



تبیین مبانی نظری و قانونی حاکمیت سازمانی در دیوان محاسبات کشور

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۳/۹

عباس جمور^۱

امید اسلام زاده^۲

چکیده:

در اکثر کشورها آیین نامه حاکمیت سازمانی سازمان‌های دولتی به عنوان یک قانون جهت بهبود حسابرسی دولتی و توسعه پایدار تصویب شده است. اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است؛ بنابراین حاکمیت سازمانی برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است. هدف از این پژوهش تبیین مبانی نظری و قانونی حاکمیت سازمانی در دیوان محاسبات است. این پژوهش به صورت کتابخانه ای و مستندسازی انجام شد. آیین‌نامه حاکمیت سازمانی باید مطابق با شرایط بومی کشور باشد. پیشنهاد می‌شود که مجلس شورای اسلامی همچون سایر کشورها آیین‌نامه حاکمیت سازمانی را تصویب نماید و دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس، مسئول نظارت بر اجرای این آیین‌نامه باشد.

واژگان کلیدی: مبانی نظری، مبانی قانونی، حاکمیت سازمانی، دیوان محاسبات

۱- حسابرس دیوان محاسبات استان همدان Abbas_jamor@yahoo.com (نویسنده مسئول)

۲- دکترای حسابداری، کارشناس ستاد مرکزی دیوان محاسبات کشور omideslamzadeh@yahoo.com

مقدمه

پس از جنگ جهانی دوم، سازمان‌های دولتی به ابزارهای مهم توسعه اقتصادی و اجتماعی تبدیل شدند. این نهادها در فرآیند 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^۲ به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقاء سیستم‌های حکمرانی و نظارتی باشد (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴).

از مهم‌ترین ساز و کارهای حکمرانی و نظارت مطلوب که در زمینه هدایت اثربخش سازمان‌های دولتی ابداع گردیده حاکمیت سازمانی (اداره امور سازمانی/راهبری شرکتی/راهبری سازمانی/حاکمیت شرکتی) است. در اکثر کشورها آیین نامه حاکمیت سازمانی در سازمان‌های دولتی به عنوان یک قانون جهت استفاده مسئولان از منابع، بهبود حساسی دولتی، رعایت حقوق همه ذی نفعان و توسعه عدالت پایدار تصویب شده است. اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است؛ بنابراین حاکمیت سازمانی برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است. حاکمیت سازمانی در هر کشور بر اساس قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌های موجود در هر کشور نگاشته می‌شود. حاکمیت سازمانی و مولفه‌های آن سبب بهبود پاسخگویی می‌شوند. در اکثر کشورها دیوان محاسبات وظیفه نظارت بر این مقوله را دارد. در ادامه تئوری‌های زیربنایی به همراه تجربه سایر کشورها و همچنین مواد قانونی مرتبط با حاکمیت سازمانی ارائه می‌شود.

مبانی نظری

در این قسمت به تئوری‌های زیر بنایی حاکمیت سازمانی، مفهوم آن در سازمان‌های دولتی و در نهایت به نمونه‌هایی از مولفه‌های شناسایی شده اشاره می‌شود.

تئوری‌های زیر بنایی حاکمیت سازمانی

واژه "Corporate Governance" در فارسی معادل‌هایی نظیر حاکمیت شرکتی، حاکمیت سهامی، راهبری شرکتی، حاکمیت سازمانی و راهبری سازمانی دارد که سه واژه اول مناسب بخش خصوصی و دو واژه آخر مناسب بخش عمومی است. برای این اصطلاح تعاریف زیادی ارائه شده، اما تعریف زیر همه تعاریف را در بر می‌گیرد:

قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی که موجب دستیابی به اهداف پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی نفعان می‌شود (حساس یگانه^۴، ۱۳۸۵).

دو هدف حاکمیت سازمانی (۱) کاهش ریسک سازمان با بهبود شفافیت و پاسخگویی و (۲) بهبود کارایی درازمدت سازمان با حذف خودکامگی و عدم مسئولیت‌پذیری مدیریت سازمان‌ها

3 . Accountability

4 . Hassas Yeganeh(2006)

می‌باشد. مراجع قانونگذار، نظام مربوطه را ابزاری سودمند برای کیفیت اطلاعات مالی افشا شده توسط سازمان‌ها تلقی می‌کنند (حیدری و همکاران^۵، ۱۳۹۴).

تئوری‌های زیربنایی توسعه حاکمیت سازمانی از مدت‌ها قبل وجود داشته است. تئوری‌های مربوطه از حوزه‌های مختلفی همچون مدیریت مالی، اقتصاد، حسابداری، قانون، مدیریت و رفتار سازمانی گرفته شده است. توسعه حاکمیت سازمانی یک رخداد جهانی است و تفاوت در قوانین، فرهنگ، مالکیت و ساختار بر آن اثرگذار است، از اینرو حاکمیت سازمانی از کشوری به کشور دیگر، از سازمانی به سازمان دیگر و از زمانی به زمانی دیگر متفاوت است. مهم‌ترین تئوری‌های زیر بنایی حاکمیت سازمانی شامل (۱) تئوری نمایندگی^۶ (مشکلات نمایندگی ناشی از تضاد منافع مدیر و مالک)، (۲) تئوری مباشرت^۷ (مشکلات ناشی از مدیریت دارایی‌ها در راستای منافع مالک)، (۳) تئوری ذی‌نفعان^۸ (مشکلات ناشی از تضاد منافع مدیر و سایر ذی‌نفعان)، (۴) تئوری اقتصاد هزینه معاملات^۹ (امکان فرصت طلبی مدیران از شرایط موجود)، (۵) تئوری تسلط طبقه‌ای^{۱۰} (مدیران به عنوان بالاترین رده سایر طبقات مدیریت را مطابق با شرایط خود می‌چینند) و (۶) تئوری تسلط مدیریتی^{۱۱} (مقامات بلند پایه با اطلاعات خود و تسلط بر مدیران تأثیر آن‌ها را حذف می‌کنند)، می‌باشد. (مالین^{۱۲}، ۲۰۰۷).

حاکمیت سازمانی در بخش عمومی

دولت در شکل تعریف محدود خود از طریق حکومت سازمان یافته، قدرت انحصاری برقراری نظم در محدوده قلمرو خود را با کمک سازمان‌های مربوطه دارد. سازمان‌های مربوطه در کشور ما عمدتاً شامل وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی‌اند که برای رسیدن به مقاصد دولت باید با کمک ابزارهای مختلف با یکدیگر هماهنگ شوند. دولت‌ها مدت‌های مدیدی به دنبال کشف ابزارهایی برای ایجاد سیاست‌های یکپارچه بوده‌اند. پیچیدگی مسائل اجتماعی معاصر چالش‌های فراوانی را فراوری هماهنگی بین سیاست‌های عمومی ایجاد کرده است. بسیاری از حوزه‌های سیاست‌گذاری عمومی مانند مبارزه با اعتیاد، بهداشت عمومی، توسعه پایدار و بسیاری از حوزه‌های توسعه اجتماعی - اقتصادی منطقه‌ای نیازمند طراحی و به کارگیری راهبردهای مداخله‌گر پیچیده دولتی‌اند که بخش‌ها و سطوح مختلف مدیریت کلان دولتی و سازمانی را در بخش‌های مختلف جامعه درگیر می‌کنند. بدون شک هماهنگی و یکپارچگی از موضوع‌های مهم

5 . Heydari et al(2015)

6 . Agency Theory

7 .Stewardship Theory

8 . Stakeholder Theory

9 .Transaction Cost Economics Theory

10 . Class Hegemony Theory

11 .Managerial Hegemony Theory

12 Mallin

اداره عمومی و سیاست‌گذاری عمومی است (منصوری و فاضلی^{۱۳}، ۱۳۹۲).

یکی از این رویکردهای جدید که برای بهبود اداره عمومی مطرح شده حاکمیت سازمانی است. گرچه در بخش دولتی، حاکمیت سازمانی با همه تئوری‌ها ارتباط دارد، اما بیشتر مبتنی بر تئوری ذی نفعان و تئوری مباشرت است. علت این امر نیز این است که دولت در خصوص مدیریت دارایی‌هایش در مقابل همه مردم مسئول است. دیوان محاسبات استرالیا حاکمیت سازمانی در بخش دولتی را به شکل زیر تعریف نموده است:

مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و اعمال، سیاست‌ها و رویه‌هایی که بوسیله مدیران جهت فراهم نمودن مسیر راهبردی، اطمینان از کسب اهداف، مدیریت ریسک و استفاده مسئولانه از منابع همراه با پاسخگویی صورت می‌گیرد (واترستون^{۱۴}، ۲۰۱۴).

حاکمیت سازمانی بخش دولتی با حاکمیت سازمانی در بخش خصوصی متفاوت است. تفاوت‌های مربوطه به تفاوت دو بخش دولتی و خصوصی در زمینه‌های اهداف، وظایف، نوع حاکمیت، روش‌های حسابداری، کنترل‌های داخلی و پاسخگویی بر می‌گردد (مولیادی و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۲). تفاوت‌های موجود سبب می‌شود که علیرغم شباهت‌های موجود در اهداف حاکمیت سازمانی در دو بخش دولتی و خصوصی، هر یک دارای مولفه‌های متفاوتی باشند که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌شود.

مولفه‌های حاکمیت سازمانی از دید دولت‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای

در ادامه مولفه‌های حاکمیت سازمانی در سازمان‌های دولتی کشورهای انگلیس، آمریکا، استرالیا، هلند، آفریقای جنوبی، شهر خودمختار هنگ کنگ و در نهایت از دید انجمن‌های حرفه‌ای مورد اشاره قرار می‌گیرد:

انگلیس

در انگلیس حاکمیت سازمانی در سازمان‌های دولتی دارای ۶ مؤلفه اصلی (۱) پاسخگویی پارلمانی (پاسخگویی به مجلس)، (۲) هدایت سازمان به عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت، (۳) ترکیب مناسب مدیریت، (۴) اثربخشی مدیریت، (۵) مدیریت ریسک و (۶) ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه است. هر یک از مولفه‌های فوق دارای اصول زیربنایی هستند که هر یک در ادامه تشریح می‌شوند، همچنین هر یک از این اصول نیاز به سیاست‌ها و ملزوماتی دارد که مناسب شرایط هر سازمان باید به نگارش درآیند:

(۱) پاسخگویی پارلمانی (پاسخگویی به مجلس)

بالاترین مقام هر سازمانی در مقابل دستگاه اجرایی مسئول بوده و در خصوص تمامی امورات سازمان مربوطه به مجلس پاسخگو است. پاسخگویی وی تمامی سیاست‌ها و رویه‌ها، تصمیمات و

13 . Mansouri and Fazeli(2013)

14 . Watterston

15 . Mulyadi et al

فعالیت‌های دستگاه اجرایی از جمله موارد مربوط به مدیران سطوح بالا را در بر می‌گیرد.^{۱۶} مدیر مالی دستگاه اجرایی در خصوص کیفیت مدیریت مالی از جمله مدیریت وجوه عمومی (وجوهی که متعلق به همه مردم جامعه است) و استفاده از دارایی‌ها در مقابل حساب‌رسان مجلس شخصاً مسئول و پاسخگو است^{۱۷} (الکساندر و ماد^{۱۸}، ۲۰۱۱).

(۲) هدایت سازمان به عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت

هر دستگاه اجرایی باید دارای گروه مدیران اثربخشی باشد که دستگاه اجرایی را به خوبی 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 وارسی قرار دهند، به گونه ای 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،

۱۶. برای مثال این اصل می‌تواند دارای ملزومات و سیاست‌هایی به شرح زیر باشد: بالاترین مقام سازمان می‌تواند مسئولیت برخی از کارهای دستگاه اجرایی را به صورت مکتوب به معاونین و مدیران سطوح پایین‌تر تفویض نماید، اما مسئولیت نهایی با خودش می‌باشد. در خصوص همه دستگاه‌های اجرایی اعم از وزارتخانه‌ای و غیر وزارتخانه‌ای شامل مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و ... مسئول پاسخگوی امورات سازمان به مجلس باید مشخص شود. بالاترین مقام سازمان در مقابل تمامی صحبت‌های سخنگویان خود در مجلس مسئولیت دارند و باید پاسخگو باشند.

۱۷. این اصل می‌تواند دارای ملزومات و سیاست‌هایی به شرح زیر باشد:
- مدیر مالی در مقابل مدیریت مناسب وجوه عمومی (وجوهی که متعلق به همه مردم جامعه است) دستگاه اجرایی مسئول است.

- مدیر مالی دستگاه اجرایی باید منابع دریافتی را در راستای اهداف مشخص شده مصرف نماید. مدیر مالی دستگاه اجرایی در این خصوص در مقابل خزانه داری و حساب‌رسان مجلس پاسخگو است.
- مدیر مالی باید امورات مالی را به درستی در میان کارکنان تفویض نماید، اما در مقابل امورات زیر در مقابل حساب‌رسان مجلس پاسخگو باشد:

- ۱- شایستگی و قانونمندی خود و سایر اعضا
- ۲- مدیریت اقتصادی و دوراندیشانه
- ۳- اجتناب از اتلاف منابع، اسراف و ریخت و پاش
- ۴- اطمینان از حفظ ارزش منابع سازمان از جمله پول
- ۵- استفاده کارا و اثربخش از منابع موجود با در نظر گرفتن صرف اقتصادی (توجه به حساب‌رسی عملکرد)
- ۶- سازماندهی، تقسیم وظایف و مدیریت مناسب بخش مالی دستگاه اجرایی
- ۷- مدیر مالی برای همیشه (حتی پس از دوران بازنشستگی) مسئول تمامی امورات دوران فعالیت خود می‌باشد.
- ۸- نقشه راه امور مالی دستگاه باید به دیحساب دستگاه اجرایی هم داده شود. نقشه مربوطه باید توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی تأیید شود.
- ۹- مدیر مالی می‌تواند مدیریت هر یک از حساب‌های مستقل را به یک شخص تفویض نماید، اما مسئولیت نهایی با خودش است.

اطمینان از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه‌گرایی و امثالهم از موارد اساسی این اصل است (الکساندر و ماد، ۲۰۱۱).

(۳) ترکیب مناسب مدیریت

مدیران باید مهارت و تجربه کافی برای انجام مسئولیت‌هایشان داشته باشند. اعضا باید متعادل، گوناگون و از لحاظ اندازه قابل مدیریت باشند. باید تمامی تخصص‌های مورد نیاز هر سازمان در تیم مدیریت موجود باشد. نقش و مسئولیت‌های همه اعضای مدیریت باید در چارچوب عملیاتی سازمان بوضوح تعریف شوند (الکساندر و ماد، ۲۰۱۱).

(۴) اثربخشی مدیریت

- مدیران باید اطمینان یابند که چیدمان به گونه‌ای است که بتوانند مسئولیت‌هایشان را به صورت اثربخش انجام دهند، شامل:

- برای انتصاب اعضای جدید مدیریت، دوره تصدی و برنامه‌ریزی متوالی، رویه‌های رسمی و منظمی نیاز است،

- سیاستی اتخاذ شود که مدیران برای انجام اثربخش مسئولیت‌هایشان زمان کافی داشته باشند،

- مدیران قوی منصوب شوند و به حفظ صلاحیتشان جهت به روز نگهداشتن دانش و مهارت آن‌ها توجه شود،

- ارائه بموقع اطلاعات به شکل و کیفیتی که مدیران را قادر به انجام درست وظایفشان نماید،

- ایجاد مکانیزمی برای استفاده از موفقیت‌ها و تجارب گذشته،

- ارزشیابی رسمی و جدی عملکرد مدیران و اعضای مرتبط و

- اختصاص دبیرخانه‌ای با مهارت و تجربه کافی برای نظم در امور (الکساندر و ماد، ۲۰۱۱).

(۵) مدیریت ریسک

- مدیریت باید مطمئن باشد که دستگاه اجرایی چیدمان اثربخشی جهت حاکمیت، مدیریت ریسک و کنترل داخلی دارد. توجه به ریسک‌های کلیدی دستگاه اجرایی از وظایف مدیریت است و گروه‌هایی همچون کمیته ریسک، کمیته حسابرسی، حسابرسان داخلی و اعضای بلند پایه (مانند هیئت وزیران و بالاترین مقام دستگاه اجرایی اصلی و ...) می‌توانند نقش پشتیبان داشته باشند.

- مدیر مالی باید صورت‌های مالی را هر ساله به حسابرسان مجلس ارائه دهد. در این صورت‌ها باید علاوه بر اشاره به تمامی عناصر صورت‌های مالی نقش حاکمیتی دستگاه ارائه گردد (الکساندر و ماد، ۲۰۱۱).

(۶) ارتباط قاعده مند 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 تاثیرگذار اند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدمه‌ای وارد نشود (الکساندر و ماد، ۲۰۱۱).

ایالات متحده آمریکا

در این کشور به محتوای اقتصادی فعالیت‌های دولتی توجه زیادی می‌شود و شفافیت و پاسخگویی دو مؤلفه اصلی حاکمیت سازمانی در دولت‌اند که با موارد زیر قابلیت تحقق دارد:

مسئولیت پاسخگویی مدیریت: بالاترین مقام هر سازمان مسئول دقت و یکپارچگی گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، گزارشگری عملکرد و تطابق با قوانین و مقررات و استقرار یک آیین رفتار حرفه‌ای مناسب است.

صداقت و شایستگی مدیران ارشد: صداقت و شایستگی مدیران فاکتور ضروری موفقیت هر سازمانی است.

کمیته حسابرسی: کمیته حسابرسی متخصص و متعهد و دارای استقلال کافی برای بهبود نتایج هر سازمان ضروری است.

ترکیب مناسب مدیریت: تشکیل گروهی از مدیران قدرتمند متناسب با نیازهای هر سازمان برای موفقیت هر سازمان ضروری است.

همکاری تیم مدیریت و حسابرسان: مدیران و حسابرسان در جهت افزایش ارزش برای تمامی ذی‌نفعان باید تلاش نمایند.

گزارشگری مالی دقیق: گزارشگری مالی باید منطبق با رویه‌های حسابداری مناسب، قوانین مالی و افشاء نکات مورد نیاز استفاده‌کنندگان باشد.

توجه به خصوصی‌سازی: برای کوچک نمودن دولت نیاز است که با حداکثر توان به سمت خصوصی‌سازی حرکت شود.

توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین: با توجه به پیچیدگی رخدادهای مالی در هر سازمان باید متناسب هر سازمان به تقلب‌ها و فسادهای مالی توجه گردد. شکست‌های مالی پیشین به طور دقیق مورد بررسی تا در آینده تکرار نشوند.

در نظر گرفتن محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها: هر سازمان باید گزارشی در خصوص میزان منافع حاصل از فعالیت‌های خود در کشور ارائه نماید. در این خصوص باید به شاخص‌های ملی کلیدی^{۱۹} و شاخص‌های عملکرد کلیدی^{۲۰} توجه جدی شود. شاخص‌های ملی کلیدی مجموعه‌ای از معیارهای قابل اندازه‌گیری همچون میزان اشتغال‌سازی است که عملکرد دولت را در یک دوره

19 . Key National indicators (KNI)

20 . Key performance indicators (KPI)

مالی نشان می‌دهد تا مشخص شود کدام یک از قسمت‌های اقتصاد باید مورد توجه بیشتری قرار گیرد. شاخص‌های عملکرد کلیدی مجموعه‌ای از معیارهای قابل اندازه‌گیری است که عملکرد یک سازمان را در طول زمان اندازه‌گیری می‌کند. این شاخص‌ها برای اندازه‌گیری میزان پیشرفت سازمان در دستیابی به اهداف راهبردی و عملیاتی و مقایسه با سایر سازمان‌ها و همچنین سایر دوره‌هاست (اداره حسابداری عمومی ایالات متحده^{۲۱}، ۲۰۰۲).

استرالیا

دیوان محاسبات استرالیا ۵ مؤلفه اصلی برای حاکمیت سازمانی معرفی نموده است: **هدایت:** نقش بالاترین مقام دستگاه اجرایی در سازمان بسیار ضروری است، به گونه‌ای که اثربخشی سازمان به این موضوع بستگی دارد. هدایت مناسب کل سازمان بر عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی است.

محیط مدیریتی: محیطی که مدیران یک سازمان فعالیت خود را انجام می‌دهند از اهمیت بالایی برخوردار است. در این محیط باید اهداف روشن و مشخص باشند و چارچوب‌های اخلاقی مناسبی موجود باشد، نقش‌ها و مسئولیت‌ها تعریف شوند، برنامه‌ریزی محکمی برای سازمان اجرا شود و در نهایت ارزیابی ریسک سازمان نیز به صورتی دقیق و حساب شده صورت گیرد.

مدیریت ریسک: مدیریت ریسک فرآیند شناسایی، تحلیل و کاهش ریسک‌هایی است که می‌توانند بر دستیابی به اهداف سازمان اثرات منفی داشته باشند. این موضوع با ایجاد مکانیزم‌های مناسب کنترل داخلی و خارجی و برنامه‌های دقیق مدیریت ریسک و تقلب ایجاد می‌شود.

نظارت: بررسی سیستم‌های کنترل داخلی سازمان به صورت مستمر و اطمینان از اینکه اهداف سازمان دنبال می‌شود.

پاسخگویی: بالاترین مقام هر دستگاه اجرایی در مقابل مجلس پاسخگو است. پاسخگویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل دستیابی است. این گزارش باید تطابق و عملکرد در مقابل اهداف را نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز، بیان عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمان است (رایان و انجی^{۲۲}، ۲۰۰۰).

هلند

دانش عمومی مدیران در خصوص حوزه فعالیت: در این خصوص تمامی سطوح مدیران باید با اهداف، ابزارها، ساختارهای اجرایی و فعالیت‌های سازمان آشنا باشند.

دانش تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت: آشنایی با قوانین، مسئولیت‌های هر یک از زیر مجموعه‌ها، تقسیم درست وظایف و چگونگی دستیابی به اهداف عملیاتی.

21 . United States General Accounting Office

22 . Ryan and Ng



کنترل: ایجاد کنترل‌های داخلی قوی، سیستم مدیریت کیفیت، سیستم نظارتی کافی بر همه فعالیت‌ها و سیستم مستندسازی قوی برای فعالیت‌های کنترل داخلی.

سیستم نظارتی قوی: سازمان‌ها باید توسط یک سازمان مستقل مورد نظارت و گزارش‌های مورد نیاز سازمان ناظر را تهیه نماید.

پاسخگویی: سازمان باید در خصوص اجزای مثلث حاکمیت سازمانی شامل دانش مدیریت، کنترل و نظارت پاسخگو باشد و همچنین در خصوص میزان اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌هایش گزارش‌های کافی ارائه دهد.

ارزیابی حاکمیت سازمانی: سیستم حاکمیت سازمانی باید توسط یک سازمان مستقل مورد ارزیابی قرار گیرد (تیمرز^{۲۳}، ۲۰۰۹).

آفریقای جنوبی

در آفریقای جنوبی تیم مدیریت قوی با حضور مدیران غیرموظف، توجه به ارزیابی عملکرد، وجود کمیته حسابرسی، ارتقاء 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... و آیین رفتار حرفه‌ای مناسب برای حاکمیت سازمانی در دولت بیان شده‌اند (دایره واحدهای دولتی^{۲۴}، ۲۰۰۲).

هنگ کنگ

تدوین استانداردهای رفتاری: توجه به ارزش‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. اخلاق حرفه‌ای توجه به شایستگی‌های کارکنان، ایجاد استانداردهای اخلاقی همراه با راهبری مؤثر، یکپارچگی، صداقت و بی‌طرفی، شفافیت و پاسخگویی و خیرخواهی برای ذی‌نفعان را در بر می‌گیرد و آیین رفتار حرفه‌ای هم کسب و حفظ صلاحیت حرفه‌ای را شامل می‌شود.

فرآیند و ساختار سازمانی مناسب: پاسخگویی قاعده‌مند، پاسخگویی در خصوص وجوه عمومی (وجوهی که متعلق به همه مردم جامعه است)، ارتباط با ذی‌نفعان، مشخص نمودن نقش‌ها و مسئولیت‌های تیم مدیریت و توجه به مدیریت منابع انسانی و آموزش کارکنان را در بر می‌گیرد.

مدیریت ریسک، نظارت و کنترل‌های مناسب: کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، حسابرسی خارجی کاملاً مستقل، بودجه‌بندی و مدیریت مالی مناسب سازمان را در بر می‌گیرد.

23 . Timmers

24 . Department of Public Enterprises

پاسخگویی، گزارشگری و افشا: گزارشگری داخلی، گزارشگری خارجی، استفاده از رویه‌ها و استانداردهای حسابداری مناسب و اندازه‌گیری عملکرد با معیارهای مناسب را در بر می‌گیرد (راجر و ادوارد^{۲۵}، ۲۰۰۴).

از دید انجمن‌های حرفه‌ای (بیانیه مشترک انجمن حسابداری و امور مالی دولتی خبره انگلیس و فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا)^{۲۶} توجه به منافع همه ذی‌نفعان: انجام تمامی فعالیت‌ها در راستای منافع عمومی که برای دستیابی به این اصل به موارد ذیل نیاز است:

- ۱- تعهد قوی به صداقت، ارزش‌های اخلاقی و نقش قوانین
- ۲- شفافیت و تعهد به همه ذی‌نفعان
- ۳- تعریف نتایج در قالب مزایای اقتصادی، اجتماعی، زیست محیطی و ...
- ۴- توجه به شاخص‌های ملی کلیدی و شاخص‌های عملکرد کلیدی
- ۵- تعیین فعالیت‌های مورد نیاز برای دستیابی بهینه به نتایج مورد نظر
- ۶- توسعه ظرفیت سازمان به گونه‌ای که سازمان و زیر مجموعه‌ها به خوبی راهبری شوند
- ۷- مدیریت ریسک و عملکرد با کنترل‌های داخلی و مدیریت مالی قوی
- ۸- ایجاد رویه‌هایی برای شفافیت و گزارشگری در پاسخگویی (انجمن حسابداری و امور مالی دولتی خبره انگلیس و فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا، ۲۰۱۳).

مبانی قانونی

در این قسمت به پاره‌ای از موارد مرتبط با حاکمیت سازمانی که با توجه به قوانین نظارتی فعلی در کشور قابل انجام است اشاره می‌شود:

۲۵ . Roger and Edward

۲۶ . Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), and International Federation of Accountants (IFAC)



جدول ۱: مؤلفه‌های حاکمیت سازمانی مرتبط با قوانین فعلی

مؤلفه حاکمیت سازمانی	قانون فعلی مرتبط
دیوان محاسبات کشور با توجه به قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات می‌تواند مقامات بلند پایه دستگاه‌های اجرایی و مدیران مالی را ملزم به پاسخگویی به ترتیب به مجلس و خود دیوان نماید.	اصول ۵۴، ۵۵، ۷۶، ۸۴، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰ قانون اساسی نشان‌دهنده اختیارات و 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 تمامی امور مالی کشور پژوهش و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه 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.
دیوان محاسبات می‌تواند بر اساس بند (ج) ماده (۱) قانون دیوان محاسبات و بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفساد اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها (منافع حاصل از فعالیت‌ها) نظارت داشته باشد و موارد مربوطه را به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید.	بر اساس بند (ج) ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور دیوان مذکور می‌تواند نظرات خود را در خصوص دستگاه‌های اجرایی استفاده کننده از بودجه به مجلس گزارش نماید. بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفساد اقتصادی 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 مسوولان آسیب زدایی در هر مورد را یاری رسانند.
بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری و ماده ۲۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقاء بهره وری و برای تقویت مدیریت کشور، شورای دستگاه‌های نظارتی متشکل از دو نفر از مسوولین 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.	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری و ماده ۲۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقاء بهره وری و برای تقویت مدیریت کشور، شورای دستگاه‌های نظارتی متشکل از دو نفر از مسوولین 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.
دیوان محاسبات می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی نظارت کند و بر اصلاح کنترل‌های داخلی دستگاه دولتی‌های دولتی مؤثر باشد.	ماده (۶) قانون دیوان محاسبات به اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال اشاره دارد.
دیوان محاسبات می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفساد اقتصادی، ماده ۲۸ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد و مقابله با فساد شوری نظارتی می‌تواند بر اقدامات دستگاه‌های اجرایی در برنامه‌های پیشگیرانه مقابله با فساد و اعلام نقاط ضعف و قوت نظارت نماید. کنترل‌های داخلی بر اساس استانداردهای حسابرسی اینتوسای جزء جدایی‌ناپذیر مدیریت ریسک دستگاه‌های دولتی است.	بر اساس ماده ۲۸ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد شوری نظارتی می‌تواند بر اقدامات دستگاه‌های اجرایی در برنامه‌های پیشگیرانه مقابله با فساد و اعلام نقاط ضعف و قوت نظارت نماید. کنترل‌های داخلی بر اساس استانداردهای حسابرسی اینتوسای جزء جدایی‌ناپذیر مدیریت ریسک دستگاه‌های دولتی است.
دیوان محاسبات می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته حسابرسی توسط دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد.	کمیته حسابرسی از مؤلفه‌های مهم کنترل‌های داخلی است که هیأتی است که نه از مسوولین شرکت است و نه از کارکنان و به حفظ رابطه میان مدیران و حسابرسان مستقل و داخلی کمک می‌کند و بر کنترل‌های داخلی و رویه‌های مالی نظارت دارد.

مؤلفه حاکمیت سازمانی	قانون فعلی مرتبط
دیوان محاسبات کشور می تواند بر اساس تبصره (۳) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات بر حساب های دستگاه های اجرایی نظارت مستمر نماید. همچنین دیوان محاسبات می تواند بر اساس ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات بر رویدادهای مالی مهم پیشین دستگاه های اجرایی نظارت نماید.	بر اساس تبصره (۳) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات دیوان محاسبات کشور در اجرای وظایف قانونی خود باید به نحوی عمل نماید که همیشه حساب های جاری و سال قبل را در دست رسیدگی داشته باشد و چنانچه بر اثر عقب ماندگی حساب ها و یا عدم ارسال و تصویب به موقع ترازنامه ها و یا سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب ها بیش از ۲ سال مالی معوق بماند، دیوان محاسبات بعد از ارسال گزارش مربوطه نحوه رسیدگی به این قبیل حساب ها را جهت تصویب مجلس شورای اسلامی تعیین و پیشنهاد می نماید.
دیوان محاسبات می تواند بر اساس ماده (۲) آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور به انجام حسابرسی عملکرد بپردازد. همچنین دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد می تواند عملکرد مدیران دستگاه های اجرایی را مورد ارزیابی قرار دهد.	بر اساس ماده (۲) آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور دیوان می تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد.
دیوان محاسبات تا چه حدی می تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات دستگاه های اجرایی را به تشکیل حسابرسی داخلی یا معادل آن تشویق نماید و از خدمات این نهاد استفاده نماید.	حسابرسی داخلی از مؤلفه های مهم کنترل های داخلی است که بر کنترل های داخلی نظارت دارد. حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان دهی و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می شود. حسابرسان داخلی علاوه بر نظارت بر کنترل های داخلی به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت های می پردازند.
بر اساس قانون دیوان محاسبات از جمله ماده (۱) و ماده (۲)، دیوان محاسبات می تواند بر سیاست های کلان مالی نظارت نماید.	سیاست های مالی عمدتاً در بودجه و اسناد بالا دستی آن ارائه می شوند.
دیوان محاسبات کشور می تواند بر رهبری و هدایت مستمر سازمان ها توسط تیم مدیریت دستگاه های اجرایی تأثیر گذار باشد.	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 متمرکز شوند و سیاست ها و عملکرد سازمان را به دقت مورد واریسی قرار دهند، به گونه ای 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 بخش های مختلف، اطمینان از کنترل های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه گرایی و امثالهم از موارد اساسی این اصل است.
دیوان محاسبات کشور می تواند بر ارتباط قاعده مند تیم مدیریت با اعضای بلند پایه دستگاه های اجرایی تأثیر گذار باشد.	دستگاه های اجرایی عموماً تحت کنترل و یا زیر مجموعه یک یا چند دستگاه اجرایی می باشند که در تصمیمات و سیاست های دستگاه تأثیر گذار اند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدماتی وارد نشود. به طور 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 استاندارد یک استان به دلیل ارتباطش با وزیر بتواند بودجه بیشتری دریافت کند.

مؤلفه حاکمیت سازمانی	قانون فعلی مرتبط
دیوان محاسبات می‌تواند بر اساس ماده (۵) قانون دیوان محاسبات، ماده (۲۶) قانون الحاق (۲) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سایر مواد موجود در قانون محاسبات عمومی بر گزارشگری مالی فنی و قانونی دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد.	ماده (۵) قانون دیوان محاسبات به بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی اشاره دارد. ماده ۲۶ قانون الحاق دستگاه‌های اجرایی را ملزم به حسابداری تعهدی و پیروی از استانداردهای حسابداری می‌کند.
دیوان محاسبات کشور بر اساس ماده (۷) قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد و سایر اختیاراتش، می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به داشتن آیین رفتار حرفه‌ای تشویق نماید.	بر اساس ماده (۷) قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد دولت موظف است با همکاری سایر قوا به منظور فرهنگ سازی و ارتقاء سلامت نظام اداری براساس منابع اسلامی و متناسب با توسعه علوم و تجربیات روز دنیا ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون منشور اخلاق حرفه ای کارگزاران نظام را تدوین نماید. بر اساس این اصل کلیه دستگاه‌های اجرایی موظف به تدوین رفتار حرفه ای و اخلاقی بر اساس منشور فوق الذکرند.
بر اساس ماده (۴۱) قانون نحوه اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم (۴۴) قانون اساسی و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، دیوان محاسبات می‌تواند بر فرآیند خصوصی سازی مؤثر باشد.	بر اساس ماده (۴۱) قانون نحوه اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم (۴۴) قانون اساسی دیوان محاسبات جزء اعضای شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ می‌باشد. ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری به تداوم خصوصی سازی به خصوص در امور تصدی‌های اقتصادی اشاره دارد.
بر اساس ماده (۸) آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور دیوان مکلف است با استقرار سامانه نظارت الکترونیکی، به منظور کاهش هزینه‌های حسابرسی، اقدام به موقع و کارآمد، امکان نظارت روز آمد را فراهم نماید. کلیه دستگاه‌ها مکلفاند در اجرای ماده (۳۹) قانون، اسناد و هر گونه مدارک و اطلاعات درخواستی را از طریق سامانه مذکور در اختیار دیوان قرار دهند.	بر اساس ماده ۷ قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد نظارت دولت موظف است با همکاری سایر قوا به منظور فرهنگ سازی و ارتقاء سلامت نظام اداری براساس منابع اسلامی و متناسب با توسعه علوم و تجربیات روز دنیا ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون «منشور اخلاق حرفه ای کارگزاران نظام» را تدوین نماید. تبصره - کلیه دستگاه‌های موضوع بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده (۲) این قانون مکلفاند براساس وظایف و مأموریت‌های خود در چهارچوب «منشور اخلاق حرفه ای کارگزاران نظام» به تدوین «رفتار حرفه ای و اخلاقی مقامات موضوع ماده (۷۱) قانون مدیریت خدمات کشوری و سایر مدیران و کارکنان» خود اقدام نمایند.
در راستای سیاست‌های پیشگیرانه و بر اساس ماده (۷) آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور، دیوان می‌تواند با حفظ استقلال با دستگاه‌های اجرایی جلسات تعاملی را در جهت رعایت حقوق ذی نفعان و حفظ ارزش‌های اخلاقی ایجاد نماید.	بر اساس ماده (۷) آیین نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور در راستای پاسداری از بیت المال دیوان می‌تواند نسبت به تقویت رویکرد پیشگیرانه در امر کنترل و نظارت مستمر اقدام نماید.

پیشنهاد و بحث پایانی

اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سننات 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 کرد و جوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند 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. حاکمیت سازمانی به عنوان یکی از مهم‌ترین فرآیندهای 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، که در مرحله اول برای رسیدن به این هدف نیاز است که قوانین پراکنده موجود به صورت یک قانون مدون در رابطه با حاکمیت سازمانی مورد طرح و تصویب قرار گیرد.

منابع فارسی

- ۱- حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۵)، حاکمیت شرکتی در ایران، فصلنامه حسابر، دوره ۹، شماره ۳۲، صص ۳۲-۳۹.
- ۲- حضوری، محمد جواد، گرد، عزیز، گلدوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۴۱-۱۹.
- ۳- حیدری، مهدی، قادری، بهمن، کفعمی، مهدی، (۱۳۹۴)، تبیین رابطه بین نظام راهبری شرکتی و سرمایه فکری از دیدگاه نظریه نمایندگی: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۳۱-۱۵۱.
- ۴- منصوری، عزیز، فاضلی، عبدالرضا، (۱۳۹۲)، دولت افقی و هماهنگی افقی (چرایی، موانع کلیدی و راهبردها)، فصلنامه مجلس و راهبرد، مقاله ۱، دوره ۲۰، شماره ۷۳، صص ۵-۲۹.

منابع انگلیسی

- 5-Alexander, M., Maude, F., (2011), corporate governance in central government departments: Code of good practice, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_governance_good_practice_july2011.pdf.
- 6-Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), and International Federation of Accountants (IFAC), (2013), Good Governance in the Public Sector, New York: Published by International Federation of Accountants.
- 7-Department of Public Enterprises.(2002), Protocol on corporate Governance in the



Public sector, republic of South Africa, PP. 1-54.

8-Mallin, C., A., (2007), Corporate Governance, Second Edition, Oxford University Press.

9-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](http://info.gov.hk/cr), PP. 1-43.

10-Ryan, C. and Ng, C. (2000). Public Sector Corporate Governance Disclosures: an Examination of Annual Reporting Practices in Queensland. Australian Journal of Public Administration, Vol 59(2): PP.11-23.

11-Timmers, A., (2009), Corporate governance in the public sector, why and how?, The Netherlands Ministry of Finance, available at www.minfin.nl, PP.1-23.

12-United States General Accounting Office, (2002), Highlights of GAO's Corporate Governance, Transparency and Accountability Forum, Published by United States General Accounting Office at www.Gao.Gov, GAO-02-494SP, pp. 1-15.

13-Watterston, J., (2014), Corporate Governance Framework, Department of Education, Training and Employment, PP.1-31.