

فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی (5)، پاییز 1392، صص. 40-53.

بررسی میزان تفاوت حسابداری نقدی با تعهدی و تأثیر آن بر منابع و مصارف در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان

دکتر محمدرضا ملکی¹، دکتر کامران حاجی نبی²، مقداد راحتی^{3*}، رضا نعناکار⁴، محمد بهشتی⁵
تاریخ دریافت: 1392/04/26 تاریخ اصلاح نهایی: 1393/02/29 تاریخ پذیرش: 1393/06/05

چکیده

مقدمه: با توجه به اینکه نظام مالی سازمان های دولتی ایران توان ارائه اطلاعات جامع را ندارد و در تمامی دستگاه های دولتی به ویژه در بخش سلامت با محدودیت و ارزشمندی منابع روبرو است، نیازمند استقرار نظام جامع مالی برای ارائه اطلاعات به مدیران است. لذا، در راستای استقرار نظام حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان پژوهش حاضر به بررسی میزان تفاوت حسابداری نقدی با تعهدی و تأثیر آن بر منابع و مصارف پرداخته است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر توصیفی تحلیلی است که داده های مورد نیاز آن از صورت های مالی سال 1390 دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان استخراج شده است. ابزار گردآوری داده ها، فرم های مربوط به داده های حسابداری تعهدی و داده های حسابداری نقدی بوده است. برای تحلیل داده ها از آمار توصیفی و آزمون پارامتری t دو نمونه ای استفاده شده است.

یافته ها: بین منابع شناسایی شده در مبنای حسابداری نقدی نسبت به منابع شناسایی شده در مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار وجود دارد. هم چنین، حسابداری تعهدی از نظر مصارف نیز با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار دارد؛ به طوری که رشد منابع با ثبت به روش تعهدی 124 درصد و رشد مصارف 102 درصد است.

نتیجه گیری: با استقرار نظام حسابداری تعهدی، می توان افزون بر شناسایی دارایی ها و بدهی های جاری و غیر جاری و درآمدها و هزینه های وصول شده و وصول نشده، به بررسی کفایت مالی برای حفظ سطح ارائه خدمات و ایفای تعهدات در قبال جامعه و هم چنین، ارزیابی عملکرد مالی و تخصیص منابع پرداخت.

واژه های کلیدی: حسابداری نقدی، حسابداری تعهدی، منابع، مصارف.

1. دانشیار مدیریت خدمات بهداشتی درمانی؛ استاد مدعو دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
2. استادیار مدیریت خدمات بهداشتی درمانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
3. کارشناسی ارشد مدیریت خدمات بهداشتی درمانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
4. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی؛ دبیر شورای سیاست گذاری و دبیر کمیسیون تحول اداری دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان.
5. کارشناسی ارشد مدیریت دولتی؛ مدیر امور مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: mrahati90@yahoo.com

مقدمه

تغییر نظام حسابداری به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را ارائه می‌کند، گامی مهم در این زمینه برداشت (6-7).

یکی از نظام‌های جایگزین، که از روش‌های نوین مالی در سطح جهان است، نظام حسابداری تعهدی است (4). به طوری که در طول دهه گذشته اصلاح نظام مالی با جایگزینی یا انتقال نظام حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی شبه تجاری شروع شده است (8). این مبنا بر اندازه‌گیری معامله‌ها و رویدادهای واقعی تأکید دارد و باعث افزایش مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگام بودن، کامل و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری می‌شود (9).

در بخش سلامت نیز از یک طرف به دلیل این که در شرایط حاضر، افزایش هزینه‌های مراقبت سلامت و کاهش نرخ رشد اقتصادی بیمارستان‌ها، مانند یکی از مصرف‌کنندگان اصلی نظام سلامت، دغدغه‌هایی را برای مدیران اجرایی و سیاست‌گذاران حوزه سلامت ایجاد کرده است و از طرف دیگر به دلیل حجم منابعی که در این بخش هزینه می‌شود و محدودیت آن منابع، تصمیم‌گیرندگان نیازمند در اختیار داشتن اطلاعات مفید هستند (3، 10 و 11).

بر اساس موارد بالا و نیز به دلیل این که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در راستای اجرای بند الف ماده 20 قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی جمهوری اسلامی ایران و ماده 16 قانون مدیریت خدمات کشوری، برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها و دریافت بهای آن، درصدد تغییر روش

در دنیای امروز، پیشرفت بر اساس دستیابی بیش‌تر به اطلاعات و فن‌آوری پایه‌گذاری شده است. درستی تفکر، بینش و اطلاعات لازم از وضعیت موجود و توانایی ایجاد تحول و تغییرات لازم از عواملی است که مدیریت را در رسیدن به هدف‌های عالی سازمان یاری می‌کند (1). حتی واحدهای کوچک اقتصادی را هم نمی‌توان بدون استفاده از اطلاعات صحیح و به‌هنگام اداره کرد (2).

از میان اطلاعات مختلفی که مدیران برای اتخاذ تصمیم‌های اصلی نیازمندند، اطلاعات مالی اهمیت زیادی دارد؛ چرا که بیشتر تصمیم‌های مدیران به‌طور مستقیم آثار و پیامدهای مالی داشته و یا به‌طور غیرمستقیم وضعیت مالی سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (1). به طوری که می‌توان با طراحی نظامی کارا و اثربخش در این زمینه و با مدیریت صحیح و اصولی، بهبود عملکرد را به دنبال داشت (3). با توجه به این که نظام فعلی گزارشگری مالی دستگاه‌های دولتی ایران (حسابداری نقدی تعدیل‌شده) قادر به انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد دستگاه‌ها نیست، به کارگیری بهینه منابع را با مشکل جدی روبه‌رو ساخته است (4). این نظام حسابداری از ارائه اطلاعات مناسب برای کنترل اثربخشی و پاسخ‌گویی کلیه وجوه و اموال دولتی ناتوان است (5). لذا، با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی و اجتماعی ایران و نیاز به اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری و ایفای پاسخ‌گویی مدیران، می‌توان با

حسابداری خود و دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل برآمده است، در این پژوهش سعی بر آن است که با بررسی تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی، میزان تفاوت آن را روی منابع و مصارف دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان سنجید.

مبانی نظری پژوهش

تلاش‌های بی‌وقفه دو دهه اخیر موجب شد تا بخش عمومی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و بعضاً در حال توسعه در سال‌های آخر قرن بیستم، به نظام‌های مدرن گزارشگری مالی و عملیاتی دست یافته و ضمن انجام وظیفه پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی در قبال شهروندان، اطلاعات مالی مورد نیاز نظام حساب‌های ملی و نظام آمار مالی دولت را فراهم کنند (12). دیاموند (2002) در تأیید ضرورت اصلاح حسابداری دولتی بیان می‌کند که الگوی نوین مدیریت مستلزم ارتقاء و به روز رسانی ابزارهای اساسی مدیریت به ویژه سامانه حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و به موقع است (6). در این راستا، در طول دهه گذشته اصلاحات نظام مالی با جایگزینی یا انتقال نظام حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی شروع شده است (8).

مبنای حسابداری نقدی

در حسابداری بر مبنای نقدی، هر گونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه مستلزم مبادله وجه نقد است.

در این نظام درآمدها و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود که وجه نقد آن‌ها دریافت و پرداخت شود (13). در این روش به دلیل اینکه حساب‌های دریافتی، حساب‌های پرداختی، پیش‌دریافت‌ها و پیش‌پرداخت‌ها ثبت نمی‌شود، قسمت اعظم رویدادهای مالی در صورت‌های مالی منعکس نمی‌شود. لذا، اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و واقعی تهیه نمی‌شود. یعنی، می‌توان گفت که منعکس نکردن فعالیت‌های مالی غیرنقدی در دفاتر و صورت‌های مالی، نداشتن ارزیابی جامع از کلیه فعالیت‌های سازمان به ویژه ارزیابی عملکرد مدیریت و رعایت نکردن اصول و موازین حسابداری از مهم‌ترین عیب‌های مبنای نقدی است. به دلایل ذکر شده، صاحب‌نظران و مجامع حرفه‌ای حسابداری، طرح و تنظیم و اجرای نظام حسابداری به روش نقدی را توصیه نمی‌کنند (14) اما در بسیاری از سازمان‌های دولتی ایران (با وجود انجام برخی از اصلاح‌های موجود در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی)، همچنان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده، استفاده می‌شود (15).

مبنای حسابداری تعهدی

در اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه به دلیل نقص‌های حسابداری نقدی، اقدامات زیادی در زمینه تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده انجام شده است (7).

در رویکرد تعهدی، زمان تحصیل یا تحقق درآمد هنگامی است که درآمد بر اثر ارائه کالا یا خدمت، کسب می‌شود. لذا، زمان وصول وجه نقد در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. هم‌چنین، مبنای شناسایی و ثبت هزینه‌ها زمان ایجاد و یا تحمل هزینه‌ها است (13).

کشورهایی که به نظام تعهدی در بخش عمومی روی آورده‌اند دارای هدف‌های مشترک زیر هستند:

1. فراهم کردن امکان ارزیابی کامل عملکرد مدیریت،
 2. تسهیل بهتر مدیریت مالی،
 3. بهبود درک هزینه‌های برنامه‌ها،
 4. دسترسی به اطلاعات سودمند برای تخصیص منابع،
 5. بهبود گزارشگری مالی و
 6. کمک به بهبود مدیریت دارایی و وجه نقد (16).
- هم‌چنین، به منظور تأکید بر اهمیت تغییر مبنای حسابداری در بخش سلامت می‌توان به کشورهای مانند یونان و بلژیک اشاره کرد. دولت یونان در سال 2003 پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی را در بیمارستان‌های عمومی آغاز کرد تا بتواند کارایی و اثربخشی بیشتر و صرفه‌جویی در تولید و خدمات را داشته باشد (8). در پایان دهه‌ی 1980، بیمارستان‌های بلژیک مبنای حسابداری خود را به مبنای تعهدی تغییر دادند (17).

منابع و مصارف

طرفداران حسابداری تعهدی با اعتقاد به جمله‌ی

معروف «تنها چیزی را می‌توان مدیریت کرد که بتوان آن را اندازه‌گیری کرد»، استدلال می‌کنند با توجه به این که حسابداری تعهدی امکان اندازه‌گیری و گزارش دقیق‌تر دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها را فراهم می‌کند، می‌تواند موجب تسهیل مدیریت این اقلام شود (18). یعنی، امکان سنجش منابع به طور کامل که شامل وجوه و امکانات برای انجام فعالیت‌ها (بدهی‌های جاری، بدهی‌های غیرجاری، درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی) و مصارف مربوط به آن که شامل مخارج واقع شده برای کسب درآمد است (دارایی‌های جاری، دارایی‌های غیرجاری و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی) در این مبنا فراهم است (19). هم‌چنین، حسابداری تعهدی می‌تواند عملکرد سازمان در هر دوره را به‌طور صحیح ارزیابی کند (20).

در حال حاضر در نظام حسابداری نقدی ایران منابع شامل اعتبارات تملک دارایی‌ها، اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات اختصاصی است که منابع مالی اعتبارات تملک دارایی‌ها و اعتبارات هزینه‌ای از محل منابع عمومی دولت موضوع مفاد مواد 10 و 12 قانون محاسبات عمومی و اعتبارات اختصاصی از محل درآمدهای اختصاصی کسب شده به وسیله برخی دستگاه‌های اجرایی خاص موضوع مفاد ماده 14 قانون محاسبات تأمین می‌شود و مصارف آن به استناد موافقت‌نامه‌های مبادله شده در قالب هزینه تملک دارایی‌ها، اعتبارات هزینه‌ای، هزینه اعتبارات اختصاصی برای امور جاری و سرمایه‌ای می‌شود (21).

پیشینه پژوهش

کریمی و گرد در پژوهشی به بررسی اثرات تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی کامل بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شهید بهشتی از طریق پرسش نامه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می شود و نیز برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها کارا تر از حسابداری نقدی است و منجر به کنترل دقیق تر درآمدها و هزینه ها می شود. در نهایت، اینکه حسابداری تعهدی گزارش های مالی دقیق تر و صحیح تری در اختیار مدیران قرار می دهد (4).

نتایج حاصل از پژوهش کرباسی و طریقی با عنوان «ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران» نشان داد که اطلاعات ناشی از سامانه های حسابداری تعهدی می تواند به بهبود تصمیم گیری مدیران کمک کند، زمینه تهیه و تدوین بودجه ریزی عملیاتی دانشگاه را فراهم سازد و بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها را شفاف تر بیان کند و قابلیت پاسخ گویی مدیران دانشگاه را فراهم کند (22).

در پژوهشی پترسون و نیلند با عنوان «اصلاحات و تغییرات نظام حسابداری: مطالعه ای روی کاربرد حسابداری تعهدی در بیمارستان های نروژ» به بررسی تغییر نظام حسابداری به عنوان اصلاحات بزرگ حسابداری در بین سال های 2000 تا 2009

می پردازند. یافته های حاصل از پژوهش آنان حاکی از آن است که مدیریت با استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی می تواند تمرکز بیشتری بر کنترل های داخلی سازمان داشته باشد (23).

فدراسیون حسابداران جنوب آسیا بیان کرد که استفاده از مبنای حسابداری تعهدی باعث می شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و در نتیجه تصمیم های بهتری اتخاذ شود. هم چنین، استفاده از مبنای مذکور موجب می شود اطلاعات مالی مقایسه پذیر در دسترس قرار گیرد، ارزش دارایی ها و بدهی ها به صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه ها با درآمد بهتر انجام شود و از همه مهم تر، ارزیابی عملکرد و پاسخ گویی بهتر انجام شود (24).

لادر در پژوهشی با عنوان «بررسی مقایسه ای در حسابداری دولتی در دهه گذشته: موفقیت و مشکلات» بیان می کند که هر چند استفاده از حسابداری تعهدی منجر به شناسایی هزینه ها و درآمدها در زمان وقوع آنها می شود اما در مورد مالیات ها و پرداخت های انتقالی امکان به کارگیری مبنایی به جز مبنای نزدیک به مبنای نقدی ممکن نیست. افزون بر این، در حسابداری بخش عمومی، مفهوم تطابق نیز یک مسأله مشکل ساز است، چرا که معیار مناسبی برای تطابق دریافت ها و پرداخت ها وجود ندارد و هم چنین، در این مورد رابطه مستقیمی بین خدمات و درآمدها وجود ندارد. از این رو، استفاده از مبنای تعهدی به عنوان مدل حسابداری نمی تواند بیانگر تحول در حسابداری بخش عمومی باشد (25).

هیپورت در پژوهشی با عنوان «شرایط لازم برای موفقیت اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولت مرکزی» بیان می‌کند که تهیهی ترازنامه برای دولت ضرورتی ندارد زیرا که ترازنامه تنها بر فرآیند بودجه‌ریزی اثرگذار است و این صورت مالی در بخش عمومی به عنوان یک سازوکار هدایت‌گر عمل نمی‌کند. هم‌چنین، نتایج پژوهش وی بیانگر آن است که دارایی‌های دولتی برای کسب سود اقتصادی تحصیل نمی‌شود بلکه مقاصدی از قبیل تأمین امنیت، آموزش، بهداشت، سلامت و فرهنگ را برای دولت تأمین می‌کند. بنابراین، ارزش اقتصادی و سود اقتصادی آن‌ها در بخش دولتی معنا و مفهومی ندارد. زیرا این اطلاعات نقشی در ارزیابی عملکرد مالی دولت‌ها ندارد. آنچه مهم است، منافع اجتماعی فراهم شده به وسیله این دارایی‌ها است (26).

روش پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی میزان اختلاف حسابداری تعهدی با حسابداری نقدی از نظر منابع و مصارف در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان است. برای این منظور با توجه به اصل تفکیک واحدهای سازمان به واحدهای صفی و ستادی، پژوهشگران به تقسیم‌بندی واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان به واحدهای ستادی و واحدهای غیرستادی (صفی شامل مراکز درمانی و مراکز آموزشی) پرداختند. با توجه به این تقسیم‌بندی،

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان دارای ستاد مرکزی با 9 واحد زیر مجموعه، 8 بیمارستان و 4 دانشکده است.

برای بررسی موضوع پژوهش فرضیه‌های زیر تدوین و آزمون شده است:

فرضیه اصلی 1. حسابداری تعهدی از نظر منابع با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد. فرضیه فرعی 1,1. حسابداری تعهدی از نظر منابع با حسابداری نقدی در واحدهای ستادی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد.

فرضیه فرعی 1,2. حسابداری تعهدی از نظر منابع با حسابداری نقدی در واحدهای غیرستادی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد.

فرضیه اصلی 2. حسابداری تعهدی از نظر مصارف با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد.

فرضیه فرعی 2,1. حسابداری تعهدی از نظر مصارف با حسابداری نقدی در واحدهای ستادی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد.

فرضیه فرعی 2,2. حسابداری تعهدی از نظر مصارف با حسابداری نقدی در واحدهای غیرستادی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان تفاوت معنادار دارد.

بنابراین، متغیرهای این پژوهش شامل منابع واحدهای ستادی، منابع واحدهای غیرستادی، هم‌چنین، مصارف واحدهای ستادی و مصارف واحدهای غیرستادی است.

طرح پژوهش و روش‌های آماری

پژوهش حاضر از نظر نتایج در طبقه‌بندی پژوهش‌های کاربردی است که به روش توصیفی - تحلیلی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان انجام شده است. جامعه پژوهش داده‌های مربوط به صورت‌های مالی نظام حسابداری دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان است که از داده‌های صورت‌های مالی نظام حسابداری در سال 1390 به عنوان نمونه استفاده شده است (به علت اجرای کامل نظام حسابداری تعهدی در سال 1390).

ابزار گردآوری داده‌ها فرم‌های پژوهشگر ساخته شامل فرم‌های مربوط به گردآوری داده‌های حسابداری تعهدی (حساب‌های ترازنامه‌ای و درآمد - هزینه) و فرم‌های مربوط به گردآوری داده‌های حسابداری نقدی (جدول‌های حساب مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، حساب مستقل اعتبارات هزینه‌ای و حساب مستقل درآمدهای اختصاصی) است. برای تأیید روایی فرم‌ها از نظرات خبرگان امور مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان بهره گرفته شد.

روش گردآوری داده‌های پژوهش حاضر کتابخانه‌ای و میدانی است. پژوهشگران برای

جمع‌آوری داده‌های مربوط به ثبت‌های نظام حسابداری نقدی، پس از تهیه تراز عملیاتی حساب مستقل تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، تراز عملیاتی حساب اعتبارات هزینه‌ای، تراز عملیاتی حساب‌های درآمدهای اختصاصی به تفکیک واحدهای تابعه دانشگاه در سال 1390، به محاسبه منابع (اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اعتبارات هزینه‌ای و اعتبارات اختصاصی) و مصارف (هزینه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، هزینه اعتبارات هزینه‌ای و هزینه اعتبارات اختصاصی) به روش نقدی پرداختند. هم‌چنین، برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به ثبت‌های نظام حسابداری تعهدی، پژوهشگران پس از تهیه ترازنامه، صورت سود و زیان و پیوست صورت‌های مالی به تفکیک واحدهای تابعه دانشگاه در سال 1390، به محاسبه منابع (بدهی‌های جاری، بدهی‌های غیرجاری، درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی) و مصارف (دارایی‌های جاری، دارایی‌های غیرجاری، هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی) به روش تعهدی پرداختند. در ضمن دارایی‌ها و بدهی‌های جاری و غیرجاری مربوط به سال 1390 پس از کسر مانده پایان دوره از ابتدای دوره محاسبه شده است.

از نرم افزار SPSS نسخه 21 به عنوان ابزار تحلیل داده‌ها استفاده شده است. از آزمون پارامتری t دو نمونه‌ای برای تعیین اختلاف معنادار بین متغیرها استفاده شده است. در ضمن، برای بررسی نرمال بودن داده‌ها، از آزمون کلموگورف اسمیرنوف در سطح خطای 5% استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی اول در جدول شماره 1 ارائه شده است. همان‌طور که در جدول شماره 1 ملاحظه می‌شود در مورد فرضیه فرعی اول، آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان گفت بین منابع واحدهای ستادی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان بعد از تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی اختلاف معنادار وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در واحدهای ستادی دانشگاه، منابع تعهدی حدود مبلغ 917 میلیارد ریال از منابع نقدی در سال 1390 بیشتر است که می‌توان گفت علت آن شناسایی بدهی‌های جاری به مبلغ 519 میلیارد ریال، بدهی‌های غیرجاری به مبلغ 21 میلیارد ریال و درآمدهای تحقق یافته وصول نشده واحدهای ستادی به مبلغ 376 میلیارد ریال (اختلاف بین درآمدها و جمع منابع واحدهای ستادی) به روش تعهدی است. یعنی، با ثبت به روش تعهدی منابع واحدهای ستادی 124 درصد بیشتر شناسایی است.

در مورد فرضیه فرعی دوم، آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان گفت بین منابع واحدهای غیرستادی دانشگاه بعد از تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی اختلاف معنادار وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در واحدهای غیرستادی، منابع

تعهدی مبلغ 521 میلیارد ریال از منابع نقدی در سال 1390 بیشتر است؛ که علت آن شناسایی بدهی‌های جاری به مبلغ 539 میلیارد ریال و بدهی‌های غیر جاری به مبلغ 66 میلیارد ریال به روش تعهدی است. اما ثبت درآمدهای غیرستادی به مبلغ 84 میلیارد ریال (اختلاف بین درآمدها و جمع منابع واحدهای غیرستادی) در روش نقدی بیشتر است. در مجموع، با ثبت به روش تعهدی منابع واحدهای غیرستادی 126 درصد بیشتر شناسایی شده است.

با توجه جدول شماره 1 در مورد فرضیه اصلی اول آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان پذیرفت حسابداری تعهدی از نظر منابع با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار دارد. بر اساس نتایج به دست آمده، در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان منابع تعهدی از منابع نقدی در سال 1390 مبلغ 1438 میلیارد ریال بیشتر است که بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان گفت علت آن شناسایی بدهی‌های جاری به مبلغ 105 میلیارد ریال، بدهی‌های غیرجاری به مبلغ 87 میلیارد ریال و درآمدهای تحقق یافته وصول نشده به مبلغ 292 میلیارد ریال (اختلاف بین درآمدها و جمع منابع واحدهای دانشگاه) به روش تعهدی است. به طور کلی، با ثبت به روش تعهدی منابع 125 درصد بیشتر شناسایی شده است که از این مقدار 73/6 درصد مربوط به شناسایی بدهی‌های جاری، 6/1 درصد

مربوط به شناسایی بدهی‌های غیر جاری و 20/3 درصد مربوط به شناسایی درآمدهای اختصاصی تحقیق یافته، وصول نشده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم در جدول شماره 2 ارائه شده است. همانطور که در جدول شماره 2 ملاحظه می‌شود در مورد فرضیه فرعی اول، آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان گفت بین مصارف واحدهای ستادی دانشگاه بعد از تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی اختلاف معنادار وجود دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده در واحدهای ستادی دانشگاه، مصارف تعهدی مبلغ 418 میلیارد ریال از مصارف نقدی در سال 1390 بیشتر است؛ که بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان گفت علت آن شناسایی دارایی‌های جاری به مبلغ 344 میلیارد ریال و دارایی‌های غیر جاری به مبلغ 185 میلیارد ریال به روش تعهدی است. اما هزینه‌های واحدهای ستادی به مبلغ 111 میلیارد ریال (اختلاف بین هزینه‌ها و جمع مصارف واحدهای ستادی) در روش نقدی بیشتر ثبت شده است. در مجموع با ثبت به روش تعهدی مصارف واحدهای ستادی 76 درصد بیشتر شناسایی شده است.

در مورد فرضیه فرعی دوم، آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان گفت بین مصارف واحدهای غیر ستادی

دانشگاه بعد از تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی اختلاف معنادار وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در واحدهای غیر ستادی مصارف تعهدی مبلغ 592 میلیارد ریال از مصارف نقدی در سال 1390 بیشتر است که می‌توان گفت علت آن شناسایی دارایی‌های جاری به مبلغ 280 میلیارد ریال، دارایی‌های غیر جاری به مبلغ 165 میلیارد ریال و هزینه‌های تحقیق یافته پرداخت نشده به مبلغ 147 میلیارد ریال (اختلاف بین هزینه‌ها و جمع مصارف واحدهای غیر ستادی) به روش تعهدی است. در مجموع، با ثبت به روش تعهدی مصارف واحدهای غیر ستادی 138 درصد بیشتر شناسایی شده است.

با توجه جدول شماره 2 در مورد فرضیه اصلی دوم آماره t دو نمونه‌ای در سطح خطای 5% مورد تأیید قرار گرفته است؛ یعنی، می‌توان پذیرفت حسابداری تعهدی از نظر مصارف با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار دارد. بر اساس نتایج بدست آمده، در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان مصارف تعهدی مبلغ 1010 میلیارد ریال از مصارف نقدی در سال 1390 بیشتر است که با توجه به جدول شماره 2 می‌توان گفت علت آن شناسایی دارایی‌های جاری به مبلغ 624 میلیارد ریال، دارایی‌های غیر جاری به مبلغ 350 میلیارد ریال و هزینه‌های تحقیق یافته پرداخت نشده به مبلغ 36 میلیارد ریال (اختلاف بین هزینه‌ها و جمع مصارف واحدهای دانشگاه) به روش تعهدی است.

جدول 1: منابع نقدی و تعهدی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان در سال 1390

درجه آزادی	معناداری	درصد شناسایی	اختلاف (میلیون ریال)	تعهدی (میلیون ریال)			نقدی (میلیون ریال)			منابع واحدهای ستادی		
				جمع	درآمدهای عملیاتی و غیر عملیاتی	بدهی های غیر جاری	بدهی های جاری	جمع	اعتبارات اختصاصی		اعتبارات هزینه ای	اعتبارات تملک دارایی ها
17	0/03	124	916,975	1,658,975	1,118,707	21,156	519,112	742,000	320,258	353,485	68,257	منابع واحدهای ستادی
22	0/04	126	521,581	932,868	327,206	66,245	539,417	411,287	213,247	180,033	18,007	منابع واحدهای غیر ستادی
39	0/04	124	1,438,553	2,591,843	1,445,913	87,401	1,058,529	1,153,290	533,505	533,518	86,264	منابع کل

جدول 2: مصارف نقدی و تعهدی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان سال 1390

درجه آزادی	معناداری	درصد شناسایی	اختلاف (میلیون ریال)	تعهدی (میلیون ریال)			نقدی (میلیون ریال)			مصارف واحدهای ستادی		
				جمع	هزینه های عملیاتی و غیر عملیاتی	دارایی های غیر جاری	دارایی های جاری	جمع	هزینه اعتبارات اختصاصی		اعتبارات هزینه ای	هزینه تملک دارایی ها
17	0/007	76	418,213	971,976	442,535	185,154	344,287	553,763	139,346	343,754	70,663	مصارف واحدهای ستادی
22	0/005	138	592,354	1,022,371	577,050	165,106	280,215	430,017	217,042	193,484	19,491	مصارف واحدهای غیر ستادی
39	0/006	102	1,010,567	1,994,347	1,019,585	350,260	624,502	983,780	356,388	537,238	90,154	جمع

به طور کلی، با ثبت به روش تعهدی مصارف دانشگاه 102 درصد بیشتر شناسایی شده است که از این مبلغ 61/8 درصد مربوط به شناسایی دارایی‌های جاری، 34/6 درصد مربوط به شناسایی دارایی‌های غیرجاری و 3/6 درصد مربوط به شناسایی هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده، است.

بحث و نتیجه‌گیری

مطالعه حاضر که با هدف سنجش منابع و مصارف سازمان در هنگام ثبت به روش تعهدی و مقایسه آن با روش نقدی انجام شد به بررسی تفاوت حسابداری نقدی با تعهدی و میزان تأثیر آن بر منابع و مصارف دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان پرداخته است.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که حسابداری تعهدی از نظر منابع با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار دارد. هم‌چنین، حسابداری تعهدی از نظر مصارف نیز با حسابداری نقدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان اختلاف معنادار دارد. این اختلاف معنادار در نتیجه شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های ثبت نشده است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت با بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های درازمدت انعکاس مناسب‌تری پیدا می‌کند؛ هزینه‌های واقعی سال مالی را می‌توان شناسایی و در گزارش‌های مالی منعکس کرد

و هم‌چنین، منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها به‌ویژه درآمدهای وصول نشده، شد. یافته‌های این مطالعه نتایج پژوهش کریمی و گرد (1390) و مطالعه فدراسیون حسابداران جنوب آسیا (2006) را تأیید می‌کند. اما در پژوهش انجام شده به وسیله لادر (2004) بیان می‌شود که استفاده از مبنای تعهدی به عنوان مدل حسابداری نمی‌تواند بیانگر تحول در حسابداری بخش عمومی باشد. هم‌چنین، با تهیه اقلام مورد اشاره اعم از دارایی‌ها و بدهی‌ها امکان تهیه ترازنامه فراهم می‌شود. ترازنامه امکان نمایش قسمتی از منابع و مصارف را فراهم می‌آورد که با تحلیل و تفسیر اطلاعات آن امکان مدیریت منابع و کنترل مصارف فراهم می‌شود اما در بحث تهیه ترازنامه می‌توان به پژوهش انجام شده به وسیله هیپ ورت (2002) اشاره کرد که بیان می‌کند هر چند استفاده از حسابداری تعهدی منجر به شناسایی هزینه‌ها و درآمدها در زمان وقوع آن‌ها می‌شود اما تهیه ترازنامه برای دولت ضرورتی ندارد زیرا ترازنامه تنها بر فرآیند بودجه ریزی اثرگذار است و این صورت مالی در بخش عمومی به عنوان یک سازوکار هدایت‌گر عمل نمی‌کند.

محدودیت‌های پژوهش

1. طولانی شدن زمان برای آماده کردن گزارش‌ها و صورت‌های مالی مربوط به حسابداری نقدی.
2. مشکل‌های سیستمی نرم افزار حسابداری تعهدی شامل محاسبه نکردن هزینه استهلاک دارایی‌ها، بسته نشدن حساب‌ها در پایان سال، عدم انتقال هزینه تعمیرات اساسی به بهای تمام شده دارایی

چانه زنی مدیران بخش دولتی برای تخصیص اعتبار.

2. بررسی میزان استفاده مدیران بخش دولتی از نظام گزارشگری نقدی و تعهدی.

3. بررسی تأثیر مبنای حسابداری بر نحوه تخصیص و چگونگی مصرف منابع.

4. بررسی سطح آمادگی مدیران ارشد و کارشناسان حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی برای ادامه استقرار نظام نوین مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی به ویژه ثبات رویه در حسابداری تعهدی.

تشریح و قدردانی

این پژوهش برگرفته از پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت خدمات بهداشتی درمانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران است که بدین وسیله مراتب سپاس و قدردانی را از کارکنان محترم امور مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان و کارکنان محترم واحد درآمد شبکه بهداشت و درمان آران و بیدگل ابراز می‌داریم.

References

1 Abolhalaj, M. (2011). *The Foundations of Change in Governmental Financial System (The First Step): Changing the Accounting Method from Cash to Accrual*. Tehran: Sarneveshsazan. [In Persian]

برای محاسبه استهلاک.

ملاحظات اخلاقی

- امانتداری در استفاده از منابع.

- در اختیار گذاشتن اطلاعات حاصل از این پژوهش به مدیران و مسئولین دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کاشان و واحدهای تابعه آن.

پیشنهاد‌های پژوهش

1. برنامه‌ریزی برای پرداخت‌ها: با توجه به مشخص شدن میزان بدهی‌ها در مبنای تعهدی، کلیه تعهدات دانشگاه به اشخاص حقیقی و حقوقی می‌تواند شناسایی و مدیریت شود.

2. تحلیل و تفسیر اطلاعات با استفاده از قابلیت ویژه اطلاعات مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی.

3. استفاده از اطلاعات درآمدی مرتبط با مطالبات به منظور وصول کامل درآمدهای اختصاصی تحقق یافته.

پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های آتی

1. بررسی نقش حسابداری تعهدی در کاهش

2 Reform Committee of the Finance of the Municipalities (2010). *Comprehensive System of Municipalities Finance*. Tehran: Tehran Municipality. [In Persian]

3 Sadeghi, N. and H. Zare (2010). "The Impact of Supplying Financing

- System in Improving Hospital Performance”. *Payesh Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 135-145. [In Persian]
- 4 Karimi, A. and A. Gord (2012). “Examining the Effects of Changing from Cash Accounting to Accrual Accounting on Financial and Operational Performance of Martyr Beheshti University of Medical Sciences”. *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 11, No. 4, pp. 6-21. [In Persian]
 - 5 Mahdavi, G. (2001). “Governmental Accountability and Public Accounting System in Iran”. *Journal of Auditor*, Vol. 7, No. 1, pp. 38-43. [In Persian]
 - 6 Talebnia, G. and M. Alborzi (2012). “Offering Contingency Model for Transition Process from Cash Basis to Accrual Basis in Iran Governmental Accounting”. *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 2, No. 5, pp. 51-73. [In Persian]
 - 7 Babajani, J. (2007). “The Necessity of Using Accrual Accounting in Public Sector, its Evaluation for Using in Iran Public Sector”. *Peyk Noor*, Vol. 5, No. 4, pp. 4-26. [In Persian]
 - 8 Eriotis, N. and S. Filippou (2011). “Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation”. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 4, No. 1, pp. 153-183.
 - 9 Iranshahi, A. and G. Kordestani (2010). “Investigating the Effective Factors in the Application of Accrual Accounting in Public Sector”. *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 28, No. 2, pp. 11-28. [In Persian]
 - 10 Bakhtiari, P. (2009). *Accounting and Financial Management for Managers*. Tehran: Industrial Management Organization. [In Persian]
 - 11 Salman Mohajer, N.; Najafi, B. and A. Javani (2013). “The Evaluation of Financial Performance of Medical Sciences Universities based on Accrual Accounting”. *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No.1, pp. 45-57. [In Persian]
 - 12 Babajani, J. (2005). “The New Financial Reporting in the Public Sector”. *Collections of Conference on Financial Reporting*, 8 to 9 December, pp. 157-193. [In Persian]
 - 13 Babjani, J. (1996). *Government Accounting and Auditing*. Tehran: Payame-E-Noor Press. [In Persian]
 - 14 Seyfollahi, A. and A. Kiamehr (2011). *Governmental Accounting and Auditing*. Khoramabad: Ordibehesht-E-Janana Press. [In Persian]
 - 15 Vakilifard, H. and F. Nazari (2013). “The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in Institutions linked to the Ministry of Health and Medical Education”. *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 111-124. [In Persian]
 - 16 Kordestani, G.; Bakhtiari, M. and M. Rahimpour (2011). “Investigating the Benefits of Using Accrual Accounting in Public Sector”. *Audit Science*, Vol. 10, No. 2, pp. 95-108. [In Persian]
 - 17 Christiaens, J. and J. Rommel (2008). “Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments”. *Financial Accountability & Management*. Vol. 24, No. 1, pp. 59-75.

- 18 Rahmani, A. and M. Rezaee (2012). "Accrual Accounting, Prerequisite for Function Auditing in Public Sector". *Political & Economic Ettelaat*, Vol. 262, No. 283, pp. 262-271. [In Persian]
- 19 Abolhalaj, M. (2001). *Budget and Financial Concepts for Non-Financial Managers and Experts in Public Sector*. Tehran: Ministry of Health and Medical Education. [In Persian]
- 20 Aghaee, M. and A. Shakeri (2011). "The Application of Liquidity Ratios, Cash Flows and Accrual Accounting in Predicting Future Operating Cash Flows of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange". *Quarterly Financial Accounting*, Vol. 2, No. 5, pp. 2-16. [In Persian]
- 21 Islamic Consultative Assembly (2013). "The Law of Public Accounting in Iran". Available at: <http://www.parliran.ir>. [Online] [5 March 2013]
- 22 Karbasi, H. and A. Tarighi (2010). "Evaluating the Benefits of Accrual Accounting Systems in Tehran University of Medical Sciences". *Audit Science*, No. 30, pp. 17-29. [In Persian]
- 23 Pettersen, J. and K. Nyland (2009). "Accounting System Changes, Hospital Enterprises, Public Sector Accounting". *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 7, No. 3, pp. 237-258.
- 24 SAFA. (2006). *A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries*. Katmandu-Nepal: South Asian Federation of Accountants (SAFA).
- 25 Luder, k. (2004). "Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade Achievement and Problems". *7th CIGAR Conference*, July 9th, pp. 1-21.
- 26 Hepworth, N. (2003). "Precondition for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government". *Public Money and Management Review*, Vol. 23, No. 1, pp. 37-43.