

ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در  
مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور

**A Comparative Study of the Qualitative Features of Financial  
Reports on Accrual Accounting Basis and Cash Accounting Basis in  
Medical Science Universities**

S.M.Mousavi Shiri\*, M.H.Sadeghi\*\*,  
H.Fateh\*\*\*

سید محمود موسوی شیرینی\*، محمدحسین صادقی\*\*،  
حسین فاتح\*\*\*

Received: 2014/9/27

Accepted: 2014/12/21

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۷/۵

**Abstract**

In Iran, the public sector has used the cash basis in financial reporting which is not capable to compute the cost of services and do performance based budgeting. Therefore, universities of medical sciences of Iran have used an accrual accounting basis since 2005. The present study investigates the information quality of financial reports provided in universities of medical sciences of Iran, as a comparison between accrual basis and cash basis. Our sample includes 150 financial managers and experts in universities of medical sciences of Iran in 2013. Research data have been collected by means of questionnaire containing 36 proposition of 7-item Likert scale. Descriptive Kolmogorov and Smirnov tests were used to access the normality of data distribution, and also T test and variance analysis "ANOVA" were used. Results of data analyses showed that there is a significant difference between prepared information from accrual and cash basis in some qualitative characteristics such as relevance, honesty, understandability, timeliness, comparability, traceability, predictability and validity. As per the findings and conceptual framework for general purpose financial reporting and approved Iranian accounting standards (1 to 3) of public sector, it is compulsory for all public sectors to establish and perform the accrual accounting basis.

**Keywords:** Quality of Information, Accounting and Financial Reporting, Cash Accounting Basis, Accrual Accounting Basis, Universities of Medical Sciences of Iran.

**JEL Classification:** F36, I22, H83, Q56

**چکیده**

دانشگاه‌های علوم پزشکی استفاده از مبنای حسابداری تعهدی را از سال ۱۳۸۴ آغاز نموده‌اند. پژوهش حاضر به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداخته است. این مطالعه از نوع پیمایشی کاربردی است که شامل ۱۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در سال ۱۳۹۲ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه ۳۶ سؤالی از مقیاس لیکرت هفت گزینه‌ای گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها و آزمون T test مستقل و تحلیل واریانس ANOVA استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش بینی بودن و قابل اتکاء بودن تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش و چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی در ایران، نتایج حاصل از پژوهش حاضر بیانگر اجتناب ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** ویژگی کیفی اطلاعات، حسابداری و گزارشگری مالی، مبنای حسابداری نقدی، مبنای حسابداری تعهدی، دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور.

**طبقه‌بندی موضوعی:** F36, I22, H83, Q56

\*Associate Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran

\*\*MS.in Accounting

\*\*\*Ph.D. student in Accounting, Tehran University, Iran

\*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور

sadeghi.62@gmail.com

\*\*کارشناس ارشد حسابداری، نویسنده مسؤول:

\*\*\*دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران

## مقدمه

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم (مسئولین دولتی) را در ادای مسئولیت پاسخگویی، تصمیم‌گیری و کنترل برنامه‌های مصوب یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت فراهم آورد (لعل‌بار و فرشیدپور، ۱۳۸۹).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به نحوی که درآمدها در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود و هزینه‌ها در زمان پرداخت و بدون در نظر گرفتن زمان تحقق آن‌ها در دفاتر ثبت می‌شود. بنابراین، سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی نیست و تا زمانی که بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی که از الزامات قانون و از ابزارهای پاسخ‌گویی عملیاتی مدیران است، نخواهد بود. لذا با توجه به عدم کارایی سامانه‌های حسابداری دولتی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده در بخش عمومی در زمینه‌های الزام مدیران به پاسخگویی، استقرار سامانه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین تعیین دقیق بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌های این قبیل دستگاه‌ها، لزوم تغییر در سامانه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است. بنابراین، برای دستیابی به اطلاعات مالی شفاف، باکیفیت و به‌هنگام و بکارگیری آن توسط مدیران در تصمیم‌گیری‌های خود، به نظر می‌رسد سامانه‌های حسابداری تعهدی کامل از قابلیت خوبی برخوردار باشد، زیرا مدیران نیازمند اطلاعات دقیق، به‌هنگام و شفاف در امور جاری و مدیریت هزینه به‌منظور افزایش کارایی و اثربخشی هستند، به طوری که بدون اطلاعات درست نمی‌توان تصمیم‌های منطقی اتخاذ کرد. از این رو اطلاعات چیزی است که ابهام را کاهش می‌دهد و انسان را به سوی تصمیم‌گیری منطقی هدایت می‌کند (عزیزی و همکاران، ۱۳۷۸).

لذا، کسب اطلاعات به‌هنگام، صحیح و درخور اتکالی مربوط به فعالیت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی یکی از

شرط‌های اولیه برای تصمیم‌گیری است (تالانه، ۱۳۸۰). کیفیت اطلاعات نیز باید به گونه‌ای باشد تا هدف استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را در توان اتخاذ تصمیم بهینه، ارزیابی عملکرد مدیریت از لحاظ حفظ و بکارگیری بهینه منابع، تأمین کند (مجتهدزاده، ۱۳۸۴). به عبارتی مؤسسه باید اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه‌ای درباره فعالیت‌های خود گزارش کند (Hendrickson & Breda, 1992).

در بسیاری از شرکت‌ها و مؤسسه‌ها با علم به اهمیت گزارشگری مالی مؤثر، نیاز به مطالعه در زمینه گزارشگری مالی و ارائه پیشنهاد برای بهبود آن را لازم می‌دانند و به گزارش‌های باکیفیت بالا پاداش داده و به گزارش‌های باکیفیت پایین توجه نمی‌کنند (آقایی و موسوی شیری، ۱۳۸۴).

همچنین با توجه به تنوع استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، گزارش‌های مالی باید از ویژگی‌های کیفی خاصی برخوردار تا برای استفاده‌کنندگان، مفید باشد (مالامیری فیروز، ۱۳۸۴).

از طرفی ارائه اطلاعات مالی فاقد کیفیت مناسب، افزون بر بی‌فایده بودن از دیدگاه استفاده‌کنندگان اطلاعات، می‌تواند اعتماد عموم به حسابداران را از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد کند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

در همین راستا در دهه اخیر نیز تلاش‌های فراوانی به‌منظور به‌کارگیری حسابداری تعهدی در سامانه گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و ... انجام شده است. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر حرکت‌هایی به سمت استفاده از سامانه‌های حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی انجام پذیرفته است. در همین راستا بر اساس بند الف ماده ۴۱ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و با استفاده از اختیارات قانونی حاصل از بند الف ماده ۸۸ قانون برنامه چهارم توسعه، در ماده ۱۰ آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها، دانشگاه‌های علوم پزشکی مبنای حسابداری تعهدی را در کلیه عملیات مالی خود از سال ۱۳۸۴ آغاز نمودند. از این رو، پژوهش حاضر به دنبال شناخت و ارزیابی سطح کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به‌صورت مقایسه‌ای بین مبنای نقدی

گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی، اطلاعات مالی هنگامی مربوط است که توانایی ایجاد تفاوت در دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی را داشته باشد. اطلاعات مالی و غیرمالی هنگامی توانایی ایجاد تفاوت را دارد که دارای ارزش تأییدکنندگی، ارزش پیش‌بینی یا هر دو باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰: بند سه ۶).

مالامیری فیروز (۱۳۸۴) اظهار می‌کند اگر قرار است کسی به یک دسته از اطلاعات وابسته باشد، لازم است این اطلاعات در گزارش کردن چیزی که قصد بیان یا ارائه آن را دارد، صادق باشد. بیان اطلاعات در ارائه ترازنامه باید نشان‌دهنده اثرات صادقانه معامله‌ها و سایر رویدادهایی باشد که منجر به بیان عناصری در تاریخ ترازنامه هستند.

صداقت در ارائه اطلاعات هنگامی قابل دستیابی است که تصویر یک رویداد کامل، بی‌طرف و عاری از خطای عمده باشد. همچنین، برای این‌که اطلاعات در گزارش‌های مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده‌های اقتصادی و پدیده‌های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می‌شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۱۲-۱۰).

قابل‌فهم بودن اطلاعات یعنی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی باید دارای چنان ویژگی باشد تا در نحوه گزارش، برای عده زیادی از استفاده‌کنندگان قابل‌فهم باشد و نباید این‌طور فرض شود که کلیه استفاده‌کنندگان داشتن معقولی از حسابداری دارند. (بهمنش، ۱۳۸۵).

قابل‌فهم بودن کیفیتی از اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد معنای آن را متوجه شود. بخش‌های دولتی باید اطلاعات را به گونه منعکس کنند که نیازها و مبنای دانش استفاده‌کننده را تأمین کند (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۱۷ و ۱۸).

اطلاعات زمانی به هنگام است که بتواند بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر باشد. به‌عبارت‌دیگر، اطلاعات پیش از این که اثر خود را بر تصمیم‌گیری از دست بدهد باید در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد (Hendrickson & Breda, 1992).

همچنین، اگر اطلاعات، به‌موقع ارائه نشود اثرگذاری

تعدیل شده و تعهدی کامل می‌باشد. لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که "آیا در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور، بین گزارش‌های مالی ارائه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات، تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر؟"

### پیشینه پژوهش

کردستانی و نصیری (۱۳۸۸) در پژوهش توصیفی خود، ضمن تشریح اهمیت کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی، گزارش‌های مالی بخش دولتی را در انجام وظیفه مسؤلیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملیات دولتی ناتوان دانسته‌اند.

باباجانی (۱۳۸۲) بیان می‌دارد، از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبنای نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسؤلیت پاسخ‌گویی تأکید دارد؛ بنابراین، نظام حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری برای ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی، بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت کند. از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبنای نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری برای ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی و ارزیابی مسؤلیت پاسخ‌گویی مقامات منتخب مردم، عمل می‌کند. طبق مدل هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ویژگی‌های کیفی شامل مربوط بودن (ارزش پیش‌بینی، ارزش تأییدکنندگی و به‌موقع بودن)، اتکاپذیر بودن (رسیدگی پذیری، بیان صادقانه و بی‌طرفی)، ثبات‌رویه و مقایسه‌پذیر بودن است. مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند به هدف‌های مورد نظر خود دست یابند (Hendrickson & Breda, 1992).

اطلاعاتی مربوط است که به استفاده‌کنندگان کمک کند در مورد رویدادهای گذشته، حال و آینده پیش‌بینی کنند یا بتوانند انتظارات پیشین خود را تأیید یا تعدیل کنند. از این‌رو، مربوط بودن اطلاعات را به سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی منوط می‌کند. همچنین، طبق تعریف فدراسیون بین‌المللی حسابداران بخش عمومی در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری

خود را از دست می‌دهد (اعتمادی، ۱۳۸۸).

اطلاعات نبایستی زمانی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که دیگر به درد وی نخورد. همچنین، در صورتی که اطلاعات زودتر از زمان موردنظر ارائه گردد می‌تواند سودمندی آن را ارتقا دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰).

ویژگی کیفی قابل‌مقایسه بودن، توانایی مقایسه یک واحد تجاری با واحد تجاری دیگر است. همچنین، کیفیتی از اطلاعات که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را قادر سازد تا تشابه یا تفاوت بین دو دسته از فعالیت‌های مالی را درک کنند نیز به‌عنوان توان مقایسه‌پذیری تعریف می‌شود. قابل‌مقایسه بودن، یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهد (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۳-۲۱).

قابل‌رسیدگی بودن یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا مطمئن شود که اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی به درستی آنچه را باید ارائه کند را ارائه می‌کند. ویژگی‌های حمایت‌پذیری و اعتبار‌گویای این است که هر ناظر مستقل و آگاه می‌تواند به نتایج مشابه دست پیدا کند که الزاماً به معنای توافق کامل نیست. ویژگی قابل‌رسیدگی بودن مطلق نیست. بعضی اطلاعات ممکن است بیشتر از اطلاعات دیگر معتبر باشد. باین‌حال، هر چه اطلاعات معتبرتر باشد، استفاده‌کننده بیشتر مطمئن خواهد شد که اطلاعات نمود واقعی حقیقت است (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۸-۲۶).

لذا با توجه به مرور و بررسی پژوهش‌های انجام شده به شرح فوق و خلاء تحقیقاتی موجود در زمینه موضوع این پژوهش و به منظور دستیابی به هدف اصلی پژوهش و ارائه پاسخی برای سؤال پژوهش، هشت فرضیه به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

۱. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۲. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۳. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی

و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌فهم بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۴. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۵. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۶. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۷. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۸. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

## روش پژوهش

### روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات

جهت جمع‌آوری داده‌ها مربوط به متغیرهای تحقیق که در بخش پیشینه پژوهش مورد بحث قرار گرفتند، به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش پیمایشی استفاده‌شده است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش حاضر از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۳۶ گزاره از طیف هفت‌تایی لیکرت که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، کمی مخالفم، نظری ندارم، کمی موافقم، موافقم و کاملاً موافقم خواهد بود و به ترتیب با رتبه‌های ۱ تا ۷ است. پاسخگو می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم، میزان مخالفت یا موافقت خود را ابراز کند. البته پاسخگویان به هر سؤال به‌صورت همزمان بر اساس مبنای تعهدی و نقدی پاسخ می‌دهند.

### روایی و پایایی تحقیق

به‌منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. قبل

جدول (۱). بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان  
تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

ردیف	شرح ویژگی		فراوانی	درصد	درصد تجمعی
	جنسیت	وضعیت تاهل			
۱	مرد		۹۱	۶۰.۷	۶۰.۷
	زن		۵۹	۳۹.۳	۱۰۰
۲	مجرد		۳۰	۲۰	۲۰
	متاهل		۱۲۰	۸۰	۱۰۰
۳	حسابداری	رشته تحصیلی	۱۱۳	۷۵.۳	۷۵.۳
	مدیریت		۲۹	۱۹.۳	۹۴.۷
	اقتصاد		۲	۱.۳	۹۶
	سایر		۶	۴	۱۰۰
۴	دیپلم	مدرک تحصیلی	۳	۲	۲
	کاردانی		۵۷	۳۸	۴۰
	کارشناسی		۶۴	۴۲.۷	۸۲.۷
	کارشناسی ارشد		۲۵	۱۶.۷	۹۹.۳
	دکتری		۱	۰.۷	۱۰۰
۵	۵-۰	تجربه شغلی	۶۰	۴۰	۴۰
	۱۰-۶		۴۶	۳۱	۷۱
	۱۵-۱۱		۳۰	۲۰	۹۱
	۲۰-۱۶		۷	۵	۹۵
	۲۵-۲۱		۶	۴	۹۹
	>۲۵		۱	۰.۷	۱۰۰
۶	مدیرمالی	سمت شغلی	۱۵	۱۰	۱۰
	مدیر بودجه		۴	۲.۷	۱۲.۸
	کارشناس مالی		۱۲۰	۸۰	۹۳.۹
	حسابرس مستقل دانشگاه		۱	۰.۷	۹۴.۶
	سایر		۸	۵.۳	۱۰۰
	داده گمشده		۲	۱.۳	
	کمتر از ۲۵ سال		۳	۲	۲
۷	بین ۲۵ تا ۳۵	سن	۹۱	۶۰.۷	۶۲.۷
	بین ۳۵ تا ۴۵		۴۱	۲۷.۳	۹۰
	بالتر از ۴۵ سال		۱۵	۱۰	۱۰۰

از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تعیین پایایی، پرسش‌نامه‌ها بین ۲۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد و بعد از تجزیه تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰، ضریب آلفای کرونباخ ۹۵/۸ محاسبه شد. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۵۰ نفر از مدیران مالی و کارشناسان مالی مطلع و درگیر استقرار سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور است که طی سال ۱۳۹۲ مورد مطالعه قرار گرفته و پرسشنامه جهت تمامی آنان ارسال شده است.

### روش‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ استفاده می‌شود. نرمال بودن توزیع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصل، بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. لذا برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش آزمون T-test مستقل استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

**بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان:** از ۱۵۰ نفر شرکت‌کنندگان در نظرسنجی ۳۹/۳ درصد زن و ۶۰/۷ درصد مرد بودند. از این افراد ۸۰ درصد متأهل و ۲۰ درصد مجرد بودند. ۹۸ درصد از آزمودنی‌ها دارای مدرک کاردانی به بالا هستند و ۷۵ درصد از آزمودنی‌ها تحصیل کرده رشته حسابداری و مابقی نیز دارای مدارک تحصیلی مدیریت یا اقتصاد می‌باشند، همچنین بیش از ۹۳ درصد از پاسخ‌گویان در سمت کارشناس مالی فعالیت می‌نمایند و ۶۰ درصد از آزمودنی‌ها دارای تجربه شغلی بیشتر از ۵ سال می‌باشند؛ بنابراین، با توجه به موارد مزبور و سایر یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ‌های این افراد به سؤال‌های پرسش‌نامه، مبنای علمی لازم را جهت دستیابی به هدف اصلی پژوهش فراهم می‌آورد.

جدول شماره ۱ برخی از ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

### آزمون فرضیه اول

با توجه به جدول شماره ۲ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

طبق نظر Hendrickson & Breda (۱۹۹۲) مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند به هدف‌های موردنظر خود دست یابند. با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول می‌توان نتیجه گرفت که به دلیل شناسایی و ثبت کلیه رویدادهای مالی با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی، گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی، دارای آن ویژگی کیفی است که بتواند استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را در دستیابی به هدف‌های مورد نظر خود یاری کند.

### آزمون فرضیه دوم

با توجه به جدول شماره ۳ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰) در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی صداقت در ارائه اطلاعات را این‌گونه تعریف کرده است: برای این‌که اطلاعات در گزارش مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده‌های اقتصادی و پدیده‌های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می‌شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد. اطلاعاتی که تصویری صادقانه از پدیده‌های اقتصادی ارائه می‌دهد در واقع

جدول (۲). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ مربوط بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
بالا	پایین								
-۱/۹۱۲	-۲/۳۸۱	۰/۱۱۹	-۲/۱۴	۰/۰۰	۲۹۰	-۱۷/۹۴	۰/۰۰	۵۱/۳۶	فرض برابری واریانس
-۱/۹۱۰	-۲/۳۸۳	۰/۱۲۰	-۲/۱۴	۰/۰۰	۲۴۰/۵۰۴	-۱۷/۸۸			فرض نابرابری واریانس

جدول (۳). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ صداقت در ارائه اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
بالا	پایین								
-۱/۹۵۸	-۲/۴۳۲	۰/۱۲۰	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۸/۲۳۴	۰۰۰/۰	۷۲/۴۳	فرض برابری واریانس
-۱/۹۵۴	-۲/۴۳۵	۰/۱۲۱	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۷۰/۸۷۵	-۱۸/۰۱۰			فرض نابرابری واریانس

### آزمون فرضیه چهارم

با توجه به جدول شماره ۵ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰) در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی اطلاعات را در شرایطی به‌موقع می‌داند که زمانی که دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که به درد آن‌ها بخورد. این موضوع به خاطر استقرار مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و ثبت و شناسایی به‌موقع و بلادرنگ رویدادهای مالی است.

تصویری واقعی از شرایط، وقایع و وضعیت مالی را نشان می‌دهد.

### آزمون فرضیه سوم

با توجه به جدول شماره ۴ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها تأیید می‌شود. با در نظر گرفتن فرض برابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی ارائه‌شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰)، قابل فهم بودن اطلاعات را کیفیتی از اطلاعات می‌داند که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد معنا و مفهوم اطلاعات را متوجه شوند.

جدول (۴). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل فهم بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪
تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value	F	
۰/۱۳۵۵	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۰/۲۲۱	۰/۵۵۷	۰/۳۴۶	فرض برابری واریانس
۰/۱۳۵۷	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۸۸/۸۴۷	-۱۰/۲۰۸			فرض نابرابری واریانس

جدول (۵). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ به‌موقع بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		فاصله اطمینان ۹۵٪
تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value	F	
۰/۱۱۸	-۲/۰۱۹	۰/۰۰	۲۹۸	-۱۷/۰۸۱	۰/۰۰	۶۶/۹۳۷	فرض برابری واریانس
۰/۱۱۸	-۲/۰۱۹	۰/۰۰	۲۲۷/۰۷۷	-۱۷/۰۸۱			فرض نابرابری واریانس

### آزمون فرضیه پنجم

با توجه به جدول شماره ۶ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی اطلاعات را در شرایطی قابل مقایسه می‌داند که استفاده‌کنندگان را قادر سازد، شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰: بند سه ۲۱). نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد که به دلیل وحدت رویه‌ای که در کدینگ حساب‌ها و ثبت‌های حسابداری و نوع فعالیت‌ها و دستورالعمل‌ها در

دانشگاه‌ها حاکم است، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند.

### آزمون فرضیه ششم

با توجه به جدول شماره ۷ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی (۲۰۱۰) قابل‌رسیدگی بودن را یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات می‌داند که به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا مطمئن شود اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی به‌درستی ارائه شده است (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۶).

جدول (۶). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل‌مقایسه بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		F	P-value
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t		
پایین	بالا							
-۱/۴۷۴	-۱/۹۸۲	۰/۱۲۹	-۱/۷۲۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۳/۳۸۳	۲۰/۹۳۳	۰/۰۰
-۱/۴۷۲	-۱/۹۸۵	۰/۱۳۰	-۱/۷۲۸	۰/۰۰	۲۵۰/۸۶۹	-۱۳/۲۸۳		

جدول (۷). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		F	P-value
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t		
پایین	بالا							
-۰/۷۱۴	-۱/۳۰۲	۰/۱۴۹۲	-۱/۰۰۸	۰/۰۰	۲۹۰	-۶/۷۵۸	۵/۷۵۶	۰/۰۱۷
-۰/۷۱۳	-۱/۳۰۳	۰/۱۴۹۶	-۱/۰۰۸	۰/۰۰	۲۷۲/۳۹۱	-۶/۷۳۷		



گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت‌های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم در خصوص وضعیت نقدی آتی، ارزیابی وضعیت هزینه و درآمدی، پیش‌بینی فعالیت‌های آتی و برآوردهای آتی را به استفاده‌کنندگان دارد.

#### آزمون فرضیه هشتم

با توجه به جدول شماره ۹ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. لذا می‌توان نتیجه‌گیری کرد که گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت‌های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم به استفاده‌کنندگان در خصوص ارزیابی پیش‌بینی‌های انجام‌شده و بهبود برآوردها را دارد.

به‌واسطه استقرار سیستم حسابداری تعهدی و وحدت رویه موجود بین دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه آنها، نتایج این پژوهش دلالت بر وجود ویژگی قابل‌رسیدگی بودن گزارش‌های مالی به روش تعهدی نسبت به مبنای نقدی را دارا می‌باشد.

#### آزمون فرضیه هفتم

با توجه به جدول شماره ۸ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. از آنجا که اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، شامل افشای رویدادها و فعالیت‌های گذشته است و نیز به دلیل وجود ویژگی‌های مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل‌رسیدگی و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات موجود در

جدول (۸). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		
فاصله اطمینان ۹۵٪	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value	F
-۱/۹۰۵	۰/۱۲۳	-۲/۱۴۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۴۱۲/۱۷	۰/۰۰	۵۱/۵۳۱
-۲/۳۹۱	۰/۱۲۴	-۲/۱۴۸	۰/۰۰	۲۳۵/۵۱۴	-۲۵۱/۱۷		

جدول (۹). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ تأییدکنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها					آزمون لون		
فاصله اطمینان ۹۵٪	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value	F
-۱/۹۱	۰/۱۲۳	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۷/۱۵۰	۰/۰۰	۵۳/۲۵۵
-۲/۴۰	۰/۱۲۴	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۲۶/۱۶۰	-۱۷/۳۳۰		

### بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها به شرح جدول‌های ۲ الی ۹، می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط معناداری بین مبنای حسابداری تعهدی و نقدی وجود دارد. به عبارتی یافته‌های به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند نسبت به مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد. این پژوهش با محدودیت‌هایی از قبیل نبود پژوهش‌های منسجم در این زمینه، نبود پیشینه‌ای قابل طرح در ایران، نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش علمی در بین اعضای جامعه انتخاب‌شده و محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده مواجه بوده است.

### پیشنهاد‌های حاصل از یافته‌های پژوهش

با توجه به تهیه چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تدوین و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی، سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی نیز نسبت به حرکت به سمت استقرار مبنای حسابداری تعهدی و جایگزین کردن آن با مبنای حسابداری نقدی، اقدام نمایند و به منظور تقویت کنترل‌های داخلی، دستیابی به اطلاعات جامع مدیریتی، شفاف‌سازی صورت‌های مالی و ارزیابی نتایج عملکرد از اطلاعات ناشی از سامانه حسابداری تعهدی استفاده شود.

### منابع

- بهمنش، محمد رضا. (۱۳۸۵). "نقش گزارش‌های مالی و اطلاع‌رسانی شرکت‌های پذیرفته شده در حمایت از حقوق صاحبان سهام". *مجله بورس اوراق بهادار*، ۵۷، ۴۱-۳۸.
- تالانه، عبدالرضا. (۱۳۸۰). "فقر و غنای هدف کلی گزارشگری مالی". *حسابدار*، ۱۴۴ (۳۰۶)، ۸۵-۸۲.
- عزیززی، احمد؛ صفار، محمدجواد؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مددی، علی. (۱۳۷۸). "تکنولوژی اطلاعاتی و نقش آن در گزارشگری مالی". *حسابرس*، ۵۰۴، ۳۱-۲۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۵ (۲۰۹)، ۶۵-۵۸.
- لعل‌بار، علی؛ فرشیدپور، علیرضا. (۱۳۸۹). *حسابداری و حسابرسی دولتی*. چاپ اول. تهران: انتشارات راد نگار.
- مجتهد زاده، ویدا؛ چیت‌سازان، الهام. (۱۳۸۴). "بررسی کفایت محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی میان دوره ای تهیه شده بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۲ در جهت تاثیر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان". *دانش و پژوهش حسابداری*، ۲، ۲۹-۲۰.
- ملامیری فیروز، احمد. (۱۳۸۴). "رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری منابع انسانی و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی". *حسابدار رسمی*، ۱۱، ۸۵-۸۳.
- Hendrickson, E. S., & Breda, M. F. V. (1992). *Accounting theory*. Illinois: IRWIN.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities". Available at: [www.aasb.gov.au/admin/file/content/105/c9/IPSASBED\\_Conceptual\\_Framework\\_Phase\\_1.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content/105/c9/IPSASBED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf). (2014, 15 May).
- آقایی، محمدعلی؛ موسوی شیری، محمود. (۱۳۸۴). "خصوصیات کیفی مطلوب روش‌های اندازه‌گیری از دیدگاه استفاده‌کنندگان در ایران". *مجله دانشور*، ۱۴، ۹۹-۸۱.
- اعتمادی، حسین؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر گزارش‌های مالی شرکت‌ها". *فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری*، ۴ (۲۰۱)، ۲۲-۱۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی".