شیوه پژوهش به صورت همبستگی می باشد.

جامعه آماری

در این تحقیق در این تحقیق جامعه آماری نمونه ایی از کارکنان و مدیران سه دانشگاه علوم پزشکی شرق کشور که بصورت نمونه تعداد ۵۱۵ نفر به صورت تصادفی ساده انتخاب و مورد آزمون با استفاده از در اختیار قرار دادن یک چک لیست سوالات پژوهش در بین آنان مطرح و جمع آوری خواهد شده. که از ابتدای سال ۱۳۹۳ تا پایان سال ۱۳۹۳ به عنوان جامعه آماری پژوهش حاضر می باشد.

نمونه و روش نمونه گیری

روش نمونه برداری در این تحقیق به طور کلی، از نوع «مخلط» است؛ به این صورت که، به دلیل گستردگی دانشگاهها (تعداد سه دانشگاه) و تعداد ۵۱۵ نفر تهیه شده و سپس از بین آنها جامعه نمونه تحقیق با توجه به تعداد افراد هر دانشگاه به صورت یکسان و به صورت طبقه بندی شده تصادفی انتخاب گردید و سپس با مراجعه به دانشگاههای مورد نظر نمونه تحقیق و با توجه به تعداد هر دانشگاه، پرسشگری به صورت «تصادفی ساده» توسط خود محقق انجام شده است.

روش و ابزار گردآوری داده ها

همانطور که پیشتر بحث گردید ابزار گردآوری اطلاعات در این تحقیق به دو روش میدانی و کتابخانه ای جمع آوری گردید. روش مورد استفاده در تحقیقات میدانی استفاده از پرسشنامه (چک لیست) بوده که شامل ۲ قسمت مجزا می باشد بخش اول شامل پرسشهای عمومی در ارتباط با فرد پاسخ دهنده می باشد که شامل ۳ سوال است. بخش دوم شامل پرسشهای تخصصی برای آزمون فرضیات مطرح گردیده که شامل ۱۲ سوال در ۴ بخش می باشد، بدین ترتیب که در بخش الف: پرسش های تخصصی تاثیر اجرای حسابداری تعهدی در کارایی بخش دولتی، سوالات (۱ الی ۶) و سوالات (۷-۱۲) مربوط به اجرای حسابداری تعهدی بر ارایه بهتر صورتهای مالی است.

. هر گویه پرسشنامه با توجه به هدف اصلی و سوالات در نظر گرفته شده و بالطبع جواب هر سوال گامی است در جهت تحقق و تامین هدف اصلی پژوهش و نتایج به وسیله نرم افزار SPSS مورد تحلیل و ارزیابی قرار خواهد گرفت. به عبارتی:

۳ سوال در خصوص متغیرهای دموگرافیک

سوالات ۱ تا ۶ مربوط به فرضیه شماره یک تحقیق

سوالات ۷ تا ۱۲ مربوط به فرضیه شماره دو تحقیق

طرح گردید. در طراحی پرسشنامه (چک لیست) با بهره گیری از منابع تخصصی، پژوهشها و مقالات و همچنین نظرات اساتید راهنما و کارشناسان سعی شده است امکان سنجش و اندازه گیری تخصصی متغیرها فراهم آید. در این تحقیق پرسشهای طرح شده در مقیاس پنج درجه ای لیکرت مورد سنجش قرار گرفته اند.

متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق:

متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش شامل:

۱- متغیرهای مستقل: به متغیری که از طریق آن متغیر وابسته پیش بینی می شود متغیر مستقل گفته می شود. به این متغیر، متغیر-محرك یا درون داد نیز گفته می شود. همچنین متغیری است که توسط پژوهشگر اندازه گیری، دستکاری یا انتخاب می شود تا تاثیر یا رابطه آن با متغیر دیگر اندازه گیری شود (حافظ نیا ۱۳۸۲)

اما متغیر مستقل که مورد بررسی قرار میگیرد حسابداری تعهدی در فرضیه های پژوهش به عنوان متغیرهای مستقل مطرح و تأثیر آنها بر متغیر وابسته مورد بررسی قرار خواهد گرفت. که با استفاده از پرسشنامه (چک لیست) ساخته شده بر اساس استفاده از تحقیقات پیشین و پرسشنامه ساخته شده محقق مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲- متغیر وابسته:

عبارت است از متغیری که تحت تاثیر متغیرهای دیگر است و معمولاً اثرات سایر متغیرها بر روی آن مورد بررسی قرار می گیرد (آذر ۱۳۸۷)

. به عبارتی دیگر، متغیری است که تحت تاثیر متغیر مستقل قرار می گیرد و بر اثر تغییرات آن تغییر می کند. در این پژوهش، کارایی بخش دولتی، صورتهای مالی بعنوان. متغیر وابسته می باشد. برای محاسبه کارایی بخش دولتی و صورتهای مالی با

استفاده از تحقیقات پیشین و پرسشنامه تنظیم شده توسط خود محقق و پاسخ حاصل شده از جامعه آماری مورد نظر می باشد.

۳- متغیرهای کنترلی:

در یک تحقیق اثر تمام متغیرها را بر یکدیگر نمی توان بطور هم زمان مورد مطالعه قرار داد؛ بنابراین باید اثر برخی از متغیرها را کنترل نموده و یا آنها را خنثی کرد، چنین متغیرهایی را کنترلی می نامند رشد فروش شرکت، مخارج سرمایه ای، عمر شرکت، می باشد و نحوه اندازه گیری آنها به شرح ذیل می باشد.

رشد فروش شرکت: که از تغییر میزان فروش در سال جاری و مقایسه آن با سالهای قبل حاصل می گردد.

مخارج سرمایه ای: که از تغییر دارایی های ثابت بین سالهای t و $t-1$ به دست می آید.

عمر شرکت: که میزان فعالیتهای سالانه شرکت را در دوره های متممادی نشان می دهد.

روش تجزیه و تحلیل داده ها

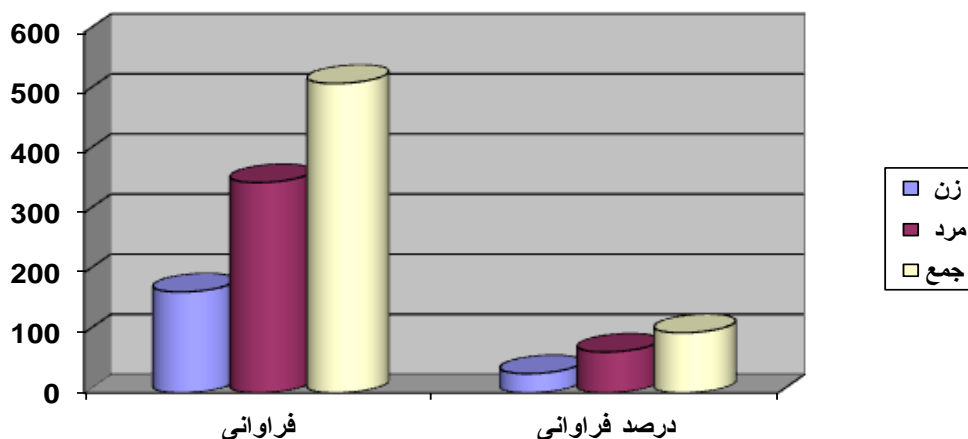
با عنایت به این که تحقیق از دیدگاه روش و ماهیت، از نوع تحقیقات توصیفی-پیمایشی به حساب می آید با توجه به موضوع و فرضیه های تحقیق، جهت انجام تحلیل های آماری از مباحث همبستگی، رگرسیونهای خطی و گام به گام و لحاظ فرضیه های اساسی حاکم بر آنها کمک گرفته خواهد شد. در این تحقیق پس از استخراج ارزشهای هر یک از متغیرها، با استفاده از نرم افزار SPSS به تجربه و تحلیل یافته ها بر اساس مدل های رگرسیون تحقیق که در ادامه ارائه شده است پرداخته می شود. سپس با استفاده از آزمون F معنی دار بودن کل مدل، مورد بررسی قرار گرفته و با استفاده از آزمون t معنی دار بودن ضرایب مدل مورد آزمون قرار می گیرند. یکی از راههای این که تشخیص دهیم مدل رگرسیون دارای خطای تصحیح می باشد یا خیر استفاده از آزمون F و t می باشد. به عبارت دیگر از طریق توزیع t و یا F می توان تشخیص داد که متغیرهای توضیحی حقیقتاً مهم هستند یا خیر.

تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق

جدول (۱) توزیع فراوانی و درصد فراوانی جنسیت

گروهها	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۱۶۵	۳۲٪
مرد	۳۵۰	۶۸٪
جمع کل	۵۱۵	۱۰۰٪

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها در باب فراوانی و درصد فراوانی جنسیت افرادی که به پرسشنامه پاسخ داده اند می توان گفت: ۳۲ درصد از افرادی که به پرسشنامه پاسخ داده اند زن و ۶۸ درصد از آنها مرد بوده اند.



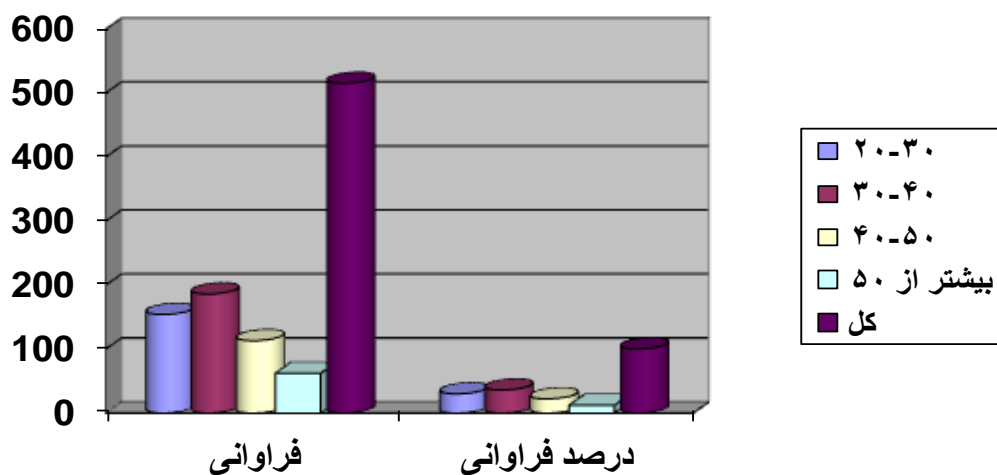
شکل (۱) نمونه نمودار فراوانی و درصد فراوانی جنسیت

اطلاعات مربوط به سن

جدول (۲) توزیع فراوانی و درصد فراوانی سن

گروهها	فراوانی	درصد فراوانی
۲۰-۳۰	۱۵۴	٪۳۰
۳۰-۴۰	۱۸۶	٪۳۶
۴۰-۵۰	۱۱۳	٪۲۲
بیشتر از ۵۰	۶۲	٪۱۲
کل	۵۱۵	۱۰۰

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها در باب فراوانی و درصد فراوانی سن افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند می توان گفت: ۳۰ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند سن شان بین ۲۰-۳۰ سال می باشد. ۳۶ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند سن شان بین ۳۰-۴۰ سال می باشد و ۲۲ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند سن شان بین ۴۰-۵۰ سال می باشد و ۱۲ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند سنشان بیش از ۵۰ سال می باشد.



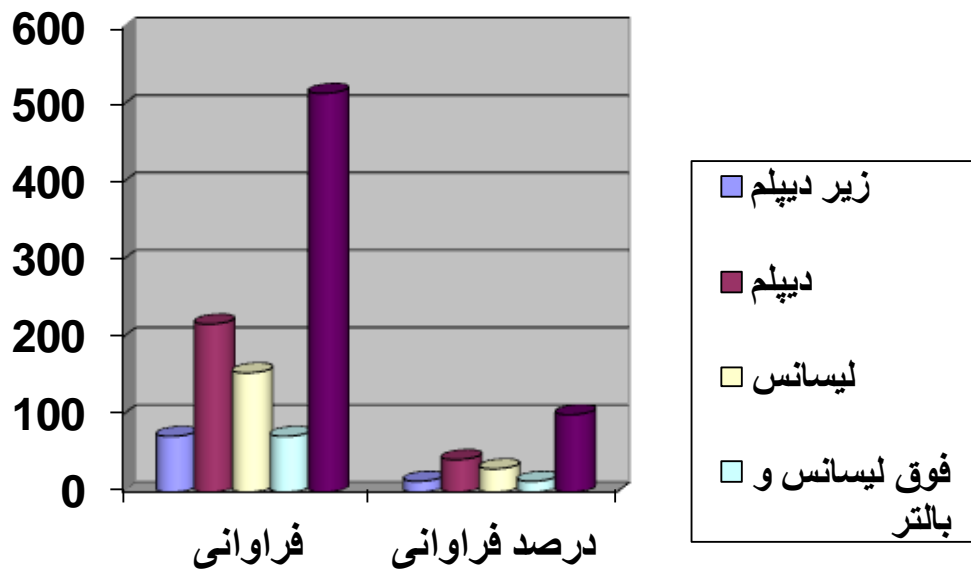
شکل (۲) نمونه نمودار توزیع فراوانی و درصد فراوانی سن

اطلاعات مربوط به جدول تحصیلی

جدول (۳) توزیع فراوانی و درصد فراوانی تحصیلات

گروهها	فراوانی	درصد فراوانی
زیر دیپلم	۷۲	٪۱۴
دیپلم	۲۱۷	٪۴۲
لیسانس	۱۵۴	٪۳۰
فوق لیسانس و بالاتر	۷۲	٪۱۴
کل	۵۱۵	۱۰۰

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها در باب فراوانی و درصد فراوانی تحصیلات افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند می توان گفت: ۱۴ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند زیر دیپلم می باشد. ۴۲ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند دیپلم دارند و ۳۰ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند دارای مدرک لیسانس می باشند و ۱۴ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند فوق لیسانس و بالاتر می باشد.



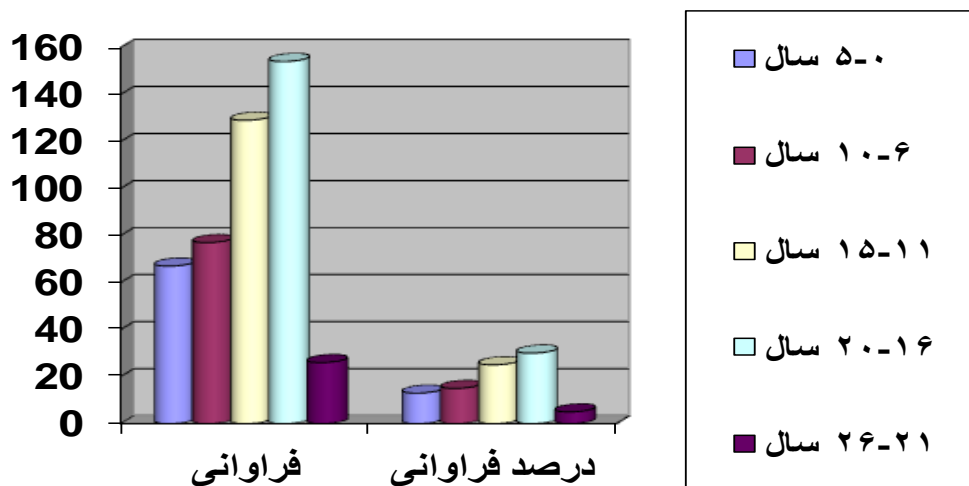
شکل (۳) نمونه نمودار توزیع فراوانی و درصد فراوانی تحصیلات

اطلاعات مربوط به سوابق شغلی

جدول (۴) توزیع فراوانی و درصد فراوانی سوابق شغلی

گروهها	فراوانی	درصد فراوانی
۵-۰ سال	۶۷	٪۱۳
۱۰-۶ سال	۷۷	٪۱۵
۱۵-۱۱ سال	۱۲۹	٪۲۵
۲۰-۱۶ سال	۱۵۴	٪۳۰
۲۵-۲۱ سال	۲۶	٪۵
۳۰-۲۶ سال	۶۲	٪۱۲
جمع کل	۵۱۵	۱۰۰

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها در باب فراوانی و درصد فراوانی تحصیلات افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند می توان گفت: ۱۳ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند دارای ۵-۰ سال سابقه کاری می باشند. ۱۵ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند ۱۰-۶ سال سابقه کاری دارند و ۲۵ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند دارای ۱۵-۱۱ سال سابقه می باشند و ۳۰ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند ۲۰-۱۶ سال سابقه می باشد. ۵ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند دارای ۲۵-۲۱ سال سابقه می باشند و ۱۲ درصد از افرادی که به پرسشنامه ها پاسخ داده اند ۳۰-۲۶ سال سابقه می باشد.



شکل (۴) نمونه نمودار توزیع فرآوانی و درصد فرآوانی تحصیلات

نتایج

در این قسمت با استفاده از داده های منتج از تجزیه و تحلیل داده ها به فرضیات تحقیق پرداخته و درستی و نادرستی آنها بررسی شده است.

بررسی فرض نرمال بودن متغیرها

از آنجایی که نرمال بودن متغیر وابسته به نرمال بودن باقیمانده های مدل می انجامد، لازم است قبل از برازش مدل، نرمال بودن آن کنترل شود.

فرض صفر و فرض مقابل آزمون نرمالیتی به صورت زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{توزیع داده ها نرمال است} \\ H_1: \text{توزیع داده ها نرمال نیست} \end{array} \right.$$

جهت آزمون فرض بالا از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف استفاده شده است. در این آزمون هرگاه سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر در سطح ۰/۹۵ اطمینان رد می شود.

جدول (۵) آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

کارایی بخش دولتی	
تعداد	۵۱۵
میانگین	۰/۴۱۹۷
انحراف معیار	۰/۴۳۹۱
قدر مطلق	۰/۰۶۱
مثبت	۰/۰۶۰
منفی	-۰/۰۶۱

۱/۳۵۰	آزمون کلموگروف اسمیرنوف
۰/۵۲	سطح معنی داری

طبق جدول (۵) آزمون کلموگروف- اسمیرنوف یک تابع توزیع تراکمی مشاهده شده را با یک توزیع تراکمی نظری مقایسه می کند. توزیع نظری می تواند نرمال، یکنواخت، یا پواسن باشد. سطح معنی داری بزرگ $\text{sig} > 0.05$ تعیین می کند که توزیع مشاهده شده با توزیع نظری مربوط است. سطح معنی داری در متغیرهای (کارایی بخش دولتی) از ۰.۰۵ بیشتر می باشد بنابراین توزیع نرمال می باشد.

جدول (۶) آزمون کلموگروف- اسمیرنوف

صورت‌های مالی	
۵۱۵	تعداد
۰/۴۱۸۷	میانگین
۰/۳۸۲۳۱	انحراف معیار
۰/۱۲۷	قدر مطلق
۰/۱۰۴	مثبت
-۱/۲۷	منفی
۱/۰۶۵	آزمون کلموگروف اسمیرنوف
۰/۲۰۷	سطح معنی داری

طبق جدول (۶) آزمون کلموگروف- اسمیرنوف یک تابع توزیع تراکمی مشاهده شده را با یک توزیع تراکمی نظری مقایسه می کند. توزیع نظری می تواند نرمال، یکنواخت، یا پواسن باشد. سطح معنی داری بزرگ $\text{sig} > 0.05$ تعیین می کند که توزیع مشاهده شده با توزیع نظری مربوط است. سطح معنی داری در متغیرهای (صورت‌های مالی) از ۰.۰۵ بیشتر می باشد بنابراین توزیع نرمال می باشد.

۲-۲-۲: آزمون فرضیه اصلی اول: بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی رابطه معنادار وجود دارد. فرض های H_0 و H_1 در این رگرسیون به شکل زیر قابل بیان هستند:

H_0 : بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی رابطه معنادار وجود ندارد.

H_1 : بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی رابطه معنادار دارد.

برای آزمون رابطه بین متغیر وابسته با هر یک از متغیرهای مستقل، فرضیه آماری زیر طراحی شد:

$$\begin{cases} H_0 : B = 0 \\ H_1 : B \neq 0 \end{cases}$$

برای آزمون فرضیه اصلی اول از مدل رگرسیون زیر استفاده شد:

رابطه (۱)

$$\text{Accrual accounting}_i = B_1 + B_2 \text{ efficiency of the public sector}_i + B_3 \text{ Sales Growth}_i + B_4 \text{ cec}_i + B_5 \text{ Growth}_i$$

این مدل با استفاده از روش اثرات ثابت سالانه برآورد شده است. در این روش عرض از مبدا برای هر دوره از زمان (هریک سال) جداگانه محاسبه می شود. متغیرهای مورد استفاده در این فرضیه عبارت است:

* افزایش در کارایی بخش دولتی متغیر به عنوان متغیر وابسته

* اجرای حسابداری تعهدی به عنوان متغیر مستقل

* رشد فروش به عنوان متغیر کنترلی

* مخارج سرمایه ایی به عنوان متغیر کنترلی

* عمر شرکت شرکت به عنوان متغیر کنترلی.

در این مدل ارتباط بین اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی بررسی می شود.

جدول (۷) آزمون فرضیه اصلی اول

متغیر وابسته: افزایش در کارایی بخش دولتی			
متغیرها مستقل و کنترل	ضریب	آماره	احتمال آماره
اجرای حسابداری تعهدی	-۰.۰۸۲۸۷۷	-۲.۳۳۱۷۸	۰.۰۲
رشد فروش	-۰.۰۱۶۹۲۶	-۱.۷۰۰۰۱	۰.۰۸۹۶
مخارج سرمایه ایی	۰.۲۰۷۶۲۳	۲.۵۸۴۷۶۵	۰.۰۰۹۹
عمر شرکت	۰.۰۰۰۰۱۱۵	۲.۸۴۶۴۵	۰.۰۰۴۶
دوربین- واتسون	۲.۰۳۹۹۶	تست وایت	۰.۲۵۵۱۴

مقادیر احتمال آماره بدست آمده حاکی از معنی دار بودن ضریب متغیر اجرای حسابداری در سطح $\alpha=0.5$ می باشد؛ و وجود رابطه ای معنادار بین دو متغیر اجرای حسابداری تعهدی و افزایش در کارایی بخش دولتی می باشد که این رابطه تایید می گردد. یک ملاک برای قدرتمند بودن رابطه خطی، استفاده از مقدار مربع ضریب همبستگی یا اصطلاحاً ضریب تعیین می باشد. به دلیل اینکه ضریب تعیین این مدل $0/2394$ می باشد، در نتیجه حدود ۲۳ درصد افزایش در کارایی بخش دولتی از طریق اجرای حسابداری تعهدی قابل توجیه می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با $0/2294$ است که نشان دهنده قدرت توضیح دهندگی خوبی از این رگرسیون است. این بدان معناست که حدود ۲۲٪ از تغییرات در افزایش در کارایی بخش دولتی متغیر، در نمونه مورد مطالعه در این پژوهش، توسط مدل توضیح داده می شود. متغیرهای کنترلی رشد فروش، مخارج سرمایه ایی و عمر شرکت به دلیل معنی دار بودن، روی افزایش در کارایی بخش دولتی تاثیر داشته اند. یکی از مفروضات رگرسیون استقلال خطاهاست. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. آماره دوربین- واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده می شود که اگر مقدار آماره دوربین-واتسون در فاصله $1/5$ تا $2/5$ قرار داشته باشد فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و می توان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین- واتسون طبق جدول (۸-۴) $2/0399$ می باشد و این عدد نشان می دهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و می توان از رگرسیون استفاده

کرد. علاوه بر آن برای عدم وجود ناهمسانی واریانس از تست وایت استفاده شده است. این پیش فرض به این معنی است که اجزای باقیمانده یا متغیر وابسته در دوره های مختلف، واریانس یکسان داشته باشد. در این آزمون فرضیه همسانی واریانس و فرضیه به معنی رد همسانی واریانس می باشد؛ که با توجه به نتایج این آزمون که در جدول (۷) ارائه شده است برای تست وایت ۰/۲۵۵۱ است که بیانگر وجود آماره احتمال آزمون بیش تر از ۵٪ می باشد بنابراین فرضیه پذیرفته شده و ناهمسانی واریانس رد می شود.

۲-۳- فرضیه اصلی دوم- بین اجرای حسابداری تعهدی و ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی رابطه معنا داری وجود دارد.

برای آزمون رابطه بین متغیر وابسته با هریک از متغیرهای مستقل، فرضیه زیر بیان شد:
بین اجرای حسابداری تعهدی و ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی رابطه معنا داری وجود ندارد.
بین اجرای حسابداری تعهدی و ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی رابطه معنا داری وجود دارد

می توان فرضیه فوق را به صورت فرضیه های آماری زیر طراحی کرد:

$$\begin{cases} H_0 = \beta \geq 0 \\ H_1 = \beta < 0 \end{cases}$$

برای آزمون فرضیه اصلی دوم از مدل رگرسیون زیر استفاده شد.

رابطه (۲) Breakdown of revenues commitment it+B₃ Sales Growth (۲) Accrual accounting_{it}=B₁+B₂ Growth_{it}+B₄ cec_{it}+B₅ Growth_{it}

این مدل با استفاده از روش اثرات ثابت سالانه برآورد شده است. در این روش عرض از مبدا برای هر دوره از زمان (هریک سال) جداگانه محاسبه می شود. متغیرهای مورد استفاده در این فرضیه عبارت است:

- * صورتهای مالی متغیر به عنوان متغیر وابسته
- * اجرای حسابداری تعهدی به عنوان متغیر مستقل
- * رشد فروش به عنوان متغیر کنترلی
- * مخارج سرمایه ایی به عنوان متغیر کنترلی
- * عمر شرکت شرکت به عنوان متغیر کنترلی

جدول (۸) آزمون فرضیه دوم اصلی

متغیر وابسته: صورتهای مالی			
متغیرها مستقل و کنترل	ضریب	آماره	احتمال آماره
اجرای حسابداری تعهدی	-۰.۰۹	-۲.۶۷۱۹۸	۰.۰۰۷۷
رشد فروش	-۰.۰۱۳۱۵	-۱.۳۳۲۲	۰.۱۸۳۲

مخارج سرمایه ای	۰.۲۱۷۰۴۵	۲.۹۴۰۶۰۶	۰.۰۰۳۴
عمر شرکت	۰.۰۰۲۳۲۴	۰.۲۲۷۴۵۳	۰.۸۲۰۱
آماره	۳۴.۹۰۳۹۷	احتمال آماره	۰
ضریب	۰.۲۳۰۵۳۵	ضریب تعدیل شده	۰.۲۲۳۹۳۱
دوربین- واتسون	۲۰.۳۲۸۸۴	تست وایت	۰.۳۷۷۱۷۲

مقادیر احتمال آماره بدست آمده حاکی از معنی دار بودن ضریب متغیر اجرای حسابداری تعهدی می باشد؛ بنابراین فرضیه در سطح ۰/۰۵ رد می شود و وجود رابطه ای معنادار بین دو متغیر اجرای حسابداری تعهدی و ارایه بهتر صورتهای مالی در بخش دولتی تایید می گردد.

یک ملاک برای قدرتمند بودن رابطه خطی، استفاده از مقدار مربع ضریب همبستگی یا اصطلاحاً ضریب تعیین می باشد. به دلیل اینکه ضریب تعیین این مدل ۰/۲۳۰۵۳ می باشد، در نتیجه حدود ۲۳ درصد صورتهای مالی از طریق حسابداری تعهدی قابل توجیه می باشد.

ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۲۲۳۹۳۱ است که نشان دهنده قدرت توضیح دهندگی مناسبی با توجه به تعداد متغیرها از این رگرسیون است.

یکی از مفروضات رگرسیون استقلال خطاهاست. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. آماره دوربین-واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده می شود که اگر مقدار آماره دوربین-واتسون در فاصله ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته باشد فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و می توان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین-واتسون طبق جدول (۸) ۲/۰۳۲۸۸ می باشد و این عدد نشان می دهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و می توان از رگرسیون استفاده کرد. علاوه بر آن برای عدم وجود ناهمسانی واریانس از تست وایت استفاده شده است. این پیش فرض به این معنی است که اجزای باقیمانده یا متغیر وابسته در دوره های مختلف، واریانس یکسان داشته باشد. در این آزمون فرضیه همسانی واریانس و فرضیه به معنی رد همسانی واریانس می باشد؛ که با توجه به نتایج این آزمون که در جدول (۸) ارائه شده است برای تست وایت ۰/۳۷۷۱ است که بیانگر وجود آماره احتمال آزمون بیش تر از ۵٪ می باشد بنابراین فرضیه پذیرفته شده و ناهمسانی واریانس رد می شود.

۳- بحث و نتیجه گیری

در این تحقیق به بررسی تحلیلی-تطبیقی تا ثیر کارایی حسابداری تعهدی در دانشگاههای علوم پزشکی شرق کشور پرداخته شده است با توجه به اینکه حسابداری تعهدی و کاربرد و اجرای آن امروزه در سازمانهای دولتی در مقایسه با حسابداری نقدی مطلوبتر به نظر می رسد زیرا در حسابداری تعهدی مخارج انجام شده با اهداف عملکرد مورد مقایسه قرار می گیرد. نه با بودجه هایی که از قبل مورد توافق قرار می گیرند همچنین نتایج حاصل از اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاههای علوم پزشکی براساس کسب نظرات از جامعه آماری نشان می دهد که حسابداری تعهدی دارای مزایایی چون تسهیل برنامه ریزی و مدیریت منابع مالی بهتر، تسهیل ارزیابی عملکرد، بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف پذیری مالی و ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی، برای بخش دولتی می باشد. سیستم حسابداری تعهدی توان بیشتری برای ارزیابی، اثر بخشی و نتایج عملکرد سازمانهای دولتی دارد و مدیریت می تواند فعالیتهای سازمان را بهتر هزینه یابی کند و افزون بر این سیستم حسابداری تعهدی، تعهدات بلند مدت سازمان و کل وضعیت مالی را بهتر منعکس می کند. در این پژوهش با توجه به بررسی های بعمل آمده از وضعیت اجرای حسابداری تعهدی مشخص گردید که حسابداری تعهدی باعث افزایش در کارایی و

عملکرد بهتر سیستم مالی و حسابداری دانشگاه علوم پزشکی گردیده است. همچنین نتایج فرضیه دوم نشان می دهد که با اجرای حسابداری تعهدی، بین اطلاعات ارایه شده در صورتهای مالی که براساس مبنای تعهدی تهیه می شوند نسبت به مبنای نقدی از لحاظ ویژگی های کیفی اطلاعات تفاوت معنی داری وجود دارد و صورتهای مالی واضح تر بیان گردیده اند که این یکی از مزیت های اجرای حسابداری تعهدی بوده و می تواند ارایه بموقع و بهنگام صورتهای مالی و ثبت رویدادهای تعهدی با فرض اصل تطابق هزینه با درآمد همخوانی داشته و مدیران را در تصمیم گیریهای کلان کمک نماید.

پیشنهادات

۱. ارایه بموقع و بهنگام ثبت رویدادهای تعهدی در حسابها بمنظور اجرای کامل حسابداری تعهدی و کارایی بهتر سازمان علوم پزشکی
۲. تعیین مسئولی مستقل از میان کارکنان شاغل برای مسئولیتهای ایجاد شده ناشی از اجرای حسابداری تعهدی با توجه به شرایط احراز و شرح وظایف آنان، از جمله تعیین مسئول حسابداری اموال، خرید کالا و خدمات،
۳. تصویب قوانین و مقررات الزام آور توسط مجلس شورای اسلامی و تعیین مهلت مناسب (مثلاً پنج سال) برای دولت و شهرداریها برای استقرار نظام حسابداری تعهدی و اصلاح قوانین و مقررات و به منظور تحقق شرایط لازم، برای تعهدی شدن نظام حسابداری و گزارشگری مالی
۴. دسته بندی درآمدها از منظر درجه قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول و تفکیک آنها بر حسب سازگاری با مبنای تعهدی، تعهدی تعدیل شده و نقدی، در دوره های زمانی کوتاه یا میان مدت.
۵. مرور روشهای گردش عملیات طرح نظام نوین مالی در جمع کارکنان مالی جهت تطبیق فرایندهای موجود با فرایندهای مورد انتظار و در نهایت آگاه شدن کارکنان امور مالی از فرایندهای جدید،
۶. اقدامات لازم جهت استفاده از نرم افزارهای مناسب جهت مکانیزه کردن سیستمها یا کامل کردن آنها به صورت یکپارچه،
۷. تشکیل تیم کارشناسی از امور مالی و اداری جهت شناسایی مراکز هزینه،
۸. بررسی و مطالعه ساز و کارهای لازم برای رفع موانع و مشکلات حاکم بر هزینه هایی که در کوتاه مدت با مبنای تعهدی سازگار نیست و فراهم آوردن شرایط لازم، از طریق ارائه راهکارهای مناسب، برای به کارگیری مبنای تعهدی در این قبیل هزینه ها

منابع:

۱. آذر، عادل و رحیم مومنی (۱۳۸۷) "آمار و کاربرد آن در مدیریت" انتشارات دانشگاه پیام نور، جلد ۲، ص ۱۲۴
۲. اسلوب، مهدی (۱۳۹۴) بررسی نقش استقرار حسابداری تعهدی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی، مجله حسابرس بهار ۱۳۸۷ شماره ۴۰ ص ۷۰-۷۵
۳. باباجانی، جعفر و آرزو مددی (۱۳۸۸) «امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران».
۴. جمشیدی، نوید (۱۳۹۲) بررسی کارایی مبنای تعهدی در حسابداری دولتی به عنوان موتور محرک پاسخگویی، مجله تحقیقات مالی، شماره ۸۱، صص ۳۷-۵۳.
۵. حافظ نیا، محمد رضا (۱۳۸۲) "مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی"، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ نهم.
۶. رفیعی، افسانه (۱۳۸۷) "کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی مجله حسابرس، شماره ۴۰، بهار، صص ۹۱
۷. قنبری، محمد علی، سرلک، نرگس، هاشمی، مهدی (۱۳۹۱) نقش سیستم اطلاعات حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران شرکت ملی گاز ایران، سایت نور مگ
۸. موسوی، غلامحسین (۱۳۹۴) بررسی ویژگی‌های کیفی گزارشهای مالی تهیه شده براساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی، مجله حسابرس، شماره ۷، تابستان، صص ۴۸، «نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران»
9. Barton, P. (2014). "The revolution in government accounting". Australian CPA, No. 68 (3),
10. Hannes W. Lampe (2013), Accrual ACCOUNTING - A DRIVER OF LOCAL GOVERNMENT EFFICIENCY
11. Nesbakk, L. G. (2010). "Accrual accounting representations in the public sector-A case of Autopoiesis". Critical Perspectives on Accounting, October, Vol. 12.
12. Tickell, G. (2010). "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". The International Business & Economics Research Journal, Vol. 9, Issue. 11, pp. 71-79

Comparative-Analytical Study on the Effect of Accrual Accounting Efficiency in Medical Universities in East of the Country (Case Study: South Khorasan, Razavi Khorasan and Sistan-Baluchestan)

Seyed Ali Hashemi Zadeh

Masters in Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch

Abstract

This comparative-analytical study examined the effect of accrual accounting efficiency in medical universities at east of the country. This was a practical study in term of objective and methodology of study and finding analysis was done using correlation coefficient models as multiple regression. The statistical population consisted of managers and employees of three medical universities at east and south east of the country. 515 subjects were selected as sample using simple random sampling and were tested. Data were collected by distributing a checklist containing some questions among the subjects. The researcher used SPSS software to analyze questions and hypotheses in order to verify results, statistical analysis and presenting final solutions. The results of first hypothesis showed a significant relationship between accrual accounting and increasing efficiency in the state sector. According to results of second hypothesis, accrual accounting resulted in better presentation of financial statement in the state sector.

Keywords: Accounting Basis, Governmental Accounting, Accrual Accounting
