

امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران

جعفر باباجانی^{۱*}، آرزو مددی^۲

۱. دانشیار دانشگاه علامه طباطبائی، ایران

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۱/۱۹، تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۳/۳۰)

چکیده

تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مؤسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای به کارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در این سیستم می‌باشد [۳]. به همین دلیل تحقیق حاضر، امکان سنجی استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی را در دستور کار قرار داده است. به بیان دیگر، این تحقیق در پی آن است که وجود یا عدم وجود شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اطمینان حاصل نماید. یافته‌های تحقیق نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری نهادهای مذکور وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: مبنای تعهدی تعدیل شده، قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت وصول، معیار جریان منابع اقتصادی، مسؤولیت پاسخگویی

در طول سه دهه گذشته و در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، در جهت تغییر مبنای نقدی به اشکال مختلف مبنای تعهدی حرکت نموده‌اند، لیکن در کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران، مبنای نقدی تعدیل شده همچنان مورد استفاده نهادهای بخش عمومی قرار می‌گیرند. مشکلات و نارسایی‌های مبنای نقدی در شناسایی و گزارشگری مالی درآمدهای این قبیل نهادها از یک سو و وجود مشکلات فراوان در به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی کامل از سوی دیگر، موجب شده است تا اغلب کشورهای توسعه یافته مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده را در حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی مورد استفاده قرار دهند. با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی به عنوان ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نقش درخور ملاحظه‌ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هر چه بهتر مسئولیت پاسخگویی خواهد داشت. شایان ذکر است که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از شاخص‌های قابل قبول ارزیابی عملکرد نیز جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند [۲].

باباجانی به نقل از بند ۱۷۷ بیانیه مفهومی شماره ۱ GASB اظهار می‌دارد که الف: گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است؟ و ب: گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن بر طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟ تحقق این دو هدف گزارشگری مالی صرفاً با استفاده از مبنای تعهدی امکان‌پذیر است [۱]. همان‌طور که گفته شد در حال حاضر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فن‌آوری، مبنای نیمه تعهدی و در سایر دستگاه‌های اجرایی کشور، مبنای نقدی تعدیل شده مورد استفاده قرار می‌گیرد و در هر دو سیستم معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی به کار گرفته می‌شود که محدودیت‌های بسیاری را جهت گزارشگری مالی به همراه دارد. با توجه به نقش دانشگاه‌ها به عنوان نهادهای پیشرو در توسعه علم و دانش به نظر می‌رسد که این نهادها می‌توانند برای ایجاد تحول در نظام حسابداری پیش‌قدم شوند تا از

این طریق راهی جهت تسری آن به سایر دستگاه‌های اجرایی گشوده شود. استقلال که در اجرای بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب سال ۸۳ و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، اعطاء گردید موجب شد که از ابتدای سال ۸۴ استقلال مالی، اداری و استخدامی این قبیل مؤسسات تأمین و امور آنها صرفاً بر اساس آیین‌نامه‌های خاص مصوب هیأت‌های امنای مربوط اداره شود. با توجه به مفاد این مواد قانونی، نهادهای مذکور موظف به دریافت اعتبارات هزینه‌ای بر اساس قیمت تمام شده دانشجو و تهیه بودجه بر مبنای عملیات می‌باشند که این امر مستلزم تحول و ارتقای سطح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این قسمت به طور خلاصه به پاره‌ای از این نظرات اشاره می‌شود. (ملور، ۱۹۹۶) معتقد است که گزارشگری بر مبنای تعهدی این فرصت را برای دولت و مؤسسات بزرگ بخش عمومی فراهم می‌نماید تا مدیریت بر دارایی‌ها و بدهی‌های خود را اصلاح نماید [۱۳]. (دیپوتی، ۲۰۰۴) می‌گوید؛ استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با حسابداری نقدی سنتی، مطلوب‌تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه‌هایی که از قبل مورد توافق قرار گرفته‌اند مورد مقایسه قرار می‌گیرد [۷]. (لودر، ۱۹۹۲) اظهار می‌دارد که نظام حسابداری تعهدی دارای دو کارکرد است، فراهم ساختن اطلاعات جامع و قابل اتکاء در زمینه مالیه عمومی و ایجاد زمینه لازم برای نظارت مالی بهتر و مؤثرتر بر فعالیت‌های دولت [۱۲]. (گوتری، ۱۹۹۸) بیان می‌دارد که تعداد تحقیقات انجام شده در زمینه حسابداری تعهدی بسیار محدود است و هنوز هم جنبه‌های متعدد دیگری وجود دارد که پژوهش‌های بیشتری را می‌طلبد، این در حالی است که بخش بزرگی از ادبیات موجود بدون این که به مسائل و مشکلات احتمالی ناشی از به کارگیری حسابداری تعهدی اشاره نماید تنها به تشویق و ترغیب کاربرد نظام مزبور پرداخته است [۸]. (اودا، ۲۰۰۴) نیز بر همین عقیده می‌باشد که هنوز پژوهش‌های

منسجمی در رابطه با بررسی روش‌های استقرار و اجرای موفقیت آمیز نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و مشکلات مربوط انجام نشده است [۱۶]. (آیفک، ۲۰۰۰) بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید نموده و معتقد است، استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ‌خواهان را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می‌نماید زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی را دربارهٔ چگونگی مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت ارائه نمی‌کند. این ویژگی بزرگترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به شمار می‌آید [۹]. (گوتری، ۱۹۹۸) بر این عقیده پافشاری می‌نماید که تفاوت اصلی میان مبنای نقدی و تعهدی، در زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و این در حالی است که مقطع زمانی مذکور، در ادای مسؤلیت پاسخگویی توسط مدیریت و انجام تصمیم‌های لازم توسط آن، نقشی حیاتی را ایفا می‌کند [۸]. (ناسی و مونسن، ۱۹۹۷) نیز اعتقاد دارند، فقدان رابطه مستقیم و قابل پیگیری میان درآمدها و هزینه‌ها در بخش عمومی، موجب شده تا برخی مخالفان به کارگیری حسابداری تعهدی چنین نتیجه‌گیری کنند که کاربرد عمومی حسابداری تعهدی در بخش عمومی مناسب نمی‌باشد ولی برای برخی از فعالیت‌های خاص در بخش مذکور می‌توان از حسابداری تعهدی استفاده کرد [۱۴]. (اودا، ۲۰۰۳) معتقد است، در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آنها، مورد شناسایی قرار گیرند. به نظر می‌رسد که در بودجه‌بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدینی بر خوش‌بینی ترجیح داده شده است [۱۵]. (کلارک، ۱۹۹۶) نیز بیان می‌دارد که آشنا ساختن بخش عمومی با حسابداری تعهدی، بستگی به میزان تعهد مدیریت نسبت به اختصاص وقت کافی برای انجام این کار دارد و این امر می‌بایست از بالاترین سطح تا رده‌های پایین مورد تأکید قرار گیرد. برای دستیابی به این هدف سرمایه‌گذاری‌های جدیدی در زمینه آموزش نکات فنی حسابداری تعهدی و یادگیری موضوعات گوناگون، لازم است [۶]. (آیفک، ۱۹۹۸) تأکید می‌کند که در حسابداری نقدی بخش عمومی، دارایی‌ها و بدهی‌ها هیچ‌گاه به صورت کامل گزارش نمی‌شوند و اغلب اقلامی که ماهیت سرمایه‌ای دارند، حسب مورد به حساب درآمد یا هزینه منظور می‌شوند. بدین ترتیب از یک سو فرایند تصمیم‌گیری در بخش عمومی به کاری پیچیده، دشوار و پر مخاطره تبدیل می‌گردد و از سوی دیگر، ایفای کامل مسؤلیت پاسخگویی به

امری ناممکن تبدیل می‌شود [۱۰]. در همین راستا (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۰۱) بیان می‌دارد که سادگی و عینیت، از ویژگی‌های حسابداری نقدی به شمار می‌آید. علاوه بر این، سودمندی اطلاعات تهیه شده بر مبنای نقدی در ارزیابی رعایت میزان بودجه نقدی، نظارت بر منابع نقدی دولت و برآورد این منابع، بر اعتبار آن می‌افزاید. این همه در حالی است که حسابداری نقدی، به دلیل این که صرفاً بر به کارگیری معیار جریان منابع مالی تأکید دارد، قادر به ارائه تصویر مناسبی از وضعیت و عملکرد مالی واحد گزارشگر نمی‌باشد [۱۱]. (باباجانی و فریدونی ۱۳۸۵) اظهار می‌دارند، بر طبق اصل "مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری" مصوب هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا (GASB) که مورد تأیید اغلب هیأت‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته نیز قرار گرفته است، درآمدهای مؤسسات دولتی و از جمله دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی باید در دوره‌ای که به صورت اتکاءپذیر قابل اندازه‌گیری بوده و در همان دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) قابل وصول باشند، شناسایی و ثبت شوند. این شیوه شناسایی درآمدها، مستلزم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل مؤسسات خواهد بود. مبنای حسابداری بر زمان شناسایی و ثبت رویدادهای مالی تأکید دارد. به این ترتیب استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی شامل قابلیت اندازه‌گیری به صورت اتکاءپذیر و قابلیت وصول در دوره مالی شناسایی درآمد یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن خواهد بود [۴]. نکته قابل ذکر در مورد حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی کشور این است که مشکل این نهادها صرفاً محدود به عدم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده نمی‌شود بلکه بخش قابل توجهی از نارسایی‌های گزارشگری مالی این قبیل نهادها مربوط به عدم استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و به کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی می‌باشد. در معیار اخیرالذکر، نه تنها ثبت و گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت امکان‌پذیر نمی‌باشد، بلکه محاسبه استهلاک و اندازه‌گیری هزینه نیز میسر نخواهد بود. در حال حاضر، استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی در سیستم حسابداری فعلی دانشگاه‌ها زمینه لازم برای به کارگیری یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، استفاده صحیح از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل،

گزارشگری مالی در سطح حسابهای مستقل (منابع مالی) و در نهایت تحقق پاسخگویی مالی را فراهم نموده است. اگر همزمان با استفاده از این معیار، از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی نیز در سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی استفاده شود، علاوه بر حفظ محاسن فوق‌ثبت و گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت و همچنین محاسبه استهلاک، شناسایی هزینه به جای خرج نیز امکان‌پذیر گردیده و راه برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم خواهد شد. (باباجانی ۱۳۸۲)

می‌گوید در حسابداری حساب‌های مستقل وجوه دولتی، به دلیل استفاده از معیار اندازه‌گیری "جریان منابع مالی" دارایی‌های سرمایه‌ای در هنگام خرید به عنوان خروج منبع مالی تلقی و به حساب مخارج "Expenditures" منظور می‌گردند. بر اساس این رویکرد، دارایی‌های سرمایه‌ای خریداری شده از محل حساب‌های مستقل وجوه دولتی، در زمان تحصیل (نه در زمان مصرف) به حساب مستقل مربوط شناسایی می‌شود و به همین دلیل استهلاک این قبیل دارایی‌ها نیز به عنوان هزینه "Expense" دوره مالی محاسبه و شناسایی نمی‌گردد. در رویکرد جدید بیانیه ۳۴ دایر بر بکارگیری معیار اندازه‌گیری "جریان منابع اقتصادی" در تنظیم صورت‌های مالی یکپارچه در سطح دولت، هزینه در زمان تحمل (بر مبنای مصرف نه بر مبنای تحصیل) شناسایی و در صورت حساب فعالیت‌های دولت منظور می‌گردد [۳]. به طور خلاصه می‌توان گفت در گزارشگری مالی دولتی به کارگیری معیار جریان منابع مالی با هدف هدایت منابع مالی به سوی اهداف لازم است، لیکن کافی نبوده و استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی نیز ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. به بیان دیگر، به کارگیری همزمان این دو معیار اندازه‌گیری به همراه استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده، نه تنها موجب شفافیت مالی و تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی در دستگاه‌های اجرایی و از جمله دانشگاه‌ها می‌شود بلکه بستر لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم می‌نماید. به همین دلیل، پژوهش حاضر با هدف اصلی ایجاد تحول در سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و به منظور حصول اطمینان از وجود یا عدم وجود شرایط جهت تغییر در مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری انجام شده است.

طبق بررسی‌های به عمل آمده، در ایران تاکنون هیچ‌گونه تحقیق دانشگاهی در زمینه امکان به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی با

هدف تحول در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی انجام نشده است.

سؤال تحقیق: "آیا در شرایط کنونی امکان بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی وجود دارد".
فرضیه‌های پژوهش: برای یافتن پاسخ سؤال فوق، دو فرضیه اصلی، هر یک حاوی سه فرضیه فرعی به شرح موارد زیر صورت بندی گردید:

فرضیه اصلی ۱: دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، از شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می‌باشند.

۱-۱. درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، به صورت اتکاء پذیر قابل اندازه‌گیری می‌باشد.

۲-۱. درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، در مهلت مورد تأکید در مبنای تعهدی تعدیل شده قابل وصول می‌باشند.

۳-۱. هزینه‌های دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی در زمان تحمل قابل شناسایی و گزارش می‌باشند.

فرضیه اصلی ۲: دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی از شرایط لازم جهت استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی برخوردار می‌باشند.

۱-۲. دارایی‌های سرمایه‌ای در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، قابل ثبت و انعکاس در صورت‌های مالی اساسی می‌باشند.

۲-۲. بدهی‌های بلندمدت دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، قابل ثبت و انعکاس در صورت‌های مالی اساسی می‌باشند.

۳-۲. محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای با هدف بکارگیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی امکان‌پذیر است.

روش اجرای پژوهش

در این تحقیق از روش تحقیق پیمایشی استفاده شده است که از جمله تحقیقات توصیفی به شمار می‌آید. تحقیقات پیمایشی، توصیفی است از نگرش و رفتار یک جمعیت، بر اساس

انتخاب نمونه‌ای تصادفی که معرف افراد آن جمعیت است.

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات

در این تحقیق جهت بیان مباحث نظری و جمع‌آوری اطلاعات از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. روش کتابخانه‌ای برای بیان مباحث نظری تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است و روش میدانی از طریق پرسش‌نامه و نیز مشاهده اسناد مالی (اسناد کاوی) برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، استفاده شده است. از آنجا که بخش اساسی منابع مورد نیاز مؤسسات مورد تحقیق از محل بودجه عمومی دولت تأمین می‌شود، لذا درآمدهای آنها اختصاصی تلقی و به عنوان یکی از منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه درآمدهای اختصاصی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی نوعاً از تشابه فراوانی برخوردار می‌باشند، صرفاً روش اسناد کاوی با هدف حصول اطمینان از قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول درآمدها در دانشگاه‌های صنعتی امیرکبیر، صنعتی خواجه نصیرالدین طوسی، الزهرا و شهید بهشتی اعمال گردید. پرسشنامه تحقیق نیز حاوی ۴۱ سؤال در قالب ۶ عامل و در چهارچوب فرضیات تحقیق تنظیم گردید. حدود ۱۰۰ پرسش‌نامه بین معاونین اداری و مالی، مدیران امور مالی، کارشناس امور مالی و برخی اعضای هیأت علمی که قبلاً در سمت معاون اداری، مالی انجام وظیفه نموده‌اند، در ۶۸ دانشگاه و مؤسسه تحقیقاتی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری توزیع شد. با پی‌گیری‌های مستمر و مراجعه حضوری جمعاً ۴۱ پرسش‌نامه از ۲۵ دانشگاه جمع‌آوری گردید که درصد معقولی از پرسش‌نامه‌های توزیع شده را تشکیل می‌دهند. با توجه به این که پرسش‌نامه تحقیق بین تمام جامعه (۶۸ دانشگاه و مؤسسه) توزیع شده لذا نمونه آماری تحقیق در واقع همان جامعه آماری بوده است.

آزمون فرضیه‌ها و روش‌های آماری مورد استفاده

در این قسمت ابتدا توضیح مختصری در مورد قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت وصول و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و سپس آزمون‌های آماری مورد استفاده و نتایج هر یک از آنها تشریح می‌شود.

الف) قابلیت اندازه‌گیری: به این پرسش پاسخ می‌دهد که آیا میزان درآمدهای دانشگاه‌ها و

مؤسسات آموزش عالی، طی فرایند تشخیص تا وصول از اندازه گیری قابل اتکاء برخوردارند یا خیر؟

ب) قابلیت وصول: معیار قابلیت وصول یا در دسترس بودن درآمدها به این موضوع می پردازد که آیا درآمدهای دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی در طی فرایند تشخیص تا وصول، در فاصله زمانی تعیین شده در استانداردهای مصوب GASB و IFAC وصول می شوند یا خیر؟ بر طبق این استانداردها، درآمدهای بخش عمومی در صورتی با مبنای تعهدی شناسایی و ثبت می شوند که وصول آن در دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) محتمل باشد، به گونه ای که پرداخت بدهی ها و تعهدات دوره جاری از محل آنها پذیر گردد.

ج) معیار جریان منابع اقتصادی: در صورتی که این معیار اندازه گیری در نظام حسابداری و گزارشگری مالی استفاده شود، می بایست علاوه بر دارایی های جاری، دارایی های سرمایه ای (ثابت) نیز در ترازنامه منعکس و استهلاک سالانه آنها محاسبه و در حساب هزینه دوره جاری گزارش شود. همچنین علاوه بر بدهی های جاری، بدهی های بلندمدت نظیر مطالبات کارکنان بابت پاداش بازنشستگی و مرخصی استفاده نشده در ترازنامه منعکس و گزارش شود. علاوه بر این، استفاده از این معیار موجب می شود تا در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به جای مخارج، هزینه ها شناسایی و گزارش شوند.

همان طور که قبلاً بیان گردید، دو فرضیه اصلی تحقیق بر پایه به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی صورت بندی شده است. برای آزمون فرضیه اصلی اول با هدف امکان به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری دانشگاه ها، حصول اطمینان از قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول درآمدها و امکان شناسایی و ثبت هزینه در زمان تحمل ضروری بود. به همین دلیل سه فرضیه فرعی برای آنها صورت بندی گردید تا با آزمون های آماری مناسب، پذیرش یا رد آنها مورد ارزیابی قرار گیرد. برای آزمون فرضیه اصلی دوم با هدف به کارگیری معیار جریان منابع اقتصادی در این سیستم نیز حصول اطمینان از امکان ثبت و انعکاس دارایی های سرمایه ای و بدهی های بلندمدت عمومی و محاسبه و ثبت استهلاک اجتناب ناپذیر می نمود. برای این منظور، سه فرضیه فرعی برای آنها صورت بندی گردید تا با روش های آماری مناسب

پذیرش یا رد آنها مورد آزمون قرار گیرد.

آزمون دوجمله‌ای: از آنجا که سؤالات مربوط به فرضیه‌های فرعی بر اساس دو حالت موافق و مخالف تدوین شده لذا از آزمون دو جمله‌ای برای تک تک سؤالات استفاده گردید. با این ترتیب، از نسبت نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها در مورد هر سؤال اطلاع یافته و نتیجه آزمون سؤالات زیرمجموعه هر فرضیه فرعی به فرضیه فرعی مربوط تسری و از تسری نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی زیر مجموعه هر فرضیه اصلی، نتیجه آزمون فرضیه اصلی (رد یا قبول) مشخص گردید.

H_0 : برابری نسبت موافق و مخالف

H_1 : عدم برابری نسبت موافق و مخالف

در واقع نتیجه آزمون در صورتی که فرض H_0 تأیید شود، به ما می‌گوید درصد پاسخ موافق و مخالف در سطح معناداری ۵ درصد با هم برابر است و در صورت رد فرض H_0 ، درصد پاسخ موافق و مخالف برابر نبوده و این عدم برابری به نفع نظر موافق یا به نفع نظر مخالف می‌باشد. با این ترتیب هر یک از سؤالات جداگانه مورد آزمون قرار گرفت، بدین صورت که به افراد موافق کد ۱ و به افراد مخالف کد صفر تخصیص یافت. نتیجه آزمون حاکی از رد فرض H_0 برای تمام سؤالات و به عبارتی دیگر منجر به تأیید تمامی سؤالات و به تبع آن فرضیات تحقیق از سوی پاسخ دهندگان گردید. نتایج، در نگاره ۱ ارائه شده است.

آزمون دو جمله‌ای بر اساس امتیازات پیوستار: در پرسش‌نامه تنظیمی پیوستاری شامل امتیازات ۰ تا ۹ به منظور حصول اطمینان از میزان موافقت یا مخالفت پاسخ دهندگان با موضوع سؤال مورد نظر پیش بینی شده بود. در این مرحله از تحقیق امتیاز ۴.۵ که حد وسط امتیاز ۹ می‌باشد به عنوان نقطه بی‌تفاوتی در نظر گرفته شد. در این حالت افرادی که نظر موافق به سؤال داده و امتیاز کمتر از ۴.۵ تخصیص داده بودند، به عنوان مخالف تلقی و به آنها امتیاز صفر و افرادی که موافق بوده و امتیاز بالای ۴.۵ تخصیص داده بودند، به عنوان موافق تلقی و به آنها امتیاز یک داده شد و مجدداً آزمون دوجمله‌ای انجام گردید. این آزمون به منظور آگاهی از اطمینان بالای موافقین به پاسخ داده شده درباره هر یک از سؤالات انجام شد. نتایج این آزمون نشان داد که به استثنای سؤالات ۲۶، ۳۴ و ۴۰ احتمال بدست آمده در آزمون برای تمامی سؤالات کمتر از ۵ درصد است و پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که

در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ‌دهندگان با اطمینان در خور ملاحظه‌ای به موضوع مطروحه در هر سؤال پاسخ موافق داده‌اند.

آزمون T: برای حصول اطمینان بیشتر از نظر آزمودنی‌ها در مورد سؤالات پرسش‌نامه، از این آزمون برای سنجش تأیید یا رد فرضیه‌های تحقیق استفاده شده است. همانطور که پیش‌تر ذکر شد، در پرسش‌نامه تنظیمی از طیف امتیازبندی شده ۰ تا ۹ استفاده شده است، با فرض این که همه آزمودنی‌ها در دادن جواب به طور تصادفی عمل کنند، آنگاه میانگین امتیاز این طیف عدد ۴.۵ را نشان خواهد داد. با توجه به این که هدف تحقیق آگاهی از اطمینان بالای پاسخ‌دهندگان می‌باشد، لذا با انتخاب یک امتیاز نسبتاً بالاتر از میانگین طیف، می‌توان به این هدف رسید. بنابراین با یک نگرش سخت‌گیرانه، امتیاز ۶ را که نسبتاً بالاتر از میانگین امتیازات (۴.۵) است، ملاک سنجش قرار داده و در ادامه تأیید فرضیه‌های فرعی را موقوف به قبول امتیازات بالای ۶ برای هر فرضیه قرار دادیم.

نگاره ۱. نتایج آزمون دوجمله‌ای

فرضیه اصلی یک: دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی، از شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار می‌باشند.					
سؤالات	فرضیه فرعی	نسبت مورد انتظار	مقدار p	فرض H ₀	نتایج
۱ الی ۱۰	درآمدهای دانشگاه‌ها به صورت اتکاء پذیر قابل اندازه‌گیری است	۵۰	۰.۰۰۰	رد	قابلیت اندازه‌گیری دارد
۱۰ الی ۲۰	درآمدهای دانشگاه‌ها در مهلت مورد تأکید در مبنای تعهدی قابل وصول می‌باشد	۵۰	۰.۰۰۰	رد	قابلیت وصول دارد
۲۱ الی ۲۶	هزینه‌های دانشگاه‌ها در زمان تحمل قابل شناسایی و گزارش می‌باشند.	۵۰	۰.۰۰۰	رد	قابلیت ثبت هزینه‌ها در زمان تحقق نه زمان پرداخت وجود دارد
فرضیه اصلی دوم: دانشگاه‌ها از شرایط لازم جهت استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی برخوردار می‌باشند.					
سؤالات	فرضیه فرعی	نسبت مورد انتظار	مقدار p	فرض H ₀	نتایج
۲۷ الی ۳۲	دارایی‌های سرمایه‌ای دانشگاه‌ها به دلایل مشروحه زیر قابل ثبت در دفاتر حسابداری و انعکاس در ترازنامه سالانه می‌باشند.	۵۰	۰.۰۰۰	رد	قابلیت ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای در دفاتر حسابداری وجود دارد
۳۳ الی ۳۶	بدهی‌های بلندمدت دانشگاه‌ها به دلایل مشروحه زیر قابل ثبت در دفاتر و انعکاس در ترازنامه می‌باشد.	۵۰	۰.۰۰۰	رد	قابلیت ثبت بدهی‌های بلندمدت در دفاتر حسابداری وجود دارد
۳۷ الی ۴۱	محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای با هدف بکارگیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی امکان‌پذیر است.	۵۰	۰.۰۰۰	رد	امکان محاسبه و ثبت استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای وجود دارد

آزمون T:

H_0 : میانگین امتیازات کوچکتر یا مساوی ۶ است.

H_1 : میانگین امتیازات بزرگتر از ۶ است.

نگاره ۲. نتایج آزمون T در بررسی فرضیه‌های تحقیق

ردیف	عنوان فرضیه	تعداد بررسی	میانگین	انحراف معیار	انحراف معیار میانگین	اطمینان ۹۵٪ کران پایین بازه	آماره T	مقدار P	فرض H_1
اول	درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، به صورت اتکاء پذیر قابل اندازه گیری می‌باشد.	۴۱	۷/۱۳۹	۱/۹۲۹	۰/۳۰۵۰۲	۶/۶۲۵۳۶	۳/۷۴	۰/۰۰۰	عدم رد H_1
دوم	درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، در مهلت مورد تأکید در مبنای تعهدی تعدیل شده قابل وصول می‌باشند.	۴۱	۶/۶۴۳	۱/۸۲۸	۰/۲۹۶۷۰	۶/۱۴۳۳۹	۲/۳۰	۰/۰۱۸	عدم رد H_1
سوم	هزینه‌ها در زمان ایجاد قابل ثبت است.	۴۱	۷/۰۴۶	۱/۷۶	۰/۳۰۷	۶/۵۲۷۲	۳/۴	۰/۰۰۱	عدم رد H_1
چهارم	دارایی‌های سرمایه‌ای در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی می‌باشد.	۳۷	۷/۱۷۸	۱/۸۵	۰/۳۰۴	۶/۶۶۵۶۷	۳/۹	۰/۰۰۰	عدم رد H_1
پنجم	بدهی‌های بلندمدت دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی می‌باشد.	۳۶	۶/۹۸۷	۲	۰/۳۳۳	۶/۴۲۴۹	۳	۰/۰۰۳	عدم رد H_1
ششم	محاسبه استهلاك دارایی‌های سرمایه‌ای با هدف بکارگیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی امکان‌پذیر است.	۳۷	۶/۱۷۹	۲/۲۱	۰/۳۵۹	۵/۵۷۷۵	۰/۵	۰/۳	رد H_1

همان‌گونه که در نگاره ۲ ملاحظه می‌کنید، مقدار میانگین امتیاز در هر سه فرضیه فرعی زیرمجموعه فرضیه اصلی یک، امتیاز بالاتر از ۶ را نشان می‌دهد، بنابراین برای این فرضیه‌های فرعی، فرضیه (H_0) در سطح معنی داری ۵ درصد رد می‌شوند. بدین ترتیب هر سه فرضیه فرعی مربوط به فرضیه اصلی اول مورد تأیید قرار گرفت که با تسری نتایج آنها به فرضیه اصلی اول، این فرضیه نیز پذیرفته شد. خلاصه این که بر اساس نتایج آزمون T و دو جمله‌ای می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، دانشگاه‌ها و

مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی از شرایط لازم و کافی برای به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در نظام حسابداری و گزارشگری مالی برخوردار هستند. آزمون T برای فرضیه فرعی چهارم و پنجم که زیر مجموعه فرضیه اصلی دوم می‌باشند نیز انجام و مشخص گردید در ۵ درصد معنی دار می‌باشد. از این رو فرضیه صفر را رد کرده و فرضیه فرعی چهارم و پنجم تأیید گردید. اما در خصوص فرضیه فرعی ششم نتایج حاکی از رد فرضیه H_1 و پذیرش H_0 می‌باشد. با این ترتیب، از آنجا که دو فرضیه از سه فرضیه فرعی زیر مجموعه فرضیه اصلی دوم مورد تأیید قرار گرفته است، لذا می‌توان نتیجه این دو فرضیه فرعی را به فرضیه اصلی دوم تسری داده و چنین نتیجه گرفت که این فرضیه نیز مورد تأیید قرار گرفته است. بر اساس این نتیجه می‌توان چنین اظهار نظر نمود که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، از شرایط لازم برای استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی برخوردار هستند.

همبستگی فرض یک و دو تحقیق

در این تحقیق به منظور سنجش ارتباط بین فرضیه فرعی ۱ و ۲ از آزمون همبستگی و ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. از آنجا که برای شناسایی و ثبت درآمد در مبنای تعهدی تعدیل شده، قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول در مهلت مقرر (فرض فرعی ۱ و ۲)، به عنوان دو شرط لازم و کافی مورد پذیرش قرار گرفته است، لذا تحقق هر دو شرط اجتناب ناپذیر خواهد بود. به همین دلیل، میزان ارتباط بین این دو عامل از طریق دو فرضیه مربوط، از منظر پاسخ‌دهندگان سنجیده شده است. به عبارتی دیگر این پرسش مطرح می‌شود که افرادی که امتیاز مثبت و بالا به سؤال‌های مرتبط با عامل قابلیت اندازه‌گیری درآمدها تخصیص داده‌اند تا چه اندازه به همین میزان امتیازهای مثبت و بالا به سؤال‌های مربوط به قابلیت وصول تخصیص داده‌اند.

فرض فرعی اول: "درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، به صورت اتکاء پذیر قابل اندازه‌گیری می‌باشد".
فرض فرعی دوم: "درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، در مهلت مورد تأکید در مبنای تعهدی تعدیل شده قابل وصول می‌باشند".

بیان آماری این ارتباط به شرح می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0 : r = 0 \\ H : r \neq 0 \end{cases}$$

از آنجا که سطح معناداری در تحلیل آماری پیش رو ۵ درصد ($\alpha=0.05$) است، می‌بایست مقدار p با عدد ۰.۰۵ مقایسه شود، اگر مقدار p از عدد ۵ درصد کوچکتر باشد، فرض صفر (صفر بودن همبستگی بین دو متغیر) رد می‌شود ولی اگر مقدار p از ۵ درصد بزرگتر باشد، دلیلی بر رد فرض صفر وجود ندارد. در این نگاره، مقدار p بسیار کوچکتر از ۵ درصد است، لذا می‌توان گفت که بین متغیرهای فوق الذکر، همبستگی معناداری وجود دارد. مقدار این همبستگی ۰.۶۹۶ و معنادار است که از اهمیت کافی برخوردار می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که هر چه قابلیت اتکاء اندازه‌گیری درآمدهی بیشتر باشد، قابلیت وصول آن نیز افزایش می‌یابد و برعکس هر چه قابلیت وصول درآمدهی بیشتر باشد، قابلیت اتکاء آن نیز افزایش می‌یابد.

روش اسناد کاوی

با توجه به این که ابزار گردآوری اطلاعات تحقیق، پرسش‌نامه و مشاهده حضوری بوده است. همزمان با ارسال پرسش‌نامه به دانشگاه‌های کشور، با مراجعه به دانشگاه‌های موجود در تهران و مشاهده اسناد مالی (اسناد کاوی) اطلاعات لازم جهت تحلیل، جمع‌آوری شده است. در این راستا مشاهده شد که هزینه‌ها و درآمدهای دانشگاه‌های مختلف از نظر ماهیت مشابه بوده و به استثناء یکی دو مورد، در اغلب دانشگاه‌ها عناوین هزینه‌ها و درآمدهای اختصاصی مانند یکدیگر است. از سوی دیگر مشاهده اسناد مالی دانشگاه‌ها با مقاومت مسئولین مربوطه که مدعی محرمانه بودن اسناد و صورت‌های مالی هستند همراه بود. لذا تصمیم بر آن شد تا ۳ الی ۴ دانشگاه جامع از میان دانشگاه‌های تهران انتخاب و بررسی‌های لازم انجام شود. پس از انجام مشاهدات اولیه و استخراج عناوین جامعی از درآمدهای اختصاصی در دانشگاه‌های مورد بررسی، به منظور جمع‌آوری داده‌هایی که بتوان آنها را تحلیل کرد، فرمی تهیه گردید تا نتیجه مشاهدات مربوط به قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول درآمدها در آن منعکس شود. به این ترتیب با مشاهده و ردیابی اسناد مالی، به آن دسته از درآمدهایی که پس از شناسایی، تا زمان وصول از نوسان در خور ملاحظه‌ای برخوردار نبود و در دوره مالی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن وصول شده بود به دلیل واجد

هر دو شرط قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول، امتیاز یک و به آنهایی که فاقد این قابلیت‌ها بودند امتیاز صفر تخصیص داده شد. نتایج این مشاهده نشان داد که به استثناء درآمد مربوط به فعالیت‌های پژوهشی و خدمات مشاوره‌ای، سایر درآمدهای دانشگاه‌های مورد بررسی از قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول برخوردارند.

یافته‌های تحقیق

همان گونه که بیان گردید، تمامی فرضیات تحقیق به استثنای فرضیه فرعی ششم با استفاده از آزمون‌های آماری تأیید شد. فرضیه ششم که در مورد محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای و با هدف به کارگیری معیار اندازه گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری دانشگاه‌ها صورت‌بندی شده بود، با استفاده از آزمون دو جمله‌ای مورد تأیید قرار گرفت لیکن اجرای آزمون T، در مورد آن نشان دهنده این واقعیت بود که اختلاف معنادار بین نظرات موافق و مخالف وجود نداشته و فرضیه صفر در این خصوص رد نشده است. در مورد این اظهار نظر پاسخ دهندگان می‌توان چنین استنباط نمود که حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی ایران و از جمله دانشگاه‌ها، همواره از محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای، واهمه دارند. دلیل این امر که در کشورهای در حال توسعه و برخی از کشورهای توسعه یافته نیز سابقه دارد، می‌تواند به ماهیت دارایی‌های سرمایه‌ای ارتباط داشته باشد. دارایی‌های سرمایه‌ای دولت را دارایی‌های زیربنایی نظیر جاده‌ها، سدها، خطوط ریلی و... و دارایی‌های ثابت نظیر ساختمان، زمین، تجهیزات و... تشکیل می‌دهند. ماهیت این قبیل دارایی‌ها به گونه‌ای است که حسابداران شاغل در بخش دولتی را با این تردید که ممکن است نتوانند روش‌های مناسب ارزش یابی دارایی و محاسبه استهلاک آن را پیدا کنند، مواجه می‌نماید. این در حالی است که دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، فاقد دارایی زیر بنایی بوده و دارایی‌های ثابت آنها نیز اغلب مشابه دارایی‌های ثابت بخش خصوصی است. به این ترتیب می‌توان گفت، تردید در مورد ارزیابی دارایی‌ها و انتخاب شیوه مناسب محاسبه استهلاک آنها که موجب رد فرضیه ششم در آزمون T شده است، با آموزش مناسب و کافی به حسابداران شاغل در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، مرتفع خواهد گردید. بنابراین یافته‌های حاصل از تحقیق را می‌توان به شرح خلاصه زیر بیان نمود:

- کلیه درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی به استثناء درآمد تحقیقات و پژوهش، از شرط لازم (قابلیت اندازه‌گیری) برای استفاده از مبنای تعهدی برخوردار می‌باشند.
- کلیه درآمدهای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی به استثناء درآمد تحقیقات و پژوهش از شرط کافی (قابلیت وصول) برای استفاده از مبنای تعهدی برخوردار می‌باشند.
- هزینه‌های دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی در زمان ایجاد قابل ثبت است.
- دارایی‌های سرمایه‌ای با استفاده از روش‌های مناسب ارزش‌یابی و قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، می‌باشد.
- بدهی‌های بلندمدت دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، قابل انعکاس در صورت‌های مالی اساسی می‌باشد.
- محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای با استفاده از روش‌های مناسب و انعکاس آن در صورت‌های مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی با کمی تردید امکان‌پذیر است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

۱. با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان چنین نتیجه گرفت که شرایط لازم برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی جهت ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم است و این قبیل مؤسسات می‌توانند از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری خود استفاده نمایند. از آنجا که انتقال از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده و استفاده همزمان از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی و جریان منابع اقتصادی مستلزم انجام مطالعات و تحقیقات کافی است، لذا پژوهش حاضر با این انگیزه و به منظور ارزیابی و امکان‌سنجی وضعیت و شرایط موجود، برای به کارگیری دو عامل اساسی شامل، مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، طراحی و اجرا شده است. نتایج تحقیق نشان داد که فرضیه اصلی اول و سه فرضیه فرعی زیر مجموعه آن دایر بر وجود شرایط لازم برای

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده مستند به آزمون‌های آماری و با اطمینان بالا تأیید شد. همچنین نتایج حاصل از روش اسنادکاوی حاکی از آن است که در وضعیت موجود کلیه درآمدهای این نهادها به استثنای درآمد حاصل از تحقیقات، از قابلیت اندازه‌گیری (شرط لازم) و قابلیت وصول (شرط کافی)، برخوردار می‌باشند، لذا زمینه لازم برای استفاده از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده جهت شناسایی درآمدها و مبنای تعهدی در مورد هزینه‌ها، در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی فراهم می‌باشد. از سوی دیگر، نتایج تحقیق حاکی از آن است که شرایط لازم برای بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در سیستم حسابداری نهاد‌های مذکور به اندازه کافی فراهم است. به این ترتیب، پیشنهاد می‌شود که وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به عنوان متولی آموزش عالی کشور ترتیبی اتخاذ نماید که امکانات لازم برای مطالعه، طراحی، تدوین و اجرای یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نوین برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی وابسته فراهم گردد. علاوه بر این، یافته‌های این پژوهش می‌تواند به نوبه خود به عنوان مبنایی برای مطالعات و پژوهش‌های بعدی قرار گیرد، که به شرح زیر پیشنهاد می‌شود: الف) امکان سنجی پیاده‌سازی مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده در نهاد‌های دیگر کشور. ب) امکان سنجی پیاده‌سازی معیار جریان منابع اقتصادی در نهاد‌های دیگر کشور. ج) تحقیقی پیرامون دلایل مخالفت برخی از کارشناسان دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی با محاسبه استهلاک دارایی‌های ثابت.

محدودیت‌های تحقیق: اساسی‌ترین مشکل تحقیق عدم دسترسی به اسناد مالی در روش مشاهده بوده است. به هر حال این مشکل تا حدودی توسط عوامل وزارت علوم و استاد راهنما حل شد. مشکل دیگر محدودیت ذاتی پرسش‌نامه می‌باشد که افراد زیادی علی‌رغم تلاش‌ها و پیگیری‌های مستمر اقدام به تکمیل و ارسال آن نکردند.

منابع

۱. باباجانی جعفر، تابستان. بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۷۸ سال هشتم (شماره ۲۸).
۲. باباجانی جعفر، ستایش محمد حسین. تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق

- پاسخگویی مالی و عملیاتی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۶؛ سال ۱۴ شماره ۴۹.
۳. باباجانی جعفر. مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ GASB. پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران بهار ۱۳۸۲؛ سال سوم (شماره ۸).
۴. باباجانی جعفر، فریدونی فرشید. ارزیابی فرایند اظهار تا وصول مالیات‌های مستقیم به منظور تعیین مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی درآمد. دانش و پژوهش حسابداری ۱۳۸۵؛ سال دوم (شماره ۶).
۵. باباجانی جعفر، قنبریان رضا. ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها. رساله کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی.
6. Clarke M. Government Accrual Reports: Are They Better than Cash?, Australian Journal of Public Administration 1996; 55 (1).
7. Deloitte–Public Sector. Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting and Budgeting. The Hague: Deloitte; 2004.
8. Guthrie J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector : Rhetoric or Reality?. Financial Accountability and Management 1998; 14(1).
9. IFAC. Government Financial Reporting: Issues and Practices, Public Sector Study 11, New York: Public Sector Committee; 2000.
10. IFAC. Guideline for Government Financial Reporting, Exposure Draft, New York: Public Sector Committee; 1998.
11. International Monetary Fund. Government Finance Statistics Manual, Washington: IMF; 2001.
12. Luder K. Contingency Model of Government Accounting Innovations. Research in Government and Non-Profit Accounting 1992; Vol. 7.
13. Mellor T. Why Governments Should Produce Balance Sheets?. Australian Journal of Public Administration 1996; 55 (1).
14. Monsen N., and S. Nasi. The Contingency Model Reconsidered: On the Definition of Government Accounting Innovations. Paper to be Published at the 6th Biennial CIGAR Conference, Milan; 1997.
15. Ouda H. Accrual Accounting in the Government Sector. Public Fund Digest 2003; 3 (2).
16. Ouda H. Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector. Public Fund Digest 2004; 4 (1).