

# بررسی تأثیر نظارت و بازرسی بر عملکرد مدیران مالی ناجا (مورد مطالعه: دیوان محاسبات کشور)

محمد رضا کریمی<sup>۱</sup>

از صفحه ۱۰۵ تا ۱۳۴

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۹، تاریخ پذیرش: ۹۴/۹/۲۵

## چکیده

نیروی انتظامی به عنوان یکی از سازمانهای بزرگ به دلیل نوع اهداف، وظایف و تنوع مأموریتها و وجود بودجه‌های خاص امنیتی سامانه نظارتی ویژه‌ای دارد که به عنوان سازمان دولتی در اجرای تکالیف قانونی باید نسبت به ثبت فعالیتهای مالی و نگهداری آنها برابر قوانین، آیین نامه‌ها و دستورالعملهای صادر شده از سوی مراجع ذی ربط بویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور اقدام کند؛ لذا در این پژوهش برای توصیف داده‌ها از آمار توصیفی استفاده شده است. برای پاسخ به سؤالات پژوهش نیز از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای و تحلیل واریانس فریدمن با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شد. ابزار اندازه‌گیری پژوهش، پرسشنامه است که بین ۱۲۰ نفر از کارشناسان اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا و عاملان ذی‌حساب و مدیران مالی فرماندهی انتظامی استانها، شهرستانها و معاونتهای مستقر در ستاد ناجا توزیع شد. نتایج آزمون فرضیات و جمع‌آوری یافته‌های پژوهش، نشان داد که نظارت دیوان محاسبات کشور بر دقت، سرعت و صحت در نتیجه عملکرد مالی عاملان ذی‌حساب ناجا تأثیر داشت. با اعمال کنترل‌های بیشتر و همچنین ارائه آموزشهای لازم به عاملان ذی‌حساب موجبات رعایت و اجرای هرچه بهتر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و... توسط آنان، فراهم شد.

## واژگان کلیدی

مدیریت مالی ناجا، رفتار عاملان ذی‌حساب، گردش مالی در ناجا

## ۱. بیان مسئله

یکی از ضرورت‌ها و نیازهای اجتناب‌ناپذیر مدیریت سالم و کارآمد، وجود نظام کامل و دقیق نظارت و بازرسی، بویژه یکپارچگی آن است. باید توجه کرد که ضرورت بودن سامانه نظارت یکپارچه به معنای اعتماد نکردن سازمانهای نظارتی به هم نیست بلکه تنها با جستجو برای دستیابی به نقاط ضعف و کاستی‌های سازمانهای نظارتی می‌توان به نقاط قوت‌هایی دست یافت و نقاط ضعف و کاستیها را شناسایی کرد. شناخت سامانه‌های نظارتی کارآمد می‌تواند نقش بسزایی در نظارت برتر داشته باشد و می‌تواند باعث کارایی و موفقیت سازمانهای نظارتی شود و رشد و تکامل و پیشرفت کارکنان را به همراه خواهد داشت؛ چرا که موفقیت هر سازمان به بودن سامانه نظارتی دقیق در آن سازمان وابسته است (قدیری مقدم و بقایی، ۱۳۸۶، ص ۵۶).

امروزه با توجه به افزایش حجم مبادلات اقتصادی در بخشهای عمومی و گستردگی فعالیتهای دولتی، علاوه بر نیاز به سامانه‌های پیشرفته ثبت و طبقه بندی و گزارشگری اطلاعات مالی در تمام بخشها، به منظور تجزیه و تحلیل این اطلاعات نیاز به حسابرسی و نظارت مالی به صورت شفاف و فراگیر بیش از پیش احساس می‌شود. یکی از اهداف اساسی و مهم استقرار سامانه‌های حسابرسی و نظارت مالی، نیاز استفاده کنندگان به اطلاعات صحیح و قابل اتکا است که در نظامهای مردم سالار از این طریق، مردم می‌توانند به همان هدف پاسخ خواهی خود دست یابند و با استقرار و نگهداری این سامانه‌های نیرومند نظارتی، گزارشگری مناسب محقق خواهد شد. یکی از این سامانه‌ها دیوان محاسبات کشور است که از نظر تشکیلات و ساختار سازمانی دستگاهی کاملاً مستقل است که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند و از نظر مقررات استخدامی نیز مستقل از دولت است که البته لازمه حسابرس بخش عمومی همین است. اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی نیز به دیوان محاسبات کشور اختصاص دارد که مبین اهداف، وظایف، تشکیلات و روشهای این سازمان است. از آنجا که اوضاع اقتصادی کشور ایران بر اقتصاد دولتی مبتنی است، دیوان محاسبات کشور نقش بسیار با اهمیتی در این اقتصاد ایفا می‌کند؛ زیرا بخش عمده‌ای از منابع مالی و اقتصادی کشور در اختیار دستگاهها و شرکتهای دولتی قرار دارد. نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران یکی از سازمانهای بزرگ کشور است که

به دلیل نوع اهداف، وظایف و تعدد و گوناگونی مأموریتها و ساختار سازمانی ویژه و داشتن بودجه‌های خاص امنیتی و با طبقه‌بندی در سطوح مختلف، سامانه نظارتی متفاوت و ویژه‌ای دارد. هم‌چنین به عنوان یکی از سازمانهای دولتی به دلیل اجرای تکالیف قانونی باید نسبت به ثبت فعالیتهای مالی و نگهداری آنها برابر قوانین و مقررات، آیین نامه‌ها و دستورالعملهای مراجع ذی ربط بویژه وزارت اموراتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور اقدام کند؛ لذا با توجه به موضوع و با توجه به نقش نظارتی و نقش اجرایی که قانون برای ذی‌حساب و یا عاملان ذی‌حساب به عنوان قاضی در زمینه تطبیق اسناد و مدارک با قوانین و مقررات قائل شده و هم به عنوان مجری مالی، مسئله مهم پرداخت هزینه‌ها و نگهداری حساب اموال دولتی و غیره را به آنها سپرده است و سنگین بودن مسئولیت ناشی از پاسخگویی مالی به مردم و پاسخگویی به دیوان محاسبات کشور و اینکه این تکلیف یقیناً نیروی انتظامی را در بحث افشای اطلاعات مالی با چالش جدی رو به رو می‌سازد در این پژوهش سعی شده است تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی‌حساب ناجا مورد مذاقه قرار گیرد و نتایج به صورت کاربردی به دیگر سازمانهای مشابه و واحدهای داخلی تعمیم داده شود.

## ۲. اهداف پژوهش

### الف- هدف اصلی

بررسی تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی‌حساب ناجا

### ب- اهداف فرعی

- بررسی تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر دقت (رعایت قوانین و مقررات) عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا
- بررسی تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر سرعت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا
- بررسی تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا

### ۳. سؤالات پژوهش

#### الف- سؤال اصلی

آیا نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا مؤثر است؟

#### ب- سؤالهای فرعی

- آیا نظارت دیوان محاسبات کشور در دقت (رعایت قوانین و مقررات) عملکرد عاملان ذی حساب ناجا مؤثر است؟
- آیا نظارت دیوان محاسبات کشور در سرعت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا مؤثر است؟
- آیا نظارت دیوان محاسبات کشور در صحت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا مؤثر است؟

### ۴. مبانی نظری پژوهش

نظارت: کارشناسان، استادان و متون علوم مدیریت، نظارت و کنترل را به شکل‌های مختلفی تعریف کرده‌اند که بعضی از آنها به این شرح است:

- تطبیق فعالیت‌های هر مؤسسه با اهداف تعیین شده طبق موازین قانونی و هم‌چنین انطباق فعالیت‌های مردمی با موازین قانونی و نظم اجتماعی مصداق نظارت دارد (انصاری، ۱۳۸۶، ص ۱۴۹).

- نظارت، مقایسه عملکرد مجموعه با آن چیزی است که باید انجام می‌شد (رخشنده، ۱۳۷۸، ص ۱۴۶).

- به کوششی که مدیر در جهت تطبیق عملیات با برنامه انجام می‌دهد تا میزان صحت و سقم فعالیت‌ها را به دست آورد، نظارت گفته می‌شود (تقوی دامغانی، ۱۳۷۱، ص ۹۵).

- نظارت، "فعالیتی منظم متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای عملیات معین، طراحی سامانه دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و اصلاحات لازم برای تحقق هدفها" است (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۰).

عملکرد یعنی تبدیل برنامه به نتایج عملی ملموس. اگر عملکرد را با نگرشی سیستمی

نگاه کنیم، ورودی شامل برنامه تنظیمی، عوامل مؤثر سازمانی و فردی بر عملکرد خواهد بود و فرایند تغییر شکل که مدیریت اثر بخش، کارآمد و بهره‌ور برای تبدیل ورودی به نتایج عملی است که بتواند نیازهای سازمان و افراد را ارضا کند و رضایتمندی نسبی به وجود آورد، باز خورد این سامانه، نظارت است؛ یعنی مقایسه عوامل ورودی با نتایج؛ برای عملکرد سازمان. این سامانه را نتایج برنامه‌ریزی عملکرد می‌نامند (لیوین، گیرگ پاتریک، ۱۹۸۸، ص ۲۷۷).

پس نظارت خط ارتباطی برنامه و عملکرد است؛ از این رو گفته می‌شود نظارت و برنامه دو بال مدیریت است در کنار برنامه، که معیار و مبنای نظارت است، سایر عوامل سازمانی و فردی مؤثر بر عملکرد نیز معیار نظارت است.

آشنایی با عامل ذی‌حساب

نظام جمهوری اسلامی ایران با تعریف پست عامل ذی‌حساب در ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، که عامل ذی‌حساب مأموری است با موافقت ذی‌حساب و به موجب حکم دستگاه اجرایی مربوط از بین مستخدمان رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آیین‌نامه اجرایی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب می‌شود و اجرای قسمتی از وظایف و مسئولیتهای موضوع ماده ۳۱ این قانون توسط ذی‌حساب از جمله:

- 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 دفترهای مالی
  - نگهداری و تحویل و تحول وجوه نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار
  - نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور به او واگذار می‌شود.
- در واقع به علت پراکندگی فعالیتهای مالی دستگاه‌های اجرایی، همواره تمام عملیات مالی حسب مورد مستقیماً توسط ذی‌حساب امکانپذیر نیست. بویژه طرحهای ملی که بیشتر در اقصی نقاط کشور به مرحله اجرا در می‌آید. از این رو قانونگذار در راستای تمرکز زدایی و در جهت تسریع در زمینه پرداختها و جمع‌آوری اسناد و مدارک مربوط و احتساب آنها به هزینه قطعی و غیر قطعی، در این ماده قسمتی از وظایف ذی‌حساب

را به عامل ذی حساب محول نموده است. طبق آیین‌نامه و دستورالعمل حسابداری آن، عامل ذی حساب با اختیاراتی که توسط ذی حساب به او واگذار شده است، راساً نسبت به وظایف ذی حساب اقدام می‌کند و اسناد حسابداری را در پایان هر ماه بر اساس آیین‌نامه ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور بند ۱۸ بر اساس تنخواه گردان دریافتی، تنظیم، و از دفترهای عامل ذی حساب استخراج می‌کند و برای ذی حسابی می‌فرستد مسلماً ذی حساب در این زمینه باید عوامل نظارت و کنترل مرکزی را قوی کند و بموقع به آموزش عملی و نظری اهتمام ورزد (حسینی عراقی، ۱۳۸۰، ص ۷۹).

## ۵. دیوان محاسبات کشور

دیوان محاسبات کشور مؤسسه‌ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل است و زیر نظر مجلس شورای اسلامی به عنوان بازوی نظارتی آن عمل می‌کند. این دیوان به تمام حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌گونه‌ای از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد (اصل ۵۵ قانون اساسی)، رسیدگی یا حسابرسی می‌کند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده، و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید و در اصطلاح حقوقی نیز چنین تعریف شده است:

«دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور در زمینه معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالی و تفریح تمام حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های معین در بودجه از میزان معین شده تجاوز نکند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف شود و نیز مکلف است که در امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع‌آوری سند خرج محاسبات و صورت تمام محاسبات مملکتی اقدام کند» (برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

همان گونه که اشاره شد، دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان و تأیید کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کل کشور

منظور می‌شود. رئیس و دادستان دیوان محاسبات پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان مردم انتخاب می‌شوند. مقر دیوان محاسبات کشور در تهران، و در مراکز استانها نیز در ادارات کل مستقر است. سه تا هفت هیئت مستشاری و یک محکمه تجدید بازرگری و تعدادی کافی دادیار دادرسی دیوان از دیگر اعضای دیوان محاسبات کشور هستند. محکمه بازرگری یک شعبه دارد که ریاست آن را حاکم شرع منتخب رئیس قوه قضاییه عهده‌دار است و دو نفر کارشناس محکمه توسط رئیس دیوان و از میان مستشارانی که در صدور رأی مورد بازرگری شرکت نداشته‌اند، انتخاب می‌شوند. هیئت عمومی دیوان محاسبات کشور به ریاست رئیس کل دیوان محاسبات و با حضور دادستان و حداقل سه چهارم از مستشاران اصلی دیوان محاسبات کشور با دعوت رئیس دیوان به منظور رسیدگی به مواردی که در قانون تصریح شده است، تشکیل می‌شود و تصمیمات آن با رأی اکثریت مطلق حاضران معتبر است (همان).

مطابق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مقررات جاری مربوط، اهداف دیوان محاسبات کشور عبارت است:

الف- اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال

ب- عدم تجاوز هرگونه هزینه از اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور

ج- مصرف هرگونه وجهی از بودجه کل کشور در محل مصرف قانونی تعیین شده

د- کنترل عملیات و فعالیتهای مالی تمام وزارتخانه‌ها، مؤسسات شرکتهای دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌گونه‌ای از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

ه- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی گرفته شده از دستگاه‌ها

و- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظر خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی (عباسی مقرب، ۱۳۸۴، ص ۱۵).

وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور بر اساس مقررات جاری مربوط عبارت است از:

۱. حسابرسی یا رسیدگی به تمام حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها

و نیز صورتهای مالی

۲. دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجراء اعم از وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر واحدها که به‌گونه‌ای از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و هرگونه واحد اجرایی که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب است و یا واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است.
۳. بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و بموقع درآمد و یا پرداخت هزینه و سایر دریافتها و پرداختها
۴. رسیدگی به موجودی حساب اموال و داراییهای دستگاهها
۵. بررسی به منظور اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت دستیابی به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی
۶. اعلام نظر در زمینه لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشهای حسابرسیها به منظور حفظ حقوق بیت‌المال
۷. رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأموران ذی ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات مربوط
۸. اقدام در حفظ حقوق بیت‌المال در حدود قوانین و مقررات مالی
۹. تنظیم دادخواست علیه مسئول یا مسئولان خاطی از مقررات مالی و طرح در هیئت‌های مستشاری
۱۰. رسیدگی به مورد کسری ابواب جمعی مسئولان و طرح دادخواست علیه آنها و صدور آرای متناسب با موضوع
۱۱. رسیدگی و انشای رأی نسبت به تخلفات صورت گرفته (فهرست تخلفات در ذیل ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور درج گردیده است).
۱۲. اجرای آرای دیوان محاسبات کشور و اعلام گزارش موارد بلا اجرا به مجلس شورای اسلامی و درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به
۱۳. ایجاد هماهنگی و وحدت روش در اجرای وظایف هیئت‌های مستشاری
۱۴. صدور رأی در زمینه تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن



۱۵. حسابرسی و رسیدگی به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک مربوط به دستگاهها

۱۶. تهیه دستورالعمل مربوط به مدت و چگونگی نگهداری، حفظ اسناد و دفترها، صورت حسابهای مالی و مدارکی که توسط دستگاهها به دیوان محاسبات کشور فرستاده می شود.

۱۷. تعیین چگونگی حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حسابهای مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاهها.

۱۸. رسیدگی به موضوعاتی که حسب مورد از سوی مجلس شورای اسلامی ارجاع می شود.

۱۹. پژوهش و تفحص در تمام امور مالی کشور

۲۰. عضویت در سازمانهای بین المللی مربوط نظیر سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابداری (اینستوسای) و سازمان آسیایی مؤسسات عالی حسابداری (آسوسای) سازمان آسیایی مؤسسات عالی حسابداری (منصور، ۱۳۸۸، ص ۲۴ و ۲۵).

**نظارت دیوان محاسبات:** نتایج نظارت دیوان محاسبات به دو دسته تقسیم می شود:

**نظارت قضایی:** در صورتی که حسابرسان ضمن حسابرسیها به تخلفات قانونی، سوء استفادهها و اختلاسها برخورد کنند، موضوع را همراه با مدارک مستند، جداگانه یا ضمن گزارش به دیوان اعلام می کنند که پس از بررسیهای لازم در شاخه معاونت فنی و کفایت مدارک اثبات کننده توسط قسمت فنی به دادسرا ارجاع می شود. دادستان نیز پس از پژوهش و تفحص و بررسی لازم توسط دادیاران ضمن تهیه دادخواست به منظور تعقیب متخلف یا متخلفان، برای طرح در یکی از هیئت های مستشاری به دفتر ریاست دیوان محاسبات ارسال می کند. موضوع دادخواست در هیئت ها مطرح، و تصمیم لازم گرفته می شود.

**نظارت پارلمانی برای مجلس (تهیه گزارش تفریغ بودجه):** مهمترین هدف دیوان محاسبات کشور، که در قسمت آخر اصل ۵۵ قانون اساسی قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب مشاهده می شود، تهیه گزارش تفریغ بودجه سالانه است. گزارش تفریغ بودجه پس از تهیه (معمولاً پایان سال بعد) برای اطلاع نمایندگان ملت به مجلس شورای اسلامی تقدیم، و در صحن علنی مجلس قرائت می شود (برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

## ۶. شیوه‌های نظارت و کنترل در نیروهای مسلح و ناجا

نظارت و کنترل یکی از ارکان و کارکردهای اصلی مدیریت به شمار می‌رود که این مقوله بین سایر وظایف مدیر به دلایل مختلف، بهره کمتری از رشد دانش مدیریت را داشته است. از طرفی بررسی متون و اسناد مربوط به ایران نشان می‌دهد که نشانه‌های تشکیل پلیس به عنوان حافظ نظم و امنیت از دیرباز در این سرزمین وجود داشته که این دلیل بر وجود مدنیت و توجه به مدیریت و از جمله نظارت و کنترل در نیروهای مسلح و جامعه پلیس بوده است. توجه به اعمال مدیریت در سطح نیروهای مسلح و از جمله ناجا در قالب بازرسی توجه ویژه و شایانی شده است به گونه‌ای که همه ساله سرمایه، نیرو و توان زیادی در تمام ابعاد به این امر اختصاص داده می‌شود. بازرسی در نیروهای مسلح یکی از مشتقات مهم و اساسی نظارت و کنترل به شمار می‌رود که در آن عملکرد افراد و سازمان مورد بررسی و بازنگری قرار می‌گیرد تا نقاط قوت و ضعف آن شناسایی و اقدامات اصلاحی در جهت تقویت نقاط ضعف و تبدیل آنها به قوت ارائه و انجام شود (محمد علیزاده، ۱۳۸۶، ص ۱۰۰).

## ۷. نظارت و بازرسی در اسلام از دیدگاه قرآن کریم

در قرآن کریم کلمه نظارت و مشتقات آن ۱۲۹ بار تکرار شده است و این اهمیت موضوع را می‌رساند در حالی که مسئله خمس، که از مبانی مهم اقتصاد اسلامی است، فقط یک بار در قرآن آمده و بر همه واجب شده است که خمس اموال را بپردازند. علت اینکه در قرآن بر موضوع نظارت و بازرسی تکیه شده این است که انسان، موجودی اجتماعی است؛ بنابراین پاکی جامعه به پاکی انسان کمک می‌کند و آلودگی آن هم بر آلودگیش اثر خواهد گذاشت.

## ۸. نظارت و بازرسی در اسلام از دیدگاه نهج البلاغه

یکی از مواردی که در نهج البلاغه بر آن تکیه شده و از آن سخن به میان آمده نظارت و بازرسی است تا جایی که کلمه نظارت و مشتقات آن ۱۴۳ بار تکرار شده است (جعفری، بی‌تا، ص ۱۲).

حضرت علی(ع) برای اینکه حاکمان اسلامی بیش از پیش بتوانند بر کارها مستقیم و دقیق نظارت کنند و بویژه مأموران نظارت و بازرسی از خطاهای عمد و سهو کنار باشند، دستورهایی قبل از انتخاب آنها صادر فرموده‌اند:

اول: در انتخاب مأموران دقت کن.

دوم: پس از انتخاب، آنها را آزمایش کن (بلافاصله آنها را منصوب و حکم صادر مکن). سوم: آنها را به میل خود به کاری نفرست.

چهارم: حقوق و درامد آنها باید مکفی باشد که زندگی آنها را تأمین کند.

پنجم: نکته جالب اینکه نه تنها اصل نظارت و بازرسی را لازم و از موارد جدا نشدنی جامعه بشری تلقی می‌کنند بلکه می‌فرمایند: مأموران و بازرسانی را بر کارها بگمار که من اهل الصدق و الوفاء هستند؛ یعنی افراد درستکار و وفادار به حکومت اسلامی. ششم: به امور مالی دقت کن و بهترین افراد را به این کار بگمار؛ چرا که این افراد از مهره‌های اصلی هستند. اگر درستکار نباشند زحمات مأموران نظارت و بازرسی به هدر می‌رود.

## ۹. بازرسی و نظارت از دیدگاه مقام معظم رهبری

بازرسی یک نقطه‌ای است که مدیران کشور در سطوح مختلف باید وجود آن را مغتنم بشمارند؛ چون بازرسی، ابزار حسن مدیریت است. انسان خود متوجه عیوب خویش نیست. اگر در چهره، هیبت و لباس ما عیبی باشد، آن که در مقام اوست بهتر می‌بیند. اگر یک مخبر صادق وجود داشته باشد که بگوید عیب شما اینهاست، ما باید خیلی خوشحال باشیم و قدر بدانیم. مجموعه مدیریت نیز باید این گونه باشد. حوزه بازرسی نامحدود است و هیچ گونه تبعیضی نباید باشد؛ مثل یک دوربین که خبرنگار از آن همه منظره‌ها را می‌بیند. در بازرسیها توجه به نقاط مثبت هم مهم است. بازرسیها همواره تلخ نیست بلکه گاهی شیرین است. در برنامه‌ریزیها مسئله پیشگیری را شاخص عمل نمایید و پیشگیری را مقدم بر بازرسیهای مستمر و بازرسیهای فوق العاده و موردی قرار دهید.

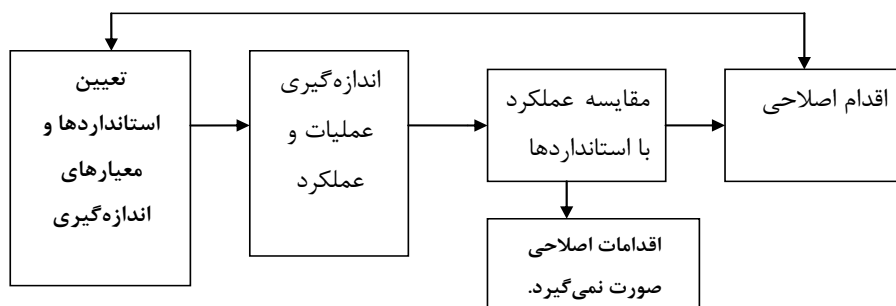
دستگاه بازرسی همیشه باید مراقب باشد. بازرسیها را از بین انسانهای صادق، خوب و صبور، با گوش و چشم تیز و شنوا و کار شناسایی عالم همراه با اتقان و با استفاده از انسانهای پاک و آسیب‌ناپذیر و در عین حال منصف انتخاب نمایند.

## ۱۰. فرایند نظارت

فرایند نظارت چهار مرحله دارد که عبارت است از (پارسیان و اعرابی، ۱۳۷۵، ص ۱۲۵۷):

۱- تعیین استانداردها و معیارهای اندازه‌گیری ۲- اندازه‌گیری عملیات و عملکرد

۳- مقایسه عملکرد با استانداردها ۴- اقدامات اصلاحی



شکل (۱): فرایند نظارت

### ۱۰-۱. تعیین استانداردها و معیارهای اندازه‌گیری

تعیین استاندارد، که برای موقعیت و کارایی هر سامانه نظارتی لازم و ضروری است، بیان کردن هدفهای سازمان در قالب نتایج قابل اندازه‌گیری و دقیق است. در تعیین استاندارد و معیار، تأکید اصلی بر این است که اهداف سازمان به صورت کمی و قابل سنجش بیان شود؛ چرا که اهدافی که به صورت کیفی بیان شود، قابل اندازه‌گیری و قابل سنجش نخواهد بود و این مسئله، نظارت را با مشکل رو به رو خواهد کرد. از این رو اهداف کیفی و کلی را هم باید به صورت هدفهای ریز و کوچک و به صورت اعداد و ارقام ذکر کنیم تا هنگام نظارت بتوانیم آنها را مورد ارزیابی و سنجش قرار دهیم.

### ۱۰-۲. اندازه‌گیری عملیات و عملکرد

یکی از مراحل مهم و اساسی در فرایند نظارت، تهیه و جمع‌آوری اطلاعات لازم در مورد عملکرد و عملیات است. هر سامانه نظارتی بدون در اختیار داشتن اطلاعات کافی و صحیح و بموقع نمی‌تواند نقش مؤثری ایفا کند؛ بنابراین طراحی شبکه اطلاعاتی که بتواند برای مسئولان، اطلاعات لازم را فراهم سازد و بموقع در اختیار آنان قرار دهد، حیاتی و ضروری است. از آنجا که نظارت دائمی و مستمر بر عملکرد افراد یا فرایند کارها

به دلایل متعدد از جمله هزینه و وقت زیاد، امکان ندارد، لازم است در جمع‌آوری اطلاعات به نقاط مهم و حساس توجه بیشتر، و اطلاعات مربوط به آنها جمع‌آوری شود؛ چرا که این کار باعث به دست آوردن نتایج بیشتر یا هزینه و وقت کمتر می‌شود. یکی از مسائل اساسی، که در سامانه‌های نظارتی نقش مهمی دارد و در (سامانه‌های اطلاعاتی مدیریت) مورد بحث و توجه قرار می‌گیرد، اطلاعات مناسب است چرا که اطلاعات اضافی و زائد به همان اندازه مشکل‌آفرین است که اطلاعات ناقص مسئله‌ساز است؛ پس در این مرحله دو نکته نهفته است:

✓ نظارت در کجا و چه نقاطی باشد.

✓ اطلاعات چه اندازه باشد.

### ۳-۱۰. مقایسه عملکرد با استانداردها

مرحله سوم در فرایند نظارت این است که اطلاعات مربوط به عملکرد واقعی و عملیات انجام شده را با استانداردها و معیارها مقایسه و تطبیق کنیم. مقایسه اطلاعات واقعی با شاخصها و استانداردها باید به گونه‌ای باشد که هم قابل فهم و هم امکان تصمیم‌گیری و اقدامات اصلاحی را ممکن سازد.

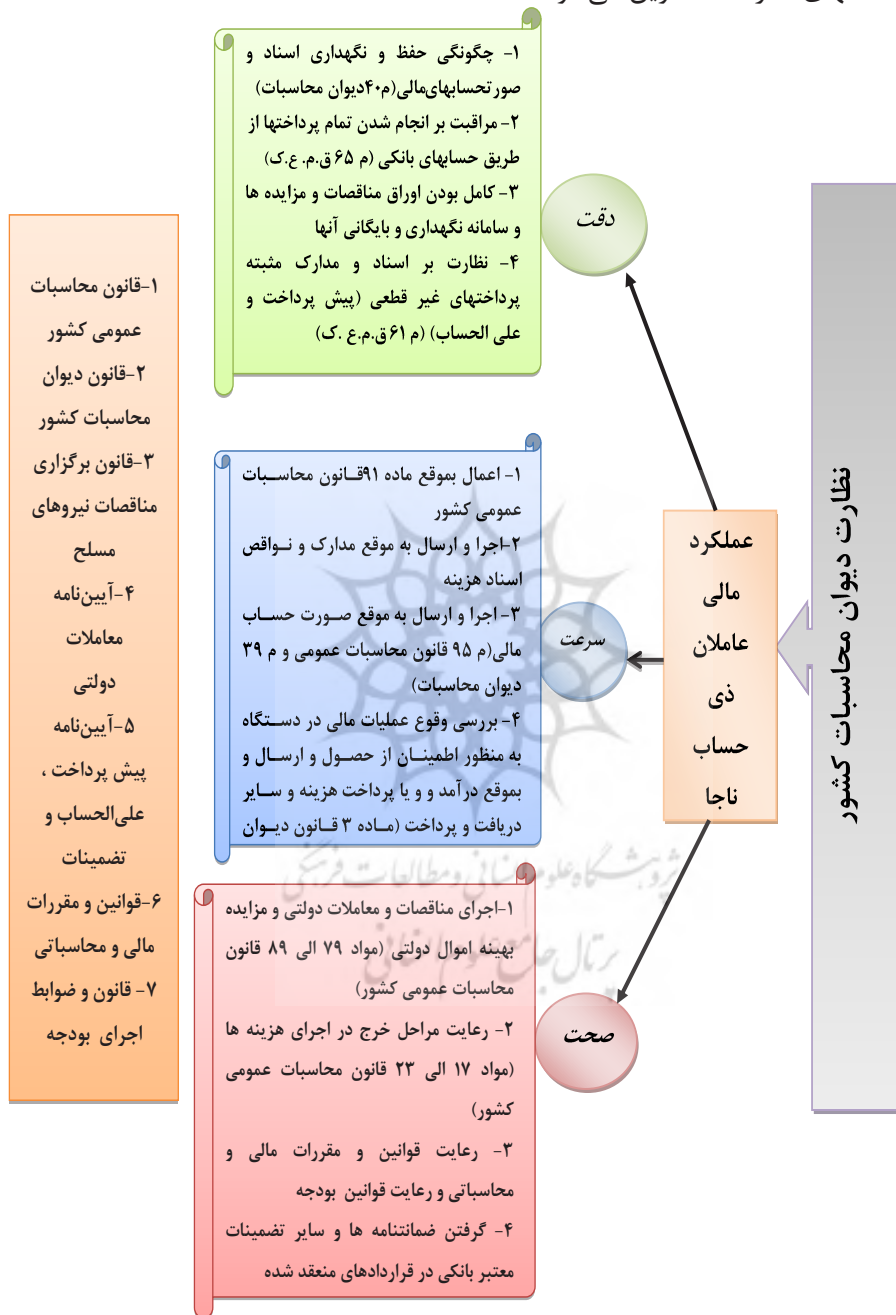
### ۴-۱۰. اقدامات اصلاحی

بعد از اینکه میان عملکرد یا عملیات واقعی و استانداردها، مقایسه و تطبیق انجام شد در صورتی که نتیجه مقایسه حاکی باشد که پیش‌بینی‌ها بدرستی عمل شده است و عملکرد با استاندارد مطابقت دارد، هیچ اقدامی لازم نیست؛ لیکن اگر نتیجه مقایسه حاکی از انحرافات و مغایرتهایی میان عملکرد واقعی و استاندارد باشد، باید علت یا علت‌های این مسائل را جستجو کرد و در جهت رفع آنها و اقدامات اصلاحی اقدام کرد.

### ۱۱. الگوی تحلیلی پژوهش

وظیفه الگوی تحلیلی، فراهم آوردن زمینه و آسان‌سازی در قالب‌بندی فرضیات است. در نتیجه می‌توان گفت الگوی تحلیلی از مفاهیم و فرضیه‌هایی تشکیل شده است. که با هم ارتباط تنگاتنگ دارند و مجموعاً چارچوب تحلیلی منسجمی را تشکیل می‌دهند (حافظ نیا، ۱۳۸۱).

با توجه به مجموعه نظریات، الگوی پیشنهادی بر اساس متغیرهای پژوهش و مفهوم، ابعاد، شاخصهای ذکر شده تدوین می‌شود.



شکل (۲): الگوی تحلیلی پژوهش

## ۱۲. فرضیه‌های پژوهش

### فرضیه اصلی

نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.

### فرضیه‌های فرعی

- نظارت دیوان محاسبات کشور در دقت (رعایت قوانین و مقررات) عملکرد عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.
- نظارت دیوان محاسبات کشور در سرعت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.
- نظارت دیوان محاسبات کشور در صحت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.

## ۱۳. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی است که در جمع آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز آن از هر دو شیوه اسنادی و پیمایشی استفاده شده است. در بخش نظری، اطلاعات مورد نیاز از منابع علمی شامل کتابها و مقالات علمی، پایان نامه‌های دانشجویی، پژوهشهای علمی و منابع اینترنتی و مرتبط با موضوع استفاده شده و در بخش پیمایشی با مصاحبه و تهیه و تکمیل پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز از جامعه آماری به دست آمده است. در این پژوهش پرسشنامه براساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای، طراحی شده است. امتیازاتی که به هر سؤال داده شده در طیفی با دامنه ۱+ تا ۵+ قرار می‌گیرد ( $1 \leq x \leq 5$ ). بنابراین میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه‌های پژوهش، عدد سه خواهد بود و می‌توان میانگین عوامل پژوهش را نسبت به میانگین فرضی سه، مورد سنجش و آزمون قرار داد. اگر میانگین پاسخها، از لحاظ آماری به صورت معناداری از سه بیشتر باشد، بیانگر تأیید فرضیه و اگر میانگین پاسخها از لحاظ آماری به صورت معناداری از سه باشد، بیانگر رد فرضیه پژوهش خواهد بود.

در این پژوهش از روشهای توصیفی آمار شامل فراوانی، درصد فراوانی، ترسیم نمودار و محاسبه شاخص کمی میانگین استفاده شده است. هم‌چنین از آزمونهای کلموگروف-اسمیرنوف،  $t$  تک نمونه‌ای و فریدمن با بهره‌گیری از نرم افزار SPSS استفاده شده است.

جامعه آماری در این تحقیق، مدیران کل و رؤسای ادارات اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا (۱۴ نفر)، عاملان ذی‌حساب فرماندهی انتظامی استانها (۳۴ نفر)، عاملان ذی‌حساب فرماندهی مرزبانیها (۱۶ نفر)، عاملان ذی‌حساب مراکز آموزش (۱۴ نفر)، عاملان ذی‌حساب معاونتهای مستقر در ستاد ناجا و پلیسهای تخصصی (۴۲) که در مجموع ۱۲۰ نفر را تشکیل می‌دهند. با توجه به محدود بودن تعداد اعضای جامعه، انتخاب آزمون شوندگان به صورت تمام شمار است.

برای بررسی تأیید سؤالات پژوهش، میانگین ارزش عددی مربوط به هر یک از شاخصهای سؤال مورد نظر محاسبه شد. بدیهی است چنانچه میانگین به طور معنی‌دار از چهار بیشتر باشد، بدین معناست که بیشتر پاسخگویان، گزینه‌های زیاد و بسیار زیاد را انتخاب کرده‌اند؛ (با شاخصهای سؤال تحقیق، نظر موافق داشته‌اند).

در ابتدا ۲۰ پرسشنامه در اختیار جامعه مورد مطالعه قرار گرفت و پس از محاسبه ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌های نهایی تکمیل شد و دوباره در اختیار پاسخگویان قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ کل ۰/۷۸۳ به دست آمد که نشان‌دهنده وجود پایایی خوب پرسشنامه است.

جدول (۱): پایایی جزئی پرسش نامه

متغیر	تعداد سؤال	مقدار آلفای کرونباخ
دقت	۸	۰/۷۸
سرعت	۸	۰/۷۷
صحت	۸	۰/۸۰
کل	۲۴	۰/۷۸۳

#### ۱۴. ویژگیهای جمعیت شناختی

در این بخش بررسی ویژگیهای فردی اعضای جامعه آماری به شرح جدولهای ذیل بیان شده است:



جدول (۲): توزیع فراوانی جامعه آماری بر اساس سابقه خدمت در ناجا

سال	فراوانی	درصد
حداکثر ۱۰	۰	۰
۱۱ تا ۲۰	۶۳	۵۲,۵
۲۱ تا ۳۰	۵۶	۴۶,۷
بیش از ۳۰	۱	۰,۸
جمع	۱۲۰	٪۱۰۰

جدول (۳): توزیع فراوانی جامعه آماری بر اساس سابقه خدمت تخصصی مالی

سال	فراوانی	درصد
کمتر از ۷	۰	۰
۸ تا ۱۵	۷۴	۶۱,۷
۱۶ تا ۲۳	۳۸	۳۱,۶
بیش از ۲۳	۸	۶,۷
جمع	۱۲۰	٪۱۰۰

جدول (۴): توزیع فراوانی جامعه آماری بر اساس تحصیلات

مدرک	فراوانی	درصد
کاردانی	۵	۴,۲
کارشناسی	۹۰	۷۵
کارشناسی ارشد	۲۴	۲۰
دکتری	۱	۰,۸
جمع	۱۲۰	٪۱۰۰

جدول (۵): توزیع فراوانی جامعه آماری بر اساس درجه نظامی

مشخصات درجه‌ای	فراوانی	درصد
کارمند	۱۰	۸,۳
درجه دار	۰	۰
افسر جزء	۳۴	۲۸,۴
افسر ارشد	۷۶	۶۳,۳
جمع	۱۲۰	٪۱۰۰

## ۱۵. یافته‌های پژوهش

فرضیه اصلی: نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.

به منظور تحلیل فرضیه اصلی از سه فرضیه فرعی استفاده شده که در آنها نظر اعضای جامعه مورد مطالعه در زمینه تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان مورد ارزیابی قرار گرفته است. پیش از استفاده از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای باید از عادی بودن متغیرهای اندازه‌گیری شده اطمینان به دست آورد و در صورت عادی نبودن آزمون دو جمله‌ای را به کار گرفت؛ بدین منظور از آزمون کلموگروف-اسمیرنف بهره برداری شده است.

این آزمون به توزیع یک صفت در یک نمونه با توزیع برای آن در جامعه مفروض مقایسه می‌شود. چنانچه سطح معناداری در این آزمون از  $0/05$  بزرگتر باشد، می‌توان استنباط کرد که توزیع عادی است و می‌توان در این پژوهش از آزمونهای پارامتریک استفاده کرد. فرضیه صفر در این آزمون عبارت است از عادی بودن متغیر.

جدول (۶): آزمون عادی بودن متغیرها

صحت	سرعت	دقت	
۱۲۰	۱۲۰	۱۲۰	حجم نمونه
۰,۹۵۲	۱,۰۹۰	۱,۲۴۲	آماره Z کلموگروف-اسمیرنف
۰,۳۲۵	۰,۱۷۲	۰,۰۸۲	سطح معنی‌داری

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری تمامی متغیرها از  $0/05$  بیشتر است با اطمینان  $95\%$  می‌توان پذیرفت که تمامی متغیرهای اندازه‌گیری شده، توزیع عادی دارد.

### فرضیه فرعی اول

نظارت دیوان محاسبات کشور در دقت (رعایت قوانین و مقررات) عملکرد عاملان ذی حساب ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه اول، نظر اعضای جامعه در زمینه شاخصهای دقت عملکرد عاملان ذی حساب مشخص و میانگین و انحراف معیار نظرها محاسبه شد. جمع‌بندی نظر اعضای جامعه مورد نظر در جدول ۷ درج شده است.

جدول (۷): نظر جامعه آماری در مورد دقت در عملکرد و آزمون فریدمن در مورد رتبه شاخصهای دقت

ابعاد	شاخص	میانگین	انحراف معیار	میانگین رتبه‌ای	رتبه
دقت	چگونگی حفظ و نگهداری اسناد و صورتحسابهای مالی توسط عاملان ذی‌حساب	۳,۷۸	۰,۷۰	۳,۶۰	۶
	اجرای تمام پرداختها از طریق سامانه بانکی توسط عاملان ذی‌حساب	۴,۵۳	۰,۶۵	۵,۹۰	۲
	فرستادن بموقع برگشت وجوه مصرف نشده (تملکی و هزینه‌ای) در پایان سال مالی توسط عاملان	۴,۶۳	۰,۵۳	۶,۲۳	۱
	دقت در فرایند برگزاری مناقصات و مزایده‌ها توسط عاملان ذی‌حساب	۴,۴۷	۰,۶۱	۵,۶۷	۳
	دقت در چگونگی بایگانی مدارک و مستندات مناقصات و مزایده‌ها توسط عاملان ذی‌حساب	۳,۷۷	۰,۷۶	۳,۵۶	۷
	پیگیری میزان وصول درآمدها و مطالبات از سوی عاملان ذی‌حساب	۳,۶۲	۰,۶۱	۳,۰۵	۸
	گرفتن مدارک مثبته و قانونی در پرداختهای غیر قطعی توسط عاملان ذی‌حساب	۳,۸۵	۰,۷۱	۳,۸۰	۵
	رعایت موارد تأدیه پیش پرداخت و علی‌الحساب و همچنین نحوه واریز و احتساب آنها به هزینه قطعی بر طبق آیین نامه وزارت دارایی توسط عاملان ذی‌حساب	۴,۰۰	۰,۵۵	۴,۱۸	۴

با توجه به اینکه در طیف لیکرت مقدار متوسط معادل عدد ۳، زیاد معادل ۴ و خیلی زیاد معادل ۵، است، در جدول (۷) مشاهده می‌شود که میانگین نظرها در مورد تمامی شاخصهای بعد دقت، بیش از ۳ یعنی متوسط است؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه مورد نظر، نظارت دیوان محاسبات کشور بر تمامی شاخصهای دقت (رعایت قوانین و مقررات) عملکرد عاملان ذی‌حساب ناها تأثیر دارد و با توجه به مقدار کم انحراف معیار هر یک از شاخصها، نتیجه، قابل استناد است. همچنین با توجه به بزرگتر بودن میانگین کل محاسبه شده یعنی ۴,۰۸ از مقدار ۳، به طور کلی نیز از نظر جامعه آماری، این تأثیر معنی دار است.

ضمناً نتیجه آزمون t تک-نمونه‌ای<sup>۱</sup> در مورد فرضیه نخست پژوهش در جدول ۸ ارائه شده است. در این آزمون، فرضیه صفر عبارت از متوسط و یا کم بودن میزان تأثیر است؛ بنابراین اگر فرضیه صفر رد شود بدین معنی است که تأثیر متغیر مورد بحث بیش از متوسط (یعنی بیش از عدد ۳ در طیف لیکرت) است و باید آن را تأثیرگذار به شمار آورد.

1. One-sample t test

جدول (۸): آزمون t تک نمونه‌ای در مورد فرضیه اول

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	t	میانگین نمونه	
کران بالا	کران پایین					
۱,۱۶۸	۱,۰۴۹	۰	۱۱۹	۳۶,۸۰۵	۴,۰۸	تأثیر نظارت دیوان بر دقت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا

در جدول ۸، مقدار t برابر با ۳۶,۸۰۵ و سطح معنی‌داری آزمون، صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کرانهای بالا و پایین، فرضیه صفر رد، و میزان تأثیر بیش از متوسط برآورد می‌شود؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات کشور، تأثیر معنی‌داری بر دقت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا دارد.

هم‌چنین به منظور رتبه‌بندی شاخصهای دقت تحت تأثیر از نظارت دیوان محاسبات از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. مقدار آماره مربع کای (مربع خی) آزمون فریدمن ۲۷۵,۲۱۱ با سطح معناداری صفر است. با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از مقدار خطای ۰,۰۵ تفاوت معناداری بین رتبه‌ها از نظر میزان تأثیر وجود دارد. جدول ۴-۸، رتبه‌های میانگین رتبه‌ای را نشان می‌دهد.

با توجه به جدول ۸ از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات، بیشترین تأثیر را از نظر دقت عملکرد بر «فرستادن بموقع برگشت وجوه مصرف نشده (تملکی و هزینه‌ای) در پایان سال مالی توسط عاملان» و کمترین تأثیر را بر «پیگیری میزان وصول درآمدها و مطالبات از سوی عاملان ذی‌حساب» دارد.

فرضیه فرعی دوم: نظارت دیوان محاسبات کشور در سرعت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا تأثیر دارد.

برای بررسی فرضیه دوم، نظر اعضای جامعه در زمینه شاخصهای سرعت عملکرد عاملان ذی‌حساب مشخص، و میانگین و انحراف معیار نظرها محاسبه شد. جمع‌بندی نظر اعضای جامعه مورد نظر به صورت جدول ۹ است.

جدول (۹): نظر جامعه آماری در مورد سرعت در عملکرد و آزمون فریدمن در مورد رتبه شاخصهای سرعت

رتبه	میانگین رتبه‌ای	انحراف معیار	میانگین	شاخص	ابعاد
۲	۴.۹۸	۰.۶۳	۴.۳۴	حسن فرایند اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	۳ ۴
۷	۴.۰۶	۰.۶۲	۴.۰۸	حسابرسی و رسیدگی بموقع به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک آن توسط عاملان ذی حساب	
۶	۴.۰۸	۰.۴۴	۴.۱۰	تهیه و تنظیم بموقع اسناد هزینه از سوی عاملان ذی حساب	
۳	۴.۶۱	۰.۶۹	۴.۲۴	پرداخت بموقع تعهدات دولت (ناجا) توسط عامل ذی حساب که موجب ضرر و زیان به بیت المال نمی شود	
۶	۴.۰۸	۰.۵۶	۴.۱۰	واریز بموقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط توسط عامل	
۴	۴.۵۵	۰.۵۳	۴.۲۱	واریز بموقع وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آن دریافت می گردد	
۱	۵.۳۲	۰.۶۶	۴.۴۲	رسیدگی بموقع برای سوء استفاده، غفلت و تسامح در حفظ اموال، اسناد و وجوه دولتی یا هر تصمیم نادرست توسط عامل ذی حساب که باعث تضییع بیت المال می شود.	
۵	۴.۳۳	۰.۸۰	۴.۱۴	بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و فرستادن بموقع درآمد و یا پرداخت هزینه و سایر دریافتها و پرداختها توسط عامل ذی حساب	

در جدول (۹) مشاهده می شود که میانگین نظرها در مورد تمامی شاخصهای بعد سرعت، بیش از ۳ یعنی متوسط است؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه مورد نظر، نظارت دیوان محاسبات کشور بر تمامی شاخصهای سرعت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا نیز تأثیر دارد. با توجه به مقدار کم انحراف معیار هر یک از شاخصها، نتیجه قابل استناد است. هم چنین با توجه به بزرگتر بودن میانگین کل محاسبه شده یعنی ۴,۲۰ از مقدار ۳، به طور کلی نیز از نظر جامعه آماری، این تأثیر معنی دار است؛ ضمناً نتیجه آزمون t تک-نمونه‌ای در مورد فرضیه دوم پژوهش در جدول ۱۰ ارائه شده است. در این آزمون، فرضیه صفر عبارت، متوسط و یا کم بودن میزان تأثیر است؛ بنابراین اگر فرضیه صفر رد شود، بدین معنی است که تأثیر متغیر مورد بحث بیش از متوسط (یعنی بیش از عدد ۳ در طیف لیکرت) است و باید آن را تأثیرگذار به شمار آورد.

جدول (۱۰): آزمون  $t$  تک نمونه‌ای در مورد فرضیه دوم

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T	میانگین نمونه	تأثیر نظارت دیوان بر سرعت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا
کران بالا	کران پایین					
۱,۲۴۹	۱,۱۱۷	۰	۱۱۹	۳۵,۲۹۹	۴,۲۰	

در جدول (۱۰)، مقدار  $t$  برابر با ۳۵,۲۹۹ و سطح معنی‌داری آزمون، صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کرانهای بالا و پایین، فرضیه صفر رد، و میزان تأثیر بیش از متوسط برآورد می‌شود؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات کشور، تأثیر معنی‌داری بر سرعت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا دارد.

هم‌چنین به منظور رتبه‌بندی شاخصهای سرعت تحت تأثیر نظارت دیوان محاسبات از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. مقدار آماره مربع کای (مربع خی) آزمون فریدمن ۴۲,۲۳۶ با سطح معناداری صفر است. با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از مقدار خطای ۰,۰۵ تفاوت معناداری بین رتبه‌ها از نظر میزان تأثیر وجود دارد. جدول (۹)، رتبه‌های میانگین رتبه‌ای را نشان می‌دهد.

با توجه به جدول (۹) از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات، بیشترین تأثیر را از نظر سرعت عمل بر «رسیدگی بموقع به منظور سوء استفاده، غفلت و تسامح در حفظ اموال، اسناد و وجوه دولتی یا هر تصمیم نادرست که باعث تضییع بیت المال می‌شود، توسط عامل ذی‌حساب» و کمترین تأثیر را بر «حسابرسی و رسیدگی بموقع به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک آن توسط عاملان ذی‌حساب» دارد. فرضیه فرعی سوم: نظارت دیوان محاسبات کشور در صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا تأثیر دارد.

در مورد فرضیه سوم نیز نظر اعضای جامعه در زمینه شاخصهای صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب مشخص، و میانگین و انحراف معیار نظرها محاسبه شد. جمع‌بندی نظر اعضای جامعه مورد نظر به صورت جدول (۱۱) است.

جدول (۱۱): نظر جامعه آماری در مورد صحت در عملکرد و آزمون فریدمن در مورد رتبه

شاخصهای صحت عملکرد

رتبه	میانگین رتبه‌ای	انحراف معیار	رتبه شاخص	شاخص	تعداد
۱	۵.۱۵	۰.۶۸	۴,۱۷	اجرای صحیح مناقصات و رعایت دقیق مواد ۲۶ و ۲۸ و ۲۷ مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح توسط عاملان ذی‌حساب	۹
۴	۴.۸۳	۰.۷۸	۴,۰۹	رعایت مفاد تبصره ۱- ماده ۳ مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح توسط عاملان	
۳	۵.۰۰	۰.۷۲	۴,۱۳	اجرای صحیح مزایده اموال دولتی توسط عاملان ذی‌حساب	
۲	۵.۱۱	۰.۵۷	۴,۱۵	رعایت مراحل خرج (مواد ۱۱۷ الی ۱۲۳ ق.م.ع کشور) در پرداخت هزینه‌ها توسط عاملان ذی‌حساب	
۶	۴.۱۳	۰.۶۱	۳,۸۶	حسابرسی و رسیدگی به تمام حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها و نیز صورتهای مالی از نظر صحت و مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط توسط عاملان ذی‌حساب	
۸	۳.۷۳	۰.۶۴	۳,۷۳	رعایت قانون بودجه در پرداخت هزینه‌ها و رعایت دستورالعملهای اجرایی بودجه توسط عاملان ذی‌حساب	
۵	۴.۱۵	۰.۶۶	۳,۸۸	تحويل حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک به مبادی ذی ربط به صورت صحیح و به گونه‌ای که دیوان مقرر نموده است توسط عاملان ذی‌حساب	
۷	۳.۹۱	۰.۶۱	۳,۷۸	گرفتن ضمانت نامه‌های معتبر بانکی هنگام انعقاد قراردادها توسط عاملان ذی‌حساب	

در جدول (۱۱) میانگین نظرها در مورد تمامی شاخصهای بعد صحت عملکرد، بیش از ۳ یعنی متوسط است؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه مورد نظر، نظارت دیوان محاسبات کشور بر تمامی شاخصهای صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناها نیز تأثیر دارد. با توجه به مقدار کم انحراف معیار هر یک از شاخصها، نتیجه قابل استناد است. همچنین با توجه به بزرگتر بودن میانگین کل محاسبه شده یعنی ۳,۹۷ از مقدار ۳ به طور کلی نیز از نظر جامعه آماری، این تأثیر معنی دار است؛ ضمناً نتیجه آزمون t تک-نمونه‌ای در مورد فرضیه سوم پژوهش در جدول (۱۲) ارائه شده است.

جدول (۱۲): آزمون  $t$  تک نمونه‌ای در مورد فرضیه سوم

فاصله اطمینان		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	$t$	میانگین نمونه	تأثیر نظارت دیوان بر صحت عملکرد عاملان
کران بالا	کران پایین					
۱,۰۴۲۵	۰,۹۰۵۴	۰	۱۱۹	۲۸,۱۲۷	۳,۹۷	

در جدول (۱۲)، مقدار  $t$  برابر با ۲۸,۱۲۷ و سطح معنی‌داری آزمون، صفر است. با توجه به کمتر از ۰/۰۵ بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کرانهای بالا و پایین، فرضیه صفر رد، و میزان تأثیر بیش از متوسط برآورد می‌شود؛ به عبارت دیگر از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات کشور، بر صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا تأثیر معنی‌داری دارد.

همچنین به منظور رتبه‌بندی شاخصهای صحت تحت تأثیر نظارت دیوان محاسبات، از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. مقدار آماره مربع کای (مربع خی) آزمون فریدمن ۶۸,۴۹۴ با سطح معناداری صفر است. با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از مقدار خطای ۰,۰۵ تفاوت معناداری بین رتبه‌ها از نظر میزان تأثیر وجود دارد. جدول (۱۱)، رتبه‌های بدست آمده از میانگین رتبه‌ای را نشان می‌دهد.

با توجه به جدول (۱۱) از نظر اعضای جامعه آماری، نظارت دیوان محاسبات، بیشترین تأثیر را از نظر صحت عملکرد بر «اجرای صحیح مناقصات و رعایت دقیق مواد ۲۶ و ۲۷ و ۲۸ مقررات برگزاری مناقصات ن. م توسط عاملان ذی‌حساب» و کمترین تأثیر را بر «رعایت قانون بودجه در پرداخت هزینه‌ها و رعایت دستورالعملهای اجرایی بودجه توسط عاملان ذی‌حساب» دارد.

### ۱۶. رتبه‌بندی عوامل

به منظور رتبه‌بندی عوامل از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شده است. مقدار آماره مربع کای (مربع خی) برای آزمون فریدمن ۳۵,۲۳۰ با سطح معناداری صفر است. با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از مقدار خطای ۰,۰۵، تفاوت معناداری بین رتبه‌ها از نظر میزان تأثیر وجود دارد. جدول ۱۳، رتبه‌های میانگین را نشان می‌دهد.



جدول (۱۳): آزمون فریدمن در مورد رتبه ابعاد عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا

رتبه	میانگین رتبه‌ای	شاخص
۲	۲	دقت
۱	۲,۳۸	سرعت
۳	۱,۶۳	صحت

بنابراین با توجه به جدول (۱۳) از نظر اعضای جامعه آماری می‌توان گفت نظارت دیوان محاسبات کشور، بیشترین تأثیر را بر شاخصهای بعد سرعت عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا و کمترین تأثیر را نیز بر شاخصهای بعد صحت عملکرد عاملان ذی حساب ناجا دارد.

### ۱۷. نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف "بررسی میزان تأثیر نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی عاملان ذی حساب ناجا" صورت گرفت که پس از جمع‌آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آنها با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی، زمینه‌های مطرح شده مورد بررسی قرار گرفت و برای پاسخ به هر فرضیه فرعی، ۴ شاخص مختلف از مباحث نظریه پردازان مدیریت مد نظر قرار گرفت و نظر مدیران میانی و ارشد در زمینه میزان اهمیت هر یک از شاخصها مورد ارزیابی قرار گرفت که نتایج پژوهش با فرضیه‌ها بیان می‌شود:

برای بررسی فرضیه، سؤالات ۱ تا ۸ در پرسشنامه تدوین، و از آزمون  $t$  استفاده شد که نتایج آزمون با توجه به کمتر از  $0/05$  بودن سطح معنی‌داری و مثبت بودن کرانه‌های بالا و پایین، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت دیوان محاسبات بر شاخصهای دقت مؤثر است، به عبارت دیگر فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

به منظور بررسی این فرضیه، سؤالات ۹ تا ۱۶ پرسشنامه تدوین، و از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای استفاده گردید که نتایج این آزمون با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ( $Sig=0$ )، که از سطح آزمون ( $\alpha=0/05$ ) کوچکتر است، یعنی با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت دیوان محاسبات کشور بر شاخصهای سرعت مؤثر است؛ به عبارت دیگر فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود.

به منظور بررسی این فرضیه، سؤالات ۱۷ تا ۲۴ در پرسشنامه تدوین، و از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای استفاده شد که نتایج این آزمون با توجه به سطوح معنی‌داری به دست آمده (Sig= 0)، که از سطح آزمون  $(\alpha=0/05)$  کوچکتر است، یعنی با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت دیوان محاسبات کشور بر شاخصهای صحت مؤثر است؛ به عبارت دیگر فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می‌شود.

## ۱۸. پیشنهادها

باتوجه به نتایج آزمون اقدامات ذیل ضروری به نظر می‌رسد؛ لذا پیشنهاد می‌شود:

۱. با توجه به نظر اعضای جامعه آماری می‌توان گفت نظارت دیوان محاسبات، بیشترین تأثیر را بر بعد سرعت و کمترین تأثیر را بر بعد صحت عملکرد عاملان ذی‌حساب ناجا دارد؛ لذا باید در زمینه شاخصهای بعد صحت آموزش و اهتمام بیشتری به کار رود.
۲. با توجه به رتبه‌بندی جداگانه شاخصهای پژوهش به ترتیب پیگیری میزان وصول درآمدها و مطالبات از سوی عاملان ذی‌حساب در بعد دقت، حسابرسی و رسیدگی بموقع به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک آن توسط عاملان ذی‌حساب در بعد سرعت و رعایت قانون بودجه در پرداخت هزینه‌ها و رعایت دستورالعملهای اجرایی بودجه توسط عاملان ذی‌حساب ناجا در بعد صحت کمترین امتیاز را دارا بودند؛ به عبارت دیگر نظارت دیوان محاسبات بر آنها کمترین تأثیر را داشته است؛ پس لازم است اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا تصمیمات اصلاحی را در زمینه شاخصهایی که کمترین تأثیر را دارا بودند با کمک دیوان محاسبات مستقر در ستاد ناجا به عمل آورند.
۳. با توجه به نیاز اطلاعات و دانش مالی و الزام به روز بودن تمام عاملان ذی‌حساب ناجا نسبت به قوانین و مقررات مالی، بخشنامه‌ها، دستورالعملها و...، اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا به همراه دیوان محاسبات مستقر در ستاد ناجا اقدام به برپایی کلاسهای آموزش ضمن خدمت به این منظور برای تمام عاملان ذی‌حساب ناجا به صورت سالانه کنند که در پایان به منظور شناخت هر چه بهتر افراد به گرفتن آزمون مهارت و تخصص از آنان اقدام کنند.

۴. با عنایت به اینکه مشاوره و راهنمایی کارکنان فنی دیوان محاسبات استانها به عاملان ذی حساب ناجا در اجرای صحیح و بموقع فعالیتهای مؤثر است در این زمینه اقدام لازم به عمل آید.

۵. به منظور تسریع در کارهای مالی ذی حسابی و افزایش توان مالی، تمام عاملان ذی حساب مورد نیاز سازمانی در یگانهای تابع ناجا، حتی الامکان از کارکنان اداره کل مالی و ذی حسابی ناجا یا افراد متخصص و دارای تجربه مالی انتخاب، و پس از احراز صلاحیت و کسب آموزشهای لازم و گرفتن آزمون مهارت توسط مدیران و کارشناسان آن اداره کل به این سمت گمارده شوند.

۶. به منظور اطمینان کامل از صحت و سقم ضمانت نامه‌های دریافتی از بانکهای عامل استعلام کتبی به عمل آید.

۷. به منظور ایجاد انگیزه و افزایش روحیه خدمتی و ایجاد رقابت مثبت در کارهای مالی عاملان ذی حساب، پس از احراز لیاقت و حسن اجرای وظایف از آنان به نحو مقتضی قدردانی به عمل آید.

۸. با توجه به نیاز سازمانی و اوضاع خاص مدیریت امور مالی (عاملیت ذی حسابی) رده‌های ناجا احکام صادر شده در زمینه انتصاب شغلی آنان حداکثر ۳ سال منظور، و امکان جا به جایی و تنوع خدمتی برای عاملان ذی حساب در سطح ناجا وجود داشته باشد.

۹. با توجه به تخصصی بودن شغل مدیران مالی، ترتیبی داده شود تمام عاملان ذی حساب صرفاً در مشاغل سازمانی مربوط سازماندهی شوند و از به کارگیری در مشاغل غیر مرتبط خودداری شود.

### فهرست منابع

- استونر، جیمز آرتور فینچ؛ ادوارد فریمن (۱۳۷۵). مدیریت، ج سوم، ترجمه سید محمد اعرابی و علی پارساییان، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، تهران: شرکت چاپ نشر بازرگانی.

- انصاری، ولی ا... (۱۳۸۶). حقوق اداری، بی جا.

- برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹). نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- تقوی دامغانی، سید رضا (۱۳۷۱). نگرش بر مدیریت اسلامی، تهران: انتشارات سازمان تبلیغات اسلامی.
- جعفری، محمد تقی (بی تا). شرح نهج البلاغه، ج ۶، بی جا.
- حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۸۱). مقدمه‌ای بر روش پژوهش در علوم انسانی، چ هفتم، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها، انتشارات سمت.
- حسینی عراقی، سیدحسین (۱۳۸۰). کنکاش در قوانین مالی و محاسباتی کشور، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی و دارایی.
- رخشنده‌رو، علیرضا (۱۳۷۸). جایگاه و نقش نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران، مجموعه مقالات چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا. تهران: ۲۴-۱۹ اردیبهشت ۱۳۷۸.
- عباسی مقرب، محسن (۱۳۸۴). قانون مالی، محاسباتی بانضمام قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه و بودجه کشور ...، چ دوم، تهران: مجمع علمی فرهنگی مجد.
- محمدعلیزاده، اکبر (۱۳۶۸). اصول و رویکردهای بازرسی در سازمانهای نظامی و انتظامی، فصلنامه نظارت و بازرسی، تهران: مرکز تحقیقات کاربردی بازرسی کل ناجا.
- منصور، جهانگیر (۱۳۸۸). قوانین، مقررات و آئین نامه‌های دیوان محاسبات - محاسبات عمومی کشور - تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، تهران: نشر دیدار.