

بررسی ضرورت تحوّل در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن از دیدگاه خبرگان و دانشگاهیان

غریبه اسماعیلی کیا*، مهناز ملانظری**

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۸/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۲/۰۱

چکیده

هدف این مطالعه بررسی ضرورت تحوّل در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی و شناسایی ابعاد آن است. بنابراین ضمن پذیرش نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی به عنوان یک سیستم متشکل از خرده نظام‌های مختلف، به دنبال شناسایی ابعاد و تعیین برخی از ویژگی‌های این ابعاد است. بررسی مذکور از طریق اخذ دیدگاه‌های ۴۰ نفر از خبرگان در حوزه تحوّل در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها و ۹۰ نفر از اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی بخش حسابداری دانشگاه‌های دولتی تهران صورت گرفته است. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون دو جمله‌ای و آزمون t انجام شده است. نتایج حاصل از دیدگاه‌های هر دو گروه نشان داد که تحوّل در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ضروری بوده و از دیدگاه خبرگان به دلیل استقلال دانشگاه‌ها، ابعاد تحوّل متفاوت با سایر نهادها بخش عمومی خواهد بود. تحوّل در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی مستلزم تحوّل در سیستم حسابداری مالی آن، استقرار سیستم حسابداری مدیریت و تحوّل حسابرسی از سطح مالی و رعایت به حسابرسی عملکرد است.

واژه‌های کلیدی: نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، دانشگاه‌های دولتی، تحوّل، سیستم حسابداری مدیریت.

طبقه بندی موضوعی: H83, M41, Q56

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، (نویسنده مسئول)، (ghareibesmaeli@yahoo.com)

** استادیار دانشگاه الزهرا (س)، (mahnaznazari43@gmail.com)

مقدمه

طی دهه‌های اخیر، دانشگاه‌های کشورهای مختلف توسعه یافته و در حال توسعه با تغییرات محیطی قابل توجهی مواجه بوده‌اند. با هدف سازگاری با تغییرات و مدیریت مناسب امور دانشگاه‌ها، کشورهای مختلف تحولاتی در آموزش عالی خود ایجاد نموده‌اند. برای هدایت برنامه‌های تحولات در دانشگاه‌های دولتی، مفاهیم مدیریت عمومی نوین نظیر تمرکززدایی، اصول بازار و تکنیک‌های مدیریت به بخش آموزش عالی معرفی شده است. مدیریت مناسب دانشگاه‌ها و اطمینان از کارایی، اثربخشی و کیفیت خدمات ارائه شده توسط آنها در این شرایط، مستلزم وجود اطلاعات دقیق برای اتخاذ تصمیمات صحیح است. برای دستیابی به اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری مناسب، ابزارهای کارا و اثربخش نظیر سیستم حسابداری مناسب مورد نیاز است (فتفارین و جودی، ۲۰۱۲).

هر چند که دانشگاه‌های دولتی جزئی از بخش عمومی هستند، اما ویژگی‌هایی دارند که آنها را از سایر اجزای بخش عمومی متمایز می‌نماید. از یک سو، عملیات دانشگاه‌های دولتی شبیه واحدهای تجاری است؛ زیرا که آنان برای جذب منابع موجود با هم رقابت می‌کنند، هدف آنها افزایش بهره‌وری، کارایی و افزایش خروجی‌ها است. موارد مذکور باعث می‌شود که عملیات دانشگاه‌ها مشابه با عملیات شرکت باشد. بنابراین، در رابطه با دانشگاه‌های دولتی تفاوت بین نهادهای دولتی و موسسات خصوصی کاهش یافته است. از سوی دیگر، دانشگاه‌ها اهداف متعددی در زمینه تحقیق، آموزش و خدمات دارند. چون این اهداف غیراقتصادی هستند، دانشگاه‌ها نمی‌توانند سیستم‌های حسابداری مالی و حسابداری مدیریت از نوع بخش بازرگانی را مستقیماً بر آن اعمال نمایند، اما نیاز دارند که آنها را با اهداف خود سازگار و منطبق نمایند (کوپر، ۲۰۱۳). از این رو باید نظام پاسخگویی متناسب با این ویژگی‌ها برای دانشگاه‌های دولتی طراحی و مستقر شود.

استقلال دانشگاه‌ها یکی از اصلی‌ترین محرک‌های تحول در آموزش عالی در اغلب کشورهای دنیا به شمار می‌رود. برخی از کشورهای اروپایی با بسیاری از سازمان‌های بخش عمومی به صورت شرکت رفتار می‌نمایند، با این هدف که با دادن استقلال بیشتر و در عین حال خواستن پاسخگویی بیشتر از آنها، کارایی و اثربخشی این سازمان‌ها را افزایش دهند. در حقیقت پاسخگویی روی دیگر سکه استقلال است. باباجانی (۱۳۸۹) نظام پاسخگویی در

بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها به عنوان یک سیستم مورد توجه قرار داده است. در این الگو نظام پاسخگویی شامل خرده سیستم‌هایی از قبیل حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، بودجه‌بندی، گزارشگری عملکرد، دسترسی آزاد به اطلاعات، قضاوت، اقدام و برنامه‌ریزی راهبردی می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۹). تحول در نظام پاسخگویی می‌تواند شرایط را برای تحول در خرده سیستم‌های فعال فراهم آورد، اما بدون تحول در خرده نظام‌های نقش‌آفرین در نظام پاسخگویی، اهداف آن محقق نمی‌شود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

جامعه رسالت‌های خطیری بر دوش دانشگاه‌های دولتی قرار داده که این رسالت‌ها منشا تفاوت‌های اساسی این نهاد با سایر نهادهای بخش عمومی است. به همین دلیل دانشگاه‌ها طبق قانون هیئت امنا اداره می‌شوند. تصویب و ابلاغ ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران راه را برای هیئت امنا هموارتر کرد و البته تعهدات سنگینی نیز برای دانشگاه‌ها ایجاد نمود که محاسبه بهای تمام شده خدمات و استقرار سیستم بودجه‌ریزی مبتنی عملکرد از برجسته‌ترین آن‌ها است. با توجه به اهمیت و ضرورت خودمختاری و استقلال مطرح شده در قانون برنامه چهارم توسعه، همچنان این استقلال در بند ب ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به قوت خود باقی است.

ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و لزوم به کارگیری آن در راستای مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت تاکید دارد. براساس تعریف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطرح شده در این قانون، سه موضوع اساسی در یک نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مشاهده می‌شود: الف- عملکرد سازمانی، ب- بهای تمام شده و ج- کارایی و اثربخشی (دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موضوع ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه). بنابراین محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها یکی از نیازهای اولیه اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و این مسئله نیز خود در گرو بکارگیری مبنای حسابداری و رویکرد اندازه‌گیری مناسب است. از این رو، مجموعه‌ای از تحولات در نظام پاسخگویی دانشگاه‌ها در مواد قانونی پیش‌بینی شده است. علیرغم وجود قوانین مذکور، ماده ۲۱۹ یکی از مصادیق عدم حصول اهداف مرتبط با تحولات محسوب می‌شود.

نظام پاسخگویی بخش عمومی ایران در شرف تحولات ساختاری است. معرفی و ارائه نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی هم به نوعی سرآغاز این تحولات محسوب می‌شود. به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت دانشگاه‌های دولتی و با استناد به اینکه کشورهای پیشرفته نظیر ایالات متحده که برای انعکاس ماهیت متفاوت دانشگاه‌های دولتی بیانیه ۳۴ GASB را تعدیل نمود تا در مورد دانشگاه‌های دولتی نیز قابل اجرا باشد که منتج به انتشار بیانیه ۳۵ GASB شد و با تاکید بر استقلال دانشگاه‌ها و هیات امنایی بودن آن، هدف این نوشتار بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، شناسایی ابعاد و ویژگی‌های این تحول است تا بدین وسیله مسئولین و فعالان درگیر در حوزه طراحی و پیاده‌سازی تحولات از نتایج حاصل از این تحقیق جهت کمک به هدایت و پیش‌برد تحولات در دانشگاه‌های دولتی بهره‌مند گردند.

مبانی نظری

تحولات دانشگاه‌ها تحت تأثیر پارادایم مدیریت عمومی نوین صورت گرفته است. زیربنای اصلی این تحولات، اعتقاد به رویه‌ها و ساز و کارهای مورد استفاده در بخش بازرگانی و استفاده از آنها در مدیریت بخش عمومی و نیز توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی در عملیات می‌باشد (پسینا و هم‌پژوهان، ۲۰۰۸). در سال‌های ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۶، دانشگاه‌های نیوزلند فرآیندهای مختلف تجاری‌سازی را تجربه نمودند. فرآیندهای مذکور با معرفی شیوه‌های مدیریتی نوین حسابرسی و الگوگیری، بقیه بخش‌های دولتی را متحول نموده بودند (کریس، ۲۰۰۷). آموزش عالی بریتانیا در اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ دچار تحولات عمده‌ای شد. داشتن اطلاعات مالی مناسب برای انجام تصمیم‌گیری‌ها در دانشگاه‌ها ضروری شد و سیستم حسابداری و بودجه‌بندی نوین، ابزار مناسب برای تهیه این اطلاعات بود (مکینون و هم‌پژوهان، ۱۹۹۵). در ایتالیا تحولات در سیستم آموزش عالی منتج به افزایش استقلال و افزایش پاسخگویی بودجه‌ای برای مدیریت دانشگاه شد (آگاسیستی و هم‌پژوهان، ۲۰۰۸). دولت یونان به عنوان راه‌حلی برای مشکل نبود کنترل بر مخارج سازمان‌ها، وقوع تحولات حسابداری در نهادهای دولتی از جمله دانشگاه‌ها را گسترش داد (وینیرس و کوهن، ۲۰۰۴). استرالیا برای افزایش پاسخگویی، کیفیت و کارایی بیشتر از جانب ارائه‌کنندگان خدمات آموزشی، تحولات در آموزش عالی را معرفی و ایجاد نمود (آبوت و دکلیگوس، ۲۰۰۳).

تحولات آموزش عالی در دیگر کشورهای آسیایی نظیر سنگاپور، تایوان، کره جنوبی و اندونزی نیز مشاهده شده است. تحولات مذکور در آسیا در هماهنگی با مدیریت عمومی نوین و برای دستیابی به کارایی، اثربخشی و تمرکز زدایی محیط‌های مدیریت بروز پیدا کرده است (فتفارین و جودی، ۲۰۱۲).

سیستم حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران با سایر دستگاه‌های دولتی متفاوت است. تا پایان سال ۸۳، در اجرای آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، مسئولیت اعمال کنترل‌های داخلی و مالی و هرگونه پاسخگویی مالی به عهده ذیحساب بود. اما با تصویب بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه مصوب سال ۱۳۸۳ و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه‌ها بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی صرفاً در چارچوب مصوبات و آئین‌نامه‌های مالی، معاملاتی و اداری استخدامی تشکیلاتی مصوب هیأت امناء عمل نمودند. بنابراین واحد ذیحسابی در دانشگاه‌ها برچیده و وظایف فوق به عهده مدیران مالی دانشگاه‌ها قرار گرفت. مواد و الزامات مطرح شده در بند الف ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه، در بند ب ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مجدداً مورد تأکید قرار گرفته است. دانشگاه‌ها علاوه بر ملزم بودن به اجرای سیاست‌های دولت مبنی بر تغییر سیستم بودجه‌بندی خود از برنامه‌ای به عملیاتی، بر اساس بند ب ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه هم ملزم به تهیه بودجه عملیاتی به منظور دستیابی به بهای تمام شده فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی و تعیین هزینه سرانه دانشجو و دریافت سهم دولت از بودجه عمومی هستند. ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران نیز بر اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و لزوم به کارگیری آن در راستای مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت تأکید دارد.

به این ترتیب تحول در نظام بودجه‌ریزی دانشگاه‌ها و ایجاد تغییر در سیستم بودجه‌ریزی مورد استفاده هم تأثیر دیگر از قوانین مذکور است. عطف به تحولات گسترده مورد اشاره در نظام پاسخگویی دانشگاه‌های دولتی در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و محرک اصلی آن یعنی استقلال دانشگاه‌ها در این کشورها و مصداق داشتن بحث استقلال دانشگاه‌های دولتی

در ایران، سوال اساسی پژوهش حاضر آن است که آیا تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران نیز ضرورت دارد؟

نظام پاسخگویی دانشگاه‌های دولتی ایران

تا سال ۱۳۷۰ سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و موسسات تحقیقاتی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی بر مبنای حسابداری، نقدی تعدیل شده بود. با تهیه آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی وابسته به وزارت فرهنگ و آموزش عالی (۱۳۷۰/۱/۱۵) تغییرات زیادی در سیستم حسابداری موسسات آموزشی و تحقیقاتی بوجود آمد (ستایش، ۱۳۸۶). مواد ۵۱ تا ۵۶ فصل هفتم این آئین نامه دلیل عمده اکثر این تغییرات بوده است. ماده ۵۶ آئین نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی نیز نحوه نگهداری حساب‌های مستقل و نمونه اوراق، دفاتر، اسناد و مدارک حسابداری و گزارش‌های مالی را به موجب دستورالعمل متحدالشکلی می‌داند که توسط وزارت فرهنگ و آموزش عالی تصویب و ابلاغ خواهد شد (رحمانی، حلیمه، مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی). در راستای تحقق همین ماده از آئین نامه مذکور، وزارت متبوع اقدام به طراحی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نمود که توسط معاون اداری و مالی وقت وزارتخانه جهت اجرا از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به کلیه دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی ابلاغ گردید.

در سال ۱۳۸۱، وزارت اقتصاد و دارایی دستورالعملی در رابطه با سرفصل حساب‌ها و ثبت عملیات حسابداری درآمدهای عمومی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، واگذاری دارایی‌های مالی و درآمدهای اختصاصی، گروه حساب‌های مستقل اعتبارات هزینه، گروه حساب‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اعتبارات تملک دارایی‌های مالی و حساب‌های سنواتی صادر نمود. دستورالعمل ابلاغی به رغم آنکه از جنبه‌های فنی و کنترلی نسبت به دستورالعمل قبلی از قابلیت‌های درخور ملاحظه‌ای برخوردار بود، لیکن مبانی نظری و قانونی حاکم بر تدوین آن در حاله‌ای از ابهام قرار داشت (باباجانی، ۱۳۸۴). نهایتاً اینکه از سال ۱۳۸۳ به بعد با وجود بند الف ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی صرفاً بر اساس آئین نامه و مقررات

اداری، مالی، استخدامی و تشکیلاتی خاص مصوب هیئت امنا آنها اداره می‌شوند. با مستقل شدن دانشگاه‌ها، هیات‌های امنا آنها آئین‌نامه مالی و معاملاتی مصوب سال ۱۳۷۰ و اصلاحیه آن در سال ۱۳۷۳ را اصلاح نموده و هر یک از دانشگاه‌ها به دنبال تصویب آئین‌نامه‌های جدیدی بودند. در این آئین‌نامه‌ها اغلب دانشگاه‌ها مکلف به طراحی و اجرای نظام حسابداری تعهدی شدند، اما توفیق چندانی در این رابطه حاصل نگردید. هم‌اکنون نیز با توجه به شرایط مطرح شده در رابطه با وقوع تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی و ابلاغ نظام حسابداری تعهدی دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی از سوی وزارت علوم، آنچه که در این مقاله مورد توجه قرار می‌گیرد این است که تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی به چه شکلی و با چه ویژگی‌ها و در چه ابعادی اتفاق خواهد افتاد. از این رو، این پژوهش در صدد بررسی آن است که آیا به دلیل استقلال و سایر ویژگی‌های خاص دانشگاه‌های دولتی ایران، ابعاد تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی آنها متفاوت با سایر نهادهای بخش عمومی است؟ آیا تدوین استانداردهای حسابداری خاص برای دانشگاه‌های دولتی ضرورت دارد؟

نظام پاسخگویی و نظریه تفکر سیستمی

همان‌طور که در بیانیه مفهومی شماره یک (GASB) تاکید شده است، مسئولیت پاسخگویی سنگ بنای گزارشگری مالی دولتی بوده و جزء لاینفک کلیه هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی محسوب می‌شود. حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با مسئولیت پاسخگویی ارتباط داشته و یکی از ابزارهای اصلی ایفای این مسئولیت محسوب می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۲). اهمیت در خور ملاحظه مسئولیت پاسخگویی بیشتر به دلیل آن است که رابطه بین فراهم‌کنندگان منابع مالی عمومی با کسانی که به عنوان مقامات منتخب مردم، مسئولیت مصرف این قبیل منابع را بر عهده دارند، یک رابطه داوطلبانه نبوده و شهروندان در مورد پرداخت یا عدم پرداخت مالیات یا عوارض، اختیاری ندارند (باباجانی، ۱۳۷۸).

سیستم‌ها مجموعه واحد متشکل از اجزای مرتبط به یکدیگر هستند. در تعریف و تشخیص سیستم نکته مهمی نهفته است. نحوه ارتباط بین اجزای سیستم، شکل، خاصیت و نتیجه کار سیستم را مشخص می‌کند. نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی نیز حائز ویژگی‌های

سیستم است. نظام پاسخگویی سامانه‌ای است که از طریق سیستم‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی و گردش آزاد اطلاعات و بر اساس اصول و ضوابط معین و درجه تحقق هدف اصلی یعنی ادای مسئولیت پاسخگویی و تامین حق پاسخگویی، عمل می‌کند (باباجانی، ۱۳۹۱). بنابراین با توجه به سیستمی بودن نظام پاسخگویی، این نظام در فرآیند تحول و ارتقا به خرده نظام‌های بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی و جریان آزاد اطلاعات نیازمند است و بدون تحول در این خرده نظام‌ها این فرآیند تکمیل نمی‌شود. از این رو، پژوهش حاضر در صدد بررسی آن است که آیا لازمه تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، تحول در سیستم حسابداری مالی آن است؟ در سیستم حسابداری مالی دانشگاه‌ها، علاوه بر تعیین مبنای حسابداری، تعیین رویکرد اندازه‌گیری و تعیین صورت‌های مالی متحداشکل ضرورت دارد؟ آیا با توجه به تنوع اهداف دانشگاه‌ها در زمینه پژوهش، آموزش و خدمات، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ضرورت دارد؟ آیا بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و استقرار سیستم بهای تمام شده و نظام ارزیابی عملکرد، اجزای اصلی سیستم حسابداری مدیریت دانشگاه‌های دولتی است؟ آیا با هدف ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مصرف منابع عمومی در دانشگاه‌های دولتی، سطح حسابرسی از حسابرسی مالی و رعایت به استقرار سیستم حسابرسی عملکرد ارتقا می‌یابد؟

پیشینه پژوهش

تحقیقات متعددی در سطح دنیا در رابطه با تحولات در دانشگاه‌های دولتی انجام شده، گری و هاسلام (۱۹۹۰)، با توجه به گزارش‌های مالی سالیانه دانشگاه‌های بریتانیا و با در نظر گرفتن دیدگاه کاربران داخلی و خارجی اطلاعات حسابداری مالی، تحولات حسابداری را مطالعه و تشریح نموده‌اند (گری و هاسلام، ۱۹۹۰).

دیکسون و همکاران (۱۹۹۱) گزارش‌های سالیانه دانشگاه نیوزلند را در طی سال‌های ۱۹۸۵ الی ۱۹۸۹ بررسی نمودند. آنها در رابطه با روش‌های حسابداری و روندهایی که در بطن این گزارش‌ها قابل مشاهده است، گزارشی ارائه دادند و بهترین شیوه‌های گزارشگری در آن دوره را آشکار نمودند. آنها جهت ساختن چارچوب پژوهش خود برای گردآوری و تحلیل داده‌ها

بر محتوای اظهارات حرفه‌ای انجمن حسابداران نیوزلند و مصوبات دولت نیوزلند اتکا کردند (دیکسون و همکاران، ۱۹۹۱).

کریستینسن و ولیمیکر (۲۰۰۳) پیاده‌سازی تحولات حسابداری در دانشگاه‌های فلاندرز را بررسی نمودند. نتایج مطالعه بر عدم موفقیت ترکیب بین سیستم بودجه‌بندی و حسابداری سنتی و سیستم حسابداری جدید تاکید می‌نماید (کریستینسن و ولیمیکر، ۲۰۰۳).

وینیرس و کوهن (۲۰۰۴) در چارچوب تحقیقات پرسشنامه‌ای، نحوه عمل حسابداری تعهدی پذیرفته شده برای پیاده‌سازی تحولات آموزش عالی در یونان را مورد کاوش قرار داده و بیان نمودند که بعد از ۶ سال از زمان پذیرش، هیچ‌گونه پیشرفتی در تحولات وجود نداشته است (وینیرس و کوهن، ۲۰۰۴).

اورموس و ویریس (۲۰۱۱) در مقاله‌ای با عنوان، حسابداری دانشگاه در اقتصادهای بعد از کمونیست در مقایسه با سیستم آنگلو ساکسون: مطالعه موردی مجارستان، اصول حسابداری اعمال شده در یکی از نهاد های بخش عمومی تحت عنوان دانشگاه، در کشورهای آنگلو ساکسون و کشورهای پس از کمونیست را با هم مقایسه نمودند. آن‌ها نشان دادند که در حسابداری تعهدی کشورهای آنگلو ساکسون، اصل تداوم فعالیت قابل استنتاج است؛ در حالی که در اقتصادهای بعد از کمونیست بویژه در مجارستان، روش نقدی اعمال می‌شود (اورموس و ویریس، ۲۰۱۱).

فتفارین و جودی (۲۰۱۲)، تغییر سیستم‌های حسابداری ۷۸ دانشگاه دولتی تایلند از مبنای نقدی به مبنای تعهدی را بررسی نمودند. تمرکز مقاله بر عواملی بود که تغییرات حسابداری را تشویق می‌کند و بر آن تأثیر می‌گذارد. یافته‌ها نشان داد که مهمترین تغییر در سیستم حسابداری مالی رخ داده، که این تغییر از طریق پذیرش فعالیت‌های حسابداری تعهدی کامپیوتری صورت گرفته است (فتفارین و جودی، ۲۰۱۲).

کوپر (۲۰۱۳) با این استدلال که در هماهنگی با تحولات مدیریت عمومی نوین، بسیاری از دانشگاه‌های دولتی در آلمان و سایر کشورها برای مدیریت کاراتر امور مالی خود حسابداری مالی (بازرگانی) را معرفی نموده‌اند، به دنبال تحلیل این موضوع بوده که آیا اجزای این نوع اصلاحات حسابداری مالی با ماهیت و اهداف دانشگاه‌های دولتی آلمان مناسب است. بنابراین

گزارش‌های مالی دو دانشگاه معروف آلمان را تحلیل و نشان داد که صورت جریان‌های نقدی و ترازنامه همچنان با اهمیت هستند. همچنین در حسابداری مدیریت، معیارهای خروجی و شاخص‌های عملکرد، به عنوان طرف حساب هزینه‌ها باید جایگزین درآمدها شود (کوپر، ۲۰۱۳).

باباجانی و ستایش (۱۳۸۶) با هدف تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد، بررسی کفایت و قابلیت شاخص‌های موجود و همچنین ارزیابی قابلیت‌های سیستم حسابداری و سایر سیستم‌های تامین‌کننده اطلاعات دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، پژوهشی انجام و نشان دادند که دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی ایران از شاخص‌های قابل قبول ارزیابی عملکرد، جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند؛ اما سیستم حسابداری و گزارشگری مورد عمل و همچنین سایر سیستم‌های موجود تامین‌کننده اطلاعات، از قابلیت‌های لازم برای تامین اطلاعات مالی و غیر مالی شاخص‌های مورد اجماع جامعه تخصصی کشور، جهت ارزیابی عملکرد دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی برخوردار می‌باشد (باباجانی و ستایش، ۱۳۸۶).

باباجانی و مددی (۱۳۸۸) در پژوهش خود، به امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران پرداخته‌اند. یافته‌های تحقیق نشان دهنده این واقعیت بوده 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 (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸).

گرد و کریمی (۱۳۹۰) اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می‌گردد، برای تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها کارآتر از حسابداری نقدی است و منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود (گرد و کریمی، ۱۳۹۰).

مهدوی و نمازی (۱۳۹۱) نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها را نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاه‌های ایران، بررسی نموده‌اند. یافته‌ها نشان داد که بین نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه‌ها نسبت به ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و مطلوب بودن فرهنگ پاسخگویی و حسابداری در دانشگاه تفاوت معناداری وجود ندارد. بین نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاه نسبت به مناسب بودن امر گزارشگری و شفاف‌سازی اطلاعات در شرایط فعلی، بهبود مدل‌های تصمیم‌گیری در صورت استفاده از استانداردهای حسابداری دولتی و ضرورت تدوین استاندارد حسابرسی برای دانشگاه‌ها تفاوت معناداری وجود دارد. (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱).

امینی‌مهر و هم‌پژوهان (۱۳۹۴) سودمندی مبنای حسابداری تعهدی و تأثیر آن بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم (مطالعه موردی، دانشگاه خوارزمی تهران) را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. لیکن حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد و نهایتاً اینکه، حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی موثر است.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه بیان شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران ضرورت دارد.

فرضیه دوم: به دلیل استقلال دانشگاه‌های دولتی، ابعاد تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی آنها متفاوت با سایر نهادهای بخش عمومی است.

فرضیه سوم: تدوین استانداردهای حسابداری خاص برای دانشگاه‌های دولتی ضرورت دارد.

فرضیه چهارم: لازمه تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، تحول در نظام حسابداری مالی آن است که در این نظام علاوه بر تعیین مبنای حسابداری، تعیین رویکرد اندازه‌گیری و تعیین صورت‌های مالی متحدالشکل ضرورت دارد.

فرضیه پنجم: با توجه به تنوع اهداف دانشگاه‌ها در زمینه پژوهش، آموزش و خدمات، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ضرورت دارد. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، استقرار سیستم بهای تمام شده و استقرار نظام ارزیابی عملکرد اجزای اصلی این سیستم هستند.

فرضیه ششم: با هدف ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مصرف منابع عمومی در دانشگاه‌های دولتی، سطح حساسی از حساسی مالی و رعایت به استقرار سیستم حساسی عملکرد ارتقا می‌یابد.

روش پژوهش

هدف این مطالعه بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد تحول از دیدگاه خبرگان در حوزه تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها و از دیدگاه دانشگاهیان است. روش پژوهش پیمایشی-میدانی بوده، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها به صورت میدانی گردآوری می‌شود. پژوهش حاضر از دیدگاه دیگر تحلیلی کاربردی است. در این تحقیق، خبرگان از بین مدیران مالی و اداری دانشگاه‌های دولتی، حسابرسان دانشگاه و... برگزیده شدند. با توجه به محدود بودن خبرگان در این حوزه، برای شناسایی آنان از نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. در بخش دیگر پژوهش، از طریق ارسال پرسشنامه به اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکتری) بخش حسابداری دانشگاه‌های تهران بطور تصادفی و اخذ نظرات آنها، بقیه داده‌های لازم برای ارزیابی و بررسی فرضیات گردآوری شد. در مرحله پیش مطالعه، برای بررسی روایی محتوایی، پرسشنامه در اختیار متخصصان فنی قرار گرفت و از آنان درخواست شد، نظرهای خود را در مورد آن بیان کنند. آنگاه با بررسی نظر آنها تغییراتی در آن اعمال شد. همچنین برای آزمون روایی ساختاری از صاحب‌نظران نظرخواهی شد که به دلیل شناسایی نکردن مشکلات مفهومی از جانب آنان، نتیجه‌گیری شد که از روایی سازه لازم برخوردار است. برای تعیین پایایی نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۲۰ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت، ۰/۹۲۸ محاسبه شد که بیانگر قابلیت اعتماد آن است. تعداد خبره‌های شناسایی شده ۴۰ نفر بوده و با توجه به حجم جامعه

آماری در رابطه با اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی و با استفاده از فرمول کوکران، نمونه‌ای به تعداد ۱۲۳ نفر تعیین شد. بر اساس نمونه تعیین شده، پرسشنامه الکترونیکی در اختیار ۱۲۳ نفر از اساتید و دانشجویان دانشگاه‌های دولتی تهران قرار گرفت و تعداد ۹۰ پرسشنامه تکمیل شده، دریافت گردید. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان، شامل میزان تجربه، میزان تحصیلات، نوع فعالیت و تدریس در دانشگاه در نگاره (۱) ارائه شده است.

نگاره (۱): ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

میزان تجربه		میزان تحصیلات		نوع فعالیت		سابقه تدریس	
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد
۴۹/۲	۶۴	۶۱	۴۹/۹	۹۷	۵۱/۵	۸۳	۶۳/۸
۳۳/۶	۴۵	۴۹	۳۷/۷	۹۳	۴۷/۵	۶۷	۳۶/۲
۱۹/۲	۲۱	۲۰	۱۵/۴	—	—	—	—
۱۰۰/۰	۱۳۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰

در کلیه سوالات پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته می‌شود نظر خود را به صورت بلی یا خیر اعلام کنند. اگر متغیر تصادفی به صورت دوداره‌ای (بلی یا خیر) اندازه‌گیری شود، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون‌های ناپارامتری استفاده می‌شود. بنابراین آزمون فرضیات با استفاده از آزمون دوجمله‌ای انجام می‌شود. برای ارزیابی شدت موافقت پاسخ‌دهندگان از آزمون t استفاده می‌شود. با توجه به امتیازهای در نظر گرفته شده برای سنجش میزان موافقت

که در طیف ۰ الی ۹ قرار دارد، برای کسب اطمینان از شدت موافقت، امتیاز ۴/۵ به بالا (میانگین طیف) به عنوان معیار ارزیابی انتخاب شده و از آزمون t برای بررسی امتیازهای اختصاص داده شده استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

فرضیه اول: همانگونه که پیشتر بیان شد، در این فرضیه ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی بررسی می‌شود. آزمون فرضیه با استفاده از آزمون دوجمله‌ای و آزمون t انجام شد که نتایج آن‌ها به ترتیب در نگاره‌های (۲) و (۳) ارائه شده است.

نگاره (۲): نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه اول

فرضیه	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
خبرگان	بلی	۴۰	۱	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	خیر	۰	۰			
دانشگاهیان	بلی	۸۰	۰/۸۹	۰/۸۸۹	۰/۳۱۶	۰/۰۰۰
	خیر	۱۰	۰/۱۱			

نگاره (۲) نشان می‌دهد که کلیه خبرگان وقوع تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها را ضروری می‌دانند و این در حالی است که در دیدگاه ۱۱ درصد (۱۰ نفر از ۹۰ نفر) از گروه دانشگاهیان وقوع تحول، ضرورت ندارد. پاسخ منفی این تعداد از دانشگاهیان به ضرورت تحول، به طور خودکار به معنی حذف آنان از آزمون فرضیات بعدی است که به بررسی ابعاد تحول می‌پردازد. بنابراین در بررسی فرضیات بعدی تعداد خبرگان ۴۰ نفر و تعداد دانشگاهیان ۸۰ نفر خواهند بود.

علاوه بر این، در آزمون دوجمله‌ای به معناداری آزمون توجه می‌شود، چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که فرضیه صفر رد شده است و نسبت موافقان و مخالفان برابر نیست. همانگونه که در نگاره بالا مشاهده می‌شود سطح معناداری در دو گروه خبرگان و دانشگاهیان کمتر از ۵ درصد است و این بدان معناست که هر دو گروه با تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی موافق بوده و تفاوت

دیدگاهی بین دو گروه مشاهده نشده است. در مرحله بعد باید شدت موافقت نیز آزمون شود، این کار از طریق انجام آزمون t صورت می‌پذیرد.

نگاره (۳): نتایج آزمون t برای ارزیابی شدت موافقت در فرضیه اول

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت
سوال ۱	۴۰	۸/۰۵۰	۱/۶۳۲	۳۱/۱۰۳	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
دانشگاهیان	۹۰	۷/۰۲۲	۲/۸۶۰	۲۳/۲۹۴	۸۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید

طبق آزمون t، اگر مقدار t محاسبه شده، بیشتر از مقدار t جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ به عنوان نقطه بی تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه t محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معناداری نداشته است. بر این اساس در نگاره (۳) مشاهده می‌شود که میزان موافقت خبرگان و دانشگاهیان، هر دو شدید بوده است. به این ترتیب با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که فرضیه اول تایید شده است.

فرضیه دوم: این فرضیه بر متفاوت بودن دانشگاه‌های دولتی با سایر نهادهای دولتی به دلیل استقلال آنها تاکید داشته و از این رو متفاوت بودن ابعاد تحول در این نهادها را مورد بررسی قرار می‌دهد. همانند فرضیه‌های قبلی در اینجا نیز آزمون فرضیه با استفاده از آزمون‌های دو جمله‌ای و آزمون t انجام شده است. نتایج در نگاره‌های (۴) و (۵) ارائه شده است.

نگاره (۴): نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه دوم

فرضیه	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
خبرگان	بلی	۳۲	۰/۸۰	۰/۸۰۰	۰/۴۰۵	۰/۰۰۰
	خیر	۸	۰/۲۰			
دانشگاهیان	بلی	۴۳	۰/۵۴	۰/۵۳۸	۰/۵۰۲	۰/۰۰۰
	خیر	۳۷	۰/۴۶			

در نگاره (۴) مشاهده می‌شود که ۸۰ درصد خبرگان موافق با تفاوت در ابعاد تحول دانشگاه‌های دولتی نسبت به سایر نهادهای بخش عمومی بوده‌اند و معناداری آزمون دو جمله‌ای

برای این گروه از پاسخ‌دهنده در سطح خطای ۵ درصد هم بیانگر تایید فرضیه از دیدگاه خبرگان است. بدان مفهوم که استقلال دانشگاه‌ها عاملی برای متفاوت بودن ابعاد تحول در دانشگاه‌ها در مقایسه با سایر نهادهای دولتی است. در حالی که دیدگاه‌های دانشگاهیان در این رابطه متفاوت بوده است؛ بطوری که ۵۴ درصد موافق تأثیرگذار بودن استقلال دانشگاه بر ابعاد تحول بوده‌اند. نتایج ارزیابی شدت موافقت از طریق آزمون t هم همانگونه که در نگاره (۵) قابل مشاهده است نشان دهنده موافقت شدید خبرگان با این دیدگاه است و این در حالی است که دانشگاهیان موافقت شدیدی در رابطه با این فرضیه نداشته‌اند.

نگاره (۵): نتایج آزمون t برای ارزیابی شدت موافقت در فرضیه دوم

شماره سوال	تعداد	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت
سوال ۲	۴۰	۶/۱۲۵	۳/۳۴۵	۱۱/۵۸۱	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
دانشگاهیان	۸۰	۳/۸۱۳	۳/۹۶۹	۱/۵۹۳	۷۹	۰/۰۰۰	عدم موافقت شدید

فرضیه سوم: این فرضیه ضرورت تدوین استاندارد خاص دانشگاه‌های دولتی را بررسی می‌نماید. نگاره (۶) نشان می‌دهد که به ترتیب ۶۵ درصد و ۷۵ درصد از خبرگان و دانشگاهیان با تدوین استاندارد خاص برای دانشگاه‌ها موافق بوده‌اند. نتیجه آزمون دوجمله‌ای هم حاکی از معناداری آن در سطح ۵ درصد است، بنابراین هر دو گروه پاسخ‌دهنده موافق تدوین استاندارد خاص برای دانشگاه‌های دولتی هستند.

نگاره (۶): نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه سوم

فرضیه	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
خبرگان	بلی	۲۶	۰/۶۵	۰/۶۵۰	۰/۴۸۳	۰/۰۴۰
	خیر	۱۴	۰/۳۵			
دانشگاهیان	بلی	۶۰	۰/۷۵	۰/۷۵۰	۰/۴۳۶	۰/۰۰۰
	خیر	۲۰	۰/۲۵			

نتیجه حاصل از آزمون t در نگاره (۷) ارائه شده است. این آزمون هم نشان‌دهنده موافقت شدید پاسخ‌دهنده‌ها است که مویب نبود تفاوت دیدگاهی در رابطه با تدوین استاندارد خاص

دانشگاه‌ها بین خبرگان و دانشگاهیان است. بنابراین طبق این نتایج، فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید شد.

نگاره (۲): نتایج آزمون t برای ارزیابی شدت موافقت فرضیه سوم

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت
سوال ۳	۴۰	۴/۸۷۵	۴/۰۸۴	۷/۵۵۰	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
دانشگاهیان	۸۰	۵/۶۵۰	۳/۶۴۳	۱۳/۸۷۳	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید

فرضیه چهارم: این فرضیه تحول در نظام حسابداری مالی دانشگاه‌های دولتی را به عنوان یکی از ابعاد اصلی تحول مورد بررسی قرار می‌دهد و شناسایی ویژگی‌های لازم برای این نظام را در دانشگاه‌های دولتی مدنظر قرار می‌دهد. پاسخ این سوالات نیز همانند فرضیه‌های قبلی به صورت دو رده‌ای است و سپس شدت موافقت آنان در طیفی از ۰ الی ۹ مورد ارزیابی قرار گرفته است. نتایج آماری آزمون دو جمله‌ای برای ۴ سوال فرضیه چهارم در نگاره (۸) ارائه شده است.

نگاره (۸): نتایج آزمون دوجمله‌ای سوال‌های فرضیه چهارم

سطح معناداری	انحراف استاندارد	میانگین	نسبت	تعداد	نوع جواب	فرضیه چهارم
۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۰/۹۵	۰/۹۵	۳۸	بلی	۱. برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، تحول در سیستم حسابداری مالی آن ضرورت دارد.
			۰/۰۵	۲	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۴۳۶	۰/۷۵	۰/۷۵	۶۰	بلی	۲. علاوه بر استفاده از مبنای تعهدی، تغییر رویکرد اندازه‌گیری در نظام حسابداری دانشگاه‌ها نیز ضرورت دارد.
			۰/۲۵	۲۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۴۰	بلی	۳. استفاده از دو رویکرد اندازه‌گیری (جریان منابع مالی و جریان منابع اقتصادی) در نظام حسابداری دانشگاه‌ها ضرورت دارد.
			۰	۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۴۳۶	۰/۹۰	۰/۹۰	۷۲	بلی	۴. برای قابلیت مقایسه گزارشگری مالی دانشگاه-های دولتی تدوین صورت‌های مالی متحد الشکل توصیه می‌شود.
			۰/۱۰	۸	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۴۰	بلی	۵. گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ضرورت دارد.
			۰	۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۲۸۴	۰/۹۱۳	۰/۹۱	۷۳	بلی	۶. گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ضرورت دارد.
			۰/۰۹	۷	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۴۰	بلی	۷. گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ضرورت دارد.
			۰	۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۸۰	بلی	۸. گزارشگری مالی دانشگاه‌ها ضرورت دارد.
			۰	۰	خیر	

یافته‌های آزمون دوجمله‌ای نشان می‌دهد که در دیدگاه اکثریت پاسخ‌دهنده‌های هر دو گروه، تحول در سیستم حسابداری مالی دانشگاه‌ها برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی آن ضرورت دارد. همچنین کلیه سوالات مربوط به تعیین نوع رویکرد اندازه‌گیری و تهیه صورت‌های مالی متحدالشکل نیز در سطح خطای ۵ درصد معنادار بود. علاوه بر این، نتایج حاصل از انجام آزمون t برای ارزیابی شدت موافقت در رابطه با تحول در سیستم حسابداری مالی و ویژگی‌های آن نشان‌دهنده موافقت شدید پاسخ‌دهنده‌ها در رابطه با ضرورت

تحول در این سیستم و ویژگی‌های مطرح شده در سوالات مربوط بوده است. نتایج مربوط به آزمون t در نگاره (۹) آمده است. بنابراین می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه چهارم تایید شد.

نگاره (۹): نتایج آزمون t سوال‌های فرضیه چهارم

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت شدید
سوال ۱	۴۰	۸/۵۶۷	۱/۷۱۵	۳۱/۴۵۶	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	۸۰	۶/۴۷۵	۲/۶۷۲	۲۱/۶۷۶	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۲	۴۰	۶/۱۷۵	۲/۵۷۱	۱۵/۱۹۱	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	۸۰	۶/۴۰	۲/۸۹۳	۱۹/۷۸۷	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۳	۴۰	۶/۷۷۵	۲/۴۱۲	۱۷/۷۶۲	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	۸۰	۶/۴۷۵	۲/۶۷۲	۲۱/۶۷۶	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۵	۴۰	۸/۵۰۰	۱/۸۱۲	۲۹/۶۷۴	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	۸۰	۸/۰۰۰	۱/۹۰۳	۳۷/۶۰۷	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید

فرضیه پنجم: در این فرضیه لزوم استقرار سیستم حسابداری مدیریت به عنوان یک بعد اصلی تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی و اجزاء این سیستم بررسی می‌شود. نتایج بدست آمده از انجام آزمون‌های دوجمله‌ای و آزمون t برای ۴ سوال فرضیه پنجم در نگاره‌های (۱۰) و (۱۱) ارائه گردیده است.

نگاره (۱۰): نتایج آزمون دوجمله‌ای سوال‌های فرضیه پنجم

سطح معناداری	انحراف استاندارد	میانگین	نسبت	تعداد	نوع جواب	فرضیه پنجم
۰/۰۰۰	۰/۳۰۴	۰/۹۰	۰/۹۰	۳۶	بلی	۱. با توجه به تنوع اهداف دانشگاه‌ها در زمینه پژوهش، آموزش و خدمات، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ضرورت دارد.
			۰/۱۰	۴	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۲۶۵	۰/۹۲۵	۰/۹۲	۷۴	بلی	۲. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بخشی از تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌هاست.
			۰/۰۷	۶	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۰/۹۵۰	۰/۹۵	۳۸	بلی	۳. لازمه استفاده از بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد، استقرار سیستم هزینه‌یابی کامل در دانشگاه‌هاست.
			۰/۰۵	۲	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۱۱۲	۰/۹۸۸	۰/۹۹	۷۹	بلی	۴. استقرار نظام ارزیابی عملکرد در دانشگاه‌های دولتی ایران ضرورت دارد.
			۰/۰۱	۱	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۴۰	بلی	۵. استقرار نظام ارزیابی عملکرد در دانشگاه‌های دولتی ایران ضرورت دارد.
			۰	۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۱۹۱	۰/۹۶۳	۰/۹۶	۷۷	بلی	
			۰/۰۴	۳	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۴۰	بلی	
			۰	۰	خیر	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱	۸۰	بلی	
			۰	۰	خیر	

نگاره (۱۰) بیانگر آن است که ۹۰ درصد از خبرگان (۳۶ نفر از ۴۰ نفر) ضرورت استقرار سیستم حسابداری مدیریت در دانشگاه را مستند نموده‌اند و نتیجه مشابهی هم در گروه دانشگاهیان با درصد بالایی (۹۲ درصد) حاصل شده است. معناداری آزمون دوجمله‌ای در رابطه با نیاز به استقرار سیستم حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها هم موید همین نتایج است. در سوالات مربوط به این فرضیه، علاوه بر موافقت پاسخ‌دهنده‌ها در مورد سوال اول که نشان‌دهنده ضرورت استقرار سیستم حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های دولتی به عنوان یکی از ابعاد اصلی نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی است، دیدگاه دو گروه پاسخ‌دهنده در رابطه با اجزا و ویژگی‌های مطرح شده در این فرضیه برای سیستم حسابداری مدیریت نیز اخذ شده است. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای سوالات مذکور حاکی از موافقت

خبرگان و دانشگاهیان در رابطه با اجزای مذکور است. شدت موافقت پاسخ‌دهنده‌ها برای استقرار این سیستم و اجزای آن در نگاره (۱۱) ارائه گردیده و همانگونه که مشاهده می‌شود موافقت شدید خبرگان و دانشگاهیان در رابطه با کلیه سوالات مستند شده است که دلالت بر همگونی دیدگاه‌های هر دو گروه در رابطه با این فرضیه است. پس می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه پنجم تایید شده است.

نگاره (۱۱): نتایج آزمون t سوال‌های فرضیه پنجم

شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت
سوال ۱	خبرگان	۴۰	۸/۰۷۵	۱/۶۰۷	۳۱/۷۷۱	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	دانشگاهیان	۸۰	۷/۵۶۳	۱/۶۸۳	۴۰/۱۹۸	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۲	خبرگان	۴۰	۷/۱۰۰	۲/۸۸۹	۱۵/۵۴۱	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	دانشگاهیان	۸۰	۷/۱۸۸	۲/۱۸۷	۲۹/۳۸۲	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۳	خبرگان	۴۰	۶/۷۷۵	۲/۴۲۳	۱۷/۶۸۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	دانشگاهیان	۸۰	۷/۱۱۳	۱/۹۶۸	۳۲/۳۲۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید
سوال ۴	خبرگان	۴۰	۸/۰۵۰	۱/۵۸۴	۳۲/۱۳۴	۰/۰۰۰	موافقت شدید
	دانشگاهیان	۸۰	۷/۴۵۰	۱/۷۹۹	۳۷/۰۳۱	۰/۰۰۰	موافقت شدید

فرضیه ششم: این فرضیه، حسابرسی را به عنوان یک خرده نظام در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و بعدی دیگر در تحول مدنظر قرار داده و تحول در آن را به صورت ارتقا از حسابرسی مالی و رعایت به حسابرسی عملکرد مطرح می‌نماید. نتایج آزمون دو جمله‌ای انجام شده برای ارزیابی موافقت یا عدم موافقت پاسخ‌دهنده‌ها در نگاره (۱۲) ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می‌شود کلیه پاسخ‌دهنده‌ها در هر دو گروه با تحول و ارتقای حسابرسی به حسابرسی

عملکرد موافق بوده و نتیجه آزمون دوجمله‌ای هم در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده که موید موافقت پاسخ‌دهنده‌ها است. ارزیابی شدت موافقت نیز با استفاده از آزمون t انجام شده است. نتایج آزمون مذکور نیز بیانگر موافقت شدید خبرگان و دانشگاهیان با تحول مذکور است. نتایج در نگاره (۱۳) ارائه شده است.

نگاره (۱۲): نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه ششم

فرضیه	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
خبرگان	بلی	۴۰	۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	خیر	۰	۰			
دانشگاهیان	بلی	۸۰	۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	خیر	۰	۰			

نگاره (۱۳): نتایج آزمون t برای ارزیابی شدت موافقت فرضیه ششم

فرضیه ششم	تعداد پاسخ‌ها	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	شدت موافقت
خبرگان	۴۰	۷/۵۲۵	۲/۰۳۸	۲۳/۳۵۳	۳۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید
دانشگاهیان	۸۰	۷/۶۷۵	۱/۷۳۴	۳۹/۵۸۸	۷۹	۰/۰۰۰	موافقت شدید

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش، بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن است. یافته‌ها نشان داد که هر دو گروه خبرگان و دانشگاهیان تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی را ضروری تشخیص داده‌اند. این نتیجه، با توجه به روند بین‌المللی تلاش برای ارتقای کیفیت ارائه خدمات توسط دانشگاه‌های دولتی و افزایش کارایی و اثربخشی این نهادها و از سوی دیگر تحولات عظیم در کل بخش عمومی قابل درک است. در رابطه با نوع تحولات در دانشگاه‌ها و تأثیر شرایط خاص دانشگاه‌های دولتی و بطور خاص ویژگی متمایز دانشگاه در مقایسه با سایر نهادهای بخش عمومی یعنی استقلال آن، یافته‌های فرضیه دوم از دیدگاه خبرگان و دانشگاهیان بیانگر تأثیر

این ویژگی‌ها بر نوع تحولات در دانشگاه است. خبرگان موافقت شدید خود را در رابطه با این فرضیه اعلام نموده‌اند. در مورد این یافته توجه به این نکته ضروری است که به علت وجه تمایزی که بین برخی از سازمان‌های دولتی از نظر عملکرد و وظیفه وجود دارد، تفاوت در سیستم حسابداری و هدف آن‌ها امری بدیهی است (مهدوی، ۱۳۷۹).

نتیجه حاصل از فرضیه سوم، نیاز به تدوین استاندارد خاص برای دانشگاه‌های دولتی را مستند نمود. در رابطه با این فرضیه خبرگان و دانشگاهیان دیدگاه یکسانی داشته و این یافته هم به نوعی مهر تاییدی بر متفاوت بودن ماهیت و نوع فعالیت دانشگاه‌های دولتی در مقایسه با سایر نهادهای دولتی است که نیازمند وضع استانداردهای مرتبط و همخوان با این نهاد است. این نتیجه مشابه با یافته‌های مهدوی و نمازی (۱۳۹۱) است که در آن دانشگاهیان و حسابداران، به دلیل نیازهای خاص دانشگاه به عنوان یک نهاد دولتی مهم، خواستار تدوین استانداردهای حسابداری خاص، برای دانشگاه‌ها هستند. یافته مذکور با اتفاقات رخ داده در سایر کشورها نظیر ایالات متحده همخوانی دارد، به گونه‌ای که نیاز به تدوین استاندارد خاص دانشگاه‌ها به عرصه عمل رسیده و بطور جداگانه برای آن بیانیه ۳۵، که تعدیل شده بیانیه ۳۴ است، تهیه و مورد استفاده دانشگاه‌ها است.

در فرضیه‌های چهارم تا ششم یافته‌های مربوط به شناسایی ابعاد تحول و اجزای آن مستند شده است. فرضیه چهارم نشان داد که حسابداری مالی دانشگاه‌ها نیازمند تحول است و تحول در این سیستم یکی از ابعاد اصلی تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها است. 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. ویژگی‌های مورد موافقت این سیستم به این شرح است: الف- تعیین رویکرد اندازه‌گیری برای تحول ضروری است. رویکرد جریان منابع مالی کافی نبوده و استفاده از رویکرد جریان منابع اقتصادی لازم است. بدین ترتیب همراه با تعیین مبنای حسابداری، مشخص نمودن رویکرد اندازه‌گیری هم ضرورت دارد. این یافته به نوعی با نتیجه پژوهش باباجانی و مددی (۱۳۸۸) هماهنگ است که بر اساس آن تحول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران مستلزم بکارگیری مبنای

تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی است. ب- یافته‌ها در هر دو گروه پاسخ‌دهنده نشان داد که برای امکان‌پذیری قابلیت مقایسه گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی، صورت‌های مالی متحدالشکل تهیه شود.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پنجم، منجر به اطلاعاتی در رابطه با سیستم حسابداری مدیریت اجزای آن و برخی از ویژگی‌های این اجزا شد. نتایج حاکی از آن است که خبرگان و دانشگاهیان، استقرار سیستم حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های دولتی را به عنوان یکی دیگر از ابعاد تحول، ضروری می‌دانند. دانشگاه‌های دولتی اهداف متنوعی در زمینه تحقیق، آموزش و خدمات دارند. اغلب این اهداف غیر اقتصادی هستند، بنابراین در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی باید سیستم حسابداری مدیریت مستقر شود که با اهداف آن سازگار و منطبق است (کوپر، ۲۰۱۳). به دلیل اینکه یکی از اهداف این سیستم حسابداری تجهیز گروه‌های مختلف ذینفعان با اطلاعات مرتبط با اهداف مختلف است که به نوبه خود مستلزم ایجاد شیوه حسابداری طراحی شده نوین است، یافته‌ها هم موید این دیدگاه است. بنابراین، این سیستم دارای اجزای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، سیستم بهای تمام شده و سیستم ارزیابی عملکرد، می‌باشد. مشابه با یافته باباجانی و ستایش (۱۳۸۶) مبنی بر این که دانشگاه‌های ایران از شاخص‌های قابل قبول ارزیابی عملکرد، جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند، بنابراین تحول در سیستم ارزیابی عملکرد ضرورت دارد. نهایتاً فرضیه ششم، بحث تحول در سیستم حسابداری را به عنوان بعدی دیگر از نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی و ارتقای آن را به حسابرسی عملکرد مطرح می‌نماید و در این مورد هر دو گروه خبرگان و دانشگاهیان موافقت شدید خود را با این بعد از تحول بیان نموده‌اند. یافته‌های مربوط به سه فرضیه اخیر به نوعی تأییدکننده نظریه سیستمی بودن نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌ها است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، پیشنهادهای زیر مطرح می‌شود:

۱- یکی از یافته‌های کلیدی پژوهش حاضر، تأیید نیاز به تدوین استاندارد خاص دانشگاه‌های دولتی است. لذا به سازمان حسابداری و سایر متولیان تدوین استانداردهای حسابداری در ایران پیشنهاد می‌شود که تهیه این استاندارد را در دستور کار خود قرار دهند.

۲- با توجه به یافته‌های این پژوهش، لازم است تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، تحول در خرده نظام‌های تشکیل‌دهنده آن است که در این پژوهش سه

بعد اصلی آن یعنی حسابداری مالی، حسابداری مدیریت و حسابرسی مورد شناسایی قرار گرفت. از این رو، دست‌اندرکاران اجرای تحولات در دانشگاه‌های دولتی اعم از وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و روسای دانشگاه‌ها و... باید این مقوله را در نظر گرفته و در اجرای این تحولات بدان توجه لازم را مبذول دارند.

منابع

- امینی‌مهر، اکبر، حجازی، رضوان، شهیم پرمهر، ضیاءالدین. (۱۳۹۴). بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی). دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره ۲، ۵۵-۶۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۶، ۵۴-۲۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ (GASB)، پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره ۸، ۳۴-۶۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور. حسابدار رسمی، شماره ویژه، ۲۸-۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). نقش تفکر سیستمی در تحلیل نظام پاسخگویی و خرده نظام‌های تشکیل دهنده. مجموعه مقالات کرسی‌های نظریه‌پردازی در دانشگاه علامه طباطبایی - جلد اول.
- باباجانی، جعفر، آذر، عادل، معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۳۷-ص ۳۷-۱.
- باباجانی جعفر، ستایش محمد حسین. (۱۳۸۶). تعیین شاخصهای ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخ گویی مالی و عملیاتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۴۹، ۶۶-۴۵.
- باباجانی، جعفر، مددی، آرزو. (۱۳۸۸). امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه های دولتی ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶، ۲۰-۳.
- رحمانی، حلیمه، سیر تاریخی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی. دستورالعمل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موضوع ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه.

ستایش، محمد حسین. (۱۳۸۶). تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

گرد، عزیز، کریمی، عباس. (۱۳۹۰). بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی. *دانش حسابداری*، دوره جدید، سال یازدهم، شماره ۴-۲۱-۶.

مهدوی، غلامحسین، نویدرضا نمازی. (۱۳۹۱). بررسی نگرش دانشگاهیان و حسابداران دانشگاهها نسبت به وضعیت حسابداری دولتی در دانشگاههای ایران (مطالعه‌ی موردی: دانشگاه‌های شیراز). *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز (مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)*، دوره چهارم، شماره اول، پیاپی ۶۲/۳، ۱۳۷-۱۶۶.

مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران. *مجله حسابرس*، شماره ۷، ۳۸-۴۳.

Abbott, M. and Doucouliagos, C. (2003). The efficiency of Australian universities: a data development analysis. *Economics of Education Review*, Vol. 22 No. 1, pp. 89-97

Agasisti, T., Arnaboldi, M. and Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: the Italian experience. *Higher Education*, Vol. 55, pp. 1-15.

Christiens Johan, Wielemaker els de. (2003). financial accounting reform in flemish universities: an empirical study of the implementation. *Financial Accountability & Management*, 19 (2), 185-204.

Cris Shore. (2007). After Neoliberalism? The reform of New Zealand's university system, department of educational anthropology. Working Paper no. 6.

Dixon Keith, Coy David, Ower Gregt. (1991). External reporting by Newzealand accountability universities 1985-1989: improving. *Financial AccountabiliQ @ Management*, 7 (3), Autumn 1991, 0267-4424 82. 50

Gary, Rob, Haslam, Jim. (1990). External reporting by UK universities: an expolatory study of accounting change. *Financial Accountability d Manngmunf*, 6 (1).

Kelsey, J. (1997). *The New Zealand Experiment: A World Model for Structural Adjustment?*, Auckland: Auckland University Press.

- Ku"pper, Hans-Ulrich. (2013). A specific accounting approach for public universities, *J Bus Econ* (2013) 83: 805–829, DOI 10. 1007/s11573-013-0682-4
- Mackinnon, D. , Statham, J. and Hales, M. (1995). *Education in the UK: Facts and Figures*, Hodder & Stoughton, London.
- Morshidi Bin Sirat. (2009). Strategic planning directions of Malaysia's higher education: university autonomy in the midst of political uncertainties, *High Educ* (2010) 59: 461–473 DOI 10. 1007/s10734-009-9259-0.
- Ormos Mihály, Veress Attila. (2011). University accounting in post-communiste economies contrast to the anglo-saxon system: the case of hungary, *Business and Management Review* Vol. 1 (6) pp. 62 – 67.
- Pessina, E. A. , Nassi, G. & Steccolini, A.) 2008 (. Accounting reforms: Determinants of local government's choices. *Financial accountability & management*.
- Phetphairin Upping, Judy Oliver. (2012). Thai public universities: modernisation of accounting practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, 2012, pp. 403-430.
- Venieris G. and S. Cohen. (2004). Accounting Reform in Greek Universities: a Slow Moving Process, *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 2, p. 183-204.