

بررسی تطبیقی کارایی عملکرد مدیران مختلط در مقایسه با مدیران خالص در بخش عمومی از دیدگاه فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی

* حسین رجب‌دوری^۱، زهره حاجیها^۲

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق، تهران، ایران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۰/۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۷/۱۵

Comparative Review of the Performance of Hybrid Managers Compared to Pure Managers in the Public Sector from the Perspective of Professional and Academic Activists

* H. Rajabdoory¹, Z. Hajiha²

1. PhD. student in Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences Branch, East Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2017/10/5

Accepted: 2017/12/28

Abstract

The new public management is to enabling administrators for controlling and running affairs. For getting a management position, one of the important cases is manager specialty and the relation of expertise and organizational post. The aim of this research is to evaluate the comparative performance of hybrid managers compared to pure managers in the public sector from the perspective of professional and academic activists. This study is survey-functional. The study sample includes 15 groups of professional and academic activists that are studied by Delphi technique. This research tool is a questionnaire and to analyze the results after reviewing the normality of data by SPSS software version 22, in the form of two hypotheses, one sample t parametric test and independent t was used. The results showed that with the viewpoints of all respondents, pure managers and controllers have more controlling and management quality. Also, this was confirmed by the viewpoints of the university instructors. In contrast, from the perspective of professional activists, hybrid managers and controllers have stronger control and management quality.

چکیده

مدیریت عمومی نوین، به مدیران توانا برای کنترل و اجرای امور است. برای کسب یک جایگاه مدیریتی، یکی از موارد مورد اهمیت تخصص مدیر و ارتباط تخصص و پست سازمانی است. هدف این پژوهش، بررسی تطبیقی کارایی عملکرد مدیران مختلط در مقایسه با مدیران خالص در بخش عمومی از دیدگاه فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی است. این مطالعه از نوع پیمایشی-کاربردی است. جامعه آماری پژوهش شامل دو گروه ۱۵ نفره از فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی است که به وسیله تکنیک دلفی مورد بررسی قرار گرفته است. ابزار اندازه‌گیری پژوهش حاضر پرسشنامه است و برای تحلیل نتایج پس از بررسی نرمال بودن داده‌ها به وسیله نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲، در قالب ۲ فرضیه از آزمون پارامتریک t تک نمونه‌ای و t مستقل استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که از دیدگاه کل پاسخ‌دهندگان، مدیران مالی خالص کیفیت مدیریت و کنترل‌کنندگی بیشتری دارند. همچنین از دیدگاه مدرسان دانشگاه نیز این مطلب تأیید شد. در مقابل از دیدگاه فعالان حرفه‌ای، مدیران مالی مختلط کیفیت مدیریت و کنترل قوی‌تری دارند.

Keywords: Hybrid Managers, Pure Managers, New Public Management.

واژه‌های کلیدی: مدیران مختلط، مدیران خالص، مدیریت عمومی نوین.

JEL Classification: L33

طبقه‌بندی موضوعی: L33

مقدمه

در پاسخ به دیدگاه‌هایی در رابطه با سازمان‌های بخش عمومی که نشان‌دهنده رفتارهای بروکراتیک درونی و ناکارآمد است، نهضت مدیریت عمومی نوین این سازمان‌ها را بر آن داشته تا به شکلی کارآمدتر و تجارت‌ماندتر، فعالیت نمایند (بوگت و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

از دهه ۸۰ میلادی، کشورهای توسعه‌یافته و به‌دنبال آن کشورهای در حال توسعه، در حال انجام تغییر و تحول‌های گسترده‌ای در بخش عمومی خود بوده‌اند. این تحولات در سایه مطرح شدن الگوی جدیدی تحت عنوان "مدیریت عمومی نوین" آغاز گردید و کلیه زیر سیستم‌های بخش عمومی شامل حوزه‌های اداری، سیاسی و مالی را تحت تاثیر قرار داد. البته سطح تحولات صورت گرفته در بین کشورها از شدت و ضعف و آهنگ حرکتی متفاوتی برخوردار بوده است (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۴).

زیر بنای اصلی این تحول‌ها، 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 است. به عبارت دیگر، می‌توان اذعان داشت که پایه‌های اصلی مدیریت عمومی نوین، توجه به اصول مدیریت‌گرایی و بازارگرایی است (پسینا و همکاران^۲، ۲۰۰۸).

این پارادایم، به دنبال تغییر نگرش‌ها با هدف استفاده از رویکردهای سنتی در بخش عمومی است. عناصر اصلی این پارادایم شامل تمرکززدایی در فرآیند مدیریت ارائه خدمات عمومی (تفویض اختیار) افزایش استفاده از رویکردهای مبتنی بر سازوکارهای بازار، رقابت در ارائه خدمات و افزایش تأکید بر نتایج عملکردی خروجی‌ها و خواسته‌های مشتریان (به عنوان استفاده کنندگان خدمات عمومی) است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

ویژگی مهم رویکرد نوین مدیریت، جلب مشارکت مردم در انجام امور و سپردن کارها به دست آنان است. گسترش مدیریت عمومی نوین نیازمند حضور مدیران قوی جهت کنترل امور است. به علاوه، بر مبنای ابتکارها و ابزارهای حسابداری جدید مانند قیمت‌گذاری هزینه کامل و بودجه‌بندی عملکرد، مدیرانی که وظیفه‌های کنترلی را بر عهده دارند، تشویق شده‌اند تا نقش‌های دیگری را نیز بپذیرند که در حوزه پشتیبانی مدیریتی مطرح شده است (بوگت و همکاران، ۲۰۱۶).

در این زمینه، یکی از چالش‌هایی که در سازمان‌ها مشاهده می‌شود، حضور مدیران مالی با تخصص غیرحسابداری و مالی، در جایگاه مالی و حسابداری است. در این پژوهش به این گونه مدیران به اصطلاح "مدیر مختلط"^۳ گفته می‌شود. بدین معنا که آنها دارای تخصص غیرمالی بوده، اما در جایگاه حسابداری و مالی مشغول فعالیت هستند. از سوی دیگر، "مدیران خالص"^۴ در این زمینه تحصیلات دانشگاهی داشته و دارای تخصص هستند. مدیران مختلط نیز افراد حرفه‌ای هستند که می‌توانند به خوبی محدوده‌های حرفه‌ای اصلی خود را توسعه دهند (بوگت و همکاران، ۲۰۱۶). مدیر مالی خالص، یک متخصص حسابداری واقعی با تحصیلات تخصصی و مرتبط است که تجربه و نقش او ریشه در اصولی مانند حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری دارد. مدیر مالی مختلط نیز دانش محتوایی حوزه غیرمالی را با تجربه‌های موجود در حوزه‌های اختصاصی کنترل‌کنندگی تلفیق می‌نماید (جاروینن^۵، ۲۰۰۶).

از دیدگاه صاحب‌نظران دیگر، مدیران مالی مختلط را به عنوان افرادی با کارکرد غیرحسابداری، اما با تجربیات حسابداری معرفی نموده‌اند (همان؛ کوروماکی^۶، ۲۰۰۴). به عبارت دیگر می‌توان بیان کرد که مدیر مالی مختلط، متخصص حرفه‌ای است که در آغاز در یک کارکرد بر مبنای محتوا به کار گرفته شده و در آن تجربه‌هایی را در حوزه‌های خاص حاصل نموده و در ادامه این تجربیات را در کارکرد کنونی کنترل‌کنندگی خود تلفیق کرده است. به این ترتیب، کارکرد مدیر مالی مختلط را می‌توان به عنوان کارکرد حسابداری با احتساب انواع دیگر تجربه‌ها مطرح نمود. یافته‌های پژوهش‌های پیشین نشان داده که ممکن است سازمان‌ها معتقد باشند مدیران مالی خالص دارای کاردانی بیشتری بوده و لذا آنان را به مدیران مالی مختلط ترجیح دهند. اما شیوع این موضوع می‌تواند به کاهش توانایی کسب تجربه‌های مالی در تصمیم‌گیری برای سایرین در بخش عمومی بینجامد، که بروز چنین شرایطی می‌تواند برای سازمان و بخش عمومی مضر باشد (بوگت و همکاران، ۲۰۱۶).

البته با توجه به اینکه ترویج مدیریت عمومی نوین توجه خاص به مقوله پاسخگویی را به همراه داشته و در سازمان

3. Hybrid Managers

4. Pure Controllers

5. Järvinen

6. Kurunmäki

1. Bogt et al

2. Pessina et al

است (ساته^۹، ۱۹۸۳).

نقش اول نیازمند مشارکت با کارکردهای مدیریتی است، در حالی که نقش دوم، بیشتر نقش ثبت کننده است. این وظیفه نیازمند این است که مدیران مالی متعهد به اجرای قوانین حسابداری و هماهنگی با جهت گیری های مطرح شده توسط مدیران ارشد سازمان باشند (هوپر^{۱۰}، ۱۹۸۰).

توصیف های جدیدتر در این زمینه نیز شامل نقش مدافع تجاری و همچنین نقش مدیر شرکتی و یا بازرس و ارزیاب است (جابلونسکی و همکاران، ۱۹۹۳؛ یزدی فر و تسامینی^{۱۱}، ۲۰۰۵).

همچنین، پژوهشگران دیگری نیز به مجموعه ای از وظایف کنترلی اشاره نموده اند که از ثبت و حفظ امتیاز و شمارش تا نظارت، مشاور و ناظر مدیریتی تا عضو تیم مدیریت متغیر است (گرانلوند و لوکا^{۱۲}، ۱۹۹۸).

تغییر کارکردها و نقش های حسابداری نه تنها بر وظایف کنترلی مدیران تاثیر گذاشته، بلکه بر وظایف متخصصان و افراد حرفه ای دیگر در سازمان ها نیز تاثیرگذار بوده است (کاگیو^{۱۳}، ۲۰۰۳).

در این زمینه، دو گرایش در طول زمان مشاهده شده است. از یک سو، مدیران مالی شرایط انحصاری خود را به عنوان تأمین کننده و کاربر اطلاعات حسابداری از دست داده اند، زیرا نرم افزارهای کامپیوتری سبب کاهش این نقش های فنی شده و اطلاعات حسابداری، به شکل فزاینده ای ایجاد شده و به گونه اختصاصی توسط متخصصان غیرحسابدار مورد استفاده قرار گرفته است. از سوی دیگر، طیفی از وظایف توسط مدیران مالی انجام شده که از تأمین اطلاعات حسابداری تا وظایف گسترده تر و موقعیت های مدیریتی و استراتژیک مرتبط با تفسیر داده ها برای اهداف مدیریتی را شامل می شود (بوگت و همکاران، ۲۰۱۶).

پیشینه پژوهش

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی عوامل مؤثر بر رجحان پاسخ خواهی اجتماعی در مدیریت عمومی نوین پرداختند. یافته ها نشان داد که داشتن اعتقادات مذهبی، اعتقادات خرافی و اعتماد به دولت و قانون بر رجحان پاسخ خواهی اجتماعی مؤثر بوده اما خودباوری و تلاش برای احقاق حق بر رجحان

پاسخگویی عملیاتی به مراتب مهمتر از پاسخگویی مالی است، لذا دانش تخصصی در حوزه های مدیریتی از تخصص حسابداری برای پاسخگویی عملیاتی مهمتر است، در نتیجه از این دیدگاه حضور مدیران مختلط در بخش عمومی نقطه ضعف به حساب نمی آید.

با توجه به مرور مطالب بیان شده، می توان دریافت که هر دو نوع مدیر مالی بیان شده، دارای مزایایی است. برای نمونه، مدیر مالی خالص، دارای دانش آکادمیک و تخصص لازم در زمینه رشته تحصیلی خود که مرتبط با امور مالی است، هستند. در مقابل مدیران مختلط، به میزان مدیران خالص دارای تخصص نیستند، اما در این زمینه دارای تجربه هستند.

هدف این پژوهش، بررسی کیفیت کنترل کنندگی مدیران مالی خالص و مختلط از دیدگاه فعالان حرفه ای و مدرسان دانشگاهی است. با توجه به اینکه پژوهش های محدودی در رابطه با نقش های مدیران مالی خالص و مختلط در بخش عمومی در سطح ملی و حتی بین المللی انجام شده است، نیاز به پژوهش ها و شواهد بیشتری در رابطه با این موضوع احساس می شود (بوگت و همکاران، ۲۰۱۶).

لذا با توجه به اینکه تاکنون این موضوع در ایران نیز مورد بررسی قرار نگرفته است، ضروری است که مورد بررسی قرار گیرد.

در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان شده و سپس روش پژوهش و یافته ها بیان شده است. در انتها نیز بحث و نتیجه گیری ارائه گردیده است.

مبانی نظری

مدیران مالی افراد حرفه ای با مسئولیتهایی در محیط حسابداری مانند بودجه بندی، گزارش داخلی و قیمت گذاری و فعالیت های مرتبط با آن مانند گزارش مالی و توسعه و حفظ سیستم های اجرایی بر مبنای کارکردهای گزارش مدیریتی و مالی هستند (برنس و بالدوینسدوتیر^۷، ۲۰۰۵؛ بیرنه و پیرکه^۸، ۲۰۰۷).

انواع گوناگون مدیران مالی وجود دارند که از نظر نقش ها، وظایف و موقعیت ها در یک سازمان متفاوت هستند. در این زمینه دو نقش اصلی را برای مدیران مالی در نظر گرفته اند که شامل:

۱- کمک به مدیران در تصمیم گیری تجاری،

۲- تضمین هماهنگی گزارش های مالی با استانداردها

9.Sathe

10.Hopper

11.Yazdifar & Tsamenyi

12.Granlund & Lukka

13.Caglio

7.Burns & Baldvinsdottir

8.Byrne & Pierce

پاسخ‌خواهی اجتماعی اثرگذار نیست. همچنین، یافته‌های پژوهش تاثیر داشتن اعتقادات مذهبی و امر به معروف و نهی از منکر، اعتقادات خرافی و اعتماد به دولت و قانون در احقاق حق را در سطح متوسط و تاثیر داشتن اعتماد به نفس، تلاش برای احقاق حق و آشنایی با روش‌های احقاق حق را کمتر از میانگین نشان داد.

کیایی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی مهارت‌های مدیریتی اثربخش در مدیران مراکز آموزشی و درمانی دانشگاه علوم پزشکی قزوین" دریافتند که مدیران در تفویض وظایف فاقد مهارت مدیران مؤثر هستند. همچنین بین میزان تحصیلات با تفویض وظایف و سابقه مدیریتی با توانایی مجاب نمودن افراد سطوح عالی نسبت به انجام کار رابطه معنادار آماری وجود دارد.

کوروماکی (۲۰۰۴)، پژوهشی در رابطه با کارکرد کنترلی مدیران مختلط در بیمارستان‌های فنلاند انجام داد. یافته‌ها نشان داد که افراد تجربه‌های حرفه‌ای خود را همراه با دانش حسابداری مدیریت توسعه داده که این موضوع به ویژه در بودجه‌بندی و محاسبه هزینه‌ها مؤثر است.

جاروین (۲۰۰۶)، نیز دریافت که کننده‌های مختلط، موقعیت به نسبت قوی‌تری در برخی از بیمارستان‌ها دارند و کنترل کننده‌های خالص به‌عنوان شریک متقابل و ارائه‌دهنده اطلاعات و آموزگار عمل می‌نماید. همچنین وی در بخشی دیگر از پژوهش خود دریافت که در برخی بیمارستان‌های دیگر، مدیران مالی خالص که پیش زمینه‌ای قوی در حوزه مالی و اقتصادی دارند، تاثیر مستقیم و مؤثری در کنترل سازمان دارند.

اخیرا نیز بوگت و همکاران (۲۰۱۶)، با بررسی کیفیت کنترل مدیران خالص و دو رگه در کشور هلند، دریافتند که مدیران مختلط، کیفیت کنترل بیشتری نسبت به مدیران خالص دارند.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مطالب مطرح شده، این انتظار وجود دارد که مدیرانی که در زمینه تخصصی خود تحصیل نموده و تحصیلات دانشگاهی دارند، با توجه به تسلط بیشتر در علوم مرتبط، بهتر می‌توانند مسایل و مشکلات تخصصی را درک کرده و راه‌حل‌های بهتری ارائه نمایند. در نتیجه، ابعاد مختلف کنترلی کارایی بهتری خواهد داشت. همچنین، این تخصص موجب می‌شود که منافع ذینفعان داخلی و خارجی را بهتر درک نمایند که این امر موجب تولید اطلاعات با کیفیت‌تر و بهتر خواهد شد. با توجه به مطالب بیان شده، اگرچه وظایف

کنترلی مدیران ثابت است و در حیطه مالی و حسابداری نیازمند دانش تخصصی است، اما مشاهده می‌شود که مدیرانی با تخصص‌های غیر مالی و حسابداری نیز در جایگاه مدیران مالی قرار می‌گیرند. در نتیجه، اصلاحات بخش عمومی و گسترش مدیریت عمومی نوین، کارکرد مدیران مالی مختلط به شکل فزاینده‌ای مورد توجه قرار گرفته است (هود^{۱۴}، ۱۹۹۵).

با توجه به مطالب بیان شده، نمی‌توان در مورد کارایی مدیران مختلط اظهار نظر نمود و آن را بررسی کرد، در نتیجه لازم است این مساله بررسی شود و مورد آزمون تجربی قرار گیرد.

با توجه به مولفه‌های اشاره شده و اینکه مدیران مالی خالص و مختلط هر یک دارای مزایایی است و رجحان آن بدون آزمون مورد تأیید قرار نمی‌گیرد، لذا ضروری است که از دیدگاه متخصصان حرفه‌ای و دانشگاهی این امر مورد آزمون تجربی قرار گیرد. در نتیجه، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه اصلی اول

کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، بهتر از مدیران مالی مختلط است.

فرضیه فرعی اول: کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص از دیدگاه مدرسان دانشگاه، بهتر از مدیران مالی مختلط است.

فرضیه فرعی دوم: کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص از دیدگاه مدیران حرفه‌ای، بهتر از مدیران مالی مختلط است.

فرضیه اصلی دوم

بین دیدگاه مدرسان دانشگاه و مدیران حرفه‌ای در رابطه با کیفیت کار مدیران مالی خالص و مختلط تفاوت معنادار وجود ندارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی است، زیرا هدف پژوهش‌های کاربردی توسعه دانش در یک زمینه خاص است. همچنین پژوهش، از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-

لذا با توجه به تخصص و تجربه افراد پاسخ‌دهنده، می‌توان روایی و اعتبار یافته‌ها را تأیید کرد. با توجه به اینکه در روش دلفی هدف جلب نظر متخصصان امر است، می‌توان از پرسشنامه و یا مصاحبه استفاده کرد.

یافته‌های پژوهش

اطلاعات نمونه آماری پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است.

اطلاعات جمعیت‌شناختی نشان می‌دهند که جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار بوده و واجد شرایط مناسب پاسخگویی بوده‌اند. در نتیجه یافته‌ها، تا آن‌جایی که به ویژگی جامعه شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی کیفی لازم، از جمله در زمینه روایی داخلی پژوهش است.

برای توصیف نمونه از شاخص‌های آمار توصیفی مانند فراوانی، میانگین و انحراف معیار و برای آزمون سؤال‌های پژوهش از آزمون‌های آماری استنباطی استفاده شد. برای این منظور با توجه به نوع داده‌ها و مقیاس سنجش آنها، با نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲ ابتدا به بررسی نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف پرداخته شد و سپس با توجه به نرمال بودن آنها، از آزمون پارامتریک T تک‌متغیره جهت تحلیل استنباطی داده‌ها استفاده شد. نتایج این آزمون در جدول ۳ بیان شده است.

همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، معناداری به‌دست‌آمده برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۰۵ است و بنابراین، می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد.

فرضیه اصلی اول

با توجه به اینکه سؤال‌ها در طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای طراحی شد، برای محاسبه میانگین مفهومی عدد ۳ در نظر گرفته شد. از نظر آماری زمانی می‌توان فرضیه‌های مطرح‌شده را پذیرفت که نمره موافقی که اعضا به این سؤال داده‌اند، بیشتر از مقدار میانگین طیف ارزشی مورد بررسی (عدد ۳) باشد. نتایج بررسی فرضیه‌های اصلی در جدول ۴ قابل مشاهده است.

بر اساس یافته‌ها، در فرضیه اصلی اول سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۵ است، بدین معنا که کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، بهتر از مدیران مالی مختلط است.

در فرضیه فرعی اول نیز با توجه به کمتر بودن سطح معناداری از ۰/۰۰۵ می‌توان دریافت که از دیدگاه مدرسان دانشگاه، کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص، بهتر از مدیران مالی مختلط است.

پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه نیز ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است. در بخش مبانی نظری و پیشینه‌های مرتبط از روش کتابخانه‌ای و در جمع‌آوری داده‌ها از بخش میدانی استفاده شد. در این پژوهش از تلفیق دو بخش پژوهشگر ساخته و استفاده از پرسشنامه بوگت و همکاران (۲۰۱۶)، پرسشنامه پژوهش تهیه شد. لازم به ذکر است که در پرسشنامه مورد استفاده از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای و گزینه‌های "کاملاً موافق"، "موافق"، "بدون نظر"، "مخالف" و "کاملاً مخالف" استفاده شد. همچنین، پرسشنامه در ۱۲ سؤال طراحی شده که مولفه‌های مؤثر در بررسی کیفیت فعالیت مدیران مالی خالص و مختلط را مورد بررسی و مطالعه قرار داد. برای آزمون قابلیت اعتماد و اطمینان (پایایی) پرسشنامه نیز از روش آلفای کرونباخ^{۱۵} استفاده شد. که پایایی آن ۷۸/۴۳ به‌دست آمد، لذا پایایی پرسشنامه در سطح مناسب قرار دارد. اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه نیز توسط استادان و صاحب‌نظران مختلف تأیید شد. سؤال‌های پرسشنامه پژوهش نیز در ادامه، در قالب جدول ۱ آورده شده است.

جامعه و نمونه

جامعه مورد بررسی در این پژوهش دو گروه ۱۵ نفره از فعالان دانشگاهی (مدرسان و متخصصان دانشگاهی) و افراد حرفه‌ای (افراد متخصص و با تجربه در امور حرفه‌ای) فعال در بخش‌های مرتبط با وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی استان فارس، است که به شیوه دلفی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. تکنیک دلفی، روشی برای استفاده از نظر متخصصان در یک موضوع خاص است که حداکثر استفاده از نظرهای گروهی را به‌عمل آورده و مخالفت و ناسازگاری‌ها را به حداقل می‌رساند (لو^{۱۶}، ۲۰۰۲).

اگرچه این قضاوت جمعی متخصصان ذهنی به‌نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهار نظرهای فردی است؛ چرا که نتایج عینی‌تری به‌بار می‌آورد (پاشایی‌زاد، ۱۳۸۷).

همچنین باتوجه به اینکه متخصصان دارای ایده‌های بهتری هستند، لذا برخلاف یک بررسی ساده، روایی و اعتبار این روش، بیشتر به خبرگی گروه شرکت‌کننده در مطالعه برمی‌گردد تا تعداد شرکت‌کنندگان (لودویگ^{۱۷}، ۲۰۰۵). لازم به ذکر است که دلفی را می‌توان به صورت مصاحبه یا پرسشنامه مورد استفاده قرار داد (احمدی، ۱۳۸۸).

15.Cronbach's alpha

16.Loo

17.Ludwig

جدول ۱. سؤال‌های پرسشنامه پژوهش

ردیف	سؤال‌ها
۱	تخصص مدیران مالی خالص در رابطه با مسایل مالی بیشتر از مدیران مالی مختلط است.
۲	مدیران مالی خالص نسبت به فشارهای سازمان مقاوم تر هستند، زیرا فاصله بیشتری بین آنها وجود دارد.
۳	مدیران مالی خالص تخصص و تسلط بیشتری در زمینه اجرای فرایندها و محتوای کارها دارند
۴	مدیران مالی خالص به دلیل درک عمیق تری که از شرایط دارند، ارتباط بهتری با سایرین در محیط سازمان دارند.
۵	مدیران مالی خالص به دلیل درک وسیع تری که از شرایط دارند، در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی مؤثرتر هستند.
۶	مدیران مالی خالص به خاطر دانش فنی بیشتری که دارند در ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی مؤثرتر هستند.
۷	زمانی که یک سازمان در بحران مالی است، توانایی و قابلیت‌های مدیران مالی خالص بیش از توانایی و قابلیت‌های مدیران مالی مختلط می‌تواند مفید واقع شود.
۸	زمانی که یک سازمان به کنترل و مدیریت فرایندها متمرکز می‌شود، نقش مدیران مالی خالص بیش از مدیران مالی مختلط مفید واقع می‌شود.
۹	از دیدگاه مدیران یک سازمان، مدیران مالی خالص بیش از مدیران مالی مختلط توانایی و قابلیت دارد.
۱۰	هنگامی که سازمان به بهبود فعالیت‌های خود می‌اندیشد، کنده‌های خالص بیش از کنترل کننده خالص ارجحیت دارد.
۱۱	هنگامی که سازمان متمرکز به بازارهای جدید و توسعه خدمات خود است، مدیران مالی خالص بیش از مدیران مالی مختلط ارجحیت دارند.
۱۲	در بخش عمومی و دولتی به دلیل اهمیت بیشتر محتوا نسبت به مسایل مالی، مدیران مالی خالص بیش از مدیران مالی مختلط ارجحیت دارند.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

جنسیت	مرد	زن	تحصیلات	تعداد	درصد
تعداد	۲۴	۶	کارشناسی	۸	۲۶/۶٪
درصد	۸۰٪	۲۰٪	کارشناسی ارشد	۱۰	۳۳/۴٪
میانگین سن	۳۹/۵۸		دکتری	۱۲	۴۰٪

جدول ۳. بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

مدیران حرفه‌ای	مدرسان دانشگاه	کل پاسخ‌دهندگان	یافته‌ها
۳/۱۷۷۵	۴/۰۳۴۲	۳/۶۰۵۸	میانگین
۰/۴۰۷۷	۰/۳۹۶۷	۰/۲۴۸۸	انحراف استاندارد
۰/۷۳۰	۰/۴۴۲	۰/۷۴۰	کلموگوروف-اسمیرنوف Z
۰/۶۶۲	۰/۹۹۰	۰/۶۴۴	معناداری

جدول ۴. یافته‌های پژوهش حاصل از آزمون فرضیه اول

نتیجه	سطح معناداری	انحراف معیار	میانگین	آماره T	مولفه
پذیرش	۰/۰۰۰	۰/۲۴۸۸	۳/۶۰۵۸	۸/۴۳۳	اصلی اول
پذیرش	۰/۰۰۰	۰/۳۹۶۷	۴/۰۳۴۲	۹/۰۲۹	فرعی اول
رد شدن	۰/۱۶۰	۰/۴۰۷۷	۲/۸۷۷۵	۱/۵۰۸	فرعی دوم

جدول ۵. یافته‌های آزمون T مستقل فرضیه دوم پژوهش

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	کمینه	بیشینه	اختلاف میانگین	سطح معناداری	t
۳/۵۶۴۸	۱/۲۵۷۴	۰/۳۴۷۵	—	۰/۰۹۳	۴/۵۳۳

بیشتری به تحصیلات تخصصی و دانشگاهی دارند. در مقابل مدیران حرفه‌ای به تجربه حرفه‌ای بدون تخصص مرتبط بیشتر اعتماد دارند. در نتیجه، لازم است که به کاهش فاصله دانشگاه و حرفه توجه بیشتری شود.

یافته‌های پژوهش در بخش تأیید کیفیت کنترل مدیران مالی خالص در مقابل ک مدیران مالی دو رگه همسو با پژوهش جاروین (۲۰۰۶) است. همچنین، یافته‌های پژوهش بر خلاف یافته‌های پژوهش بوگت و همکاران (۲۰۱۶) است. اختلاف در یافته‌های می‌تواند ناشی از تفاوت‌های فرهنگی و اختلاف در دیدگاه‌های عمومی فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی باشد.

همچنین پیشنهاد می‌گردد که با افزایش جامعه مورد بررسی، نقش مدیران مختلط و خالص در سایر ابعاد نیز مورد بررسی قرار گیرد. برای نمونه، عملکرد مالی، میزان پرداخت سود سهام و سایر موارد در شرکت‌هایی که مدیران مالی آنها تخصص مرتبط بهره‌مند هستند و شرکت‌هایی که مدیران مالی آنها تخصص مالی و حسابداری ندارند، مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- احمدی، نسیم. (۱۳۸۸). "معرفی و نقد روش دلفی". *کتاب ماه (علوم اجتماعی)*، ۲۲، ۹۵-۱۰۸.
- باباجانی، جعفر؛ عادل آذر و مرتضی معیری. (۱۳۹۲). "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران". *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۱ (۳۷)، ۳۷-۱.
- پاشایی‌زاد، حسین. (۱۳۸۷). "نگاهی اجمالی به روش دلفی". *فصلنامه پیک‌نور (علوم انسانی)*، ۶ (۲)، ۶۳-۷۹.
- حاجیه، زهره؛ شمسی، علی. (۱۳۹۴). "اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌های کشور (در دوران‌های ثبات و تلاطم بودجه‌ای)". *حسابداری سلامت*، ۴ (۲)، ۳۸-۲۲.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ رجب‌دری، حسین؛ روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۴). "بررسی اثر رجحان پاسخ‌خواهی اجتماعی بر پاسخگویی در مدیریت عمومی نوین". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۳ (۱۳)، ۴۵-۶۵.
- کیایی، محمدزکریا؛ سالاری، محمدرضا؛ مرادی، رضا. (۱۳۹۲). "ارزیابی مهارت‌های مدیریتی اثربخش در مدیران مراکز آموزشی و درمانی دانشگاه علوم پزشکی قزوین". *مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی قزوین*، ۱۸ (۵)، ۵۱-۵۶.

در فرضیه فرعی دوم سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ است. بدین معنا که از دیدگاه مدیران حرفه‌ای، کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران مالی خالص از دیدگاه مدیران حرفه‌ای، بهتر از ک مدیران مالی مختلط نیست. لذا می‌توان دریافت که مدیران حرفه‌ای، کنترل‌کنندگی مدیران دو رگه را نسبت به مدیران خالص ترجیح می‌دهند.

فرضیه اصلی دوم

برای آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش، با توجه به نرمال بودن داده‌ها، از آزمون T مستقل استفاده شد. جدول ۵ یافته‌های این آزمون را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در جدول شماره ۵ مشاهده می‌شود سطح معناداری معادل ۰/۰۹۳ است که از مقدار خطای ۰/۰۵ بزرگتر است. لذا می‌توان دریافت که فرض صفر مبنی بر عدم وجود اختلاف معنادار رد شده و فرض مقابل را نمی‌توان رد کرد. در نتیجه، با توجه به یافته‌ها، اختلاف معناداری در دیدگاه دو گروه مورد بررسی وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی کیفیت کنترل‌کنندگی مدیران خالص و دو رگه از دیدگاه دو گروه فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی است. مدیران مالی خالص یک متخصص حسابداری واقعی با تحصیلات تخصصی و مرتبط است که تجربه و نقش او ریشه در اصولی مانند حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری دارد. مدیران مالی مختلط نیز دانش محتوایی حوزه غیرمالی را با تجربه‌های موجود در حوزه‌های اختصاصی کنترل‌کنندگی تلفیق می‌نماید. لذا در این زمینه ۱۵ نفر از هر دو گروه دانشگاهی و حرفه‌ای انتخاب شده و به شیوه دلفی مورد نظرخواهی قرار گرفته‌اند. تکنیک دلفی، روشی برای استفاده از نظر متخصصان در یک موضوع خاص است که حداکثر استفاده از نظرهای گروهی را به‌عمل آورده و مخالفت و ناسازگاری‌ها را به حداقل می‌رساند. اگرچه این قضاوت جمعی متخصصان ذهنی به‌نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهارنظرهای فردی است، زیرا که نتایج عینی‌تری به‌بار می‌آورد.

یافته‌های پژوهش نشان داد که از دیدگاه مجموع افراد دو گروه پاسخ‌دهنده، کیفیت کنترل مدیران مالی خالص بیشتر است. از دیدگاه مدرسان دانشگاه نیز همین مطلب مورد تأیید است. در مقابل از دیدگاه مدیران حرفه‌ای مدیران مالی مختلط نقش کنترلی بهتری را ایفا می‌کنند. این موضوع می‌تواند ناشی از این باشد که مدرسان دانشگاهی اعتماد

- Bogt, H.T., Helden, J.V. & Vander Kolk, B. (2016). "New Development: Public Sector Controllershship Reinventing the Financial Specialist as a Countervailing Power". *Public Money & Management*, 5(36), 379-384.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2005). "An Institutional Perspective of Accountants' new Roles the Interplay of Contradictions and Praxis". *European Accounting Review*, 4(14), 725-757.
- Byrne, S. & Pierce, B. (2007). "Towards a more Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants". *European Accounting Review*, 3(16), 469-498.
- Caglio, A. (2003). "Enterprise Resource Planning Systems and Accountants: Towards Hybridization?". *European Accounting Review*, 1(12), 123-153.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998). "Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context". *Management Accounting Research*, 2(19), 185-211.
- Hood, C. (1995). "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme". *Accounting, Organizations and Society*, 2/3(20), 93-109.
- Hopper, T. M. (1980). "Role Conflicts of Management Accountants and their Position within Organization Structures". *Accounting, Organizations and Society*, 4(5), 401-411.
- Jablonsky, S., Keating, P.J. & Heian, J.B. (1993). *Business advocate or corporate policeman? assessing your role as financial executive (1 Edition)*. The United States of America: Financial Executive Research Foundation.
- Kurunmäki, L. (2004). "A Hybrid Profession the Acquisition of Management Accounting Expertise by Medical Professionals". *Accounting Organizations and Society*, 3/4(29), 327-347.
- Loo, R. (2002). "The Delphi method: A Powerful Tool for Strategic Management Policing". *International Journal of Polics Strategies & Management*, 4(25), 762-769.
- Ludwig, L. (2005). "Library as Place: Results of a Delphi study". *J Med Libr Assoc*, 3(93), 315-326.
- Pessina, E. A., Nassi, G. & Steccolini, A. (2008). "Accounting Reforms: Determinants of Local Government's Choices". *Financial Accountability & Management*, 3(24), 321-342.
- Sathe, V. (1983). "The Controller's role in Management". *Organizational Dynamics*, 3(11), 31-48.
- Yazdifar, H. & Tsamenyi, M. (2005). "Management Accounting Change and the Changing roles of Management Accountants". *Journal of Accounting and Organizational Change*, 2(1), 180-198.