

تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن

امید اسلام‌زاده^۱، ناصر ایزدینیا^{۲*}، داریوش فروغی^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.
۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.
۳. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۴

Explaining the Corporate Governance Components of Governmental Organizations and Assessing the Ability of Supreme Audit Court for It's Implementation

O. Eslamzadeh¹, *N. Izadiniya², D. Forooghi³

1. PhD. student of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
2. Associate Professor in Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
3. Associate Professor in Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

Abstract

In most countries, the Code of Corporate Governance has been approved as a law to improve governmental auditing. Iran's economy is governmental; therefore, Corporate Governance is essential for the optimal management of resources in this sector. The purpose of this study is to explain the components of governmental Corporate Governance by taking into account the experience of other countries and the opinions of experts, as well as assessing the ability of Supreme Audit Court for its implementation. This research is an applied-explanatory and qualitative-quantitative study. At the Delphi phase, 20 people of government experts, the Parliament and the Court of Audit, and in the assessment phase, 240 people of Supreme Audit Court employees participated in the study.

Findings in fuzzy Delphi phase showed that four main components of corporate governance are monitoring, managerial, technical and ethical components. The analysis of questionnaire showed that supreme audit court can monitor the implementation of corporate governance.

It is suggested that the Islamic Consultative Assembly approve the Code of governmental Corporate Governance according to the native conditions, and supreme audit court hold the responsibility of its monitoring.

Keywords: Corporate Governance, Governmental Organizations, Supreme Audit Court.

چکیده

در اکثر کشورها آیین‌نامه راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی) به‌عنوان یک قانون جهت بهبود حسابداری دولتی تصویب شده است. اقتصاد ایران دولتی است، بنابراین راهبری شرکتی برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است. هدف از پژوهش تبیین مؤلفه‌های راهبری شرکتی با توجه به تجربه دیگر کشورها و نظرات خبرگان و همچنین ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای آن است.

این پژوهش کاربردی، اکتشافی، پیمایشی و کیفی-کمی است. در مرحله دلفی ۲۰ نفر از خبرگان دولت، مجلس و دیوان محاسبات و در مرحله ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای اداره امور سازمانی ۲۴۰ نفر از کارکنان دیوان محاسبات پاسخگو بودند.

در مرحله دلفی فازی یافته‌ها نشان داد که چهار مؤلفه اصلی راهبری شرکتی شامل مؤلفه‌های نظارتی، مدیریتی، فنی و اخلاقی می‌باشد. تحلیل پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای نشان داد که دیوان محاسبات می‌تواند بر اجرای راهبری شرکتی نظارت نماید.

پیشنهاد می‌شود که مجلس شورای اسلامی مطابق با شرایط بومی آیین‌نامه راهبری شرکتی را تصویب و دیوان محاسبات مسئول نظارت بر آن باشد.

واژه‌های کلیدی: راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی)، دستگاه‌های دولتی، دیوان محاسبات کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H, K

* Corresponding Author: N. Izadiniya

E-mail: n.izadiniya@ase.ui.ac.ir

* نویسنده مسئول: ناصر ایزدینیا

مقدمه

یکی از مؤلفه‌های کنترلی و راهبردی شناخته شده در دنیای اقتصاد و امور مالی امروز مبحث اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی) است. اهمیت این مبحث که با عناوین مختلف شامل: حاکمیت شرکتی، حاکمیت سهامی، راهبردی سازمانی، حاکمیت دولتی و... مطرح شده روز به روز در حال افزایش است. گرچه ایده اصلی این مفهوم برای بهبود پاسخگویی شرکت‌های سهامی مطرح شده است، اما دامنه استفاده از این مفهوم گسترده‌تر شده و به سازمان‌های دولتی هم کشیده شده است. کشور ایران نیز دارای ساختار اقتصاد دولتی بوده و نیاز است که علاوه بر ایجاد آیین‌نامه اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی) برای شرکت‌های سهامی درصدد تنظیم آیین‌نامه برای دستگاه‌های دولتی نیز باشد، که این موضوع نیاز به بررسی و مطالعه دارد. از طرفی پس از تدوین آیین‌نامه باید نهادی مستقل و به نمایندگی از مردم بر آن نظارت نماید. این نهاد بر اساس اصول موجود در قانون اساسی دیوان محاسبات کشور است که به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی بر کار دستگاه‌های دولتی استفاده‌کننده از بودجه نظارت دارد. از این رو این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود.

در مرحله اول به شناسایی مؤلفه‌های اداره امور سازمانی می‌پردازد و در مرحله بعد به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور بر اجرای این مؤلفه‌ها در دستگاه‌های دولتی می‌پردازد. ارزیابی مربوطه بر اساس قوانین و شرایط فعلی حاکم بر نهادهای دولتی انجام می‌گیرد. نهادهای دولتی در فرایند توسعه بسیاری از کشورها، به ویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی^۱ به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقای سیستم‌های حکمرانی و نظارتی باشد (حضور و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

از مهمترین سازوکارهای حکمرانی و نظارت مطلوب که در زمینه هدایت سازمان‌های دولتی ابداع گردیده اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی/راهبردی سازمانی/حاکمیت شرکتی) است. پژوهش‌های زیادی نشان داده‌اند که اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های آن سبب بهبود پاسخگویی می‌شوند (چریستنسن

و همکاران^۳، ۲۰۱۵: ۱۳۴).

به همین دلیل توجه به اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های آن در دولت‌های مختلف به‌طور فزاینده‌ای رو به افزایش است، برای مثال انگلیس، آمریکا، استرالیا و... چارچوب اداره امور سازمانی دولت را همراه با دستورالعمل چگونگی به‌کارگیری اصول و رویه‌های چارچوب مربوطه برای بخش عمومی انتشار دادند. همه این موارد نشان از اهمیت بالای اداره امور سازمانی در دولت دارد. کلید بهبود اداره امور سازمانی در دولت توجه به مؤلفه‌های اساسی آن است. مؤلفه‌هایی که به دلیل پیچیدگی بالای دولت‌ها و تنوع بالای این مفهوم در دنیا از کشوری به کشور دیگر متفاوت است (بارت^۴، ۲۰۰۲: ۷).

اداره امور سازمانی در هر کشور بر اساس قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌های موجود در هر کشور نگاشته می‌شود (ران و همکاران، ۱۹۹۶: ۱۰). ساختار دولتی کشور ما پیچیدگی‌های زیادی دارد و تنوع دستگاه‌های اجرایی زیاد است، قوانین مالی زیادی وجود دارد که علاوه بر تعددشان دارای پیچیدگی‌های زیادی هستند، فرهنگ جامعه متفاوت از سایر کشورهاست و موارد متفاوت دیگری که همگی نیاز کشور به یک نظام اداره امور سازمانی دولتی مخصوص به خود را نشان می‌دهد. در ایران مجلس شورای اسلامی بر دولت نظارت دارد و قوانین مورد نیاز کشور را تصویب می‌نماید، که این موضوع بیانگر این است که در کشور ما شروع اداره امور سازمانی به مجلس شورای اسلامی وابسته است که باید ابتدا مؤلفه‌های آن با توجه به شرایط ساختاری، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی، قانونی و اقتصادی و... متناسب دستگاه‌های دولتی کشور شناسایی شوند که این موضوع، مسئله اول پژوهش حاضر است. پس از این مرحله جهت بررسی میزان قابلیت اجرای این مؤلفه‌ها در دستگاه‌های دولتی به ارزیابی توان دیوان محاسبات کشور به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس در اجرای آن پرداخته می‌شود. مطابق با اصل (۵۵) قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید، که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات کشور، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریح بودجه هر

۱. در این پژوهش به دلیل اینکه مؤلفه‌های مربوط به دستگاه‌های دولتی بررسی می‌شوند از واژه اداره امور سازمانی استفاده شده است.

2. Accountability

3. Christensen et al

4. Barrett

صورت می‌گیرد، تعریف نموده است (واترستون^۵، ۲۰۱۴). مولیادی و همکاران (۲۰۱۲)، به نقل از تریکر^۶ (۱۹۹۴)، بیان نمودند که دو جنبه از اداره امور سازمانی دولت تحت عنوان تطابق و عملکرد وجود دارد. تطابق از دو عنصر تشکیل می‌شود: نظارت و سرپرستی عملکرد اجرایی و حفظ پاسخگویی. عملکرد نیز از تدوین استراتژی و سیاست‌گذاری تشکیل می‌شود. در بخش خصوصی بر جنبه تطابق تأکید بیشتری می‌شود، اما در بخش دولتی بر هر دو جنبه عملکرد و تطابق به‌طور یکسان اهمیت داده می‌شود (هاجس و همکاران^۷، ۱۹۹۶).

بنابراین اداره امور سازمانی بخش دولتی اساساً با ساختارها و فرایندهای تصمیم‌گیری و با کنترل‌ها و رفتاری که پاسخگویی اثربخش را برای بازخورد عملکرد پشتیبانی می‌کند در ارتباط است و پاسخگویی مؤلفه کلیدی اداره امور سازمانی بخش دولتی است (بارت، ۱۹۹۸).

گزارش کدبوری^۸ (۱۹۹۲)، سه اصل مهم برای اداره امور سازمانی با عناوین شفافیت، یکپارچگی و پاسخگویی شناسایی کرد. این گزارش توسط کمیته کدبوری تدوین شد. کمیته کدبوری به جنبه‌های مالی در دولت انگلیس توجه می‌نماید که تأکیدش بر بخش خصوصی است و پایه‌ای برای اداره امور سازمانی دولت است که توسط انجمن خبره حسابدگی و مدیریت مالی بخش دولتی بریتانیا^۹ برای تدوین چارچوب اداره امور سازمانی دولت به کار برده شد (مولیادی و همکاران، ۲۰۱۲).

در استرالیا، دیوان محاسبات کشور بر اداره امور سازمانی سازمان‌های مرتبط با بودجه تمرکز دارد. آن‌ها ۵ اصل عملیاتی کلیدی با عنوان راهبری، محیط مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی را برای اداره امور سازمانی دولت توسعه دادند. راهبری و مدیریت ریسک دو جنبه مهم از جنبه عملکرد اداره امور سازمانی‌اند. محیط مدیریتی، نظارت و گزارشگری مناسب در جهت پاسخگویی نیز موارد کلیدی مرتبط با جنبه تطابق هستند (همان).

تجربه کشورهای انگلیس و آمریکا نشان داده که دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس توان ارزیابی اجرای اداره امور سازمانی را در دستگاه‌های دولتی دارد. بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی وظیفه نظارت بر مصرف‌کنندگان بودجه دیوان محاسبات کشور می‌باشد. این امر نشان‌دهنده این است

سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. اصل مربوطه از قانون اساسی نشان‌دهنده حساسیت وظیفه دیوان محاسبات کشور جهت صیانت از بیت‌المال با نظارت بر دستگاه‌های دولتی می‌باشد. این اصل نشان‌دهنده این است که در ایران دستگاه‌های دولتی در خصوص امور مالی باید به مجلس شورای اسلامی پاسخگو باشند و مجلس نیز برای اطمینان از اجرای درست امور مالی دولت دیوان محاسبات کشور را مأمور این امر نموده است.

حال مسئله دوم این است که با توجه به این اصل از قانون اساسی و همچنین سایر قوانینی که در راستای عملیاتی شدن وظایف دیوان محاسبات مطرح شده این نهاد نظارتی قابلیت نظارت بر اجرای صحیح مفهوم اداره امور سازمانی را دارد یا ندارد. اهمیت بررسی این مسئله از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آن‌ها می‌رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از بزرگتر شدن حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی دارد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارایی و اثربخشی در مصرف و خرج کردن وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور خطرناکی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرایند کنترل یکی از با اهمیت‌ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (حضور و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

اداره امور سازمانی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فرایندهای کنترلی مطرح شده در قرن اخیر در جهت بهبود حساسیتی دولتی می‌تواند نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات را در توسعه فعالیت‌های اقتصادی دولت و کاهش مشکلات مالی دولت یاری نماید.

مبانی نظری پژوهش

دیوان محاسبات استرالیا راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی دولت) را به‌عنوان مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و اعمال، سیاست‌ها و رویه‌هایی که به‌وسیله مدیران جهت فراهم نمودن مسیر راهبردی، اطمینان از کسب اهداف، مدیریت ریسک و استفاده مسئولانه از منابع همراه با پاسخگویی

6. Tricker

7. Hodges et al

8. Cadbury Report

9. British Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

5. Watterston

شناسایی شده در دستگاه‌های دولتی.

که دیوان محاسبات با توجه به ابزارهای قانونی خود در اجرای اداره امور سازمانی دولت مؤثر خواهد بود.

روش شناسایی پژوهش

مراحل دستیابی به نتایج پژوهش به شرح جدول ۱ می‌باشد. در مرحله گردآوری برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها از روش میدانی استفاده می‌شود. ابزار پژوهش نیز برای دو سؤال پژوهش پرسش‌نامه دلفی و دلفی فازی و برای فرضیه‌های پژوهش پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای می‌باشند. پژوهش حاضر در مرحله اول در جهت پاسخگویی به سؤالات پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ ماهیت از نوع توصیفی-اکتشافی است، زیرا در پی شناسایی مؤلفه‌های اداره امور سازمانی در دستگاه‌های اجرایی است. در مرحله دوم نیز در جهت آزمون فرضیه‌ها پژوهش حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی است. شیوه کار روش دلفی به‌عنوان ابزاری کیفی به شرح شکل ۱ است. معیار رسیدن به اجماع تکراری

سؤالات و فرضیه‌های پژوهش

جهت دستیابی به اهداف پژوهش نیاز است که پس از پاسخگویی به دو سؤال زیر فرضیه پژوهش طراحی گردد:

سؤال اول: مؤلفه‌های راهبردی شرکتی دولت از نظر خبرگان کدام‌اند؟

سؤال دوم: کدام یک از مؤلفه‌های راهبردی شرکتی مورد اجماع بیشتری از نظر خبرگان است؟

فرضیه پژوهش: دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است.

لذا این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود:

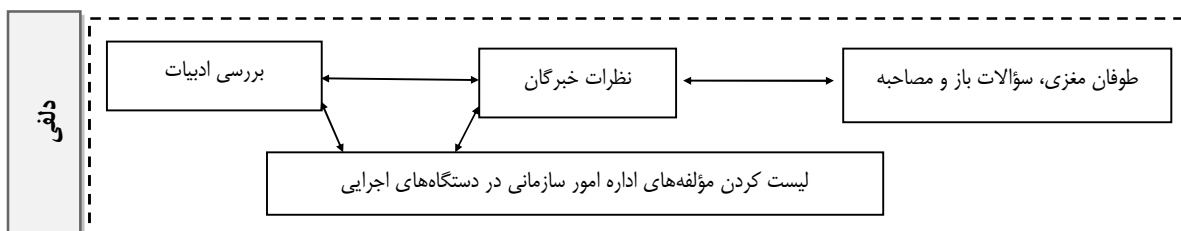
۱. شناسایی و تأیید مؤلفه‌های راهبردی شرکتی در

دستگاه‌های دولتی،

۲. ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌های

جدول ۱. مراحل دستیابی به نتایج پژوهش

مراحل	هدف	روش کار	جامعه پژوهش	نمونه پژوهش
مرحله اول	شناسایی مؤلفه‌های مربوط به سایر کشورها	مطالعه و ترجمه متون تخصصی پژوهش و تجربه سایر کشورها	مستندسازی	
مرحله دوم	بومی‌سازی مؤلفه‌ها	دور اول دلفی (پرسش‌نامه باز)	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله سوم	نهایی‌سازی مؤلفه‌ها	جمع‌بندی نظرات دور اول و دستیابی به اجماع نهایی با مصاحبه و طوفان مغزی	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله چهارم	نمره‌گذاری و پذیرش مؤلفه‌ها با نمره‌های کمی (کمی‌سازی دلفی)	دلفی فازی ۷ گزینه‌ای	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله پنجم	تطبیق مؤلفه‌ها با وظایف قانونی دیوان محاسبات	مطالعه قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات	مستندسازی	
مرحله ششم	ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌های شناسایی شده	پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای	کارکنان دیوان محاسبات کشور	تعداد ۳۲۱ نفر از ۱۹۶۳ نفر با فرمول کوکران که ۲۴۰ نفر پاسخ دادند.



شکل ۱. تشریح دلفی

*منبع: جوشی و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۰۱۷۲

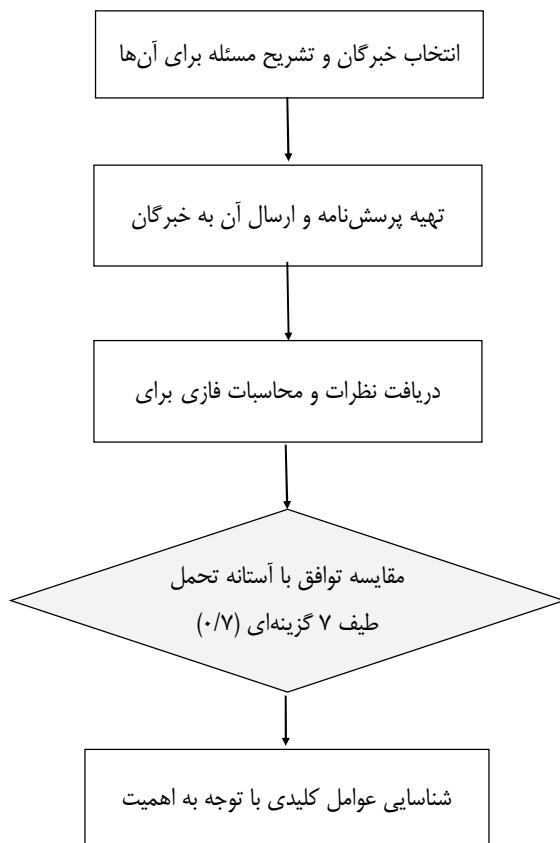
حقوق و ۱ درصد سایر رشته‌ها تحصیلات داشته‌اند. ۸ درصد دارای مقطع تحصیلی دکتری حسابداری، ۷۲ درصد فوق لیسانس و ۲۰ درصد لیسانس بوده‌اند. مقامات ۳ درصد، حسابرس کل و هم‌تراز ۸ درصد، سر حسابرس ارشد و هم‌تراز ۱۱ درصد، سر حسابرس و هم‌تراز ۱۰ درصد، حسابرس ارشد و هم‌تراز ۱۵ درصد، حسابرس و هم‌تراز ۱۶ درصد، دادیار ۴ یا کارشناس حقوقی ۴ هم ۲ درصد، دادیار ۳ یا کارشناس حقوقی ۳ هم ۵ درصد، دادیار ۲ یا کارشناس حقوقی ۲ هم ۱۳ درصد، دادیار یا کارشناس حقوقی ۱۳ درصد و سایر پست‌ها ۵ درصد بود.

یافته‌ها و تحلیل پژوهش

همان‌گونه که بیان شد تحلیل یافته‌ها در دو مرحله کلی انجام می‌شود، که در مرحله اول مؤلفه‌ها شناسایی و در مرحله دوم به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود.

مرحله شناسایی مؤلفه‌ها

پاسخ سؤال اول: مؤلفه‌های راهبری شرکتی دولت از نظر



شکل ۲. الگوی دلفی فازی

منبع: حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۳

شدن پاسخ‌ها می‌باشد. لازم به ذکر است که برای ارزیابی اعتبار پرسش‌نامه دلفی از مصاحبه با افراد با تحصیلات بالا و دارای سابقه حرفه‌ای استفاده می‌شود.

شیوه کار روش دلفی فازی به‌عنوان ابزاری کیفی-کمی به شرح شکل ۲ است.

پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای نیز پس از اتمام پرسش‌نامه دلفی فازی به صورت محقق ساخته طراحی می‌شود. برای تعیین روایی پرسش‌نامه از روش منطقی استفاده شد، بدین گونه که از لحاظ ظاهری پرسش‌نامه دارای روایی بود و همچنین از لحاظ محتوایی کمیت و کیفیت سؤالات از نظر متخصصین دیوان محاسبات و اساتید دانشگاه مورد بررسی قرار گرفتند. برای تعیین پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان‌دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسش‌نامه تحقیق برابر با ۰/۹۴ به‌دست آمده است و برای فرضیات فرعی به ترتیب برابر با ۰/۹۰، ۰/۷۸ و ۰/۸۶ و ۰/۸۸ به‌دست آمده است که همگی حاکی از پایایی بالای پرسش‌نامه است.

برای پاسخ سؤال اول و دوم در جهت بالا بردن اعتبار پاسخ‌ها، پاسخ‌دهندگان از میان افرادی با سابقه بالای ۱۵ سال و تحصیلات حداقل فوق لیسانس در رشته‌های تحصیلی اقتصاد، مدیریت و حسابداری و با پست‌های مدیریتی سطوح بالا انتخاب شدند. مرحله اول اجرای روش دلفی است که با مطالعه متون تخصصی و سپس رد و بدل شدن مؤلفه‌های شناسایی شده در بین ۲۰ نفر از خبرگان مجلس شورای اسلامی، دولت و دیوان محاسبات جهت شناسایی اولیه مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) انجام می‌شود. مرحله دوم اجرای روش دلفی فازی است که با دریافت نظرات عددی جهت کمی نمودن و بررسی میزان توافق روی هر یک از مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله دلفی و با نظرخواهی از همان ۲۰ نفر قبلی انجام شد. در این مرحله مؤلفه‌های مهمتر شناسایی و میزان توافق مشخص می‌شود که براساس پژوهش حبیبی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۵) معیار پذیرش نمره ۰/۷ می‌باشد. در مرحله پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای از افراد آشنا با قوانین کاربردی دیوان محاسبات و تحصیلات حداقل لیسانس استفاده شد. در مرحله پاسخ به پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای ۲۴۰ نفر به سؤالات پاسخ دادند. ۳۲ درصد زیر ۷ سال، ۳۰ درصد بین ۸ تا ۱۲ سال، ۱۵ درصد بین ۱۳ تا ۱۷ سال و ۲۴ درصد بیش از ۱۸ سال سابقه کاری داشته‌اند. ۴۸ درصد دارای رشته حسابداری، ۱۱ درصد مدیریت، ۸ درصد اقتصاد، ۳۳ درصد

خبرگان کدام‌اند؟ (جدول ۲).

برای پاسخگویی به این سؤال پس از تحلیل محتوای مؤلفه‌های شناسایی شده در سایر کشورها، انجمن‌های حرفه‌ای و پژوهش‌های قبلی این مؤلفه‌ها در اختیار کارشناسان قرار گرفت تا پس از جرح و تعدیل مؤلفه‌های بومی مناسب شرایط کشور شناسایی شوند. در دو دور مرحله دلفی با نظرخواهی از خبرگان و رد و بدل نمودن مؤلفه‌ها در بین آن‌ها مؤلفه‌های راهبری شرکتی در چهار دسته اصلی مطابق جدول ۳ تقسیم‌بندی شد.

پاسخ سؤال دوم: کدام یک از مؤلفه‌های راهبری شرکتی مورد اجماع بیشتری از نظر خبرگان است؟ طیف فازی در بیان اهمیت شاخص‌ها به صورت جدول ۴ است.

ابتدا پاسخ‌های خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح جدول ۵ مشخص می‌شوند. پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می‌شوند و موارد نهایی به شرح جدول ۶ مشخص می‌شوند. این جدول نشان داد میانگین نهایی همه موارد دارای نمره فازی بالاتر از ۰/۷ بودند، لذا مورد پذیرش بالایی قرار گرفته‌اند (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵).

مرحله ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌ها

در این مرحله قرار است که مشخص شود که دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است یا نیست. برای آزمون این فرضیه در این مرحله مؤلفه‌های اداره امور سازمانی با قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات تطبیق داده می‌شود و در نهایت پرسش‌نامه ارزیابی توان دیوان محاسبات در اجرای آیین‌نامه اداره امور سازمانی در دستگاه‌های اجرایی دولتی به شرح زیر جدول ۷ طراحی شد. این پرسش‌نامه برای آزمون فرضیه اصلی به همراه فرضیه‌های فرعی آن طراحی گردید.

فرضیه اصلی: دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است.

فرضیه‌های فرعی:

- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های نظارتی اداره امور سازمانی برخوردار است.
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال

مؤلفه‌های مدیریتی اداره امور سازمانی برخوردار است.
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های فنی و قانونی اداره امور سازمانی برخوردار است.
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های اخلاقی اداره امور سازمانی برخوردار است.
آمار توصیفی متغیرهای اصلی به شرح جدول ۸ است.
آزمون نرمالیتی نیز به شرح جدول ۹ می‌باشد.
به‌علاوه مطابق قضیه حد مرکزی توزیع میانگین متغیرها خواه توزیع اولیه متغیر نرمال باشد یا نباشد، نرمال است. لذا توجیه نرمال بودن با استفاده از این قضیه هم امکان‌پذیر است. در ادامه بررسی فرضیات با استفاده از آزمون t انجام می‌شود.

فرضیه اصلی

مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

مرحله دوم: محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می‌باشد. آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است و مقدار آن به صورت زیر محاسبه می‌گردد.

$$t = \frac{3/41 - 3}{0/48 / \sqrt{240}} = 13/23$$

مرحله سوم: با توجه به مرحله قبل (تعیین توزیع آماری) و همچنین میزان خطای قابل قبول و در نتیجه میزان اطمینان ناحیه رد و یا عدم رد فرض صفر تعیین می‌گردد. میزان اطمینان ۹۵ درصد در نظر گرفته شده است (نمودار ۱).

مرحله چهارم: در این مرحله با توجه به قسمت‌های قبل تصمیم‌گیری آماری انجام می‌گیرد. مقدار آماره آزمون برابر با ۲۳/۱۳ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، پس دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است.

آزمون فرضیه‌های فرعی

لذا دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های نظارتی، مدیریتی، فنی و اخلاقی برخوردار است.

رتبه‌بندی برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت جهت

اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

در این بخش این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ‌دهندگان دیوان محاسبات از کدام قابلیت جهت اعمال مفهوم اداره امور

جدول ۲. تحلیل محتوای مؤلفه‌ها بر اساس تحقیقات قبلی، تجربیات کشورهای منتخب و انجمن‌های حرفه‌ای

کشور	مؤلفه‌ها	منبع
انگلیس	پاسخگویی پارلمانی (پاسخگویی به مجلس)، رهبری و هدایت سازمان به‌عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت، ترکیب مناسب مدیریت، اثربخشی مدیریت، مدیریت ریسک و ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	الکساندر و ماد (۲۰۱۱)
آمریکا	مسئولیت پاسخگویی مدیریت، صداقت و شایستگی مدیران ارشد، کمیته حسابرسی، ترکیب مناسب مدیریت، همکاری تیم مدیریت و حساب‌رسان، گزارشگری مالی دقیق، توجه به خصوصی‌سازی، توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین و در نظر گرفتن محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	اداره کل حسابداری ایالات متحده (۲۰۰۲)
استرالیا	هدایت، محیط مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی	رایان و ان‌جی (۲۰۰۰)
هلند	دانش عمومی و تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت، کنترل، سیستم نظارتی قوی، پاسخگویی و ارزیابی راهبری شرکتی	تایمرز (۲۰۰۰)
آفریقای جنوبی	تیم مدیریت قوی با حضور مدیران غیرموظف، توجه به ارزیابی عملکرد، وجود کمیته حسابرسی، ارتقا قدرت حرفه حسابداری، مشخص نمودن دقیق مسئولیت‌ها، انطباق و گزارشگری در خصوص برنامه‌های موجود و بودجه سازمان، رویه‌های حسابداری و حسابرسی مناسب، نظارت مناسب، الگوبرداری، ارائه گزارش پیشرفت کار، ارائه گزارش عملیاتی و مالی، وجود حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک اثربخش، حسابرسی مستقل، توجه به موضوعات اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و تدوین آیین رفتار حرفه‌ای مناسب برای هر سازمان	بخش واحدهای عمومی (۲۰۰۲)
هنگ کنگ	تدوین استانداردهای رفتاری (توجه به ارزش‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای)، فرایند و ساختار سازمانی مناسب، مدیریت ریسک، نظارت و کنترل‌های مناسب و پاسخگویی، گزارشگری و افشا	راجر و ادوارد (۲۰۰۴)
بیانیه انجمن های حرفه‌ای	تعهد قوی به صداقت، ارزش‌های اخلاقی و نقش قوانین، شفافیت و تعهد به همه ذی‌نفعان، تعریف نتایج در قالب مزایای اقتصادی، اجتماعی، زیست‌محیطی و...، توجه به شاخص‌های ملی کلیدی و شاخص‌های عملکرد کلیدی، تعیین فعالیت‌های مورد نیاز برای دستیابی بهینه به نتایج مورد نظر، توسعه ظرفیت سازمان به گونه‌ای که سازمان و زیرمجموعه‌ها به خوبی راهبری شوند، مدیریت ریسک و عملکرد با کنترل‌های داخلی و مدیریت مالی قوی برای هر سازمان و ایجاد رویه‌هایی برای شفافیت و گزارشگری در دستیابی به هدف پاسخگویی	انجمن حسابداری و امور مالی دولتی خبره انگلیس و فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا (۲۰۱۳)
سازمان همکاری و توسعه اقتصادی	اطمینان از وجود ساختار قانونی کارآمد، عملکرد مالکانه دولت، رفتار برابر با کلیه ذی‌نفعان، رابطه با ذی‌نفعان، افشای اطلاعات و شفاف‌سازی و مشخص بودن مسئولیت‌های تیم مدیریت	قلی‌پور، مشایخی و ناصری (۱۳۹۵)
پیشینه پژوهش	ریدحیما و بالویندر (۲۰۱۷)، گزارشگری ریسک و خطرات رو در روی سازمان را یکی از فاکتورهای مهم راهبری شرکتی عنوان نمودند. جولی و همکاران (۲۰۱۶)، حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، توجه به حسابرسی عملکرد و تغییرات محیطی را به‌عنوان مؤلفه‌های مهم راهبری شرکتی معرفی نمودند. ماتی و دراماسو (۲۰۱۵)، ایجاد ارتباطات منطقی در تیم مدیریت، توجه به ابعاد تطابق، عملکرد و پاسخگویی، قانون‌مداری، مدیریت صحیح هزینه‌ها، توجه به ارزش‌های اخلاقی، حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و توجه به قابلیت‌های کارکنان را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی در بخش دولتی عنوان نمودند. نوردبرگ (۲۰۱۴)، توجه به انگیزش انسانی و تیم مدیریت را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمود. مولیادی و همکاران (۲۰۱۲)، توجه به کیفیت خدمات، ابعاد تطابق و عملکرد، ایجاد شفافیت و پاسخگویی مطلوب را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمودند. رامیچ (۲۰۰۹)، توجه به آموزش و مدیریت سازمان و تغییرات محیطی را به‌عنوان مؤلفه‌های مهم راهبری شرکتی معرفی نمودند. میچل (۲۰۰۸)، توجه به کنترل‌های داخلی سازمان‌ها، سیستم مدیریت، اندازه‌گیری دقیق، امنیت و مدیریت ریسک و توجه به منافع همه ذی‌نفعان و نظارت مستمر را به‌عنوان اجزای کلیدی راهبری شرکتی معرفی نموده است. قلی‌پور و همکاران (۱۳۹۵)، بیان نمودند که راه کار دستیابی به اصول رقابت‌پذیری و شفافیت اقتصادی، اصول راهبری شرکتی مطلوب می‌باشد. این اصول شامل فاکتورهای درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد. فاکتورهای برون سازمانی راهبری شرکتی به شرایط محیطی مانند شرایط کسب و کار در کشور، شفاف‌سازی جریان اطلاعات و سیاست‌های مالی و اقتصادی کشور مربوط شده و تغییر آن‌ها خارج از اختیارات مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌هاست؛ در حالی که فاکتورهای درون سازمانی راهبری شرکتی در اختیار هیئت‌مدیره و مدیران شرکت بوده و به مواردی نظیر حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، ساختار سرمایه، پاسخگویی به مجمع صاحبان سهام، رهبری استراتژیک، ترکیب هیئت‌مدیره و مدیریت ذی‌نفعان مربوط می‌شود. حضوری و همکاران (۱۳۹۴)، توجه به نیروی انسانی و سیستم حسابداری دولتی و همچنین شفافیت قوانین را به‌عنوان مؤلفه‌های مطلوب کنترلی معرفی نمودند. حساس‌یگانه و سلیمی (۱۳۹۰)، بیان نمودند که ابعاد شفافیت، اثر بخشی هیئت‌مدیره، حقوق سهامداران و اثرات مالکیت به ترتیب دارای بیشترین تأثیر در رتبه راهبری شرکتی می‌باشند. حساس‌یگانه و الماسی (۱۳۸۶)، بیان نمودند که وجود انگیزه‌های سیاسی و کم‌رنگ شدن پاسخگویی، پیچیدگی ذی‌نفعان از مشکلات راهبری شرکتی در دولت است. اطمینان از وجود ساختار قانونی و مقررات کارآمد در رابطه با شرکت‌های دولتی، عملکرد مالکانه دولت، رفتار برابر با سهامداران، رابطه با ذی‌نفعان، افشای اطلاعات و شفاف‌سازی و مسئولیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌های دولتی به‌عنوان مؤلفه‌های اساسی راهبری شرکتی معرفی گردید. حساس‌یگانه (۱۳۸۵)، بیان نمود که گرچه سیستم راهبری شرکتی هر کشور بر اساس قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌های مناسب هر کشور شکل می‌گیرد، اما هدف همه آن‌ها دستیابی به پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان می‌باشد.	

جدول ۳. مؤلفه‌های راهبری شرکتی در روش دلفی

مؤلفه اصلی	زیر مؤلفه‌ها	توضیحات
مؤلفه‌های نظارتی	پاسخگویی پارلمانی	پاسخگویی بالاترین مقام سازمان و مدیر مالی به ترتیب به مجلس و دیوان محاسبات کشور (ضمانت اجرایی قوانین).
	نظارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	نظارت بر گزارش‌های دستگاه‌های اجرایی و همچنین تهیه گزارش‌های اقتصادی برای مجلس در این خصوص باید به شاخص‌های ملی کلیدی (معیارهای عملکرد دولت) و شاخص‌های عملکرد کلیدی (معیارهای عملکرد دستگاه) و رقابت با اقتصاد جهانی توجه شود.
	جمع‌سپاری نظارت	استفاده از ظرفیت‌های مردمی برای کاهش فساد با سیستم‌های تشویقی و حفاظتی مناسب.
	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	شورای نظارتی دستگاه‌های اجرایی جهت انجام اموری همچون برنامه‌ریزی حسابداری کلان، بررسی ریسک حسابداری و انجام حسابداری مشارکتی و در جهت دستیابی به اهداف حکمرانی مطلوب.
	کنترل‌های داخلی	ایجاد آیین‌نامه کنترل داخلی مناسب برای هر دستگاه اجرایی همراه با ضمانت اجرایی قوی.
	مدیریت ریسک	جلوگیری از خطرات احتمالی رو در روی سازمان با ایجاد کمیته مدیریت ریسک.
	کمیته حسابداری یا معادل آن	تغییرات ایجاد شده در کشورهای پیشرفته در سال‌های اخیر، موجب افزایش استقلال حسابرسان از مدیریت شده است، یکی از این تغییرات، استفاده از کمیته‌های حسابداری در سازمان‌هاست، هدف از تشکیل کمیته حسابداری، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی مدیران و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول اثربخشی فرایندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابداری داخلی، استقلال حسابرسان مستقل و اثربخشی حسابداری مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات هر دستگاه اجرایی است.
	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	هر دستگاه اجرایی متناسب با نوع فعالیت‌هایش به کمیته‌هایی از جمله کمیته حقوق و مزایا، کمیته استراتژی، کمیته تفسیر قوانین در جهت افزایش شفافیت قوانین، کمیته تطبیق قوانین با فعالیت‌های اقتصادی، کمیته مسئولیت‌های اجتماعی، کمیته ارتباط با ذی‌نفعان، کمیته انتصابات، کمیته ارزیابی سرمایه‌گذاری، کمیته محاسبه هزینه فرصت، کمیته مسائل امنیتی و محرمانه و کمیته فرهنگی و سایر موارد مرتبط با شرایط بیرونی و درونی سازمان نیازمند است.
	نظارت مستمر	نظارت مستمر بر همه فعالیت‌های سازمان توسط نهادهای نظارتی با افراد خبره.
	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	دیوان محاسبات با توجه به پیچیدگی رخدادهای مالی در هر سازمان باید متناسب هر سازمان به تقلب‌ها و فسادهای مالی توجه و شکست‌های مالی پیشین به‌طور دقیق مورد بررسی تا در آینده تکرار نشوند.
مؤلفه‌های مدیریتی	حسابرسی عملکرد	دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی می‌تواند به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دولت بپردازد، علت این امر استقلال کامل مجلس شورای اسلامی از دولت است.
	حسابرسی داخلی یا معادل آن	مأموریت واحد حسابداری داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان می‌باشد، حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.
	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبری شرکتی	در نهایت سیستم کلی راهبری شرکتی نیز توسط دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی بر اساس چک لیست منطبق با آیین‌نامه راهبری شرکتی و مؤلفه‌های مربوطه مورد ارزیابی قرار گیرد.
	سیستم کنترل کیفیت	ایجاد سیستم کنترل کیفیت برای تضمین سلامت فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی همراه با رتبه‌بندی آن‌ها ضروری است.
	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	نیاز است که سیاست‌های کلان پولی و مالی دولت جهت جلوگیری از ضررهای آتی با توجه به شرایط محیطی مورد بررسی و مذاقه قرار گیرند.
	ترکیب مناسب تیم مدیریت	وجود تمامی تخصص‌های مورد نیاز برای فعالیت‌های هر سازمان متناسب با ساختار و اهداف سازمان، تیم مربوطه باید دارای مهارت و طرز تفکری مناسب با شرایط جامعه باشد.
	صداقت و شایستگی مدیران ارشد	رعایت اصول اخلاقی و مراقبت حرفه‌ای توسط مدیران و اطمینان از دانش عمومی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنایی با اهداف، ابزارها، ساختارهای اجرایی و فعالیت‌های سازمان) و همچنین دانش تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنایی با قوانین، زیر مجموعه‌ها، تقسیم درست وظایف و چگونگی دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان).
	اثربخشی مدیریت	ایجاد زمینه انجام اثربخش مسئولیت‌های مدیریت با رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای قوانین، در این زمینه انگیزه و توانایی فردی و گروهی به صورت توأم مورد نیاز است و هر یک به تنهایی مضر منافع جامعه است.
	رهبری و هدایت مستمر سازمان	رهبری و هدایت مستمر سازمان به‌عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت شامل ایجاد شفافیت راهبردی، تحلیل منفعت هزینه، اطمینان از مدیریت مالی قوی، اطمینان از تخصیص صحیح منابع انسانی به بخش‌های مختلف، اطمینان از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه‌گرایی و امثالهم توسط مدیران می‌باشد.
	ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	اگر دستگاه اجرایی تحت کنترل و یا زیر مجموعه یک یا چند دستگاه اجرایی باشد که در تصمیمات و سیاست‌های دستگاه تأثیرگذارند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدمه ای وارد نشود.
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	سیستم ارزیابی عملکرد	لازم است که مدیران به صورت مداوم مورد ارزیابی قرار گیرند و پاداش آن‌ها بر اساس عملکرد آن‌ها باشد.
	گزارشگری مالی فنی و قانونی	گزارشگری مالی باید منطبق با رویه‌های حسابداری، قوانین مالی و افشای نکات مورد نیاز استفاده‌کنندگان باشد، چنانچه گزارشگری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مالی باشد این مهم دست یافتنی است.
	افزایش آگاهی جامعه	ایجاد یک نهاد آگاهی‌دهنده و پاسخگو در خصوص قوانین مالی همراه با استفاده از ظرفیت‌های رسانه‌ای.
	تهیه گزارش‌های اقتصادی	هر سازمان باید گزارش‌هایی در خصوص میزان منافع حاصل از فعالیت‌های خود در کشور ارائه نماید.
	آیین رفتار حرفه‌ای	توجه به کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای همه کارکنان.
	توجه به خصوصی‌سازی	نسبت بالایی از اقتصاد کشور دولتی است، لذا سازمان‌ها در خصوصی‌سازی واقعی سازمان‌هایی که به منافع عموم ضربه نمی‌زند تلاش نمایند.
	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه	از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت برای کاهش هزینه‌های دولت، کاهش تهدیدها و استفاده از فرصت‌ها استفاده شود، برای مثال بودجه‌ریزی عملیاتی یک ابزار برنامه‌ریزی برای مدیریت هزینه‌هاست، کارت ارزیابی متوازن ابزاری برای ارزیابی عملکرد سازمان‌هاست که به‌کارگیری آن همراه با سایر ابزارهای مدیریت هزینه سبب بهبود فعالیت‌های دولت و سازمان‌های مربوطه می‌شود.
	ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد	مشخص نمودن فعالیت‌ها و مسئولیت‌های هر یک از دستگاه‌های اجرایی در سطح کلان و همچنین کارکنان در سطح دستگاه‌های اجرایی به صورتی شفاف در جهت نظارت بهتر و حذف موازی‌کاری.
	عدالت قانونی	ایجاد قوانین مساوی برای همه مانند قوانین یکسان برای بخش خصوصی و دولتی در فعالیت‌های مشابه.
	توجه به ارزش‌های اخلاقی	توجه به شایستگی‌های کارکنان، ایجاد استانداردهای اخلاقی همراه با راهبری مؤثر، یکپارچگی، ایجاد سیستم خودارزیابی، صداقت و بی‌طرفی، شفافیت و پاسخگویی، خیرخواهی و عدالت جهت رعایت منافع همه ذی‌نفعان را در بر می‌گیرد.
مؤلفه‌های اخلاقی	تلاش مدیران و حسابرسان داخلی و خارجی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای در جهت افزایش ارزش برای ذی‌نفعان.	

جدول ۴. اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً بااهمیت			خیلی بااهمیت			بی‌اهمیت			متوسط			بااهمیت			خیلی بااهمیت			کاملاً بی‌اهمیت		
۱	۱	۰/۹	۱	۰/۹	۰/۳	۰/۱	۰/۳	۰/۵	۰/۳	۰/۵	۰/۷۵	۰/۵	۰/۷۵	۰/۹	۰/۷۵	۰/۹	۱	۰/۹	۱	۱

* منبع: حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۶

جدول ۵. کمی‌سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

نظر کارشناس ۲۰			نظر کارشناس...			نظر کارشناس ۱			زیر مؤلفه‌ها
N	M	L	N	M	L	N	M	L	
۰/۷۵	۰/۹	۱	...	...	...	۰/۷۵	۰/۹	۱	مؤلفه ۱
...	...	...	...	...	...	...	...	...	مؤلفه...
۰/۹	۱	۱	...	...	...	۰/۹	۱	۱	مؤلفه آخر

جدول ۶. محاسبات فازی نظرات خبرگان

رتبه	میانگین نهایی	میانگین فازی			زیر مؤلفه‌ها	مؤلفه اصلی
	$(\sum L + \sum M + \sum N) / 3$	$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$		
۴	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸	پاسخگویی پارلمانی	مؤلفه‌های نظارتی
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	نظارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	جمع‌سپاری نظارت	
۳	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۹۳	۱	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	کنترل‌های داخلی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	مدیریت ریسک	
۴	۰/۸۶	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۹۵	کمیته حسابرسی یا معادل آن	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	نظارت مستمر	
۴	۰/۸۶	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۹۵	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	حسابرسی عملکرد	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	حسابرسی داخلی یا معادل آن	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبری شرکتی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	سیستم کنترل کیفیت	
۳	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۹۸	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	مؤلفه‌های مدیریتی
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	ترکیب مناسب تیم مدیریت	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	صداقت و شایستگی مدیران ارشد	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	اثربخشی مدیریت	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	رهبری و هدایت مستمر سازمان	
۳	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۹۸	ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	سیستم ارزیابی عملکرد	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	گزارشگری مالی فنی و قانونی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	افزایش آگاهی جامعه	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱	تهیه گزارش‌های اقتصادی	
۴	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸	آیین رفتار حرفه‌ای	
۵	۰/۸۳	۰/۷	۰/۸۵	۰/۹۵	توجه به خصوصی‌سازی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	عدالت قانونی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	توجه به ارزش‌های اخلاقی	مؤلفه‌های اخلاقی
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱	تعامل دور از تباری بین تیم مدیریت و حسابرسان	

جدول ۷. پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای پژوهش

مؤلفه اصلی	سؤالات ارزیابی توان دیوان محاسبات کشور در اجرای مؤلفه‌های فرعی اداره امور سازمانی
بازرسی	دیوان محاسبات (دیوان) با توجه به قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند مقامات بلند پایه دستگاه‌های اجرایی و مدیران مالی را ملزم به پاسخگویی به مجلس و دیوان نماید؟ ^{۱۱}
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس بند (ج) ماده (۱) قانون دیوان محاسبات ^{۱۲} و بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفاسد اقتصادی ^{۱۳} ، بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها (منافع حاصل از فعالیت‌ها) نظارت داشته و موارد مربوطه را به مجلس گزارش نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با سامانه نظارت مردمی (طراحی شده در سایت دیوان) شکایتهای مردم را بررسی و بر کاهش فساد مؤثر باشد؟
	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری و ماده ۲۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه ^{۱۴} دیوان محاسبات تا چه اندازه می‌تواند در شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی جهت ایجاد جامعیت و کارآمد نمودن نظارت فعالیت نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات ^{۱۵} بر کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی نظارت و بر اصلاح کنترل داخلی دستگاه دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفاسد اقتصادی، ماده ۲۸ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ^{۱۶} و ماده ۶ قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته مدیریت ریسک ^{۱۷} دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته حسابرسی ^{۱۸} توسط دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای رهبری دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به ایجاد کمیته‌های مورد نیاز تشویق کند؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس تبصره (۳) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان ^{۱۹} بر حساب‌های دستگاه‌های اجرایی نظارت مستمر نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان بر رویدادهای مالی مهم پیشین دستگاه‌های اجرایی نظارت نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور ^{۲۰} به انجام حسابرسی عملکرد بپردازد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان، دستگاه‌های اجرایی را به تشکیل حسابرسی داخلی ^{۲۱} یا معادل آن تشویق کند؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس قوانین مرتبط با وظایف دیوان بر رعایت مؤلفه‌های راهبردی شرکتی توسط دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس ماده ۶ قانون دیوان محاسبات، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر ایجاد سیستم کنترل کیفیت جهت ارتقای دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس قانون دیوان محاسبات از جمله ماده (۱) و ماده (۲)، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر سیاست‌های کلان مالی ^{۲۲} نظارت نماید؟
بر اساس قوانین موجود، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر نظارت بر سیاست‌های پولی اثرگذار باشد؟	

ادامه جدول ۷ در صفحه بعد ←

۱۵. اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

۱۶. بر این اساس شورای نظارتی می‌تواند بر اقدامات دستگاه‌های اجرایی در برنامه‌های پیشگیرانه مقابله با فساد و اعلام نقاط ضعف و قوت نظارت نماید.

۱۷. بررسی موضوعات مهم هر دستگاه و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه برای جلوگیری از زیان‌های احتمالی.

۱۸. بهیچ‌نوعی است که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان و به حفظ رابطه میان مدیران و حساب‌برسان مستقل و داخلی کمک می‌کند و بر کنترل‌های داخلی و رویه‌های مالی نظارت دارد.

۱۹. دیوان محاسبات کشور در اجرای وظایف قانونی خود باید به نحوی عمل نماید که همیشه حساب‌های جاری و سال قبل را در دست رسیدگی داشته باشد و چنانچه بر اثر عقب ماندگی حساب‌ها و یا عدم ارسال و تصویب به موقع ترازنامه‌ها و یا سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب‌ها بیش از ۲ سال مالی معوق بماند، دیوان محاسبات بعد از ارسال گزارش مربوطه نحوه رسیدگی به این قبیل حساب‌ها را جهت تصویب مجلس شورای اسلامی تعیین و پیشنهاد نمی‌نماید.

۲۰. دیوان می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد.

۲۱. حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حساب‌برسان داخلی علاوه بر نظارت بر کنترل‌های داخلی به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها می‌پردازند.

۲۲. سیاست‌های مالی عمدتاً در بودجه و اسناد بالا دستی آن ارائه می‌شوند.

۱۱. اصول ۵۴، ۵۵، ۷۶، ۸۴، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰ قانون اساسی نشان‌دهنده اختیارات ارتباطات مجلس و دیوان محاسبات کشور است. بر اساس این اصول مجلس می‌تواند تمامی مقامات را ملزم به پاسخگویی نماید. بر اساس ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات نیز دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور پژوهش و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه‌گانه و سازمان‌ها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.

۱۲. بر اساس این بند دیوان محاسبات می‌تواند نظرات خود را در خصوص دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه به مجلس گزارش نماید.

۱۳. بخش‌های مختلف نظارتی در سه قوه از قبیل سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات و وزارت اطلاعات باید با همکاری صمیمانه، نقاط دچار آسیب در گردش مالی و اقتصادی کشور را به درستی شناسایی کنند و محاکم قضایی و نیز مسئولان آسیب‌زدایی در هر مورد را یاری رسانند.

۱۴. به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقا بهره‌وری و برای تقویت مدیریت کشور، شورای دستگاه‌های نظارتی متشکل از دو نفر از مسئولین نظارتی هر قوه با انتخاب رئیس قوه با حفظ استقلال هر یک از آن‌ها در حدود مقرر در قانون اساسی تشکیل می‌شود. دستورالعمل اجرایی این ماده و نحوه تشکیل جلسات شورا، نحوه تصمیم‌گیری و نحوه پیگیری تصمیمات، ظرف شش ماه سال اول برنامه به پیشنهاد اعضاء شورا و با توافق سران قوا تعیین می‌گردد.

ادامه جدول ۷	
مؤلفه‌های مدیریتی	دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند بر ترکیب مناسب تیم مدیریت دستگاه‌های اجرایی جهت دستیابی به اهداف سازمان تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند بر صداقت، شایستگی و توانایی مدیران ارشد تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش‌هایی به مجلس تا چه حد می‌تواند بر اثربخشی مدیریت سازمان‌ها تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر رهبری و هدایت مستمر سازمان‌ها ^{۳۲} توسط تیم مدیریت دستگاه‌های اجرایی تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر ارتباط قاعده‌مند تیم مدیریت با اعضای بلند پایه دستگاه‌های اجرایی ^{۳۳} تأثیرگذار باشد؟
مؤلفه‌های قانونی و استانداردهای سازمان	دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می‌تواند عملکرد مدیران دستگاه‌های اجرایی را مورد ارزیابی قرار دهد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۵) قانون دیوان محاسبات ^{۳۴} ، ماده (۲۶) قانون الحاق (۲) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی ^{۳۵} و سایر مواد موجود در قانون محاسبات عمومی بر گزارشگری مالی فنی و قانونی دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند سامانه‌ای برای افزایش آگاهی جامعه (شامل دستگاه‌های اجرایی و مردم) از قوانین ایجاد نماید؟
	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری و سایر قوانین موجود، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به تهیه گزارش‌های اقتصادی تشویق نماید؟
	دیوان محاسبات کشور بر اساس ماده (۷) قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد ^{۳۶} و سایر اختیاراتش، تا چه اندازه می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به داشتن آیین رفتار حرفه‌ای تشویق نماید؟
	بر اساس ماده (۴۱) قانون نحوه اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی ^{۳۷} و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری ^{۳۸} ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر فرایند خصوصی‌سازی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه اندازه می‌تواند بر استفاده دستگاه‌های اجرایی از تکنیک‌های مدیریت هزینه مؤثر باشد؟
	بر اساس ماده (۸) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور ^{۳۹} ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را ملزم به ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد نماید؟
	بر اساس قانون اساسی و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند عدالت قانونی را برای بخش‌های مختلف اقتصاد کشور (بخش دولتی و خصوصی) فراهم نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اجرای ماده (۷) قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد نظارت نماید و دستگاه‌های اجرایی را ملزم به توجه به ارزش‌های اخلاقی نماید؟
مؤلفه‌های اخلاقی	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح انفرادی ^{۴۰} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح اجتماعی ^{۴۱} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح سیاسی ^{۴۲} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	در راستای سیاست‌های پیشگیرانه و بر اساس ماده (۷) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور ^{۴۳} ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با حفظ استقلال با دستگاه‌های اجرایی جلسات تعاملی را در جهت رعایت حقوق ذی‌نفعان و حفظ ارزش‌های اخلاقی ایجاد نماید؟

روز دنیا ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون منشور اخلاق حرفه‌ای کارگزاران نظام را تدوین نماید. بر اساس این اصل کلیه دستگاه‌های اجرایی موظف به تدوین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی بر اساس منشور فوق الذکرند.

۲۸. بر اساس این ماده قانونی دیوان محاسبات جزء اعضای شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ می‌باشد.

۲۹. این ماده قانونی به تداوم خصوصی‌سازی به خصوص در امور تصدی‌های اقتصادی اشاره دارد.

۳۰. دیوان مکلف است با استقرار سامانه نظارت الکترونیکی، به منظور کاهش هزینه‌های حساسی، اقدام به موقع و کارآمد، امکان نظارت روز آمد را فراهم نماید. کلیه دستگاه‌ها مکلفند در اجرای ماده (۳۹) قانون، اسناد و هر گونه مدارک و اطلاعات درخواستی را از طریق سامانه مذکور در اختیار دیوان قرار دهند.

۳۱. سطح انفرادی بیشتر به جنبه‌های احترام و تکریم دیگران اشاره دارد و در برگیرنده مفاهیمی همچون بخشش، شهروندمداری، رازداری، صداقت، وفاداری (به جامعه و شهروندان)، عدم سوءاستفاده از موقعیت، عدم تبعیض در بین ذی‌نفعان، عدم بهره‌کشی و آزار دیگران می‌باشد.

۳۲. سطح اجتماعی بیشتر به جنبه‌های تساوی حقوق و انصاف اشاره دارد و در برگیرنده انعطاف‌پذیری، انصاف، شناخت، بردباری و شفافیت می‌باشد.

۳۳. سطح سیاسی بیشتر به جنبه‌های مسئولیت‌پذیری اشاره دارد و این جنبه‌ها در برگیرنده مفاهیمی همچون پاسخگویی، اثربخشی، کارایی و اعتماد می‌باشد.

۳۴. در راستای پاسداری از بیت المال دیوان می‌تواند نسبت به تقویت رویکرد پیشگیرانه در امر کنترل و نظارت مستمر اقدام نماید.

۲۳. هر دستگاه اجرایی باید دارای گروه مدیران هماهنگی باشد که با تشکیل جلسات مستمر دستگاه اجرایی را به‌طور مستمر هدایت کنند. گروه مدیران باید به درستی عمل کنند و بر موارد عملیاتی و راهبردی مؤثر بر عملکرد سازمان متمرکز شوند و سیاست‌ها و عملکرد سازمان را به دقت مورد واریسی قرار دهند، به گونه‌ای که سلامت و موفقیت بلندمدت سازمان مربوطه تضمین شود. شفافیت راهبردی، تحلیل منفعت-هزینه، اطمینان از مدیریت مالی قوی، اطمینان از تخصیص صحیح منابع انسانی به بخش‌های مختلف، اطمینان از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه‌گرایی و امثالهم از موارد اساسی این اصل است.

۲۴. دستگاه‌های اجرایی عموماً تحت کنترل و یا زیر مجموعه یک یا چند دستگاه اجرایی می‌باشند که در تصمیمات و سیاست‌های دستگاه تأثیرگذارند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدمه‌ای وارد نشود. به‌طور خلاصه ارتباط برخی مدیران با مقامات بلند پایه نباید سبب شود که دستگاه بتواند کاری را انجام دهد که دستگاه دیگر نتواند. برای مثال ممکن است استاندار یک استان به دلیل ارتباطش با وزیر بتواند بودجه بیشتری دریافت کند.

۲۵. بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی.

۲۶. ماده ۲۶ قانون الحاق دستگاه‌های اجرایی را ملزم به حسابداری تعهدی و پیروی از استانداردهای حسابداری می‌کند.

۲۷. دولت موظف است با همکاری سایر قوا به منظور فرهنگ‌سازی و ارتقای سلامت نظام اداری براساس منابع اسلامی و متناسب با توسعه علوم و تجربیات

جدول ۸. آمار توصیفی برای متغیرهای پژوهش

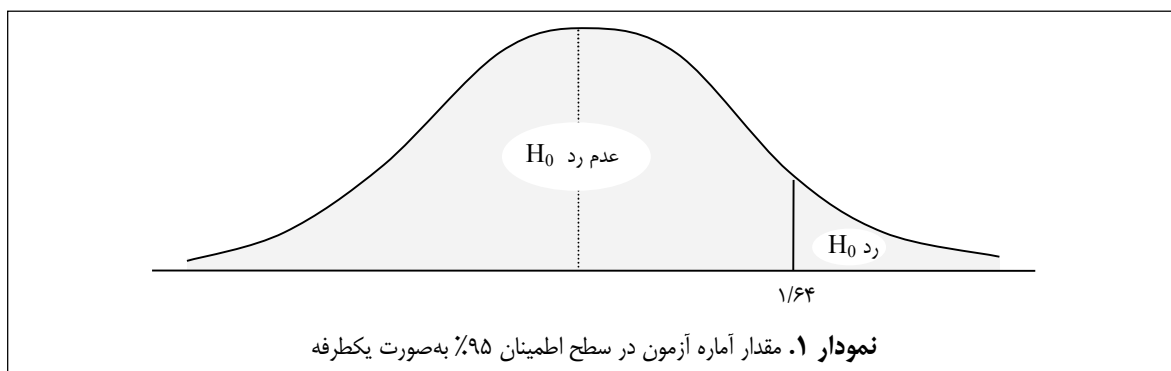
متغیرهای تحقیق	میانگین	میانۀ	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۳/۸۱	۰/۵۷	۲/۰۶	۴/۱۳
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۳/۵	۰/۴۶	۱/۸۳	۳/۵
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	۳/۵۴	۳/۸۸	۰/۶۸	۱/۷۵	۴/۱۳
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴	۳/۸	۰/۶۹	۱/۴	۳/۸
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۳/۵۸	۰/۴۸	۲/۱۳	۳/۸۹

جدول ۹. آزمون کلموگروف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته	پارامترهای نرمال		مقدار Z کلموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال	نتیجه
	میانگین	انحراف معیار			
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۰/۵۷	۱/۰۷	۰/۲۰۴	نرمال است
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۰/۴۶	۱	۰/۲۷۱	نرمال است
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	۳/۵۴	۰/۶۸	۱/۲	۰/۱۱۲	نرمال است
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴	۰/۶۹	۰/۹۸	۰/۲۹۳	نرمال است
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۰/۴۸	۰/۸۶	۰/۴۴۶	نرمال است

جدول ۱۰. آزمون میانگین تک نمونه ای برای بررسی فرضیه اصلی اول

متغیرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۰/۴۸	۱۳/۲۳	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود



جدول ۱۱. آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه‌های فرعی

متغیرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۰/۵۷	۱۵/۵۷	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۰/۴۶	۴/۸	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های فنی و قانونی	۳/۵۴	۰/۶۸	۱۲/۳۸	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴۰	۰/۶۹	۹/۰۵	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود

ندارد.

H_1 : مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

راهبری شرکتی در مصرف مسئولانه منابع محدود کشور نقش اساسی ایفا می‌کند. در قرن اخیر راهبری شرکتی در سازمان‌های دولتی به یکی از روش‌های مدرن نظارتی جهت بهبود حساسی دولتی و نظم در امور مبدل شده است. در کشور ایران راهبری شرکتی در بخش دولتی مهمتر از بخش خصوصی است، زیرا حدود ۷۰٪ اقتصاد کشور دولتی است. همچنین دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی کشور دارای فرایندهای بسیار پیچیده‌ای در ابعاد مختلف کاریشان هستند که همه این موارد راهبری شرکتی را به‌عنوان مجموعه‌ای از روش‌ها و سیاست‌های راهبردی جهت افزایش عدالت، شفافیت، پاسخگویی و رعایت حقوق ذی‌نفعان ضروری ساخته است. اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است، بنابراین اجرای آیین‌نامه راهبری شرکتی که مبتنی بر مؤلفه‌های بومی شرایط دستگاه‌های اجرایی کشور باشد، در این بخش ضروری است. لذا با توجه به اهمیت راهبری شرکتی در نظام حاکمیتی و تدوین آیین‌نامه راهبری شرکتی در اکثر کشورها، شناسایی مؤلفه‌های راهبری شرکتی در سازمان‌های دولتی کشور مسئله‌ای ضروری است که در این پژوهش مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که چهار مؤلفه اصلی راهبری شرکتی در دولت در برگیرنده مؤلفه‌های نظارتی (شامل پانزده مؤلفه فرعی)، مؤلفه‌های مدیریتی (شامل شش مؤلفه فرعی)، مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان (شامل هشت مؤلفه فرعی) و مؤلفه‌های اخلاقی (شامل دو مؤلفه فرعی) می‌باشد. مهمترین مؤلفه‌های فرعی مربوط به هر مؤلفه اصلی به شرح زیر بود:

۱. مؤلفه‌های نظارتی شامل مؤلفه‌های کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، نظارت مستمر، حساسی عملکرد، حساسی داخلی و سیستم کنترل کیفیت،
۲. مؤلفه‌های مدیریتی شامل ترکیب مناسب تیم مدیریت، صداقت و شایستگی مدیران ارشد و اثربخشی مدیریت،
۳. مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان شامل گزارشگری مالی فنی و قانونی، افزایش آگاهی جامعه، استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه، ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد، عدالت قانونی،
۴. مؤلفه‌های اخلاقی توجه به ارزش‌های اخلاقی و تعامل

سازمانی بیشتر برخوردار است؟ به عبارت دیگر میزان برخورداری از عوامل رتبه‌بندی می‌شود. با توجه به وابستگی پاسخ‌ها برای مقایسه میزان تأثیرپذیری عوامل مناسب‌ترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می‌باشد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول‌بندی می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \dots = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, 3, 4 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 \\ H_1 \end{cases}$$

H_0 :

میانگین رتبه عوامل با هم یکسان است.

H_1 : میانگین رتبه عوامل با هم یکسان نیست.

ناحیه رد و قبول فرض صفر به صورت نمودار ۲ است.

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود، زیرا مقدار آماره کای دو برابر با ۲۹/۱۵۴ به دست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد، یعنی میزان برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت‌ها تفاوت معناداری با هم دارد. از دید پاسخگویان دیوان محاسبات از مؤلفه‌های نظارتی و فنی بیشترین برخورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های اخلاقی در مرحله بعدی و کمترین برخورداری از مؤلفه‌های مدیریتی است.

بررسی تأثیر رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل

برای بررسی تأثیر رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل از تحلیل واریانس و آزمون دانکن برای مقایسه دو به دو پاسخ‌ها استفاده شد، یعنی ابتدا متفاوت بودن پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف (یا مقطع تحصیلی) مقایسه شده و در صورت وجود تفاوت با استفاده از آزمون دانکن به مقایسه دو به دو مقاطع یا رشته تحصیلی پرداخته شده است.

الف- تأثیر رشته تحصیلی که فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

H_0 : رشته تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

ندارد.

H_1 : رشته تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

دارد.

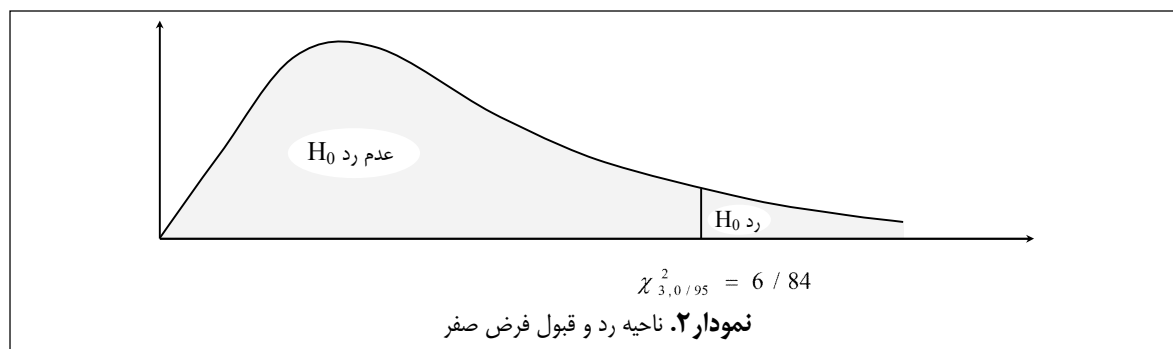
نتایج این آزمون‌ها در جدول ۱۳ خلاصه و ارائه شده است.

ب- تأثیر مقطع تحصیلی که فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

H_0 : مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

جدول ۱۲. آزمون فریدمن برای رتبه بندی برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت‌ها

آماره آزمون		میزان تأثیرگذاری	میانگین رتبه	عوامل
۲۴۰	تعداد	کمترین	۱/۶۸	مؤلفه‌های مدیریتی
۱۵۴/۲۹	مقدار کای دو		۲/۴۳	مؤلفه‌های اخلاقی
۳	درجه آزادی	بیشترین	۲/۹۳	مؤلفه‌های نظارتی
۰/۰۰۰	سطح معناداری		۲/۹۶	مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان



جدول ۱۳. آزمون تحلیل واریانس بررسی تأثیر رشته تحصیلی در برخورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

مؤلفه‌ها	رشته تحصیلی	تعداد	میانگین	مقدار F	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	حسابداری	۱۱۴	۳/۸۱	۳۹/۲۴	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۸۶			
	اقتصاد	۱۸	۳/۸۹			
	حقوق	۸۰	۳/۰۶			
	سایر	۲	۳/۸۸			
مؤلفه‌های مدیریتی	حسابداری	۱۱۴	۳/۲۵	۱۳/۸۳	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق و سایر نسبت به رشته‌های اقتصاد، مدیریت و حسابداری به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۴۴			
	اقتصاد	۱۸	۳/۲			
	حقوق	۸۰	۲/۸۹			
	سایر	۲	۲/۵			
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	حسابداری	۱۱۴	۳/۷۵	۱۹/۲۴	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق و مدیریت نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۵۳			
	اقتصاد	۱۸	۴/۱۱			
	حقوق	۸۰	۳/۱			
	سایر	۲	۴			
مؤلفه‌های اخلاقی	حسابداری	۱۱۴	۳/۵۶	۱۹/۰۹	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۸			
	اقتصاد	۱۸	۳/۸			
	حقوق	۸۰	۲/۹۴			
	سایر	۲	۳/۸			

جدول ۱۴. آزمون تحلیل واریانس برای تأثیر مقطع تحصیلی در بر خورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

مؤلفه‌ها	مقطع تحصیلی	تعداد	میانگین	مقدار F	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	لیسانس	۴۸	۳/۳۱	۶/۵۲	۰/۰۰۲	تفاوت معنادار است لیسانسیه‌ها کمتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۶۳			
	دکتری	۲۰	۳/۶۸			
مؤلفه‌های مدیریتی	لیسانس	۴۸	۳/۱۷	۰/۱۸	۰/۸۳۶	تفاوت بین مقاطع تحصیلی مختلف معنادار نیست.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۱۴			
	دکتری	۲۰	۳/۱			
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	لیسانس	۴۸	۳/۲۹	۵/۶۲	۰/۰۰۴	تفاوت معنادار است مقطع دکتری بیشتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۵۷			
	دکتری	۲۰	۳/۸۴			
مؤلفه‌های اخلاقی	لیسانس	۴۸	۳/۱۵	۴/۶۹	۰/۰۱۰	تفاوت معنادار است لیسانسیه‌ها کمتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۴۴			
	دکتری	۲۰	۳/۶۳			

ابتدا آیین‌نامه راهبری شرکتی را با کمک مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی و مرکز مطالعات دیوان محاسبات کشور و همچنین سایر نهادهای نظارتی و اجرایی با زیر مؤلفه‌های مشروح‌تر تدوین و در نهایت تصویب نماید و دیوان محاسبات کشور را مأمور نظارت بر اجرای صحیح آن در کشور نماید، همچنین به محدودیت‌های موجود در قوانین قبلی نیز توجه شود. در نتیجه جزئیات مؤلفه‌های شناسایی شده در دستگاه‌های اجرایی متفاوت است، برای مثال تیم مدیریت در شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی با یکدیگر تفاوت دارند، این مبحث سبب ایجاد تفاوت‌هایی در آیین‌نامه‌های هر یک از این دستگاه‌ها می‌شود. لذا نیاز است علاوه بر این موارد که در این پژوهش به صورت کلی ارائه شد، مؤلفه‌های هر یک از دستگاه‌های موجود به صورت جداگانه و مفصل مطالعه و شناسایی شوند.

منابع

- جعفری، نیلوفر؛ منتظر، غلامعلی. (۱۳۸۷). "استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور". فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، ۸(۱)، ۹۱-۱۱۴.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). "راهبری شرکتی در ایران". فصلنامه حسابرس، ۹(۳۲)، ۳۹-۳۲.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ الماسی، محمدرضا. (۱۳۸۶). "راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی". ماهنامه حسابدار،

دور از تبانی بین تیم مدیریت و حسابرسان.

گرچه تمامی مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های موجود در کشورهای منتخب و انجمن‌های حرفه‌ای همخوانی داشت، اما میزان اهمیت مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های راهبری سازمانی کشورهای انگلیس و آمریکا همخوانی بیشتری داشت. همچنین پژوهش حاضر با مؤلفه‌های مورد بررسی پژوهش‌های ریدجیما و بالویندر (۲۰۱۷)، ماتی و دراماسو (۲۰۱۵) و میچل (۲۰۰۸)، همخوانی داشت. در ادبیات قبلی مدیریت ریسک از اهمیت زیادی برخوردار بوده که در پژوهش حاضر نیز اهمیت بالایی این مؤلفه مشخص گردید. پژوهش حاضر می‌تواند در تبیین مؤلفه‌های اصلی در بخش عمومی مفید باشد و این مؤلفه‌ها در نهایت سبب بهبود حسابرسی دولتی و در نهایت استفاده بهتر از منابع می‌شود. همچنین پس از شناسایی مؤلفه‌ها با توجه به قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات کشور اجرای مؤلفه‌های مربوطه در دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های این مرحله نیز نشان داد که دیوان محاسبات کشور توان تأثیر بر اداره امور سازمانی در بخش عمومی را دارد. گرچه با توجه به شرایط و قوانین موجود دیوان محاسبات قادر به اجرای اداره امور سازمانی است، اما جهت اجرای مدون اداره امور سازمانی به تدوین قانونی جداگانه در رابطه با این مفهوم نیاز می‌باشد. با توجه به اینکه اجرای برخی از این مؤلفه‌ها با توجه به قوانین و شرایط فعلی کشور تا حدی مشکل است به مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می‌شود که

جدول ۱۵. منابع پیشنهادی اداره امور سازمانی دولت

مؤلفه	زیر مؤلفه‌ها	منبع پیشنهادی	آدرس اینترنتی (لینک) و یا روش پیشنهادی
مؤلفه‌های نظارتی	پاسخگویی پارلمانی	آیین‌نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017
		چرایی و چگونگی اداره امور سازمانی در بخش دولتی هلند	www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf
	نظارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	تجربیات گروه کاری اینتوسای	http://audit.gov.ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php
		دستورالعمل شاخص‌های عملکرد کلیدی ^{۳۶}	https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/////uk_kpi_guide/pdf
	جمع‌سپاری نظارت ^{۳۷}	استفاده از ظرفیت‌های مردمی برای مبارزه و پیشگیری از فساد	گزارش ۱۵۵۱۰ مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	تدوین قانون دائمی شورای نظارتی و ایجاد فهم مشترک برای حساب‌بران بخش عمومی همراه با افزایش دانش مالی و اقتصادی آن‌ها	
	کنترل‌های داخلی	دستورالعمل کنترل‌های داخلی اینتوسای و سایر اسناد مرتبط	http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm
	مدیریت ریسک	مدیریت ریسک دولتی دیوان محاسبات انگلیس	https://www.nao.org/uk/report/managing-risks-in-government/
	کمیته حسابرسی یا معادل آن	دستورالعمل کمیته حسابرسی دیوان محاسبات انگلیس	https://www.nao.org/uk/report/the-statement-on-internal-control-a-guide-for-audit-committees/
	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	بر اساس تجربیات و شرایط هر دستگاه اجرایی	
	نظارت مستمر	دیوان محاسبات کره جنوبی	www.bai.go.kr
	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	https://www.gao.gov/products/GAO-02-494SP
	حسابرسی عملکرد	دستورالعمل حسابرسی عملکرد اینتوسای	http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3000-standards-and-guidelines-for-performance-auditing-based-on-intosais-auditing-standar/html
	حسابرسی داخلی یا معادل آن	استانداردهای حسابرسی داخلی اینتوسای	http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm
	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبردی سازمانی	چرایی و چگونگی اداره امور سازمانی در بخش دولتی هلند	www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf
مؤلفه‌های مدیریتی	سیستم کنترل کیفیت	کتاب‌های حسابداری مدیریت	
	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	بر اساس تجربیات و شرایط کشور	
	ترکیب مناسب تیم مدیریت صداقت و شایستگی مدیران ارشد	آیین‌نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017
	اثر بخشی مدیریت سازمان		
	رهبری و هدایت مستمر		
ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه			
سیستم ارزیابی عملکرد	کتاب‌های حسابداری مدیریت		

ادامه جدول ۱۵ در صفحه بعد ←

ادامه جدول ۱۵		
https://www/gao/gov/products/GAO-02-494SP	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	گزارشگری مالی فنی و قانونی
بر اساس ویژگی‌های جامعه		افزایش آگاهی جامعه
http://audit.gov/ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php	تجربیات گروه کاری اینتوسای	تهیه گزارش‌های اقتصادی
https://www/pwc/com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/uk_kpi_guide/pdf	دستورالعمل شاخص‌های عملکرد کلیدی	
http://www/hkicpa.org/hk/en/membership-and-benefits/professional-representation/corporate-governance/publications/gov-publications/basic-framework/	اداره امور سازمانی بخش دولتی هنگ کنگ ^{۳۸}	آیین رفتار حرفه‌ای
https://www/gao/gov/products/GAO-02-494SP	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	توجه به خصوصی‌سازی
http://danesh/dmk/ir/browse/php?a_id=1101&sid=1&slc_lang=fa	تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولتی	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه
دقت بر روی وظایف هر دستگاه اجرایی به صورتی موشکافانه		ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد
افزایش دانش قانونی کارکنان دستگاه‌های اجرایی و تصویب قوانین مناسب		عدالت قانونی
http://dx.doi.org/10/1080/1471903042000339455	مقاله اخلاقیات اداره امور سازمان در سازمان‌های دولتی	توجه به ارزش‌های اخلاقی
آموزش قوانین و حرفه‌ای‌گرایی (به‌خصوص استانداردهای اینتوسای) به حسابداران و حسابرسان بخش عمومی		تعامل دور از تباری بین تیم مدیریت و حسابرسان

- رهبری خرازی، مهسا. (۱۳۹۲). اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ۲۰۰۴ (چاپ سوم). تهران: انتشارات بورس.
- قلی‌پور، رحمت اله؛ مشایخی، بیتا؛ ناصری، امین. (۱۳۹۵). "راهبری شرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی". فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۱۴ (۴)، ۱۰۷-۱۳۰.
- قلی‌پور، رحمت اله؛ ناصری، امین. (۱۳۹۶). "جایگاه اصول راهبری شرکتی خوب در سیاست‌های اقتصادی ایران (مورد مطالعه سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی)". فصلنامه مجلس و راهبرد، ۱۹ (۲۴)، ۲۲۳-۲۴۸.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ سلیمی، محمدجواد. (۱۳۹۰). "مدلی برای رتبه‌بندی راهبری شرکتی در ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۹ (۳۰)، ۳۵-۱.
- حضوری، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی". فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۵ (۵۹)، ۱۹-۴۱.
- رحمانی‌فضلی، عبدالرضا؛ عبداله‌زاده، محمد علی. (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

- Alexander, M. & Maude, F. (2011). "Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice". Available at: <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate-governance-good-practice>.
- Barrett, P. (1998). "Corporate Governance". In *Official Address to the Defence Audit and Program Evaluation Committee, Canberra 28th July*.
- Barrett, P. (2002). "Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector". In *Address to international Quality and Productivity Centre Seminar*, 1-50.
- Brennan, M. & Solomon, J. (2008). "Corporate Governance, Accountability and Mechanisms of Accountability: an Overview". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(21), 885-906.

38. Corporate Governance for Public Bodies: A Basic Framework

- Christensen, J., Kent, P., Routledge, J. & Stewart, J. (2015). "Do Corporate Governance Recommendations Improve the Performance and Accountability of Small Listed Companies?". *Accounting and Finance Journal*, 1(55), 133-164.
- Department of Public Enterprises. (2002). *Protocol on corporate Governance in the Public sector*. Republic of South Africa, 1-54.
- Erick, R. & Nelson, W. (2016). "Corporate Governance Guidelines Compliance and Firm Financial Performance: Kenya Listed Companies". *Managerial Auditing Journal*, 8/9(31), 1-41.
- Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F. & Sarafrazi, A. (2015). "Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items". *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 2(5), 130-143.
- Hodges, R., Wright, M. & Keasey, K. (April/June, 2006). "Corporate Governance in the Public Services: Concepts and Issues". *Public Money and Management*, 7-13.
- Jamali, D., Hallal, M. & Abdallah, H. (2010). "Corporate Governance and Corporate Social Responsibility: Evidence from the Healthcare Sector". *The International Journal of Business in Society*, QEmerald Group Publishing Limited, 5(10), 590-602.
- Joshi, R., Banwet, D. & Shankar, R. (2011). "A Delphi-AHP-TOPSIS Based Benchmarking Framework for Performance Improvement of a Cold Chain". *Journal of Expert Systems with Applications*, 2(38), 10170-10182.
- Julie, G., Carol, P. & Stephen, D. (2016). *Public Sector Governance*, workshop at 25, 26 & 27 October Cliftons Canberra of Australia.
- Mallin, C.A. (2007). *Corporate Governance* (Second Edition). Oxford: Oxford University Press.
- Matei, A. & Drumasu, C. (2015). "Corporate Governance and Public Sector Entities". *Procedia Economics and Finance Journal*, 26, 495-504.
- Mitchell, J. (2008). Beyond the Boardroom: Governmental Perspectives on Corporate Governance, Accounting". *Auditing & Accountability Journal*, 7(21), 1001-1025.
- Mulyadi, M., Anwar, Y. & Ikbal, M. (2012). "The Importance of Corporate Governance in Public Sector". *Global Business and Economics Research Journal*, 1(1), 25-31.
- Nordberg, D. (2014). "Viewpoint: Governing the Governance of the Governors". *Evidence-Based HRM: a Global Forum for Empirical Scholarship*, 1(2), 114-119.
- Ramage, P. (2009). "Factors Impacting on the Adoption and Operation of Corporate Governance Reform in Australian State Government Departments". *A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements of the Degree of Doctor of Philosophy*, Centre for International Corporate Governance Research Victoria University, 1-329.
- Ridhima, S. & Balwinder, S. (2017). "Corporate Governance and Risk Reporting: Indian Evidence". *Managerial Auditing Journal*, 4/5(32), 1-39.
- Roger, B. & Edward, K. (2004). "Corporate Governance for Public Bodies: A Basic Framework". *Published by Honk Kong Institute of Certified Public Accountants*, Available at: http://info.gov.hk/cr/download/list/director_guide_e.pdf, 1-43.
- Ron, H., Mike, W. & Kevin, K. (1996). "Corporate Governance in the Public Services: Concepts and Issues". *Public Money & Management Journal*, 2(16), 7-13.
- Scott Fleming & Mike McNamee (2005) The ethics of corporate governance in public sector organizations, *Public Management Review*, Vol. 7, N. 1, 135-144.
- Timmers, A. (2000), "Corporate Governance in the Public Sector, why