مجله اقتصادی
شماره‌های ۷ و ۸، مهر و آبان ۱۳۹۳، صفحات ٥٦-۳٥

بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور

سیدرحمت‌اله اکرمی
دکترای مدیریت دانش
srakrami@yahoo.com

هادی خدابخشی
کارشناس‌ارشد
kh.zihesabiha@gmail.com

مهرداد جباری
کارشناس‌ارشد
t_parseh@yahoo.com

نظام نظارت مالی کشور ما در قالب منشوری تحت‌عنوان "قانون محاسبات عمومی کشور یا مقررات مالی و محاسباتی" تدوین و تنظیم گردیده است. منشوری که هم رویکرد حاکم بر آن اهمیت فراوانی دارد و هم شکل، ساختار و فرایندهایی که برای کنترل و نظارت بر تصمیمات و رفتارهای مالی در آن تعریف می‌شوند واجد اهمیت و درخور توجه خاص می‌باشند ۲ موضوعی که ارتباط و تأثیر آنها بر هم غیرقابل انکار است. رویکرد نخست نظام نظارت مالی ذیحساب‌محور است و آن نظامی است که ذیحساب در مرکز ثقل آن قرار دارد که به‌عنوان عامل اصلی عموماً از بین مستخدمین وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و با حکم وزارت مذکور منصوب و در محل دستگاه اجرایی مستقر شده و زیرنظر رئیس دستگاه اجرایی انجام وظیفه نموده و به اداره امور مالی دستگاه اجرایی محل استقرار خود می‌پردازد. رویکرد دوم نظارت مالی را می‌توان رئیس دستگاه اجرایی‌محور نامید که در آن مسئولیت‌های پاسخگویی مربوط به مصرف اعتبارات به وزیر یا رئیس مؤسسه محول می‌شود. در این شیوه و سیاق نظارت مالی، وظایف مالی از وظایف خزانه‌داری تفکیک شده و تنها وظیفه‌ای که برای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی باقی می‌ماند عاملیت خزانه‌داری (تحویل و تحول وجوه) خواهد بود. در مطالعه‌ای که پیش رو دارید عملکرد این ۲ نظام نظارت مالی و ۲ رویکرد مورد بررسی و مقایسه قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی: بودجه، نظارت مالی، ذیحساب، عملکرد.

۱. مقدمه

بودجه، برنامه عملیات مالی دولت یا سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی است که برای مدتی معین (عموماً یک سال) می‌باشد. گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولت‌ها در گزارشگری مالی

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

بخش دولتی نقش اساسی ایفا می‌کند، بنابراین کنترل و نظارت بر حسن اجرای بودجه به‌منظور نیل به اهداف بودجه بسیار مهم است. در ایران وظیفه کنترل بودجه و اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

نظارت بر اجرای بودجه به ۲ صورت کلی انجام می‌شود: الف) نظارت عملیاتی که به‌موجب تبصره ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی بر عهده سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی می‌باشد. ب) نظارت مالی که در ۲ مرحله به‌شرح ذیل انجام می‌شود:

- نظارت بعد از خرج: به‌موجب اصل ۵۵ قانون اساسی ارزیابی از عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

- نظارت قبل از خرج: یعنی تطبیق مخارج دستگاه‌های دولتی با قوانین و مقررات مربوط. به بیان ساده‌تر قبل از آنکه خرج یا هزینه به مرحله پرداخت برسد می‌بایست صحت خرج از نظر مطابقت با قوانین و مقررات اثبات شود. به این ترتیب هیچ خرجی در دستگاه‌های دولتی انجام نمی‌شود یا هیچ هزینه‌ای پرداخت نمی‌شود مگر آنکه صحت آن از نظر رعایت قوانین و مقررات مورد تأیید ذیحساب مؤسسه قرار گیرد. نظارت قبل از خرج ابزار مناسبی برای اعمال نظارت صحیح بر اجرای بودجه می‌باشد، بنابراین امکانات لازم را برای نظارت بعد از خرج فراهم می‌نماید.

۲. تعاریف

• بودجه ماده (۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶: بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین‌اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که به نیل به سیاست‌ها و اهداف قانونی منجر می‌شود و از ۳ بخش به‌شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف) بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین‌اعتبار که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی از طریق حساب‌های خزانه‌داری کل اخذ می‌شود.

ب) پیش‌بینی پرداخت‌هایی که دستگاه‌های اجرایی می‌توانند از محل درآمد عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات جاری، عمرانی و اختصاصی در سال مالی مربوط انجام دهند.

- بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار
- بودجه مؤسساتی که تحت‌عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

- ذیحساب ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶: ذیحساب مأموری است که به‌موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به‌منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و وظایف مشروحه ذیل را بر عهده دارد:

– نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.

– نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

– نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار.

– نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

دستگاه اجرایی (ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری): کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون برآنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانک‌ها و بیمه‌های دولتی دستگاه اجرایی نامیده می‌شوند.

- صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب: صورتحسابی است که ارقام مربوط به کلیه درآمدهای قطعی وصول شده و هزینه‌های قطعی و غیرقطعی انجام یافته را طبق عناوین و تقسیمات مندرج در قانون بودجه سال مربوط و اصلاحات قانونی آن به‌نحوی نشان می‌دهد که امکان مقایسه ارقام پیش‌بینی شده با عملکرد واقعی فراهم آید.

۳. بیان مسئله

طبق ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی و تأکید ماده (۵۳) همان قانون نظارت قبل از خرج در دستگاه‌های اجرایی بر عهده ذیحساب می‌باشد. همچنین، براساس مصوبه شماره ۴۵۵۸۶ مورخ ۱۳۶۸/۴/۲۵ هیئت‌وزیران مأمورین واجد صلاحیت موضوع مواد (۳۱) و (۳۲) قانون محاسبات عمومی (ذیحساب و معاون ذیحساب) از بین کارکنان رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی یا دستگاه مربوطه انتخاب می‌شوند که به استثنای موارد زیر به‌طور عمده بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است:

– ذیحساب نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی به استناد مصوبه فوق (عبارت یا دستگاه مربوطه) و عرف موجود اغلب از کارمندان دستگاه مربوطه انتخاب می‌شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

– ذیحساب وزارت جهاد کشاورزی بنا به قانون تشکیل وزارت جهاد کشاورزی سال ۱۳۷۹ از بین کارکنان وزارت مزبور انتخاب می‌شود.

– مدیران مالی دانشگاه‌ها و مراکز و مؤسسات آموزش عالی به استناد ماده (۴۹) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران از بین کارکنان بومی دستگاه‌های اجرایی مذکور انتخاب می‌شوند. بنابراین در اثر تغییرات پیش‌گفته ۲ نوع دستگاه اجرایی در سیستم مالی و محاسباتی کشور به‌وجود آمد.

الف) دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور که دارای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشند.

ب) دستگاه‌های اجرایی دارای قوانین و مقررات خاص که مشمول قانون محاسبات عمومی کشور نبوده و دارای ذیحساب از سوی وزارت اموراقتصادی و دارایی نیستند.

اکنون این پرسش مطرح می‌شود که آیا مستثنا شدن گروهی از رویه معمول و عادی موجب عملکرد بهتر در زمینه مالی و محاسباتی شده است یا خیر؟ این پژوهش در پی پاسخ به این پرسش می‌باشد.

۴. پیشینه تحقیق

بررسی‌های به‌عمل آمده در مجامع علمی، پژوهشی و اجرایی از جمله دانشگاه علوم اقتصادی، معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مرکز اسناد و مدارک علمی ایران (ایران‌داک) و طرح موضوع با مطلعین امر حکایت از آن دارد که پژوهش مشابهی در این خصوص صورت نگرفته است.

۵. هدف و پرسش تحقیق

با توجه به مطالب فوق هدف این پژوهش، مقایسه عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص فاقد ذیحساب از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی با دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور دارای ذیحساب منصوب از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و تعیین روش کارامدتر و دلایل کارامدی آن می‌باشد. در این جهت پرسش‌های تحقیق به‌شرح ذیل طرح و تنظیم شده است:

– شباهت‌ها و تفاوت‌های دستگاه‌های مشمول ۲ روش موردنظر تحقیق از لحاظ تشکیلات، قوانین و مقررات مورد استفاده و شیوه‌های انجام امور مربوط چیست؟

– کدام‌یک از ۲ گروه (روش) موردنظر تحقیق، عملکرد بهتری نسبت به گروه (روش) دیگر دارد؟ (در این مرحله معیارهای عملکرد مطلوب نیز مشخص می‌شود).

– دلایل کارامدی و ناکارامدی هر گروه (روش) چیست؟

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

بنابراین چون تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است و از آنجایی‌که پاسخ به پرسش‌ها می‌بایست به حل مسئله پژوهش و ارائه یک راه‌حل منتج شود نیاز به فرضیات تحقیق نیست.

۶. نوع‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر وسعت کاربرد، پژوهشی کاربردی و خدمتی است و از نظر سطح بازدهی تحقیقی توصیفی و تشخیصی می‌باشد و از منظر درجه کنترل و نظارت هم کتابخانه‌ای و هم میدانی شناخته می‌شود. پژوهش، بر اساس پاسخ به پرسش‌هایی تنظیم و اجرا شده است که اهداف تحقیق را محقق می‌نمایند.

۷. روش تحقیق

بر اساس هدف تحقیقات علمی را می‌توان به ۳ گروه بنیادی، کاربردی و علمی تقسیم کرد. تحقیقات بنیادی در جستجوی کشف حقایق و واقعیات و شناخت پدیده‌ها و اشیاء بوده که مرزهای دانش عمومی بشر را توسعه می‌دهند و قوانین علمی را کشف نموده و به تعیین ویژگی‌ها و صفات یک واقعیت می‌پردازند.

تحقیقات علمی که آنها را حل مسئله نیز می‌نامند به‌طور مستقیم برای حل یک مسئله به‌کارگرفته می‌شوند. تحقیقات علمی نوعاً خصلت موضعی و محلی داشته و از خاصیت تعمیم‌پذیری برخوردار نیستند.

تحقیقات کاربردی تحقیقاتی هستندکه با استفاده از زمینه و بستر شناختی و معلوماتی که توسط تحقیقات بنیادی فراهم شده برای رفع نیازمندی‌های بشر مورد استفاده قرار می‌گیرند. تحقیق حاضر نیز از نوع تحقیقات کاربردی است.

در زمینه تحقیقات کاربردی روش‌های متعددی وجود دارد که مهم‌ترین این روش‌ها عبارتند از تاریخی، توصیفی، همبستگی، علی (پس‌رویدادی) وآزمایشگاهی.

تحقیقات توصیفی انواع مختلفی دارد، اما عمده آنها را می‌توان به ۳ یا ۴ گروه تقسیم کرد که عبارتند از زمینه‌یابی، موردی، تحلیل محتوا و قوم‌نگاری.

تحقیق توصیفی زمینه‌یاب یا پهنانگر به مطالعه ویژگی‌ها و صفات افراد جامعه می‌پردازد و وضعیت فعلی جامعه آماری را در قالب چند صفت مورد بررسی قرار می‌دهد.گاه از تحقیقات توصیفی زمینه‌یاب به تحقیقات پیش‌بینی نیز تعبیر می‌شود که هدف آن شناخت صفات، ویژگی‌ها، نگرش‌ها، عقاید، رفتارها و سایر مسائل افراد یک جامعه از طریق مراجعه به آنها است (حافظ‌نیا، ۱۳۷۷). پژوهش حاضر از نظر روش تحقیق توصیفی زمینه‌یابی است.

۸. جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق دستگاه‌های اجرایی ملی مرکزی و دانشگاه‌ها می‌باشند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۹. نمونه آماری

با توجه به گستردگی جامعه آماری برای پیشبرد امور تحقیق از بین جامعه آماری، انتخاب نمونه به‌صورت نمونه‌گیری تصادفی انجام شده است. بنابراین، برای بررسی اینکه کدام‌یک از ۲ گروه (روش) موردنظر تحقیق عملکرد کارامدتری نسبت به گروه (روش) دیگر دارد، ۲ نوع پرسشنامه طراحی شده است. برای بررسی کارایی و اثربخشی (۲ معیار عملکرد مطلوب) پرسشنامه‌ای در اختیار مسئولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط و برای کارامدی عملکرد از جنبه قانونمندی نیز پرسشنامه‌ای دیگر بین کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور توزیع و اطلاعات لازم جمع‌آوری شد. اطلاعات جمع‌آوری شده از دستگاه‌های نظارتی شامل ۲۶ پاسخ‌دهنده و نمونه مورد بررسی دستگاه‌های اجرایی شامل ۵۳ پاسخ‌دهنده بوده است.

۱۰. ابزار گردآوری اطلاعات

پاسخ به پرسش‌های تحقیق مستلزم جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مربوطه می‌باشد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌هایی شامل مطالعه اسناد و مدارک، مصاحبه‌های فنی و عمیق با افراد صاحب‌نظر و همچنین پرسشنامه استفاده شده است.

۱۱. روایی و پایایی (اعتبار) پرسشنامه

منظور از روایی این است که محتوای ابزار یا پرسش‌های مندرج در ابزار دقیقاً متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجد؛ یعنی اینکه هم داده‌های گردآوری شده از طریق ابزار نیاز تحقیق باشد و هم اینکه بخشی از داده‌های مورد نیاز در رابطه با سنجش متغیرها در محتوای ابزار حذف نشده باشد یا به‌عبارت دیگر عین واقعیت را به‌خوبی نشان دهد. معمول‌ترین تعریف روایی با پرسش زیر شروع می‌شود. آیا آنچه را که فکر می‌کنیم اندازه می‌گیریم واقعاً اندازه می‌گیریم؟

منظور از پایایی یا اعتبار وسیله اندازه‌گیری آن است که اگر خصیصه مورد سنجش را با همان وسیله یا وسیله مشابه و قابل مقایسه با آن تحت شرایط مشابه دوباره اندازه بگیریم نتایج حاصل تا چه حد مشابه، دقیق و قابل اعتماد است. یک وسیله معتبر آن است که دارای ویژگی تکرارپذیری و باز پدیدآوری باشد، یعنی بتوان آن را در موارد متعدد به‌کار برد و در تمام موارد نتیجه یکسانی تولید کند.

اندازه‌گیری‌های نامناسب و ناکافی می‌تواند هر پژوهش علمی را ناروا و بی‌اعتبار سازد. در مبحث روایی به‌طور کلی ذات واقعیت مورد پرسش قرار می‌گیرد. اعتبار را می‌توان بدون تفحص درباره ماهیت متغیرها مطالعه کرد، اما مطالعه روایی بدون بررسی ماهیت و معنای متغیرها امکان‌پذیر نیست.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

به‌گفته کرلینگر حصول اعتبار تا حد زیادی یک امر فنی است اما روایی فراتر از یک فن است و در ذات و جوهر اصلی علم قرار دارد.

برای برآورد اعتبار اندازه‌گیری ۳ روش اساسی وجود دارد و منظور هر ۳ روش پیدا کردن پاسخ این پرسش است که یک وسیله اندازه‌گیری تا چه حد با خودش همبسته است؟

- تکرار خود تست
- اجرای تست معادل تست مورد نظر
- تقسیم تست به ۲ یا چند بخش معادل

برای برآورد ضریب اعتبار روش دیگری وجود داردکه آن نیز تنها نیازمند یکبار اجرای یک تست واحد است. این روش به هماهنگی کارکرد آزمون از یک پرسش به پرسش دیگر بستگی دارد و محاسبه آن مبتنی بر انحراف استاندارد پرسش‌ها است. فرمول مربوطه که درکمی‌ترین شکل خود ضریب آلفای (α) کرونباخ نامیده می‌شود از این قرار است.

$$\alpha = \left(\frac{n}{n-1}\right)\left(\frac{S_t^2 - \Sigma S_i^2}{S_t^2}\right) \qquad (۱)$$

در این فرمول α برآورد اعتبار تست، n تعداد سؤال‌های تست، S_t انحراف استاندارد تست و S_i انحراف استاندارد پرسش‌ها است. وقتی هر پرسش در الگوی همه یا هیچ و به‌صورت یک یا صفر نمره‌گذاری شود فرمول بالا به‌صورت زیر درمی‌آید:

$$r_{11} = \left(\frac{n}{n-1}\right)\left(\frac{S_t^2 - \Sigma p.q}{S_t^2}\right) \qquad (۲)$$

که در آن P نمایشگر نسبت افرادی است که به پرسش معینی پاسخ درست داده اند و (q=1-p) است. این فرمول که فرمول کودر–ریچاردسون نامیده می‌شود ضریبی به‌دست می‌دهد که در واقع شاخص هماهنگی درونی تست یعنی میزان تداول همه پرسش‌ها ازلحاظ سنجش یک ویژگی مشترک است.

میزان اعتبار پرسشنامه این پژوهش توسط نرم‌افزار SPPS ۱۹ و از روش α کرونباخ به‌دست آمد که برای پرسشنامه‌های مربوط به دستگاه‌های اجرایی و نظارتی به‌ترتیب معادل ۰/۸۶۵ و ۰/۷۱۳ است که ضریب قابل قبولی است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۱۲. روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده

در این پژوهش علاوه بر استفاده از روش‌های تحلیلی برای پاسخ به پرسش‌های تحقیق از آزمون‌های فریدمن، من- ویتنی و دوجمله‌ای به‌وسیله نرم‌افزار SPPS ۱۹ استفاده شده است که به‌ترتیب آنها را توضیح می‌دهیم:

- برای پاسخ به پرسش اول با استفاده از روش کتابخانه‌ای به تحلیل و بررسی قوانین و مقررات حاکم بر ۲ گروه مذکور پرداخته شد که تفاوت‌های اداری و تشکیلاتی نیز به‌طور عمده منتج از تفاوت‌های قانونی حاکم بر ۲ گروه می‌باشد.

- برای پاسخگویی به پرسش دوم کارامدی عملکرد ۲ گروه از ۲ منظر کارایی و اثربخشی و قانونمندی مورد ارزیابی قرار گرفت. برای پرداختن به مبحث کارایی و اثربخشی، پرسشنامه‌ای طراحی و در اختیار مسئولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط قرار گرفت و برای بررسی کارامدی عملکرد از جنبه قانونمندی نیز پرسشنامه‌ای دیگر بین کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور توزیع و اطلاعات لازم جمع‌آوری شد.

- برای پاسخگویی به پرسش سوم با توجه به تفاوت‌های قانونی ۲ گروه پرسش‌هایی استخراج و در پرسشنامه‌های فوق لحاظ شد که در صورت وجود تفاوت معنادار بین کارامدی عملکرد ۲ گروه به تبیین دلایل کارامدی عملکرد یک گروه (روش) نسبت به گروه (روش) دیگر می‌پردازد.

۱۲-۱. آزمون فریدمن

آزمون رتبه‌ای فریدمن (۱۹۳۷) یک آزمون رتبه‌ای برای k نمونه همبسته است. این داده‌ها از مجموعه‌ای مرکب از k مشاهده برای یک نمونه N نفری تشکیل شده‌اند. این داده‌ها از آزمایش‌های بسیاری به‌دست می‌آیند که در آنها آزمون‌هایی تحت چند موقعیت آزمایش مختلف آزمون شده‌اند.

آزمون پارامتری متناظر با این روش، تحلیل واریانس برای طبقه‌بندی داده‌ها است که در آن مشاهده‌های هرگروه از افراد تحت بیش از ۲ موقعیت به‌دست می‌آیند. هرگاه دلیلی برای این اعتقاد وجود داشته باشد که فرض‌های زیربنایی تحلیل واریانس توسط داده‌ها برآورد نمی‌شود، روش آزمون رتبه‌ای فریدمن می‌تواند مناسب باشد.

H_0: میانگین تمام عوامل با هم برابر است

H_1: میانگین تمام عوامل با هم برابر نیست

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۱۲-۲. آزمون من-ویتنی

آزمون من-ویتنی یک آزمون ناپارامتریک و معادل آزمون دو نمونه‌ای مستقل t است که وقتی داده‌های یک مطالعه به‌صورت کیفی ترتیبی باشد بهتر است از آزمون من-ویتنی استفاده شود، زیرا میانگین متغیری که در مقیاس ترتیبی اندازه‌گیری شده باشد به‌دلیل یکسان نبودن فاصله واحدها معنا و مفهوم واقعی میانگین را نخواهد داشت. در این آزمون فرض‌های صفر و یک به‌صورت زیر هستند:

H_0: تفاوتی بین ۲ گروه وجود ندارد

H_1: بین ۲ گروه تفاوت وجود دارد

۱۲-۳. آزمون دو جمله‌ای

آزمون دوجمله‌ای یک آزمون تطابق توزیع برای داده‌های اسمی است. آزمون دوجمله‌ای توزیع یک یا چند متغیر دو حالتی را با توزیع دوجمله‌ای و با یک احتمال مشخص مقایسه می‌کند. آزمون دوجمله‌ای که به آزمون نسبت نیز موسوم است به آزمایش‌هایی تعلق دارد که دارای خصوصیات زیر باشند:

- هریک از آزمایشات تنها ۲ حالت داشته باشند مانند بهبودی/ عدم بهبودی، استاندارد/ غیراستاندارد، موفقیت/ شکست، سالم/ معیوب و مانند اینها. چنین آزمایش‌هایی را که تنها منجر به ۲ پیامد می‌شوند آزمایش‌های برنولی می‌گویند. باید توجه داشت که می‌توان با تعیین یک نقطه در متغیرهای کمی آنها را به ۲ گروه کمتر/ بیشتر (از آن نقطه) تفکیک کرد.

- تمام مشاهدات باید مستقل باشند. منظور این است که پاسخ یک نمونه بر روی پاسخ نمونه دیگری تأثیرگذار نباشد.

H_0: نسبت هر یک از حالت‌ها با هم یکسان است

H_1: نسبت هر یک از حالت‌ها با هم یکسان نیست

۱۳. تصمیم‌گیری

اگرسطح معناداری محاسبه شده از α بزرگتر باشد، H_0 پذیرفته می‌شود و اگر کوچکتر باشد، H_0 رد و H_1 پذیرفته می‌شود.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۱۳-۱. پاسخ پرسش اول

جدول ۱. مقایسه مبانی قانونی مالی و محاسباتی دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور و دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی

قانون محاسبات عمومی	آیین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌ها
امضای چک‌ها و اوراق بهادار	
ماده (۷۶): با امضای مشترک ذیحساب و یا مقام مجاز از طرف وی و حداقل یک نفر از مقامات مجاز دستگاه اجرایی به معرفی خزانه یا خزانه معین در استان	ماده (۵): کلیه اسناد و اوراق تعهدآور مالی و همچنین قراردادهای مؤسسه با امضای رئیس مؤسسه و یا مقام مجاز از طرف وی و مدیر مالی مؤسسه و یا مقام مجاز از طرف ایشان معتبر خواهد بود. تبصره ۴ ماده (۶): فهرست و شماره کلیه حساب‌های بانکی مؤسسه و واحدهای تابعه باید به اطلاع هیئت امناء برسد.
واریز درآمدهای اختصاصی	
وجوه به حساب خزانه واریز می‌شود ولی عیناً عودت نمی‌شود. ممکن است بخشی از آن عودت شود.	ماده (۷): مؤسسه و واحدهای تابعه آن به تعداد مورد نیاز حساب بانکی غیر قابل برداشت نزد خزانه یا خزانه معین استان افتتاح نموده و وجوه به این حساب‌ها واریز می‌شود و خزانه مکلف است عیناً آن را عودت دهد.
استفاده از وجوه سپرده	
تبصره ۱ ماده (۱۳): تصرف در وجوه سپرده بدون رضایت صاحب آن در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه عمومی می‌باشد.	بر اساس تبصره ماده (۸) مجاز می‌باشد.
ذیحساب	مدیرمالی
ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی و شرح آن.	ماده (۹): مدیرامور مالی (خزانه دار) به مدت ۴ سال از بین کارشناسان واجد صلاحیت دارای حداقل ۴ سال تجربه حرفه‌ای به پیشنهاد معاون پشتیبانی و تأیید رئیس مؤسسه و با تصویب هیئت امناء و ابلاغ رئیس مؤسسه برای اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم منصوب می‌شود. تبصره ۴ ماده (۹): مؤسسه می‌تواند انجام امور مالی خود را به‌صورت مدیریت پیمان واگذار نماید.
حسابرسی دستگاه	
مسئولیت نظارت مالی قبل از خرج به عهده ذیحساب است و نظارت مالی بعد از خرج توسط گروه حسابرسی دیوان محاسبات کشور انجام می‌پذیرد. حسابرس اصلی دیوان محاسبات کشور می‌باشد و مسئولیت با ذیحساب و رئیس دستگاه (مؤسسه) می‌باشد.	ماده (۱۲): حسابرس توسط هیئت امناء منتخب انتخاب می‌شود. تبصره ۴ ماده (۱۲): رئیس مؤسسه موظف به پیگیری تکالیف هیئت امناء است. دیوان محاسبات کشور نیز در مورد حساب‌ها حسابرسی به‌عمل آورده و اظهار نظر می‌کند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

ادامه جدول ۱.

بودجه	
توسط رئیس دستگاه پیشنهاد و توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور تأیید می‌شود و به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.	ماده (۱۴): توسط رئیس مؤسسه پیشنهاد می‌شود و به تصویب هیئت امناء می‌رسد.
جابه‌جایی اعتبار	
مطابق قوانین و مقررات مربوط در این مورد انجام می‌پذیرد.	تبصره ۲ ماده (۱۴): مؤسسه مجاز به جابه‌جایی، افزایش و کاهش در اعتبار بودجه تفضیلی (با تصویب هیئت امناء) تا سقف ۲۰ درصد برنامه‌ها می‌باشد. تبصره ۳ ماده (۱۴): ۳ درصد بودجه عمومی و درآمد اختصاصی مؤسسه در اختیار رئیس دستگاه می‌باشد (به‌صورت خارج از شمول)
تعریف درآمد اختصاصی	
ماده (۱۴): درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به‌موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت‌عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌شود.	ماده (۱۹): درآمد اختصاصی شامل کلیه درآمدهایی است که طبق مقررات در اجرای وظایف مؤسسه و یا در ازای ارائه خدمات آموزشی، پژوهشی، بهداشتی و درمانی و دارویی و غذایی، فرهنگی، تبلیغاتی، کنگره‌ها، همایش‌های علمی، رفاهی، ورزشی و مشاوره‌ای فنی و وجوه حاصل از خسارت وارده به اموال منقول و غیر منقول، جرایم، فروش خودرو و ماشین‌آلات، املاک و ابنیه و ... که مجوز آن توسط هیئت امنا صادر شده باشد.
منابع دریافتی	
وجوه دریافتی از خزانه بابت اعتبارات تخصیص یافته و سایر وجوه دریافتی از خزانه مطابق مقررات مربوط	تبصره ۴ ماده (۱۹): اعتبارات دریافتی مؤسسه از هر محل ممکن، به سرجمع اعتبارات مؤسسه افزوده می‌شود و مطابق آیین‌نامه قابل مصرف می‌باشد.
تخصیص اعتبار	
بر اساس نظر کمیته تخصیص انجام می‌شود.	تخصیص اعتبار اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر اساس تخصیص اعتبار ابلاغی صورت می‌گیرد.
پرداخت وجه	
فقط از طرق مذکور در ماده (۶۵)	علاوه بر روش‌های ماده (۶۵) قانون محاسبات عمومی کشور در موارد استثنایی که با تشخیص رئیس مؤسسه یا مقام مجاز از طرف وی اخذ امضا از گیرنده وجه مقدور نباشد (یا به مصلحت نباشد)، تأیید یکی از مقامات مذکور دایر بر پرداخت وجه به ذینفع (به‌صورت چک یا نقد) رسید دریافت‌کننده وجه تلقی و سند قابل احتساب به هزینه قطعی می‌باشد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

ادامه جدول ۱.

تنخواه گردان حسابداری	
ماده (۲۶): خزانه یا خزانه معین استان در اختیار ذیحساب قرار می‌دهد.	ماده (۳۲): وجهی است که خزانه در اختیار رئیس مؤسسه قرار می‌دهد.
سقف تنخواه گردان پرداخت	
تا سقف معاملات کوچک	ماده (۳۳): تا سقف معاملات کوچک می‌باشد و به تشخیص رئیس مؤسسه قابل تغییر است.
استهلاک دارایی‌ها	
–	در ماده (۳۸) درج گردیده است.
درخواست وجه	
از طرف ذیحساب صادر می‌شود.	ماده (۴۳): از سوی رئیس مؤسسه یا مقام مجاز از طرف وی صادر می‌شود.
مدارک مثبته هزینه‌های مختلف	
–	در ماده (۴۵) درج گردیده است.
ماده (۱۲۸): با موافقت وزارت دارایی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود.	تبصره ۱ ماده (۴۵): در موارد عدم پیش‌بینی مدارک مثبته رئیس دانشگاه (مؤسسه) مدارک مثبته را تعیین می‌کند.
کسری در ابوابجمعی	
تحت‌عنوان کسری ابوابجمعی منظور و پیگیری لازم صورت می‌گیرد.	ماده (۴۹): به حساب کسری اضافات دوره بسته می‌شود و پیگیری آن منوط به اظهارنظر کمیته منتخب هیئت امنا می‌باشد.
اعتبار مصوب	
–	ماده (۵۱): اعتبار مصوب تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت می‌باشد. هر مقدار از تعهدات که تا آخر سال مالی مربوط پرداخت نشده باشد از محل اعتبارات مؤسسه در بودجه سال بعد پرداخت خواهد شد. ماده (۵۲): انجام هر هزینه و اجرای برنامه توسعه از محل مانده اعتبارات سنوات قبل با تصویب هیئت رئیسه بلامانع است.
دیون بلامحل	
ماده (۸): ۳ حالت ذکر شده است.	ماده (۵۴): علاوه بر ۳ حالت قانون محاسبات عمومی سایر پرداخت‌های پرسنلی و غیرپرسنلی در صورت وجود اعتبار نیز قید گردیده است.
مهلت قبول پیشنهاد در مناقصه بین‌المللی	
یک ماه	۲ ماه
ترک تشریفات مناقصه	
مقام تشخیص ترک تشریفات مناقصه، هیئت سه نفره مندرج در قانون محاسبات عمومی می‌باشد.	–

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

ادامه جدول ۱.

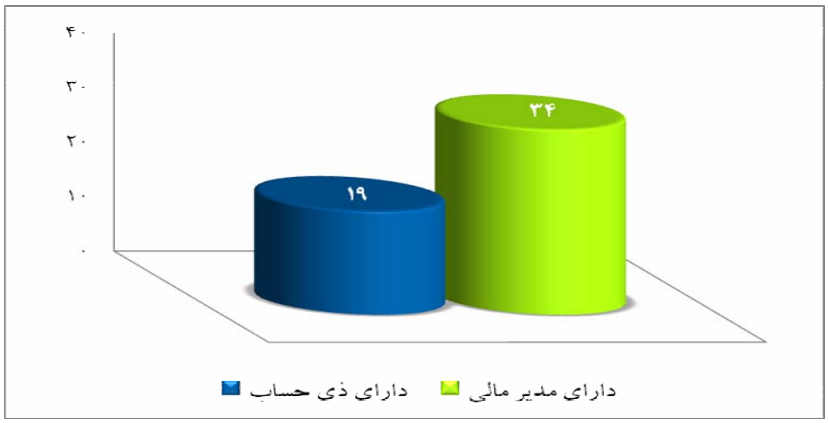
تشخیص برگزاری مناقصه محدود	
–	ماده (۷۹): به تشخیص رئیس مؤسسه می‌باشد.
نظارت	
ماده (۳۱): نظارت قبل از خرج توسط ذیحساب ماده (۹۵): نظارت بعد از خرج توسط دیوان محاسبات	ماده (۸۶): نظارت قبل از خرج ندارند و تنها نظارت بعد از خرج توسط حسابرس منتخب هیئت امنا انجام می‌شود و در پی آن توسط دیوان محاسبات رسیدگی می‌شود.
نحوه تنظیم و نگهداری حساب	
ماده (۱۲۸): براساس رهنمودهای حسابداری موضوع ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور	ماده (۸۷): براساس دستورالعمل مربوطه انجام می‌شود.
اختلاف‌نظر با رئیس مؤسسه	
ماده (۹۱): ذیحساب کتباً موارد را اعلام می‌نماید و رئیس دستگاه اجرایی کتباً مسئولیت را می‌پذیرد و ذیحساب پرداخت را انجام می‌دهد و مراتب را به‌همراه مستندات به وزارت دارایی و رونوشت را جهت اطلاع به دیوان محاسبات گزارش می‌دهد. در صورتی که وزارت دارایی مراتب را خلاف تشخیص دهد به دیوان ابلاغ می‌نماید.	ماده (۹۰): مدیر مالی کتباً دلایل تخلف از مقررات را ذکر می‌نماید و در صورت عدم پذیرش توسط رئیس دستگاه با قید عبارت، با مسئولیت اینجانب، پرداخت صورت می‌گیرد و مدیر مالی حداکثر ظرف ۳ روز موضوع را به حسابرس مؤسسه گزارش می‌دهد.
انتقال اموال	
ماده (۱۰۷): در مورد اموال منقول موافقت وزارتخانه در اختیار دارنده دارایی و موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی، در مورد اموال غیر منقول با تصویب هیئت وزیران قابل انتقال به مؤسسات دولتی دیگر می‌باشد.	ماده (۹۱): به تشخیص ۲ نفر از کارشناسان و رئیس مؤسسه می‌تواند به مؤسسات دولتی اهدا شود (اعم از منقول و غیر منقول).
نقصان در ابوابجمعی	
قبلاً ذکر شده است.	ماده (۱۰۳): نقصان اعم از نقدی و غیر نقدی با نظر کمیته مالی منتخب هیئت امنا از محلی که در بودجه مؤسسه تحت‌عنوان (اعتبار نقصان و تفریط امورمالی) منظور شده تأمین می‌شود، البته این اقدام مانع از تعقیب قانونی مسئولان امر نخواهد بود و وجوه حاصل از وصول این نقصان به حساب درآمد اختصاصی مؤسسه منظور می‌شود. ماده (۱۰۵): برای تهیه دستورالعمل‌های مالی کمیته مرکب از: – ۵ نفر مدیران مالی بودجه مؤسسات حسب مورد با حکم هیئت امنا یا مقام مجاز از طرف ایشان. – ۲ نفر کارشناس به انتخاب رئیس هیئت امنا یا مقام مجاز از طرف ایشان.

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۱۳-۲. پاسخ پرسش دوم و مشخصات نمونه انتخابی

برای بررسی اینکه کدام‌یک از ۲ گروه (روش) موردنظر تحقیق عملکرد کارامدتری نسبت به گروه (روش) دیگر دارد ۲ نوع پرسشنامه طراحی شده است. برای بررسی کارایی و اثربخشی پرسشنامه‌ای در اختیار مسئولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط و برای کارامدی عملکرد از جنبه قانونمندی نیز پرسشنامه‌ای دیگر بین کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور توزیع و اطلاعات لازم جمع‌آوری شد. اطلاعات جمع‌آوری شده از دستگاه‌های نظارتی شامل ۲۶ پاسخ‌دهنده و نمونه مورد بررسی دستگاه‌های اجرایی شامل ۵۳ پاسخ‌دهنده است که توزیع فراوانی آنها در نمودار زیر آمده است.



نمودار ۱. توزیع فراوانی پاسخ‌های دریافتی از دستگاه‌های اجرایی

۱۴. یافته‌های تحقیق

برای سنجش این که کدام‌یک از ۲ گروه (روش) موردنظر تحقیق از جنبه کارایی و اثربخشی عملکرد کارامدتری نسبت به گروه (روش) دیگر دارد از آزمون من-ویتنی استفاده شده است.

$H_0: \mu_1=\mu_2$ کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب یکسان است.

$H_1: \mu_1\neq\mu_2$ کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب یکسان نیست.

همانطور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود سطح معناداری از سطح خطا (۰/۰۵) بزرگتر است، بنابراین H_0 پذیرفته می‌شود؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که در کل به نظر پاسخ‌دهنده‌ها تفاوت معناداری بین کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب وجود ندارد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

جدول ۲. آزمون بررسی مقایسه کلی کارایی و اثر بخشی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب

آماره من-ویتنی	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
۲۳۴/۵	-۱/۶۵۴	۰/۰۹۸	پذیرش H_0

مأخذ: نتایج تحقیق.

جدول ۳. رتبه‌بندی مقایسه کلی کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب

گروه	میانگین رتبه	رتبه
دارای ذیحساب	۲۲/۳۴	دوم
دارای مدیر مالی	۲۹/۶۰	اول

مأخذ: نتایج تحقیق.

اما در بررسی تفصیلی همانطور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود به استثنای پرسش‌های ۱۴، ۱۷، ۱۸، ۱۹ و ۲۰ سطوح معناداری از سطح خطا (۰/۰۵) بزرگتر است، بنابراین H_0 پذیرفته می‌شود؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد به نظر پاسخ‌دهنده‌ها (دستگاه‌های اجرایی) تفاوت معناداری بین واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب وجود ندارد و تنها از نظر نظارت و مدیریت بر عاملین ذیحسابی و امور مالی با توجه به نتایج رتبه‌بندی آزمون، واحدهای دارای مدیر مالی دارای عملکرد بهتری نسبت به واحدهای دارای ذیحساب هستند. از نکات برجسته دیگر به اعتقاد پاسخ‌دهنده‌ها این است که انتقال مانده مصرف نشده اعتبارات به سال بعد منجر به صرفه‌جویی در هزینه‌ها می‌شود و استقلال حرفه‌ای ذیحساب نسبت به دستگاه‌های اجرایی در انجام بهینه وظایف محوله مؤثر است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

جدول ۴. آزمون بررسی مقایسه تفصیلی کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب

عامل	آماره من-ویتنی	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
ارائه به موقع گزارش‌های مدیریتی	۲۴۲	-۱/۸۱۱	۰/۰۷۰	پذیرش H0
ارائه گزارش به مراجع ذیصلاح	۳۰۰/۵	-۰/۷۶۰	۰/۴۴۷	پذیرش H0
انجام فرایند در مدت مناسب	۲۸۰	-۱/۰۲۲	۰/۳۰۷	پذیرش H0
پیگیری درخواست وجه	۲۸۱/۵	-۱/۶۸۲	۰/۰۹۳	پذیرش H0
استفاده از سیستم مکانیزه	۳۲۱	-۰/۰۹۳	۰/۹۲۶	پذیرش H0
پاسخگویی به دستگاه‌های نظارتی	۲۷۶	-۱/۲۰۵	۰/۲۲۸	پذیرش H0
برقراری کنترل‌های داخلی	۲۷۴/۵	-۱/۰۷۱	۰/۲۸۴	پذیرش H0
پرداخت‌ها در زمان معقول	۳۰۴/۵	-۰/۴۷۳	۰/۶۳۶	پذیرش H0
طرح تکریم ارباب‌رجوع	۲۷۴	-۱/۶۵۶	۰/۰۹۸	پذیرش H0
حضور در کمیته‌ها و کارگروه‌ها	۲۹۲/۵	-۰/۷۲۱	۰/۴۷۱	پذیرش H0
ارائه گزارش‌های تحلیلی	۲۴۳/۵	-۱/۵۷۸	۰/۱۱۴	پذیرش H0
صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌ها	۲۷۰	-۰/۶۸۸	۰/۴۹۱	پذیرش H0
آموزش همکاران	۲۷۶	-۱/۲۰۵	۰/۲۲۸	پذیرش H0
نظارت بر عاملین مالی	۲۲۰/۵	-۲/۳۶۵	۰/۰۱۸	رد H0
استفاده درست از تفویض اختیار	۲۸۴/۵	-۰/۷۱۷	۰/۴۷۳	پذیرش H0
ارائه راه‌حل‌های مناسب	۳۱۷	-۰/۱۷۱	۰/۸۶۴	پذیرش H0
تأثیر انتقال مانده مصرف نشده در صرفه‌جویی	۲۰۷/۵	-۲/۴۳۲	۰/۰۱۵	رد H0
واگذاری اختیارات قانونی به رئیس دستگاه	۲۳۰/۵	-۲/۹۲۵	۰/۰۰۳	رد H0
تأثیر استفاده از سپرده‌ها در نقدینگی	۱۲۱/۵	-۴/۷۰۹	۰/۰۰۰	رد H0
نقش استقلال در انجام بهینه وظایف	۱۹۰/۵	-۲/۶۱۴	۰/۰۰۹	رد H0

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

جدول ۵. رتبه‌بندی مقایسه تفصیلی کارایی و اثربخشی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب

عامل	گروه	میانگین رتبه	رتبه
ارائه به موقع گزارش‌های مدیریتی	دارای ذیحساب	۳۰/۲۶	اول
	دارای مدیر مالی	۲۴/۳۳	دوم
ارائه گزارش به مراجع ذیصلاح	دارای ذیحساب	۲۵/۸۲	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۷/۶۶	اول
انجام فرایند در مدت مناسب	دارای ذیحساب	۲۴/۷۴	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۸/۲۶	اول
پیگیری درخواست وجه	دارای ذیحساب	۲۴/۸۲	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۸/۲۲	اول
استفاده از سیستم مکانیزه	دارای ذیحساب	۲۷/۱۱	اول
	دارای مدیر مالی	۲۶/۹۴	دوم
پاسخگویی به دستگاه‌های نظارتی	دارای ذیحساب	۲۴/۵۳	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۷/۶۴	اول
برقراری کنترل‌های داخلی	دارای ذیحساب	۲۴/۴۵	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۸/۴۳	اول
پرداخت‌ها در زمان معقول	دارای ذیحساب	۲۶/۰۳	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۷/۵۴	اول
طرح تکریم ارباب‌رجوع	دارای ذیحساب	۲۴/۴۲	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۸/۴۴	اول
حضور در کمیته‌ها و کارگروه‌ها	دارای ذیحساب	۲۵/۳۹	دوم
	دارای مدیر مالی	۲۷/۱۴	اول
ارائه گزارش‌های تحلیلی	دارای ذیحساب	۲۲/۸۲	دوم

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

ادامه جدول ۵.

صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌ها	دارای مدیر مالی	۲۸/۶۲	اول
	دارای ذیحساب	۲۴/۵۰	دوم
آموزش همکاران	دارای مدیر مالی	۲۶/۸۲	اول
	دارای ذیحساب	۲۴/۵۳	دوم
نظارت بر عاملین مالی	دارای مدیر مالی	۲۷/۶۴	اول
	دارای ذیحساب	۲۱/۶۱	دوم
استفاده درست از تفویض اختیار	دارای مدیر مالی	۲۸/۶۱	اول
	دارای ذیحساب	۲۸/۰۳	اول
ارائه راه‌حل‌های مناسب	دارای مدیر مالی	۲۵/۶۲	دوم
	دارای ذیحساب	۲۷/۳۲	اول
تأثیر انتقال مانده مصرف نشده در صرفه‌جویی	دارای مدیر مالی	۲۶/۸۲	دوم
	دارای ذیحساب	۲۰/۹۲	دوم
واگذاری اختیارات قانونی به رئیس دستگاه	دارای مدیر مالی	۲۹/۰۲	اول
	دارای ذیحساب	۲۲/۱۳	دوم
تأثیر استفاده از سپرده‌ها در نقدینگی	دارای مدیر مالی	۲۹/۷۲	اول
	دارای ذیحساب	۱۶/۳۹	دوم
نقش استقلال در انجام بهینه وظایف	دارای مدیر مالی	۳۱/۷۰	اول
	دارای ذیحساب	۳۱/۹۷	اول
	دارای مدیر مالی	۲۲/۴۵	دوم

مأخذ: نتایج تحقیق.

برای سنجش اینکه کدام‌یک از ۲ گروه (روش) مورد نظر تحقیق از جنبه قانونمندی عملکرد کارامدتری نسبت به گروه (روش) دیگر دارد از آزمون فریدمن استفاده شده است.

$H_0: \mu_1=\mu_2$ قانونمندی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب یکسان است.

$H_1: \mu_1\neq\mu_2$ قانونمندی واحدهای دارای مدیرمالی و ذیحساب یکسان نیست.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

جدول ۶. آزمون بررسی قانونمندی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب

آماره محاسبه شده	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه‌گیری
۵/۲۶۱	۱	۰/۰۲۲	رد H_0

مأخذ: نتایج تحقیق.

جدول ۷. رتبه‌بندی قانونمندی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب

گروه	میانگین رتبه	رتبه
دارای ذیحساب	۱/۷۱	اول
دارای مدیر مالی	۱/۲۹	دوم

مأخذ: نتایج تحقیق.

همانطور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود سطح معناداری از سطح خطا (۰/۰۵) کوچکتر است، پس H_0رد می‌شود؛ یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان دعا کرد که به‌نظر پاسخ‌دهنده‌ها (دستگاه‌های نظارتی) تفاوت معناداری بین قانونمندی واحدهای دارای مدیر مالی و ذیحساب وجود دارد که با توجه به رتبه‌بندی آزمون می‌توان بیان نمود از جنبه قانونمندی واحدهای دارای ذیحساب از عملکرد کارامدتری نسبت به واحدهای دارای مدیر مالی برخوردار هستند. همچنین بر اساس نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای (جدول ۷) از نظر پاسخ‌دهنده‌ها (دستگاه‌های نظارتی)، انتقال مانده مصرف نشده اعتبارات به سال بعد منجر به صرفه‌جویی در هزینه‌ها نمی‌شود و استقلال حرفه‌ای ذیحساب نسبت به دستگاه‌های اجرایی منجر به انجام بهینه و مؤثر وظایف محوله می‌شود.

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای

	نوع پاسخ	تعداد	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد آزمون	سطح معناداری
تأثیر مثبت تلقی اعتبارات به‌صورت کمک	بله	۱۵	۰/۵۸	۰/۵۰	۰/۵۵۷
	خیر	۱۱	۰/۴۲		
نقش انتقال مانده وجوه مصرف نشده در صرفه‌جویی	خیر	۱۹	۰/۷۳	۰/۵۰	۰/۰۲۹
	بله	۷	۰/۲۷		
تأثیر استفاده از سپرده‌ها در نقدینگی	خیر	۱۴	۰/۵۴	۰/۵۰	۰/۸۴۵
	بله	۱۲	۰/۴۶		
نقش استقلال در انجام بهینه وظایف	بله	۲۰	۰/۷۷	۰/۵۰	۰/۰۰۹
	خیر	۶	۰/۲۳		

مأخذ: نتایج تحقیق.

لازم به توضیح است پرسش ۱۲ به‌منظور بهبود روایی پرسشنامه (ضریب کرونباخ) حذف گردیده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

۱۵. نتیجه‌گیری

– تحقیق توصیفی زمینه‌یابی صورت گرفته دستگاه‌های نظارتی در مقام پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری میان ۲ روش ذیحساب و مدیر مالی از نظر قانونمندی نشان می‌دهند، به این معنا که از نظر قانونمندی و رعایت ضوابط و معیارهای قانونی واحدهای دارای ذیحساب از عملکرد و اثربخشی بالاتری در مقایسه با واحدهایی که دارای مدیر مالی هستند برخوردارند، بنابراین برای تحقق اصل قانونمندی و قانونگرایی که یکی از مهم‌ترین شاخصه‌های حکمرانی خوب و مملکت‌داری شایسته است توسعه روش ذیحساب یعنی عامل کنترل و نظارت مالی دستگاه مسئول قوه مجریه یعنی وزارت امور اقتصادی و دارایی در نظام مدیریت و راهبری امور مالی دستگاه‌ها سودمندتر و موجه‌تر است.

– نتایج پژوهش زمینه‌یابی انجام شده دلیل اصلی اثربخشی و سودمندی روش ذیحسابی را استقلال سازمانی و حرفه‌ای ذیحسابان از دستگاه‌های اجرایی و غیر ذیحسابان (مدیران مالی) معرفی می‌نماید. چراکه حتی پست سازمانی ذیحسابان در مجموعه ردیف‌های تشکیلاتی دستگاه اجرایی مربوط قرار ندارد و ذیحساب مدیری مستقل از ساختار و مدیریت دستگاه اجرایی تصور و شناخته می‌شود. استقلال حرفه‌ای و هویت شغلی و تخصصی ذیحسابان نیز به این کارامدی و اثربخشی کمک قابل‌توجهی می‌نماید.

– علاوه براستقلال سازمانی، ساختاری و مدیریتی که مهم‌ترین دلیل کارامدی و اثربخشی روش ذیحسابی در مقایسه با روش مدیر مالی منصوب خود دستگاه اجرایی شناخته شده است، استقلال حرفه‌ای ذیحسابان نیز دلیل مهمی برای این تفاوت در کارامدی مطرح و معرفی گردیده است.

– هرچه به‌سوی مستقل‌تر شدن و حرفه‌ای‌تر شدن جایگاه و شغل ذیحسابان حرکت شود، کارامدی و اثربخشی آنها و نقششان در نظارت و کنترل مالی و بودجه افزون‌تر می‌شود. اعمال ضوابط و قواعد حرفه‌ای شدن شغل ذیحسابان و فراهم آوردن موجبات و ابتکارات لازم برای حرفه‌ای شدن آن شغل ضروری است که مطالعه پیرامون آن و تلاش برای تحقق آن توصیه می‌گردد.

۱۶. پیشنهادات برای تحقیقات آتی

– این پژوهش در سطح جامعه آماری گسترده‌تر در سطح دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی نیز صورت پذیرد.

– این پژوهش به‌صورت مقایسه‌ای با سایر دستگاه‌های اجرایی که ذیحساب آنها کارمند وزارت امور اقتصادی نمی‌باشد (مانند نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌های دولتی) نیز انجام شود.

– سایر عوامل دخیل در موضوع از جمله سابقه، سن و مدرک تحصیلی ذیحسابان و مدیران مالی در پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

- به‌صورت مقایسه‌ای عملکرد مالی دانشگاه‌ها پیش از سال ۱۳۸۴ (سال شروع قانون برنامه چهارم توسعه) و پس از آن مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مالی و محاسباتی سال‌های مختلف.
آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و دانشکده‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور مصوب سال ۱۳۸۵.
حافظ‌نیا، محمدرضا (۱۳۷۷)، *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی(سمت)، چاپ اول، تابستان.
قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۴.
قانون برگزاری مناقصات مصوب سال ۱۳۸۳.
قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۰.
قانون دیوان محاسبات کشور مصوب بهمن ماه ۱۳۶۱ و اصلاحیه‌های آن.
قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶.
قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب آذر ماه ۱۳۶۹.
قوانین و مقررات وزارت جهاد کشاورزی.
مواد و تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور در سال‌های مختلف.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-16]