

تاریخ دریافت: ۹۰/۱/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۰/۳/۱

بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی

دکتر عزیز گرد / عضو هیئت علمی و مدیر گروه حسابداری دانشگاه پیام نور (واحد کرج)
عباس کریمی / کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

سیستم فعلی حسابداری و گزارشگری دستگاههای دولتی ایران، حسابداری نقدی تعدیل شده می باشد که از قابلیت پاسخگویی مناسبی برخوردار نیست. در کشور ما برخی سازمانهای دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده اند. از این رو، بررسی تحلیلی مزایا و معایب این رویکرد ضروریست. هدف اصلی این پژوهش بررسی اثرات تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شهید بهشتی می باشد. در ابتدا نمونه ای به حجم ۱۰۰ نفر انتخاب و پرسشنامه پنج گزینه ای طیف لیکرت به طور تصادفی و با نسبت نمونه به جامعه بین گروهها توزیع شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می گردد و نیز برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیتها کارآتر از حسابداری نقدی می باشد و منجر به کنترل دقیق تر درآمدها و هزینه ها می شود. نهایتاً اینکه حسابداری تعهدی گزارش های مالی دقیق تر و صحیح تری در اختیار مدیران قرار می دهد.

واژه های کلیدی: روش حسابداری نقدی، روش حسابداری تعهدی، بودجه بندی عملیاتی، موجودیها،

دارائیهای ثابت و درآمدها

مقدمه:

در جامعه دموکراسی، گزارشگری مالی، در انجام وظیفه دولت به منظور پاسخگویی به عموم نقش اساسی را بر عهده دارد. پاسخگویی مسئولان دولتی با موازین شرعی منطبق، از لحاظ قانونی لازم‌الاجرا، و از نظر منطقی برای اداره موثر امور مردم ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است (مه‌دوی، ۱۳۷۹، ص ۲)

مسئولان دولتی عملاً باید تسهیلات لازم برای پاسخگویی در زمینه مسائل اقتصادی و مالی و نحوه مصرف کارای منابع محدود را فراهم سازند. با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخگویی، برنامه‌ریزی کنترل امور اقتصادی توسط دولت، جزئی از مسائل استراتژیک مملکت است و غفلت در این امور ممکن است صدمات مخرب و جبران‌ناپذیر اجتماعی به دنبال داشته باشد (باباجانی، ۱۳۷۹، ص ۳).

با توجه به گزارشات حاصل از سیستم فعلی حسابداری دولتی می‌توان گفت که این سیستم جهت برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل دارای چارچوب از پیش طراحی شده است. در این سیستم، مدیران دولتی مسئول مخارج، به منظور نشان دادن اینکه وجوه طبق مجوز دریافتی قانونگذار هزینه شده است، گزارشهایی درباره وظیفه مباشرتی خود، تهیه و تنظیم می‌کنند. به نظر می‌رسد که سیستم فعلی حسابداری در بخش عمومی، نگرانی‌های پاسخگویی سنتی را برطرف می‌سازد، اما برای اهداف برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیستند و زمینه لازم برای پاسخگویی مدیران در برابر عملکرد خود و دستگاه متبوعشان را فراهم نمی‌کنند. همچنین کنترل اثربخش برنامه‌های دولت و ارزیابی آن ناممکن است. در واقع اطلاعات دریافتی از سیستم فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای دستیابی به اهداف کارایی و اثربخشی تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶، ص ۳).

از مزایای حسابداری تعهدی که از روشهای نوین در سطح جهانی است، افزایش نظارت و کنترل بر امور مالی و ثبت به موقع اعتبارات واریزی و هزینه‌های، تعیین دقیق سرمایه و اموال و استهلاک آنها و محاسبه قیمت تمام شده خدمات را می‌توان ذکر کرد. در این مقاله، دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی و واحدهای تابعه آن به عنوان نمونه موردی انتخاب و سعی شده است اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه مزبور مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن به سایر دانشگاههای علوم پزشکی کشور، تعمیم داده شود.

بیان مسئله:

روش حسابداری مورد استفاده در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی و واحدهای تابعه و نیز بیمارستانهای مستقل، حسابداری نقدی تعدیل شده می باشد که بررسی های انجام شده نشان می دهد که در اغلب موارد اطلاعات مربوط به حساب موجودیها، اموال و داراییهای ثابت و حساب درآمدها مطابق الزامات استانداردهای حسابداری تهیه و نگهداری نمی شود، بطوریکه درآمدها تا زمان وصول، شناسایی و در دفاتر ثبت نمی شوند، یعنی بخش عمده ای از درآمدهای مراکز بهداشتی، درمانی که به صورت مطالبات از سازمانهای بیمه گر می باشد، هیچ ثبتی بابت آنها در دفاتر تا هنگام وصول صورت نمی گیرد و نیز در خصوص پرداختهای دانشگاه، تنها آن پرداختهایی که بابت آنها وجه نقد پرداخت می شود، در دفتر منعکس می شود که به چهار صورت پیش پرداخت، علی الحساب، تنخواه گردان و هزینه های نقدی می باشد و در خصوص هزینه هایی که تحمل شده ولی بابت آنها وجهی پرداخت نشده، ثبتی در دفاتر صورت نمی گیرد. تمام ضعفهای قید شده، برگرفته از بکارگیری روش حسابداری نقدی تعدیل شده در دانشگاههای علوم پزشکی می باشد که بر این اساس و در راستای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، جهت تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیتهای و دریافت بهای آن، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی درصدد تغییر روش حسابداری خود و دانشگاههای علوم پزشکی از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل برآمد که بر این اساس هیئت امنای دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی در ماده ۱۳ آیین نامه مالی معاملاتی خود، کاربرد مبانی حسابداری تعهدی کامل را در کلیه عملیات مالی خود اعم از وجوه، داراییها، بدهیها و هزینه های خود تصویب و الزامی نموده است. در اینجا با توجه به انتخاب دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی به عنوان نمونه مورد بررسی، به بیان برخی دلایل و ضرورت های تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل در دانشگاه علوم پزشکی مذکور می پردازیم.

مزایای اصلاح حساب موجودیها در نتیجه به کارگیری روش حسابداری

تعهدی به جای روش نقدی :

- موجب تقویت ساختار کنترل های داخلی دانشگاه در جهت حفاظت از موجودیها می شود.
- دسترسی به اسناد حسابداری مصرف موجودیها و به تبع آن محاسبه سود و زیان واحدها را تسهیل و امکان پذیر می نماید.

- منجر به ارائه اطلاعات واقعی مربوط به موجودیها به مدیریت دانشگاه علوم پزشکی شده و به آنان در اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی یاری می‌رساند.
- منجر به ارائه صورتهای مالی اساسی طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد.
- فرایند حسابرسی دانشگاه علوم پزشکی و واحدهای تابعه را تسهیل می‌نماید.

مزایای اصلاح حساب داری‌های ثابت در نتیجه تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی :

- اصلاح حساب اموال و تجهیزات در نتیجه به کارگیری روش تعهدی منجر به راه‌اندازی سیستم‌های نرم‌افزاری می‌گردد.
- منجر به حفاظت از اموال و تجهیزات دانشگاه و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب می‌شود.
- منتهی به دقت بخشیدن به فرایند محاسبه استهلاک و به تبع آن انعکاس مناسب‌تر سود و زیان واحدها می‌شود.
- منجر به ارائه اطلاعات واقعی تر و قابل اتکاتر به مدیریت ارشد دانشگاه علوم پزشکی و واحدهای تابعه شده و به مدیریت در برآورد نیازها و سنجش امکانات و اتخاذ تصمیمات مناسب یاری می‌رساند.
- با توجه به اهمیت مبلغ داری‌های ثابت دانشگاه علوم پزشکی و واحدهای تابعه، اصلاح حساب داری‌های ثابت منجر به ارائه صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری، بویژه ترازنامه صحیح‌تر می‌شود.

مزایای اصلاح حساب درآمد در نتیجه استقرار سیستم حسابداری تعهدی به جای حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و واحدهای تابعه :

- به دلیل به کارگیری نرم‌افزار در شناسایی درآمد بر مبنای تعهدی سرعت دسترسی به اطلاعات به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد. اصلاح حساب درآمدها و به کارگیری روش تعهدی حصول اطمینان از شناسایی تمامی درآمدهای کسب شده را امکان‌پذیر می‌نماید. امکان مطابقت اقلام مصرف شده جهت هر یک از واحدها برای خدمات ارائه شده با درآمد هر واحد و صورتحسابهای ارسالی فراهم می‌شود.
- به کارگیری روش حسابداری تعهدی منجر به ارائه اطلاعات واقعی‌تر مربوط به عملکرد شده و

به مدیریت در اتخاذ تصمیمات مناسب مدیریتی یاری می‌رساند. اعمال روش تعهدی در شناسایی درآمدها موجب ارائه صورتهای مالی مطابق الزامات استانداردهای حسابداری شده و امکان مقایسه نتایج عملکرد دوره‌های مختلف را فراهم می‌آورد. رویکرد شناسایی درآمد به روش تعهدی موجب بازنگری در روشهای اجرایی و فرایند کسب درآمد و به خصوص دربخش مالی شده و ضمن تقویت کنترلهای داخلی در بخشهای مختلف، موجب افزایش بهره‌وری می‌شود.

- دست آخر اینکه شرایط لازم برای تهیه سود و زیان بر حسب هر یک از واحدها و مراکز درآمدی و ارزیابی عملکرد واحدها فراهم می‌شود.

با توجه به موارد فوق الذکر این سوال کلی مطرح می‌شود که تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل، در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی چه اثراتی بر عملکرد مالی و عملیاتی آن دارد؟ بیان نظرات هیئت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری:

به طور کلی، هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی که استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی نموده‌اند، به شرح زیر می‌باشند:

- هیئت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و حکومت‌های محلی آمریکا^۱
- هیئت رایزنی حسابداری دولت فدرال^۲
- فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳
- هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بنیاد تحقیقات استرالیا^۴
- کمیته حسابداری و حسابرسی بخش عمومی انجمن حسابداران خیره کانادا^۵
- و انجمن حسابداران زلاندنو^۶

اهم مشکلات و نارسائی‌های سیستم مالی نقدی:

الف) سیستم حسابداری نقدی فارغ از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب، قادر به انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاههای دولتی نیست؛ زیرا بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها منعکس نمی‌گردد.

ب) به تبع عدم هوشمندی سیستم حسابداری نقدی، در این سیستم اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت بر هزینه امکان‌پذیر نبوده و در نتیجه بکارگیری بهینه منابع در خدمت‌رسانی مؤثرتر به

شهروندان با مانع جدی مواجه است.

ج) اشکالات ساختار سازمانی و عدم وجود یکپارچگی در وظایف واحدهای متنوع بخش مالی اعم از سیستم‌های اجرایی، کنترلی، حسابرسی و بودجه‌ریزی نیز از مسائل و مشکلات قابل اعتنا در سیستم حسابداری نقدی است.

برتری های روش حسابداری تعهدی بر روش نقدی:

- قابلیت اعتماد مطلوبتر اطلاعات
- برخورداری از کارایی و کیفیت مناسبتر و قابلیت فهم بهتر
- انعکاس اطلاعات مرتبط و مناسبتر برای تصمیم‌گیری‌های زمانی
- صورت‌های مالی تهیه شده قابلیت مقایسه بهتری دارد و اطلاعات آن به حدی شفاف است که تصمیم‌گیری را برای کلیه مسئولان و خصوصاً دست‌اندرکاران امور مالی و حسابداری سازمان روشن‌تر و شفاف‌تر می‌نماید
- کارایی بیشتر عناصر حسابداری در صورت‌های مالی تهیه شده.

بودجه‌بندی عملیاتی:

با توجه به تعریف بودجه می‌توان گفت بودجه‌بندی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات، وظایف، برنامه، فعالیت‌ها، طرحها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های ذی‌ربط را بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام شده محاسبه و تعیین می‌کند، لذا ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملیات و قیمت تمام شده آنان بر پایه اهداف و مقاصد دولت است که در آن بخشی از هزینه‌های عمومی و استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای به واحدهای عملیاتی برنامه و فعالیت‌ها تخصیص می‌یابد.

اجرای بودجه عملیاتی مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به علت تعیین هزینه‌های واقعی برنامه و فعالیت‌ها است. پس روند بودجه‌بندی عملیاتی سرآغازی برای عبور از حسابداری نقدی به طرف حسابداری تعهدی است. در این بودجه‌بندی، هماهنگی طبقه‌بندی‌های بودجه و حسابداری و تطبیق آن‌ها با ترکیب‌های یک سازمان و از طرفی ارتباط بین برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی از ضروریات بودجه‌ریزی عملیاتی برای ایجاد اطلاعات کافی و مدیریت منابع و وجوه است. طبقه‌بندی

عملیاتی نشان می‌دهد افزایش هزینه بهای تمام شده به دلیل افزایش حجم عملیات و یا افزایش هزینه‌ها برای حجم ثابت است. برای اجرایی شدن بودجه عملیاتی ابتدا باید وظایف هر دستگاه مشخص شود و بعد با استفاده از الگوهای استاندارد و تکنیک‌های موجود، قیمت تمام شده را تعریف کرد، سپس به آنها اعتبار تخصیص داد.

پرسش‌های تحقیق:

- ۱- آیا به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی که مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرحها و فعالیتهای آن می‌باشد منجر به بهبود عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد؟
- ۲- آیا برقراری حسابداری تعهدی، در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب کاراتر از حسابداری نقدی می‌باشد؟
- ۳- آیا حسابداری تعهدی منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداختها می‌شود؟
- ۴- آیا حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای برنامه‌ها و عملیات در اختیار مدیران دانشگاه قرار می‌دهد؟
- ۵- آیا برقراری سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی، منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودیها، داراییهای ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌شود؟

فرضیه‌های پژوهش:

- با توجه به پرسش‌های پژوهش که در قسمت قبل مطرح شد فرضیه‌های پژوهش در قالب پنج فرضیه به شرح زیر تدوین گردیده است:
- ۱- به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی که مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرحها و فعالیتهای آن می‌باشد، منجر به بهبود عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد.

۲- برقراری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی، برای تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب بسیار کارآتر از حسابداری نقدی می‌باشد.

۳- حسابداری تعهدی منجر به کنترل دقیق تر درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداختها می‌شود.

۴- حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق تر و صحیح تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای برنامه‌ها و عملیات در اختیار مدیران دانشگاههای علوم پزشکی قرار می‌دهد.

۵- برقراری سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی، منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودیها، داراییهای ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد.

روش پژوهش:

این پژوهش به صورت پیمایشی- میدانی می‌باشد و انجام آن با استدلالهای استقرایی- میدانی صورت گرفته است، بدین معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتابها، مقالات و سایتها به صورت استدلال قیاسی و جمع آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها به صورت استدلال استقرایی بوده است. این پژوهش از نوع دیگر تحلیلی کاربردی است که در نهایت نتایج آن به مسئولین دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر دستگاههای مربوطه ارائه خواهد شد.

جامعه آماری پژوهش:

جامعه آماری این پژوهش را ۲۴۴ نفر تشکیل می‌دهد که حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی (به عنوان صاحب نظر) ۶۰ نفر، رؤسای حسابداری واحدهای تابعه ۵۰ نفر، کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه ۱۳۴ نفر هستند. نمونه‌ای به حجم ۱۰۰ نفر از طریق فرمول کوکران انتخاب و پرسشنامه پنج گزینه‌ای طیف لیکرت به طور تصادفی و با نسبت نمونه به جامعه بین گروهها توزیع شد.

جمع آوری داده‌ها و ابزار اندازه‌گیری:

جمع آوری داده‌ها از راه پرسشنامه حاوی ۲۹ پرسش با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت صورت گرفته است، چون اطلاعات پرسشنامه به صورت کیفی (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) بود، بنابراین اطلاعات کیفی پرسشنامه‌ها به منظور تجزیه و تحلیل و محاسبه پارامترها و انجام آزمون‌های آماری به صورت کمی در چارچوب اعداد (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) درآورده شده است.

معرفی تکنیک آماری مورد استفاده:

در این تحقیق از آزمون t تک نمونه‌ای^۷ و آزمون t دو نمونه مستقل بهره خواهیم برد که در این قسمت به تشریح آنها خواهیم پرداخت:

آزمون student t :

به منظور آزمون کردن فرض برابری میانگین جامعه با یک مقدار عددی از این آزمون بهره برده می‌شود. فرض آماری این آزمون عبارت است از:

$$H_0: \mu = a$$

$$H_1: \mu \neq a$$

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

که در آن a یک مقدار عددی می‌باشد آماره آزمون نیز عبارت است از: نحوه استنباط در مورد رد یا پذیرش H_0 بشرح زیر است:

روش تصمیم‌گیری: H_0 در سطح معنا دار α رد می‌شود اگر: $t \geq t_{(df, \alpha/2)}$

و یا سطح معناداری محاسبه شده (sig) کوچکتر از ۰.۵٪ باشد.

پایایی پرسشنامه تحقیق:

بررسی پایایی پرسشنامه یکی از شیوه‌های مطالعه کیفیت و دقت تست و پرسشنامه می‌باشد. پایایی یا اعتمادپذیری پرسشنامه دارای دو معنای متفاوت می‌باشد: یک معنای پایایی، ثبات و پایایی نمرات آزمون در طول زمان است، بدین معنا که اگر یک آزمون چند بار درباره یک آزمودنی اجرا شود،

نمره وی در همه موارد یکسان می‌باشد. معنای دوم پایایی به همسانی درونی آن اشاره دارد و مفهوم آن این است که سوالهای آزمون تا چه اندازه با هم همبستگی متقابل دارند. اگر ضریب پایایی درونی آزمون کم باشد بدان معناست که سوالهای مختلف آزمون متغیر واحدی را اندازه‌گیری نمی‌کنند. به عبارت دیگر آزمون ممکن است دارای نقص در سنجش و اندازه‌گیری باشد. برای بررسی همبستگی متقابل از تکنیکهای متفاوتی استفاده می‌شود، یکی از این تکنیکها، آلفای کرونباخ می‌باشد که بر اساس سنجش سازگاری درونی پرسشنامه شکل گرفته است. در این تحقیق از آلفای کرونباخ در جهت بررسی میزان موفقیت پرسشنامه بهره خواهیم برد:

جدول شماره ۱ مقدار ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک مولفه‌های پرسشنامه

No. of Items	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	Cronbach's Alpha
35	.839	.819

در جدول شماره ۱ مقدار ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک مولفه‌های پرسشنامه به همراه مقدار مشابه آن که بر اساس مقادیر استاندارد شده محاسبه می‌گردد (این معیار کمتر تحت تاثیر خطای نظامدار _ پراکنش غیر متعارف _ قرار می‌گیرد) ارائه شده است، با بررسی مقادیر موجود در جدول بالا در می‌یابیم که میزان آلفای کرونباخ ارائه شده از نظر مقدار مناسب می‌باشد، به عبارت ساده‌تر پرسشها دارای همبستگی متقابل نسبتاً مناسبی می‌باشند و می‌توان اظهار داشت که پرسشهای مورد نظر همگی یک متغیر (یک صفت) را اندازه‌گیری می‌کنند.

آمار توصیفی داده‌ها:

جدول شماره ۲ بررسی سمت پاسخگویان در نمونه مورد مطالعه

سمت			
درصد تجمعی	درصد	فراوانی	
۲۷,۰	۲۷,۰	۲۷	رؤسای حسابداری واحدهای تابعه
۷۶,۰	۴۹,۰	۴۹	کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه
۱۰۰,۰	۲۴,۰	۲۴	حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی
	۱۰۰,۰	۱۰۰	کل

تجزیه و تحلیل استنباطی فرضیات پژوهشی:

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرایندی است که طی آن داده‌هایی که از طریق بکارگیری ابزار جمع‌آوری اطلاعات حاصل شده‌اند (طی یک سیستم جمع‌آوری دارای اعتبار و روایی) کدبندی، تلخیص و توصیف و در نهایت پردازش می‌شوند. در این فرآیند، داده‌ها با بکارگیری تکنیک‌های آماری هم از لحاظ مفهومی و هم از جنبه تجربی پالایش می‌شوند. بدیهی است توجه به ابعاد مفهومی فرضیه پژوهشی نقش مهمی در نیل به این مقصود دارد.

در این قسمت تحلیل استنباطی فرضیات ۱ و ۲ تحقیق ارائه می‌گردد.

فرضیه شماره یک:

به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی که مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرحها و فعالیتهای هر سازمان می‌باشد منجر به بهبود عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد. با توجه به اینکه میزان اطلاعات از کمی نمودن پرسشها در مقیاس طیف لیکرت حاصل شده است، لذا میزان امتیازات مقداری بین ۱ تا ۵ می‌باشد، بنابراین با آزمون کردن فرض تساوی میانگین جامعه با مقدار ۳ (مقدار میانی امتیازات قابل کسب) می‌توان ابعاد فرضیه را روشن نمود. در تحلیل آماری این قسمت با ارائه فرضیه آماری در خصوص تنظیم فرض H_0 و H_1 توضیحات لازم ارائه می‌گردد.

در جدول زیر آماره‌های توصیفی در خصوص متغیر فرضیه مزبور ارائه شده است. میانگین متغیر

مورد بررسی برابر با ۴٫۶ و انحراف معیاری برابر با ۴۹ محاسبه گردیده است.

جدول ۲-۳ آماره‌های توصیفی در خصوص متغیر فرضیه شماره یک

خطای معیار میلگین	انحراف معیار	میلگین	N	
.۰۴۹۵۵	.۴۹۵۵۴	۴٫۶۲۰۰	۱۰۰	تاثیر به کارگیری حسابداری تعهدی و بودجه عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه

در جدول ۳-۳ آماره آزمون t، مقدار Sig (سطح معناداری) و درجه آزادی و بازه اطمینان تفاضل مشاهدات از میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪ ارائه شده است:

جدول ۳-۳ آماره آزمون t در فرضیه شماره یک

۳ = Test Value					
بازه اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل مشاهدات از میلگین		میلگین تفاضل مشاهدات از میلگین	Sig. (one-tailed)	df	t
بالا	پایین				
۱٫۷۱۸۳	۱٫۵۲۱۷	۱٫۶۲۰۰	۰۰۰	۹۹	۳۲٫۶۹۲
تاثیر به کارگیری حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه					

فرض آماری مورد بررسی این متغیر به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

H_0 : میانگین متغیر مورد بررسی کوچکتر مساوی عدد سه (میان) می‌باشد
 H_1 : میانگین متغیر مورد بررسی بزرگتر از عدد سه (میان) می‌باشد

مقدار آماره آزمون t برابر با ۳۲٫۶۹۲ با درجه آزادی ۹۹ محاسبه شده است. رد فرض H_0 در سطح معنادار ۵٪ ($\text{sig} < .05$) نشان گر آن است که میانگین امتیاز متغیر "تاثیر به کارگیری حسابداری تعهدی و بودجه عملیاتی در دانشگاه بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه" در جامعه هدف

بزرگتر از ۳ (مقدار میانی دامنه مقادیر ممکن_ قابل اخذ_ متغیر مورد بررسی) برآورد می‌گردد. بنابراین تاثیر به کارگیری حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه در سطح معنادار ۵٪ تایید می‌گردد. سایر فرضیات پژوهش نیز به ترتیب فرضیه فوق مورد آزمون قرار گرفته و در سطح معنادار ۵٪ تایید و اثبات گردیدند.

نتیجه‌گیری:

نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد:

۱. به کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی که مستلزم تهیه بودجه عملیاتی برای طبقه‌بندی صحیح و دقیق برنامه‌ها و طرحها و فعالیتهای هر سازمان می‌باشد منجر به بهبود عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دستگاه می‌گردد.
 ۲. برقراری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه و عملیات در قالب اعتبارات مصوب کارآتر از حسابداری نقدی می‌باشد.
 ۳. برقراری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداختها می‌گردد.
 ۴. حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و اجرای برنامه‌ها و عملیات در اختیار مدیران دانشگاه قرار می‌دهد.
 ۵. برقراری سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی شهیدبهشتی منجر به تهیه و نگهداری سه حساب اصلی موجودیها، داراییهای ثابت و درآمدها، طبق الزامات استانداردهای حسابداری می‌گردد.
- با توجه به فرضیاتی که در این تحقیق مطرح و تایید گردید، برقراری حسابداری تعهدی کامل و بودجه‌بندی عملیاتی می‌تواند نقش بسزایی در ارتقای عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی داشته باشد که نهایتاً منجر به افزایش کمیت و نیز بهبود کیفیت خدمات پزشکی آموزشی و درمانی دانشگاه از طریق ارائه گزارشهای مالی دقیق و صحیح به مدیران جهت تصمیم‌گیری بهینه گردد.

پیشنهادهای کاربردی:

موارد پیشنهادی جهت ارتقاء کیفیت عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاههای علوم پزشکی در راستای تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی:

۱. استقرار یک سیستم نرم افزاری حسابداری با قابلیت‌ها و استانداردهای لازم بوسیله یک شرکت مجرب و متخصص در این امر با ارائه خدمات پشتیبانی با کیفیت مناسب
 ۲. تشکیل کارگروهی با اعضای متخصص و مجرب در امر حسابداری تعهدی جهت ارائه آموزش لازم و مناسب به پرسنل مالی ستاد و واحدهای تابعه
 ۳. نظارت موثر و مستمر توسط مدیر کل مالی بر مناسب بودن کیفیت آموزش توسط کارگروه به واحدهای تابعه
 ۴. تشکیل جلسه هفتگی با رؤسای حسابداری واحدهای تابعه توسط مدیریت مالی دانشگاه و آشنا شدن با نقصها و ضعفهای موجود و سعی در برطرف کردن آنها
 ۵. تعریف ثبتهای حسابداری مطابق با استانداردها و اصول و مفاهیم حسابداری و نظارت موثر و مستمر بر واحدهای تابعه در انجام صحیح این ثبتهای حسابداری توسط کارگروه مربوطه
 ۶. انتخاب افراد مجرب و متخصص در امر حسابداری به عنوان رؤسای حسابداری واحدهای تابعه جهت پیشبرد سریع و صحیح حسابداری تعهدی در واحد مربوطه
 ۷. برای برقراری سیستم حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در هر یک از مراکز آموزشی، پزشکی، درمانی می‌بایستی ابتدا شناخت جامع و کاملی از عملیات و امکانات آن واحد به دست آورد و سپس به فراخور آن برنامه‌ریزی و اجرا نمود.
- چنانچه موارد فوق‌الذکر در دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی عملی گردد، با توجه به فرضیاتی که در این تحقیق مطرح و تایید گردید، برقراری حسابداری تعهدی کامل و بودجه‌بندی عملیاتی می‌تواند نقش بسزایی در ارتقای عملکرد مالی و به تبع آن عملکرد عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی داشته باشد که نهایتاً منجر به افزایش کمیت و نیز بهبود کیفیت خدمات پزشکی آموزشی و درمانی دانشگاه مذکور می‌شود.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Governmental Accounting Standard Board
- 2- Federal Accounting Standards Advisory Board
- 3- International Federation of Accountant
- 4- Public Sector Accounting Standard Boards Australian Accounting Research Foundation
- 5- Public Sector Accounting And Auditing Committee of Canadian Institute of Chartered Accountant
- 6- New Zealand Society of Accountant.
- 7- t student

منابع و ماخذ:

- (الف) منابع فارسی**
۱. باباجانی، جعفر. ۱۳۸۵، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ دوم.
 ۲. صبوری، مصطفی. ۱۳۸۶، شفافیت بودجه‌ای، فصلنامه حسابر، شماره ۳۷.
 ۳. مهدوی، غلامحسین. ۱۳۷۹، نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، مجله حسابر، سال دوم، شماره ۷.
 ۴. حسینی، عراقی، حسین سید و یحیی آقالو. ۱۳۸۷، حسابداری دولتی نظری و عملی.
 ۵. حسن آبادی، محمد و علیرضا صراف، ۱۳۸۹، کاربرد اصلاحات عملکردی در نام بودجه ریزی.
 ۶. رفیعی، افسانه. کاربرد مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی، سایت انجمن تخصصی حسابداری.
 ۷. سایت مدیریت و برنامه‌ریزی سابق، پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی، ۱۳۸۵، تهران، سایت مدیریت و برنامه‌ریزی سابق.
 ۸. طریقی، علی. ۱۳۸۸، ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری.
 ۹. نمازی، محمد. ۱۳۸۷، بررسی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابر، سال هفتم، شماره ۲۶ و ۲۷.
 ۱۰. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۳.
 ۱۱. آذر، عادل و منصور مومنی. ۱۳۸۷، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، چاپ یازدهم.
12. Barrett, P. (1993), 'Managing in an Accrual Accounting Environment', paper presented to RIPA Conference (Canberra, 26 February)
 - 13- Federation Experts Comtables Europeens (FEE)(2007), "Accrual Accounting in the Public Sector", paper of the FEE Public Sector Committee.
 - 14- Hepworth N. (2003) "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government", Public Money & Management Review 23(1), pp 37-43.
 - 15- McNamee Patric, Daniel D, Edward, C.(1999) "Understanding GASB 34's Infrastructure Reporting Requirements", price water house coopers ,oct.
 - 16- McPhee Ian (2006) "How accrual accounting enhances governance and accountability" CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference.
 - 17- Robinson Marc (2002), Accrual Accounting and The Public Sector ,working paper.
 - 18- Singh R 2005 <Accrual accounting in the public sector: a case study of the _nancial reporting of local government councils in Fiji, The Fourth Accounting History International Conference, Braga, Portugal, 1st January 2005-31st December 2005.
 - 19- Thomas H. Beechy (2007), "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?" The

Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Volume 12(3), article 4.

20- Todor Tiron, A. Mutiu (2005), "Cash versus Accrual Accounting in Public Sector", Studia Oeconomica, nr. 1, 2006, 3651-.

21- Wynne, A. (2003), "Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?", Paper for a Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras, Portugal, 3-6 Sept. 2003.

