

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(خواراسگان)، اصفهان، ایران.
۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان(خواراسگان)، اصفهان، ایران.
۳. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان(خواراسگان)، اصفهان، ایران.

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

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

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

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

Received: 2018/2/13

Accepted: 2018/8/15

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.

JEL Classification: M42, H, K

چکیده

در اکثر کشورها آئین نامه راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی) به عنوان یک قانون جهت بهبود حسابرسی 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 آئین نامه 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.izadinia@ase.ui.ac.ir

* نویسنده مسئول: ناصر ایزدی‌نیا

و همکاران^۳، (۱۳۴۰: ۱۵۰).

به همین دلیل توجه به اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های آن در دولت‌های مختلف به طور فزاینده‌ای رو به افزایش است، برای مثال انگلیس، آمریکا، استرالیا ... چارچوب اداره امور سازمانی دولت را همراه با دستورالعمل چگونگی به کارگیری اصول و رویه‌های چارچوب مربوطه برای بخش عمومی انتشار دادند. همه این موارد نشان از اهمیت بالای 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، ۲۰۰۲: ۲۰۰).

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 تروع دستگاه‌های اجرایی زیاد است، قوانین مالی زیادی وجود دارد که علاوه‌بر تعدادشان 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 مشروط 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 ... متناسب دستگاه‌های دولتی کشور نشانسایی 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 به عنوان 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 انجاء 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 تغیریخ بودجه هر

مقدمه

یکی از مؤلفه‌های کنترلی و راهبری شناخته شده در دنیا اقتصاد و امور مالی امروز مبحث اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی^۱) است. اهمیت این مبحث که با عنوانین مختلف شامل: حاکمیت شرکتی، حاکمیت سهامی، راهبری سازمانی، حاکمیت دولتی ... 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 علاوه‌بر ایجاد آینین نامه اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) برای شرکت‌های سهامی درصد تنظیم این آینین نامه برای دستگاه‌های دولتی نیز باشد، که این موضوع نیاز به بررسی و مطالعه دارد. از طرفی پس از تدوین این آینین نامه 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 استفاده کننده از بودجه نظارت دارد. از این‌رو این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود.

در مرحله اول به نشانسایی 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. تعییرات 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^۲ به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقای سیستم‌های حکمرانی و نظارتی باشد (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

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

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

2. Accountability

صورت می‌گیرد، تعریف نموده است (واترستون^۶، ۲۰۱۴). مولیادی و همکاران (۱۹۹۴)، به نقل از تریکر^۷ (۲۰۱۲)، 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^۸، 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^۹ (۱۹۹۲)، سه اصل مهم برای اداره امور سازمانی با عنوانین 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 حسابدهی و مدیریت مالی بخش دولتی بریتانیا^{۱۰} 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 امریکا 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 مصرف کنندگان 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 سیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص بافته و در قالب بودجه‌های سالانه 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 کارآیی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور خطواتی 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 (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

اداره امور سازمانی به عنوان یکی از مهمترین فرایندهای کنترلی مطرح شده در قرن اخیر در جهت بهبود حسابرسی 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 به عنوان مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و اعمال، سیاست‌ها و رویه‌هایی که به سیله 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

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

شناسایی شده در دستگاههای دولتی.

روش‌شناسی 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 سوال پژوهش پرسشنامه دلفی و دلفی فازی و برای فرضیه‌های پژوهش پرسشنامه ۵ گزینه‌ای می‌باشدند. 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 به عنوان 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 راهبری شرکتی دولت از نظر خبرگان کدام‌اند؟

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

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

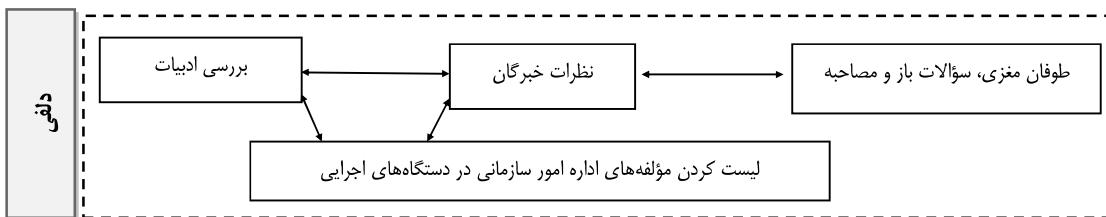
لذا این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود:

۱. شناسایی و تأیید مؤلفه‌های راهبری 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	نمودگذاری و پذیرش مؤلفه‌ها با نمودهای کمی (کمی‌سازی دلفی)	دلفی فازی ۷ گزینه‌ای	خبرگان دولت و مجلس ۲۰ نفر	
مرحله پنجم	طبیق 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 ۴۰ نفر پاسخ دادند.



شکل ۱. تشریح دلفی

* منبع: جوشی و همکاران، ۱۰۱۷۲: ۱۱

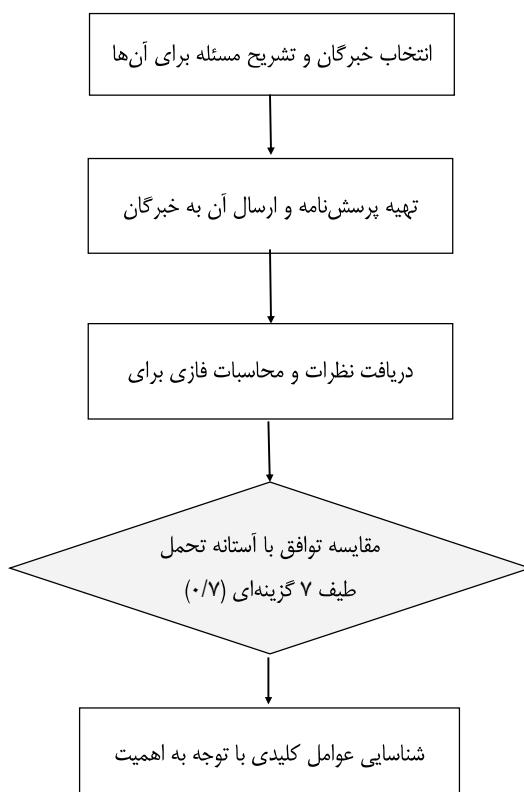
حقوق و ۱ درصد سایر رشته‌ها تحصیلات داشته‌اند. ۸ درصد دارای مقطع تحصیلی دکتری حسابداری، ۷۲ درصد فوق لیسانس و ۲۰ درصد لیسانس بوده‌اند. مقامات ۳ درصد، حسابرس کل و هم تراز ۸ درصد، سر حسابرس ارشد و هم تراز ۱۱ درصد، سر حسابرس و هم تراز ۱۰ درصد، حسابرس ارشد و هم تراز ۱۵ درصد، حسابرس و هم تراز ۱۶ درصد، دادیار 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، ۱۳۳:۲۰-۱۵

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

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

پرسش نامه ۵ گزینه‌ای نیز پس از اتمام پرسش نامه دلفی فازی به صورت محقق ساخته طراحی می‌شود. برای تعیین روایی پرسش نامه از روش منطقی استفاده شد، بدین گونه که از لحاظ ظاهری پرسش نامه دارای روایی بود و همچنین از لحاظ محتوایی کمیت و کیفیت سوالات از نظر متخصصین دیوان محاسبات و استاید دانشگاه مورد بررسی قرار گرفتند. برای تعیین پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسش نامه تحقیق برابر با ۰/۹۶ به دست آمده است و برای فرضیات فرعی به ترتیب برابر با ۰/۹۰ و ۰/۸۶ و ۰/۸۸ به دست آمده است که همگی حاکی از پایایی بالای پرسش نامه 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 از 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 پرسش نامه ۵ گزینه‌ای از افراد آشنا با قوانین کاربردی دیوان محاسبات و تحصیلات حداقل لیسانس استفاده شد. در مرحله پاسخ به پرسش نامه ۵ گزینه‌ای ۲۴۰ نفر به سوالات 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

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.

آمارتوصیفی متغیرهای اصلی به شرح جدول ۸ است.

آزمون نرمالیتی نیز به شرح جدول ۹ می‌باشد.

بعلاوه مطابق قضیه حد مرکزی توزیع میانگین متغیرها

خواه توزیع اولیه متغیر نرمال باشد یا نباشد، نرمال است. لذا

تجیه 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

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

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 پاسخ‌دهنده‌گان

دیوان محاسبات از کدام قابلیت جهت اعمال مفهوم اداره امور

خبرگان کدام‌اند؟ (جدول ۲).

برای پاسخگویی به این سوال 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 سوال 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 (جیبی 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 آینین‌نامه

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

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

منبع	مؤلفه‌ها	کشور
الکساندر و ماد (۲۰۱۱)	پاسخگویی پارلمانی (پاسخگویی به مجلس)، رهبری و هدایت سازمان به عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت، ترکیب مناسب مدیریت، اثربخشی مدیریت، مدیریت ریسک و ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	انگلیس
اداره کل حسابداری ایالت متحده (۲۰۰۲)	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 محتواهای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	آمریکا
رایان و ان جی (۲۰۰۰)	هدایت، محیط مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی	استرالیا
تايمز (۲۰۰۰)	دانش عمومی و تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت، کنترل، سیستم نظارتی قوی، پاسخگویی و ارزیابی راهبری شرکتی	هلند
بخش واحدهای عمومی (۲۰۰۲)	تیم مدیریت قوی با حضور مدیران غیر موظف، توجه به ارزیابی عملکرد، وجود کمیته حسابرسی، ارتقا قدرت حرفه حسابداری، مشخص نمودن دقیق مسئولیت‌ها، انتباط 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 آینین رفتار حرفه‌ای مناسب برای هر سازمان	آفریقای جنوبی
راجر و ادوارد (۲۰۰۴)	تدوین استانداردهای رفتاری (توجه به ارزش‌های اخلاقی و آینین رفتار حرفه‌ای)، فرایند و ساختار سازمانی مناسب، مدیریت ریسک، نظارت و کنترل‌های مناسب و پاسخگویی، گزارشگری و افسار	هنگ کنگ
انجمن حسابداری و امور مالی دولتی خبره انجليس و فدرال‌سیون بین‌المللی حسابداران آمریکا (۲۰۱۳)	تعهد قوی به صداقت، ارزش‌های اخلاقی و نقش قوانین، شفاقت و تمهد به همه ذی‌نفعان، تعریف نتایج در قالب 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 شفاقت و گزارشگری در دستیابی به هدف پاسخگویی	بیانیه انجمن های حرفه‌ای
قلی‌پور، مشایخی و ناصری (۱۳۹۵)	اطلاعات و شفافسازی و مشخص بودن مسئولیت‌های تیم مدیریت	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
ریدحیما و بالویندر (۲۰۱۷)	ریدحیما و بالویندر (۲۰۱۶)، گزارشگری ریسک و خطرات رو در روی سازمان را یکی از فاکتورهای مهم راهبری شرکتی عنوان نمودند. جولی و همکاران (۲۰۱۵)، حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، توجه به حسابرسی عملکرد و تغییرات محیطی را به عنوان مؤلفه‌های مهم راهبری شرکتی معرفی نمودند. مائی و دراماوس (۲۰۱۵)، ایجاد ارتباطات منطقی در تیم مدیریت، توجه به اعاده طبقی، عملکرد و پاسخگویی، قانون مداری، مدیریت صحیح هزینه‌ها، توجه به ارزش‌های اخلاقی، حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و توجه به قابلیت‌های کارکنان را به عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی در بخش دولتی عنوان نمودند. نوربرگ (۲۰۱۴)، توجه به انگیزش انسانی و تیم مدیریت را به عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمود. مویادی و همکاران (۱۲)، توجه به کیفیت خدمات، اعاده طبقی و عملکرد، ایجاد شفاقت و پاسخگویی مطلوب را به عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمودند. رامیچ (۲۰۰۹)، توجه به اموزش و مدیریت سازمان و تغییرات محیطی را به عنوان 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 به عنوان اجزای کلیدی راهبری شرکتی معرفی نموده است. قلی‌پور و همکاران (۱۳۹۵)، بیان نمودند که راه کار دستیابی به اصول رقابت‌بین‌زیری و شفاقت اقتصادی، اصول راهبری شرکتی مطلوب می‌باشد. این اصول شامل فاکتورهای درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد. فاکتورهای برون سازمانی راهبری شرکتی به شرایط محیطی جریان اطلاعات و سیاست‌های مالی و اقتصادی کشور مربوط شده و تغییر آن‌ها خارج از اختیارات مدیران و اعضا هیئت‌مدیره شرکت‌های است؛ 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 شفاقت قوانین را به عنوان مؤلفه‌های طلایع کنترلی معرفی نمودند. حساس‌یگانه و سلیمی (۱۳۹۰)، بیان نمودند که اعاده شفاقت، اثر بخشی هیئت‌مدیره، حقوق سهامداران و اثرات مالکیت به ترتیب دارای بیشترین تأثیر در رتبه راهبری شرکتی می‌باشد. حساس‌یگانه و الماسی (۱۳۸۶)، بیان نمودند که وجود انگیزه‌های سیاسی و کمزگشدن 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، افسای اطلاعات و شفافسازی و مسئولیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌های دولتی به عنوان 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، شفاقت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان می‌باشد.	پیشنهاد پژوهش

جدول ۳. مؤلفه‌های راهبری شرکتی در روش دلفی

مؤلفه اصلی	زیو مؤلفه‌ها	توضیحات
پاسخگویی بالاترین مقام سازمان و مدیر مالی به ترتیب به مجلس و دیوان محاسبات کشور (ضمانت اجرایی قوانین).	پاسخگویی پارلمانی	نظرارت بر گزارش‌های استادارهای اجرایی و همچنین تهییه گزارش‌های اقتصادی برای مجلس در این خصوص باید به شاخص‌های ملی کلیدی (متیارهای عملکرد) و شاخص‌های عملکرد کلیدی (متیارهای عملکرد دستگاه) و رقابت با اقتصاد جهانی توجه شود.
جمع‌سپاری نظارت	نظارت بر محتوای اقتصادی	نظرارت بر گزارش‌های استادارهای اجرایی جهت انجام اموری همچون برنامه‌ریزی حسابرسی کلان، بررسی ریسک حسابرسی و انجام حسابرسی مشارکتی و درجهت دستیابی به اهداف حکمرانی مطلوب.
تشكیل شورای نظارتی	فعالیت‌های سازمان‌ها	تکنولوژی‌های داخلی ایجاد این نامه کنترل داخلی مناسب برای هر دستگاه اجرایی همراه با ضمانت اجرایی قوی.
دستگاه‌های نظارتی	کنترل های داخلی	مديريت ريسك
تغییرات ایجاد شده در کشوشهای پیشتره در سال‌های اخیر، موجب افزایش استقلال حسابرس از مدیریت شده است، یکی از این تغییرات، استفاده از کمیته‌های حسابرسی در سازمان‌هاست، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفاده مسئولیت نظارتی مدیران و بهبود آن جهت کسب اطمینان مقول اثربخشی فرایندی نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت کارشناسگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرس مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الامات هر دستگاه اجرایی است.	کمیته حسابرسی یا معادل آن	
ایجاد اجرایی متناسب با نوع فعالیت‌های سازمان توسط نهادهای نظارتی با افراد خبره.	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	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 فرست، کمیته مسائل امنیتی و محramانه و کمیته فرهنگی و سایر موارد مرتبه با شرایط بیرونی و درونی سازمان نیازمند است.
نظارت مستمر	توجه به رویدادهای مالی مهم	نظارت مستمر
دیوان محاسبات با توجه به پیجیدگی خذادهای مالی در هر سازمان باید متناسب هر سازمان به تقلبها و فسادهای مالی توجه و شکستهای مالی پیشین به طور دقیق مورد بررسی تا آینده تکرار نشوند.	پیشین	دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی می‌تواند به بررسی اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دولت بپردازد، علت این امر استقلال کامل مجلس شورای اسلامی از دولت است.
حسابرسی داخلی یا معادل آن	حسابرسی عملکرد	ماموریت واحد حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای و متابه‌ای و متابه‌ای موقت و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان می‌باشد، حسابرسی داخلی با ایجاد روابط موقت به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخش.
ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبری شرکتی	ارزیابی سیستم کنترل کیفیت	در نهایت سیستم کلی راهبری شرکتی نیز توطیع دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی بر اساس چک لیست منطبق با این نامه راهبری شرکتی و مؤلفه‌های مربوطه مورد ارزیابی قرار گیرد.
ناظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	ناظارت بر سیاست‌های کلان	ایجاد سیستم کنترل کیفیت برای تضمین سلامت فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی همراه با تهییندی آن‌ها ضروری است.
توجه به صورت دیوان	توجه به صورت دیوان	نیاز است که سیاست‌های کلان پولی و مالی دولت جهت جلوگیری از ضررها آتی با توجه به شرایط محیطی مورد بررسی و مدققه قرار گیرند.
ترکیب مناسب تیم مدیریت	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	وجود تمایل شخص‌های مورد نیاز برای فعالیت‌های هر سازمان متناسب با ساختار و اهداف سازمان، تیم مربوطه باید درای مهارت و طرز تکنیکی متناسب با شرایط جامعه باشد.
صداقت و شایستگی مدیران ارشد	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	رعایت اصول اخلاقی و مراقبت حرفاًی توسعه مدیران و اطمینان از داشتن عمومی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنازی با اهداف، ابزارها، ساختارهای اجرایی و فعالیت‌های سازمان) و همچنین داشتن تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنازی با قوانین، زیر مجموعه‌ها، تقسیم درست و ظایف و چگونگی دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان).
تجهیز گزارشی مدیریت	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	ایجاد زمینه انجام اثربخش مسئولیت‌های مدیریت با رعایت اصول اخلاقی و حرفاًی قوانین، در این زمینه انگیزه و توانایی فردی و گروهی به صورت تواند یاری است و هر یک به تنهایی مضر مانع جامعه است.
رهبری و هدایت مستمر سازمان	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	رهبری و هدایت مستمر مطبوعان از مدیریت متناسب با تغییرات اقتصادی، اطمینان از تخصیص موقت و مخلص از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، تنبیه‌گرایی و امثال‌هم توسعه مدیران می‌باشد.
ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	اگر دستگاه اجرایی تحت کنترل و یا زیر مجموعه یک چند دستگاه اجرایی باشد که در تصمیمات و سیاست‌های دستگاه تأثیرگذارند باید ارتباطات و همانگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به متابع و قانونمندی دستگاه صدمه‌ای وارد نشود.
سیستم ارزیابی عملکرد	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	لازم است که مدیران به صورت دائم مورد ارزیابی قرار گیرند و باداش آن‌ها بر اساس عملکرد آن‌ها باشد.
گزارشگری مالی فنی و قانونی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	گزارشگری مالی باید منطبق با روش‌های حسابداری، قوانین مالی و افسای اعضا مدیریت شامل ایجاد شفافیت راهبردی، تحلیل منفعت هزینه، اطمینان از مدیریت متناسب با عنوان نقش اصلی اعضا مدیریت در خصوص حوزه فعالیت (آشنازی با اهداف، ابزارها، ساختارهای اجرایی و فعالیت‌های سازمان) و همچنین داشتن تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنازی با قوانین، زیر مجموعه‌ها، تقسیم درست و ظایف و چگونگی دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان).
تجهیز گزارش‌های اقتصادی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	ایجاد یک نهاد آگاهی‌دهنده و پاسخگو در خصوص قوانین مالی همراه با استفاده از طریق‌های رسانه‌ای.
تجهیز گزارش‌های اقتصادی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	هر سازمان باید گزارش‌هایی در خصوص میزان منافع حاصل از فعالیت‌های خود در کشور ارائه نماید.
آینین رفارار حرفاًی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	توجه به کسب صلاحیت حرفاًی و حفظ صلاحیت حرفاًی همه کارکنان.
توجه به خصوصی سازی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	نسبت بالایی از اقتصاد کشور دولتی است، لذا سازمان‌ها در خصوصی سازی واقعی سازمان‌هایی که به منافع عموم خریز نمی‌زنند تلاش نمایند.
استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت برای کاهش هزینه‌های دولت، کاهش تهدیدهای و استفاده از فرستاده شود، برای مثال بودجه‌بزی محاسباتی یک ایازار برناهای بزی برای مدیریت هزینه‌هاست، کارت ارزیابی مقارن ایازاری برای ارزیابی عملکرد سازمان‌هاست که به کارگیری آن همراه با سایر ابزارهای مدیریت هزینه سبب بهبود فعالیت‌های دولت و سازمان‌های مربوطه می‌شود.
ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	مشخص نمون فعالیت‌های و مسئولیت‌های اجرایی در سطح کلان و همچنین کارکنان در سطح دستگاه‌های اجرایی به صورت شفاف در جهت نظارت بهتر و حذف موافق کاری.
عدالت قانونی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	ایجاد قوانین متساوی برای همه مانند قوانین بکسان برای بخش خصوصی و دولتی در فعالیت‌های مشابه.
تجهیز گزارش‌های اقتصادی	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	توجه به ارزش‌های اخلاقی و بی‌طرفی، شفافیت و پاسخگویی، خیرخواهی و عدالت چهت رعایت مانع همه ذی‌نفعان را در بر می‌گیرد.
تعامل دور از تبانی بین تیم مدیریت و حسابرسان	تجهیز گزارش‌های اقتصادی	تلاش مدیران و حسابرسان داخلی و خارجی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای در جهت افزایش ارزش برای ذی‌نفعان.

جدول ۴. اعداد فازی مثالی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً باهمیت	خیلی باهمیت	بی‌اهمیت	متوسط	باهمیت	خیلی باهمیت	کاملاً باهمیت
۰	۰/۱	۰/۱	۰/۳	۰/۱	۰/۳	۰/۱

* منبع: حبیبی و همکاران، ۱۵: ۲۰، 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
	(ΣL+ΣM+ΣN)/3	ΣN/20	ΣM/20	ΣL/20			
۴	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸		پاسخگویی پارلمانی	بنگاهی پژوهشی
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱		نظرارت بر محتوا اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱		جمع‌سپاری نظرارت	
۳	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۹۳	۱		تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظرارت	
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		نظرارت 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	بنگاهی پژوهشی
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		نظرارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱		ترکیب مناسب تیم مدیریت	
۱	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۹۸	۱		صدقت 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	
۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۹۶	۱		سیستم ارزیابی عملکرد	بنگاهی پژوهشی
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		تبلیغ گزارش‌های اقتصادی	
۴	۰/۸۶	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸		آینین رفتار حرفه‌ای	
۵	۰/۸۳	۰/۷	۰/۸۵	۰/۹۵		توجه به خصوصی سازی	
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 تبانی بین تیم مدیریت و حسابرسان	

جدول ۷. پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای پژوهش

مسئله اصلی	سوالات ارزیابی توان دیوان محاسبات کشور در اجرای مؤلفه‌های فرعی اداره امور سازمانی
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 (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 مقاصد اقتصادی ^{۱۳} ، بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها (منافع حاصل از فعالیت‌ها) نظارت داشته و موارد مربوطه را به مجلس گزارش نماید؟ ^{۱۴}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با سامانه نظارت مردمی (طراطی شده در سایت دیوان) شکایت‌های مردم را بررسی و بر کاهش فساد مؤثر باشد؟ ^{۱۵}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با اساسن بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری و ماده (۲۲۱) قانون برنامه پنج‌هم توسعه ^{۱۶} دیوان محاسبات تا چه اندازه می‌تواند در شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی جهت ایجاد جامعیت و کارآمد نمودن نظارت فعالیت نماید؟ ^{۱۷}	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مقاصد اقتصادی، ماده (۲۲۱) قانون برنامه پنج‌هم توسعه ^{۱۶} دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با اساسن بند (۶) قانون دیوان محاسبات ^{۱۸} بر کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی نظارت و بر اصلاح کنترل داخلی دستگاه دولتی مؤثر باشد؟ ^{۱۹}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مقاصد اقتصادی، ماده (۲۸) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ^{۲۰} و ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته مدیریت رسیک ^{۲۱} دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟ ^{۲۲}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مقاصد اقتصادی، ماده (۲۸) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ^{۲۰} و ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته مدیریت رسیک ^{۲۱} دستگاه‌های اجرایی نظارت فعالیت نماید؟ ^{۲۲}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای رهبری دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به ایجاد کمیته‌های مورد نیاز تشویق کند؟ ^{۲۳}	بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای رهبری دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به ایجاد کمیته‌های مورد نیاز تشویق کند؟ ^{۲۳}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس تبصره (۳) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان ^{۲۴} بر حساب‌های دستگاه‌های اجرایی نظارت مستمر نماید؟ ^{۲۵}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته حسابرسی ^{۲۶} توسعه دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟ ^{۲۷}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده واحده قانون دیوان بر رویدادهای مالی مهم پیشین دستگاه‌های اجرایی نظارت نماید؟ ^{۲۸}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان ^{۲۴} بر رویدادهای مالی مهم پیشین دستگاه‌های اجرایی نظارت نماید؟ ^{۲۸}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور به انجام حسابرسی عملکرد بپردازد؟ ^{۲۹}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور به انجام حسابرسی عملکرد بپردازد؟ ^{۲۹}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۶) قانون دیوان، دستگاه‌های اجرایی را به تشکیل حسابرسی داخلی ^{۳۰} یا معادل آن تشویق کند؟ ^{۳۱}	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۶) قانون دیوان بر عایت مؤلفه‌های راهبری شرکتی توسعه دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟ ^{۳۱}
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده (۶) قانون دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر ایجاد سیستم کنترل کیفیت جهت ارتقای دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟ ^{۳۲}	بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر ایجاد سیستم کنترل کیفیت جهت ارتقای دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟ ^{۳۲}
بر اساس قانون دیوان محاسبات از جمله ماده (۱) و ماده (۲)، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر نظارت بر سیاست‌های پولی اثربخش باشد؟ ^{۳۳}	بر اساس قوانین موجود، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر نظارت بر سیاست‌های پولی اثربخش باشد؟ ^{۳۳}
ادامه جدول ۷ در صفحه بعد ←	

۱۵. اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کنایت مرجع کنترل کننده 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 تضمیم‌گیری‌های آگاهانه برای جلوگیری از زیان‌های احتمالی.
۱۸. همیتی است که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان و به حفظ رابطه میان مددگار و حسابرسان 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 ترازنامدها و یا سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب‌ها بیش از ۲ سال مالی معموق بماند، دیوان محاسبات بعد از ارسال گزارش مربوطه نحوه رسیدگی به این قبیل حساب‌ها را جهت تصویب مجلس شورای اسلامی تعیین و پیشنهاد می‌نماید.
۲۰. دیوان محاسبات از اجرای وظایف اختیارات خود حسب مورد انتشار 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 ارزش‌افزینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسان داخلی علاوه‌بر نظارت بر کنترل‌های داخلی به بررسی اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها می‌پردازند.
۲۲. سیاست‌های مالی عمده‌ای در بودجه و استدان بالا دستی آن ارائه می‌شوند.

۱۱. اصول ۵۴، ۵۵، ۷۶، ۸۹، ۸۸، ۸۷، ۸۶، ۹۰ قانون اساسی نشان‌دهنده اختیارات و ارتیاتات 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 وکلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انجاء از بودجه کل کشور استفاده نمایند 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 استفاده کننده از بودجه به مجلس گزارش نماید.
۱۳. بخش‌های مختلف نظارتی در سه قوه از قبیل سازمان بازرگانی کل کشور، دیوان محاسبات و وزارت اطلاعات باید با همکاری صمیمانه، نقاط دچار اسیب در گردش مالی و اقتصادی کشور را به درستی شناسایی کنند و محاکم قضایی و نیز مسئولان اسیب‌زدایی در هر مورد را یاری رسانند.
۱۴. به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقا بهره‌وری و برای تعویت مدیریت کشور، شورای دستگاه‌های نظارتی منشکل از دو نفر از مسئولین نظارتی هر قوه به 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 اول برنامه به پیشنهاد اعضاء شورا و با تفاوت سران قوا تعیین می‌گردد.

ادامه جدول ۷
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 رهبری و هدایت مستمر سازمان‌ها ^{۲۵} توسط تیم مدیریت دستگاه‌های اجرایی تأثیرگذار باشد؟
دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر ارتباط قاعده‌مند تیم مدیریت با اعضا بلند پایه دستگاه‌های اجرایی ^{۲۶} تأثیرگذار باشد؟
دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می‌تواند بر اهداف دستگاه‌های اجرایی را مورد ارزیابی قرار دهد؟
دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۵) قانون دیوان محاسبات ^{۲۷} ، ماده (۲۶) قانون الحق ^(۲) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سایر ماده 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 ^{۲۸} 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 ^{۲۹} و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، ^{۳۰} 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) آئین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور ^{۳۱} ، 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 ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد نظارت نماید و دستگاه‌های اجرایی را ملزم به توجه به ارزش‌های اخلاقی نماید؟
دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطح افرادی ^{۳۲} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطح اجتماعی ^{۳۳} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطح سیاسی ^{۳۴} اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
در راستای سیاست‌های پیشگیرانه و بر اساس ماده (۷) آئین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور ^{۳۵} ، 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 پیش 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 اعضا 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 حسابرسی، اقدام به موقع و کارمند، امکان نظارت روز آمد را فراهم نماید. کلیه دستگاه‌ها مکلفند در اجرای ماده (۳۹) قانون، استناد و هر گونه مدارک و اطلاعات درخواستی را از طریق سامانه مذکور در اختیار دیوان قرار دهند.
۳۱. سطح افرادی بیشتر به جنبه‌های احترام و تکریم دیگران اشاره دارد و در برگیرنده مفاهیم هیچ‌چون بخشش، شهرهوند مداری، ازدایی، 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 اعطاف‌پذیری، انصاف، شناخت، بردازی و شفافیت می‌باشد.
۳۳. سطح سیاسی بیشتر به جنبه‌های مسئولیت‌پذیری اشاره دارد و این جنبه‌ها در برگیرنده مفاهیم هیچ‌چون پاسخگویی، اثربخشی، کارآیی 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 به طور مستمر هدایت کنند. گروه مدیران باید به درستی عمل کنند و بر موارد عملیاتی و راهبردی مؤثر بر عملکرد سازمان متوجه شوند و سیاست‌ها و عملکرد سازمان را به دقت مورد وارسی 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، نتیجه‌گیری و امثاله از موارد اساسی این اصل است.
۲۴. دستگاه‌های اجرایی عموماً تحت کنترل یا زیرمجموعه 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. به طور خلاصه ارتباط برخی مدیران با مقامات بلند پایه ناید سبب شود که دستگاه تأثیرگذار را انجام دهد که دستگاه دیگر تنواند. برای مثال ممکن است استاندار یک استان به دلیل ارتباطش با وزیر تنواند 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 الحق 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 ارتقاء سلامت نظام اداری براساس منابع اسلامی و مناسب با توسعه علوم و تجربیات

جدول ۸. آمار توصیفی برای متغیرهای پژوهش

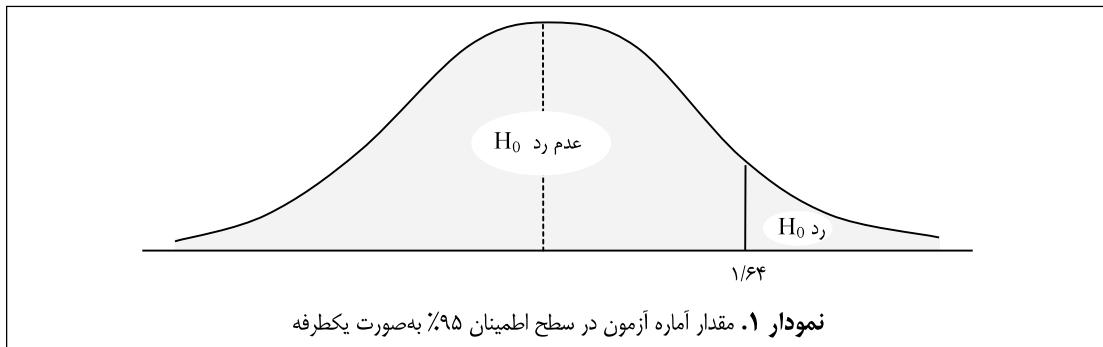
متغیرهای تحقیق	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
مؤلفه‌های ناظارتی	۳/۵۷	۳/۸۱	۰/۵۷	۲/۰۶	۴/۱۳
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۳/۵	۰/۴۶	۱/۸۳	۳/۵
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	۳/۵۴	۳/۸۸	۰/۶۸	۱/۷۵	۴/۱۳
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴	۳/۸	۰/۶۹	۱/۴	۳/۸
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۳/۵۸	۰/۴۸	۲/۱۳	۳/۸۹

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

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

جدول ۱۰. آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه اصلی اول

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



جدول ۱۱. آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه‌های فرعی

متغیرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	t مقدار	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های ناظارتی	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 حسابرسی 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 کاریشناسی هستند که همه این موارد راهبری شرکتی را به عنوان 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 آینین‌نامه 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 تتوین آینین‌نامه 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 فنی و قانونی سازمان (شامل هشت مؤلفه فرعی)، 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، حسابرسی عملکرد، حسابرسی 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 اخلاقی،
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 تأثیری‌بزیری 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 بکسان است.

H_1 : میانگین رتبه عوامل با هم بکسان نیست.

ناحیه رد و قبول فرض صفر به صورت نموذار ۲ است. بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود، زیرا مقدار آماره کای دو برابر با $\chi^2 / 154 = 29$ 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 دوی 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 دوی 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	کمترین مقدار کای دو درجه آزادی سطح معناداری	۱/۶۸	مؤلفه‌های مدیریتی
۱۵۴/۲۹		۲/۴۳	مؤلفه‌های اخلاقی
۳		۲/۹۳	مؤلفه‌های نظارتی
۰/۰۰۰		۲/۹۶	مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان

$\chi^2_{3,0/95} = 6 / 84$

نمودار ۲. ناحیه رد و قبول فرض صفر

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

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

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

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

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 ابتدا آین نامه 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 مشروح تر 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 مؤسسه‌های دولتی با یکدیگر تفاوت دارند، این مبحث سبب ایجاد تفاوت‌هایی در آین نامه‌های هر یک از این دستگاه‌ها می‌شود. لذا نیاز است علاوه‌بر این موارد که در این پژوهش به صورت کلی ارائه شد، مؤلفه‌های هر یک از دستگاه‌های موجود به صورت جدگانه و مفصل مطالعه و شناسایی شوند.

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 ریدحیما 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 بالای 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 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

جدول ۱۵. منابع پیشنهادی اداره امور سازمانی دولت

مؤلفه	زیر مؤلفه‌ها	منبع پیشنهادی	آدرس اینترنتی (لينک) و يا روش پیشنهادی
پاسخگویی پارلمانی	آئین نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	آئین نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017
نظرارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	چراجی و چگونگی اداره امور سازمانی در بخش دولتی هلند	تجربیات گروه کاری اینتوسای	http://audit.gov.ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php
جمع‌سپاری نظارت	دستورالعمل شاخص‌های عملکرد کلیدی ^۶	استفاده از ظرفیت‌های مردمی برای مبارزه و پیشگیری از فساد	https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting////uk_kpi_guide/pdf
تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	دستورالعمل کنترل‌های داخلی اینتوسای و سایر استاناد مرتبط	تدوین قانون دائمی شورای نظارتی و ایجاد فهم مشترک برای حسابرسان بخش عمومی همراه با افزایش دانش مالی و اقتصادی آن‌ها	http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm
مدیریت ریسک	مدیریت ریسک دولتی دیوان محاسبات انگلیس	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	https://www.nao.org.uk/report/managing-risks-in-government/
کمیته حسابرسی یا معادل آن	دستورالعمل کمیته حسابرسی دیوان محاسبات انگلیس	بر اساس تجربیات و شرایط هر دستگاه اجرایی	https://www.nao.org.uk/report/the-statement-on-internal-control-a-guide-for-audit-committees/
نظارت مستمر	دیوان محاسبات کره جنوبی	توجه به رویدادهای مالی مهتم پیشین	www.bai.go.kr
حسابرسی عملکرد	دستورالعمل حسابرسی عملکرد اینتوسای	حسابرسی داخلی یا معادل آن	https://www.gao.gov/products/GAO-02-494SP
حسابرسی داخلی یا معادل آن	استانداردهای حسابرسی داخلی اینتوسای	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبری سازمانی	http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm
سیستم کنترل کیفیت	کتاب‌های حسابداری مدیریت	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	بر اساس تجربیات و شرایط کشور
ترکیب مناسب تیم مدیریت صادقت و شایستگی مدیران ارشد اثربخشی مدیریت رهبری و هدایت مستمر سازمان ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	آئین نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	کتاب‌های حسابداری مدیریت	https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017
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	تپیه 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 هنک‌کنگ ^{۲۸}	آینین 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&scl_lang=fa	تبیین مشکلات و راه حل‌های 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 حرفه‌ای گرایی (به خصوص استانداردهای اینتوسای) به حسابداران و حسابرسان بخش عمومی مدیریت و حسابرسان		تعامل دور از تبانی بین تیم

منابع

- رهبری خرازی، مهسا. (۱۳۹۲). *اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی* (۲۰۰۴) (چاپ سوم). تهران: انتشارات بورس.
- قلی‌پور، رحمت الله؛ 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 الله؛ ناصری، امین. (۱۳۹۶). ”جایگاه اصول راهبری شرکتی خوب در سیاست‌های اقتصادی ایران (مورد مطالعه سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی)”. *فصلنامه مجلس و راهبرد*، ۲۲(۱۹)، ۲۲۳-۲۴۸.
- 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*
- جعفری، نیلوفر؛ منتظر، غلامعلی. (۱۳۸۷). ”استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور”. *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی*، ۱(۸)، ۱۱۴-۹۱.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). ”راهبری شرکتی در ایران”. *فصلنامه حسابرس*، ۹(۳۲)، ۳۹-۳۲.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ الماسی، محمدرضا. (۱۳۸۶). ”راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی”. *مahanameh حسابدار*، ۲۰(۲۰)، ۸۰-۷۱.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ سلیمی، محمدمجود. (۱۳۹۰). ”مدلی برای رتبه‌بندی راهبری شرکتی در ایران”. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۹(۳۰)، ۵-۱۳.
- حضوری، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوسن، مجید. (۱۳۹۴). ”بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی”. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۵(۵۹)، ۱۹-۴۱.
- رحمانی فضلی، عبدالرضا؛ عبداله‌زاده، محمد علی. (۱۳۸۹). *برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

- 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(2), 885-906.
 - 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.
 - 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. & Drumas, 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(2), 1001-1025.
 - Mulyadi, M., Anwar, Y. & Iqbal, 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 and how?”. *The Netherlands Ministry of Finance*, Available at: www.minfin.nl, 1-23.
 - Watterston, J. (2014). “Corporate Governance Framework”. *Department of Education, Training and Employment*, 1-31.