



Improvement Structure of Accountability in Iranian State Owned Companies

Ali Ebrahimi

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: aebrahimi@ut.ac.ir

Mohammad Moradi

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: moradimt@ut.ac.ir

Hemmat Jafari

*Corresponding author, Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: hemmatjfr@yahoo.com

Abstract

Objective: This study aims to provide a framework for improving the accountability of state-owned companies. Given the importance of providing a corporate accountability system in assessing the management of economic resources, the financial and operational aspects of performance are taken into account in order to prevent information asymmetry, to enable management performance evaluation in achieving the company goals and to provide benefits to the stakeholders.

Methods: While using the qualitative approach, the accountability status of Iranian state-owned companies has been examined and the related elements in the relevant statements and guidelines in selected countries were studied and the results were given to experts using the semi-structured interviewing tool to answer the research questions responses. The statistical population consisted of professional and academic experts with financial knowledge and executive experience. There were 16 interviewees.

Results: To present the research findings, the elements related to the accountability were identified and coded after analyzing the interviews. Based on the findings, the core elements of the framework include nine topics including information disclosure, government budgeting and financial management, stakeholder communication, compensation policies, legal accountability, board reporting, role and responsibility of board committees, formulation Quantitative performance evaluation indices, compilation

of relative performance evaluation indices. In addition the structure includes 55 items as sub-elements.

Conclusion: The research, based on outcomes, recommends policy makers to apply the findings of this study to formulate SOE's accountability and provide relevant considerations and measures to improve their accountability. These elements set out standards, controls, and responsibilities that improve the accountability of Iranian state-owned companies.

Keywords: Accountability, Corporate governance, State owned company, Board.

Citation: Ebrahimi, A., Moradi, M., & Jafari, H. (2020). Improvement Structure of Accountability in Iranian State Owned Companies. *Journal of Public Administration*, 12(1), 45-66. (in Persian)

Journal of Public Administration, 2020, Vol. 12, No.1, pp. 45-66

DOI: 10.22059/jpa.2020.292783.2659

Received: September 06, 2019; Accepted: January 07, 2020

© Faculty of Management, University of Tehran



چارچوب بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران

علی ابراهیمی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: aebrahimi@ut.ac.ir

محمد مرادی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: moradimt@ut.ac.ir

همت جعفری

* نویسنده مسئول، دکترای حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: hemmatjfr@yahoo.com

چکیده

هدف: این پژوهش با هدف ارائه چارچوب بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی اجرا شده است. با توجه به اهمیت وجود نظام پاسخ‌گویی شرکتی در ارزیابی نحوه مدیریت منابع اقتصادی، در دنیای امروز به جنبه‌های مالی و عملیاتی عملکرد توجه می‌شود تا ضمن ممانعت از بروز عدم تقارن اطلاعاتی، امکان ارزیابی عملکرد مدیریت در تحقق اهداف شرکت و تأمین منافع ذی‌نفعان فراهم شود.

روش: با استفاده از روش کیفی، وضع موجود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران و تجارب کشورهای منتخب بررسی شد و خلاصه آن در اختیار خبرگان قرار گرفت و از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از آنان نظرخواهی شد. جامعه آماری پژوهش، خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی با دانش مالی و تجربه اجرایی بودند و در این میان با ۱۶ نفر مصاحبه به عمل آمد.

یافته‌ها: پس از تحلیل مصاحبه‌های انجام شده، عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی شناسایی و کدگذاری شدند. بر اساس عناصر اصلی، چارچوبی با ۹ عنوان شامل ۱. افشای اطلاعات؛ ۲. بودجه و مدیریت مالی دولتی؛ ۳. ارتباط با ذی‌نفعان؛ ۴. سیاست‌های جبران خدمات؛ ۵. مسئولیت پاسخ‌گویی قانونی؛ ۶. گزارشگری‌های هیئت مدیره؛ ۷. نقش و مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره؛ ۸. تدوین شاخص‌های مقدراری ارزیابی عملکرد؛ ۹. تدوین شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد و ۵۵ عنصر فرعی به دست آمد.

نتیجه‌گیری: به سیاست‌گذاران توصیه می‌شود که با استفاده از یافته‌های این پژوهش، هنگام تدوین ضوابط پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی، ملاحظه‌ها و اقدام‌های مربوط برای بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی را فراهم کنند. این عناصر استانداردها، کنترل‌ها و مسئولیت‌هایی را مطرح می‌کنند که به بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران می‌انجامد.

کلیدواژه‌ها: پاسخ‌گویی، راهبری شرکتی، شرکت‌های دولتی، هیئت مدیره.

استناد: ابراهیمی، علی؛ مرادی، محمد؛ جعفری، همت (۱۳۹۹). چارچوب بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران. مدیریت دولتی، ۱۲(۱)، ۴۵-۶۶

مقدمه

به‌رغم آنکه از قانون برنامه سوم توسعه به بعد [در قوانین برنامه] و همچنین در قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی بر واگذاری شرکت‌های دولتی و زیرمجموعه تأکید شده است، [اما] سهم شایان توجهی از بودجه کل کشور به شرکت‌های دولتی اختصاص دارد (خیری، متوسل و دمیرچی، ۱۳۹۶). سهم عمده شرکت‌های دولتی در ساختار بودجه نشان از اهمیت آنها در اقتصاد و مالیه عمومی کشور دارد و میانگین نسبت پنج سال اخیر بودجه شرکت‌های دولتی به بودجه کل کشور حدود ۷۰ درصد بوده است (قوانین بودجه سال‌های ۹۳ تا ۹۷)^۱.

ممکن است انگیزه‌های فعالیت شرکت‌های دولتی متفاوت باشند، با وجود این آنها مانند همتایان خود در بخش خصوصی سهام‌دارانی دارند که باید در مقابل آنها پاسخ‌گو باشند. به این دلیل که در شرکت‌های دولتی حقوق مالکانه متعلق به عموم مردم است، ساختار سهام‌داری آنها از شرکت‌های سهامی عام نیز گسترده‌تر است. بنابراین مطالبه شفافیت و پاسخ‌گویی در شرکت‌های دولتی رو به افزایش است (مؤسسه پرایس واتر هاوس^۲، ۲۰۱۵).

ساختار اهداف و مقاصد شرکت و رویه‌ها و فرایندهای حصول آنها باید برای اطمینان از پاسخ‌گویی مناسب به ذی‌نفعان تبیین، اجرا و ارزیابی شوند. با این حال فساد یا سایر شیوه‌های نامنظم که در شرکت‌های دولتی و اطراف آن رخ می‌دهند، مانع عمده‌ای برای مدیریت خوب شرکت‌ها هستند. این مسائل نه تنها می‌توانند باعث آسیب رساندن به نام تجاری و شهرت شوند و بر عملکرد شرکت‌های دولتی تأثیر بگذارند، بلکه می‌توانند به فرسایش اعتماد عمومی و تأثیر مستقیم در ارائه خدمات عمومی به شهروندان نیز منجر شوند (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۳، ۲۰۱۹).

تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی به دلیل ماهیت و تنوع فعالیت‌های دولت [شرکت‌های دولتی] ساده نیست. برخی فعالیت‌های دولت جنبه مالی دارند، از این رو فراهم آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی به این نوع فعالیت‌ها از طریق گزارشگری مالی امکان‌پذیر خواهد بود. این در حالی است که تأمین اطلاعات کافی برای ادای مسئولیت پاسخ‌گویی برخی دیگر از فعالیت‌های دولت [شرکت‌های دولتی] از طریق گزارش‌های مالی سنتی میسر نیست. پس می‌توان چنین نتیجه گرفت که مسئولیت پاسخ‌گویی شامل دو جنبه مسئولیت پاسخ‌گویی مالی^۴ و پاسخ‌گویی عملیاتی^۵ است (باباجانی، به نقل از مرادی، نرگسیان و اخوان، ۱۳۹۶).

مسئولیت پاسخ‌گویی عملکرد شرکت‌های دولتی شامل زنجیره‌ای پیچیده از کارگزاران (مدیریت، هیئت مدیره، اشخاص و سازمان‌های عهده‌دار مالکیت، وزارتخانه‌ها، دولت و قوه مقننه) است که البته به راحتی و به روشنی قابل شناسایی نیستند و مدیران و هر یک از کارگزاران نام‌برده احتمالاً دارای تضاد منافع ذاتی هستند. از این رو، می‌توانند بر اساس معیارهایی غیر از حداکثر منافع بنگاه و عموم مردم سهام‌داران اصلی آن شرکت‌ها تصمیم‌هایی گرفته و اجرا کنند. ساخت این شبکه پیچیده از پاسخ‌گویی‌ها به منظور حصول اطمینان از تصمیم‌گیری‌های کارآمد و حکمرانی خوب

1. www.mporg.ir

2. Pricewaterhouse Coopers

3. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

4. Financial accountability

5. Operational accountability

شرکت‌ها یک دغدغه است. برای بهبود شفافیت و چارچوب افشای موجود باید اقدام‌هایی مانند پیشنهاد اصلاح‌ها در چارچوب قانونی و نظارتی یا تدوین دستورالعمل‌ها، اصول یا کدهای خاص برای بهبود شیوه‌ها در سطح سازمانی در نظر بگیرد (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، ۲۰۱۵).

مسئولان با شفاف‌سازی و ایجاد حالتی که مردم به اطلاعات و تصمیم‌های گرفته‌شده از سوی مسئولان دسترسی داشته باشند، هم به مسئولیت پاسخ‌گویی^۱ خود عمل کرده‌اند و هم اعتماد عمومی را جلب و حفظ می‌کنند. مسئولان باید در سطوح مختلفی مانند راهبرد، برنامه، عملکرد، فرایندها، التزام و مشروعیت پاسخ‌گو باشند و هر چقدر مردم بتوانند به اطلاعات و تصمیم‌های اتخاذشده در پنج سطح نام‌برده بیشتر دسترسی داشته باشند، شفافیت^۲ بیشتری هم وجود دارد و اگر مسئولان بدانند رفتار و عملکرد آنها زیر ذره‌بین دید مردم قرار دارد، برای پاسخ‌گویی خواهند کوشید (زرگر، ۱۳۹۱).

این مقاله به‌عنوان بخشی از یک کار پژوهشی وسیع، برای انجام رساله دکتری در رشته حسابداری، با ارائه عناصر بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی در ارزیابی نحوه مدیریت منابع اقتصادی، سرمایه انسانی و اداره امور نقش دارد. همچنین ارائه مدل پاسخ‌گویی می‌تواند زمینه را برای ارزیابی مقایسه‌ای عملکرد بنگاه‌های دولتی فراهم آورده و بین مدیریت شرکت‌های دولتی رقابت ایجاد کند تا ضمن بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، اطمینان ذی‌نفعان را در تأمین منافع آنان جلب کنند. در پژوهش حاضر برای معرفی عناصر مرتبط با بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران، به دنبال پاسخ به پرسش‌های ذیل بوده‌ایم.

- وضعیت موجود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران چگونه است؟
- عناصر پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی در سایر کشورها کدام‌اند؟
- وضعیت مطلوب پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران بر اساس نظر خبرگان چگونه است؟

پیشینه نظری

پاسخ‌گویی یعنی اینکه افراد و سازمان‌ها اعم از دولتی، خصوصی و مدنی مسئولیت دارند گزارش فعالیت‌ها، نتایج عملکرد و استفاده صحیح خود از اختیارها را ارائه کنند. این مسئولیت شامل پاسخ‌گویی بابت منابع مالی و سایر دارایی‌های در اختیار آنان نیز می‌شود. دولت‌ها، شرکت‌ها و جامعه مدنی باید برای افزایش اعتماد عمومی پاسخ‌گویی را تقویت کنند (واژه‌نامه سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۱۸).

در ادبیات از پاسخ‌گویی چندین تعریف وجود دارد. پاسخ‌گویی در اصل درباره توانایی کنترل و اعمال قدرت است و همان‌طور که نیول^۳ (۲۰۰۴) اشاره کرد، به یک «مفهوم انعطاف‌پذیر و غالباً چالشی» تبدیل شده و همچنان دارای تعریف دقیق و مقبول همگانی نیست. تعدادی از نویسندگان مثل جونز و استوارت^۴ (۲۰۰۹) پاسخ‌گویی را وظیفه یا مسئولیت می‌دانند. گروهی آن را به‌عنوان یک فرایند توصیف می‌کنند، مثل تعریف ارائه‌شده توسط سازمان همکاری‌های اقتصادی

1 . Accountability
3. Newel

2. Transparency
4. Jones and Stewart

و توسعه (۲۰۰۵)^۱، اکرم‌ن (۲۰۰۵) و شدلر و همکاران^۲ (۱۹۹۹). برخی دیگر رابطه‌ای بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه می‌دانند، مثل تعریف لوسون و راکر^۳ (۲۰۰۵)، نیول و ویلر^۴ (۲۰۰۶) و اونیل و همکاران^۵ (۲۰۰۷). تعریف مد نظر این گزارش عبارت است از ارزیابی، الزام به پاسخ‌گویی و نظارت بر افراد دارای مسئولیت‌های عمومی در انجام وظایف یا مسئولیت‌های آنها. مفهوم پاسخ‌گویی شامل دو مرحله است؛ ابتدا پاسخ‌گویی در رابطه با تشریح آنچه انجام شده است یا انجام نشده است و دلایل آنها و سپس در مرحله دوم پاسخ‌گویی در خصوص عملکرد، یعنی مسئولیت پاسخ‌گویی ممکن است به تقدیر یا مجازات بابت عملکرد منجر شود (بانک جهانی^۶، ۲۰۱۱).

مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که باید در اجرای آن برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده گرفته شده، دلایل و توضیح‌های قانع‌کننده‌ای فراهم کرد و گزارش‌های لازم را ارائه داد، بنابراین مسئولیت پاسخ‌گویی دو وظیفه زیر را دربرمی‌گیرد:

- جواب‌گویی^۷: لزوم به انجام رساندن عمل یا وظیفه مشخص.
- پاسخ‌گویی: لزوم توضیح و تشریح چگونگی انجام وظیفه یا مسئولیت از طریق ارائه گزارش مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکا (مرادی و همکاران، ۱۳۹۶).

چنانچه بخواهیم مفهوم پاسخ‌گویی را با توجه به آنچه امروز متداول است بازسازی کنیم، می‌توان گفت این موضوع شامل مفاهیمی چون نظارت^۸، کنترل^۹، تعادل^{۱۰}، مجازات کردن^{۱۱} و... است که هر یک به‌گونه‌ای به‌دنبال نظارت و تعادل قدرت هستند. پاسخ‌گویی از آن رو برای فیلسوفان سیاسی جذاب است که از وسعت و جامعیت زیادی برخوردار است، بدین معنا که پاسخ‌گویی علاوه بر اینکه برای رام کردن قدرت سازوکار خاصی معرفی می‌کند، سه روش بازدارنده^{۱۲} سوءاستفاده از قدرت را نیز به‌طور ضمنی با خود به‌همراه دارد که عبارت‌اند از: پاسخ‌گویی صاحبان قدرت را متعهد به اعمال قدرت در روشی شفاف می‌کند، آنها را مجبور می‌کند اعمال خود را توجیه کنند و آنها را تحت تأثیر مجازات و تنبیه قرار می‌دهد (جلالی و اژثر، ۱۳۹۵).

پیشینه تجربی

با بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در خصوص چارچوب بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران مشخص شد که موضوع این پژوهش کمتر بررسی شده است. در تعدادی از پژوهش‌های مرتبط پژوهشگران برخی از بخش‌های مد نظر پژوهش فعلی را بررسی کرده‌اند، البته کارهای انجام‌شده به‌طور عمده به پاسخ‌گویی دولت و اداره‌های دولتی مرتبط بوده و پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی را بررسی نکرده‌اند. گزارشی از این پژوهش‌ها ذیل این بخش ارائه شده است.

1. Ackerman, John
3. Lawson, & Rakner
5. O'Neil, & et al
7. Responsibility
9. Control
11. Punishment

2. Schedler, & et al
4. Newel and Wheeler
6. World Bank
8. Oversight
10. Equilibrium

بانک جهانی (۲۰۱۸) در پژوهشی اثرهای راهبری شرکتی^۱ بر عملکرد شرکت‌های دولتی را در کشور کره بررسی کرد. بر اساس دستورالعمل سال ۲۰۱۵ سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) راهبری شرکتی به تصمیم‌گیری بهتر و افزایش بهره‌وری منجر می‌شود. بانک جهانی ۲۰۱۴ بر راهبری شرکتی به‌عنوان راهی برای افزایش بهره‌وری عملیاتی تأکید می‌کند. ابعاد مهم راهبری شرکتی مرتبط با عملکرد شرکت عبارت‌اند: از ساختار مالکیت، دوگانگی نقش مدیر عامل، استقلال هیئت مدیره، اندازه هیئت مدیره، کمیته‌های هیئت مدیره، پاداش، نظارت بر عملکرد و شفافیت و پاسخ‌گویی (اثرهای راهبری شرکتی بر عملکرد شرکت‌های دولتی، بانک جهانی ۲۰۱۸). گوروسی، پاپن فو و ترمبلی^۲ (۲۰۱۵) سیستم‌های راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی را بررسی کردند. راهبری شرکتی خوب^۳ که بتواند پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی را به بهترین شکل برآورده کند، برای رشد این شرکت‌ها ضروری است. آنها در نهایت به این نتیجه رسیدند که سازوکار و رویه‌های مناسب راهبری شرکتی می‌تواند عملکرد شرکت‌های دولتی را تحت تأثیر قرار داده و آن را بهبود بخشد. این پژوهش اقدام‌ها، ملاحظه‌ها و کنترل‌های مرتبط با افشای اطلاعات، بودجه و مدیریت مالی دولتی، ارتباط با ذی‌نفعان، سیاست‌های جبران خدمات، پاسخ‌گویی قانونی، گزارشگری‌های هیئت مدیره، مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره، شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد و شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد برای بهبود نظام پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران را شناسایی و معرفی می‌کند. در مقایسه با کار بانک جهانی تمرکز این پژوهش بر پاسخ‌گویی بوده و عناصر انتخاب‌شده به‌طور عمده به گزارشگری‌ها و ارائه اطلاعات به‌عنوان ابزار اصلی پاسخ‌گویی پرداخته است، بخشی از عناصر نیز ساختار تهیه و ارائه‌کننده اطلاعات و ملاحظه‌های مربوط به محیط پاسخ‌گویی را بررسی می‌کنند.

مرادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با بررسی ماهیت پاسخ‌گویی مالی دولت پس از انقلاب اسلامی، به تحلیل نظرهای چند رئیس‌جمهور با محوریت مسائل اقتصادی از بعد کیفی می‌پردازند. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهند که رویکرد هر دولت برای پاسخ‌گویی در قبال عملکرد اقتصادی خود با توجه به وضعیت سیاسی و بافت اجتماعی حاکم در آن دوره از لحاظ ماهیت متفاوت بوده است، ولی در مجموع روند به‌نسبت یکنواختی را در حمایت از نتایج اقدام‌های خود داشته و با نگاهی منتقدانه به عملکرد دولت‌های پیشین، به مقایسه عملکرد خود با آنها پرداخته است. نرگسیان، جمالی، هراتی و آذری (۱۳۹۷) در پژوهشی عوامل فساد، شفافیت، اعتماد و رضایت شهروندان برای دستیابی به یک جامعه مطلوب و آرمانی را بررسی می‌کنند. یافته‌های پژوهش نشان دادند که شفافیت بر اعتماد و رضایت شهروند و همچنین اعتماد بر رضایت شهروند، تأثیر مثبت و معناداری دارد. در عین حال شفافیت بر بروز فساد و بروز فساد بر اعتماد و رضایت شهروندی، اثر معکوس و معناداری دارد. پژوهش‌های بالا به پاسخ‌گویی دولت و تأثیر شفافیت بر اعتماد و رضایت شهروندان تأکید می‌کنند. بنابراین انجام این پژوهش و معرفی عوامل بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ضمن بهبود محیط و ساختار پاسخ‌گویی، امکان ارزیابی عملکرد هر شرکت را به‌صورت مستقل برای ذی‌نفعان فراهم می‌کند.

1. Corporate governance

2. Grossi, Papenfu and Tremblay

3. Good corporate governance

اعتباریان، عمادزاده و روحانی (۱۳۹۳) به بررسی رابطه حسابرسی عملکرد^۱ با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی در دستگاه‌های اجرایی و شرکت‌های عمومی اصفهان طی سال ۱۳۹۱ پرداختند. برای انجام این پژوهش از دو پرسش‌نامه استفاده شد. نتایج نشان دادند که استفاده از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و همچنین بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد.

دوست جباریان (۱۳۹۴) عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد را به‌عنوان یکی از خرده‌نظام‌های پاسخ‌گویی نهادهای بخش عمومی بررسی کرده است. نتایج حاکی از آن است که به‌ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای، عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور هستند. اما بررسی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد نیز حاکی از آن است که وضعیت فعلی هیچ‌یک از عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای، برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب نیستند. پژوهش‌های بالا نشان می‌دهند که علی‌رغم نقش حسابرسی عملکرد در بهبود شفافیت و پاسخ‌گویی، در وضعیت موجود عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد فراهم نیست. از این رو، پژوهش حاضر با معرفی عناصر بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی، بخش عمده عوامل ضروری برای انجام حسابرسی عملکرد در شرکت‌های دولتی را فراهم می‌کند.

عقبایی جزنی، اعتباریان و پیکانی (۱۳۹۷) در پژوهشی به‌دنبال طراحی الگوی حکمرانی اقتضایی برای اجرای اثربخش سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی در کشور بوده‌اند. پس از بررسی وضعیت اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی با آزمون تی تک نمونه‌ای، مشخص شد که بخش دولتی در مقایسه با دو بخش دیگر در شرایط به‌نسبت مطلوبی قرار دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، با توجه به هدف و ماهیت آن، با استفاده از روش پژوهش کیفی^۲ انجام می‌شود، زیرا در پژوهش کیفی پژوهشگر در فرایند اجرا نقش مؤثری دارد. در این کار، پژوهشگر علاوه بر سوابق علمی شامل تدریس و پژوهش، دارای بیست سال سابقه اجرایی در مشاغل حرفه‌ای و تخصصی مانند کارشناس مالی، رئیس امور مالی، ذی حساب، مدیر امور مالی و هیئت مدیره در شرکت‌های دولتی ایران شامل شرکت‌های وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت نیرو و وزارت راه و شهرسازی بوده است. بنابراین از وضعیت اقتصادی، مالی، ساختار و چگونگی اداره شرکت‌های دولتی ایران، نوع نگاه جامعه به کارکرد و عملکرد آنها و مشکل‌های مربوط در این زمینه آگاه بوده و در مراحل انجام پژوهش در فهم و تبیین مفاهیم مشارکت فعال داشته است.

برای انجام پژوهش، در مرحله نخست بررسی متون مربوطه شامل بیانیه‌ها و دستورالعمل‌ها در ایران انجام می‌گیرد و با استفاده از روش تحلیل تم^۱ عناصر پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران برای مشخص کردن وضعیت موجود تعیین می‌شود. سپس عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی در بیانیه‌های کشورهای دیگر به‌عنوان تجارب بین‌المللی بررسی می‌شود و با استفاده از روش تحلیل تم کدگذاری می‌شود. برای انجام تحلیل تم مراحل شش‌گانه براون و کلارک^۲ (۲۰۰۶) به‌ترتیب شامل آشنایی با داده‌ها، ایجاد کدهای اولیه، جست‌وجوی تم‌ها، بازبینی تم‌ها، تعریف و نام‌گذاری تم‌ها، گزارش تهیه شد. بررسی دستورالعمل‌ها و بیانیه‌های کشورهای دیگر و ایران از نظر دامنه زمانی بیست سال است، اما در خصوص خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی کسانی که در بازه زمانی ده سال گذشته تا حال حاضر دارای سوابق اجرایی، حرفه‌ای و دانشگاهی در گروه‌های نام‌برده در بند بالا شناخته شده باشند در قلمرو پژوهش قرار می‌گیرند. به‌منظور پاسخ به پرسش‌های اصلی پژوهش، اطلاعات به‌دست‌آمده از مراحل قبلی به‌دقت بررسی شد و ضمن ملاحظه ویژگی‌های محیط اقتصادی ایران، عناصر اولیه مدل احصا شد و تم‌های به‌دست‌آمده از تحلیل بیانیه‌های ایران و کشورهای منتخب، به شکل خلاصه گزارش در اختیار خبرگان قرار گرفت. سپس با استفاده از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته^۳، در خصوص عناصر مرتبط با بهبود پاسخ‌گویی برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از آنان نظرخواهی شد. جامعه آماری پاسخ‌دهندگان این پژوهش، خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی دارای دانش مالی و تجربه اجرایی از گروه‌های ذیل هستند:

- مدیران و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات؛
- مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره شرکت‌های دولتی؛
- مدیران و کارشناسان امور مجامع و سهام وزارتخانه‌ها و سازمان‌های بخش عمومی؛
- اساتید دانشگاه دارای سوابق پژوهشی و اجرایی در این حوزه.

بر اساس آمار توصیفی تعداد مصاحبه‌شوندگان شانزده نفر بوده است که دو نفر از آنها را پژوهشگر انتخاب کرده و چهارده نفر از این مصاحبه‌شوندگان با استفاده از روش گلوله برفی و با معرفی مصاحبه‌شوندگان قبلی انتخاب شدند. از نظر حرفه‌ای و شغلی دو نفر از مصاحبه‌شوندگان به‌عنوان مدیر عامل در شرکت‌های دولتی مشغول به کار بودند. پنج نفر از آنان اعضای هیئت مدیره شرکت‌های دولتی و چهار نفر نیز از مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی شرکت‌های دولتی در سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات هستند. دو نفر از مصاحبه‌شوندگان از مدیران امور مالی و ذی‌حسابان شرکت‌های دولتی و سه نفر نیز از مدیران و کارشناسان ارشد امور مجامع و سهام شرکت‌های دولتی بوده‌اند. از نظر تحصیلات نیز سه نفر دارای تحصیلات دکتری و سیزده نفر از مصاحبه‌شوندگان دارای تحصیلات کارشناسی ارشد در رشته‌های حسابداری، مدیریت مالی و اقتصاد بودند. کدگذاری عناصر مصاحبه‌های پژوهش شامل ترکیبی از حرف انگلیسی I و اعداد به قرار ذیل است:

1. Thematic analysis

2. Braun, & Clarke

3. Semi-structured interview tool

- I شکل اختصار کلمه Interview به معنای مصاحبه است.
- دو عدد اول از سمت راست نشان‌دهنده کد مصاحبه‌شونده است.
- دو عدد بعدی نشان‌دهنده کد عنصر اصلی مطرح‌شده در مصاحبه است.
- اعداد بعد از خط تیره نشان‌دهنده کد عناصر فرعی به یک عنصر اصلی پژوهش مربوط هستند.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای تعیین وضعیت موجود، عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی بر اساس تجارب بین‌المللی پس از بررسی بیانیه‌ها و دستورالعمل‌های راهبردی شرکتی شرکت‌های دولتی چندین کشور، عناصر مرتبط در بیانیه راهبردی شرکتی پاکستان و هنگ کنگ کدگذاری شد. انتخاب کشورهای نام‌برده نخست به این دلیل بود که جزء معدود کشورهایی بودند که عناصر مدل راهبردی شرکتی، شامل عناصر پاسخ‌گویی را به تفصیل تدوین کرده و عناصر اصلی و فرعی را در استانداردهای خود معرفی کرده‌اند. دلیل دوم این است که از نظر پژوهشگر بررسی عناصر راهبردی شرکتی شرکت‌های دولتی کشور هنگ کنگ به عنوان یک کشور با اقتصاد توسعه‌یافته و پاکستان به عنوان یک کشور اسلامی با اقتصاد در حال توسعه که ساختار و چارچوب نظام مالی و شرکتی خود را به دلیل پیشینه تاریخی از انگلستان گرفته است، در معرفی عناصر مدل برای ایران مفید خواهد بود. عناصر اصلی مرتبط با پاسخ‌گویی در دستورالعمل راهبردی شرکتی کشور پاکستان شامل گزارش‌های هیئت مدیره به سهام‌دار، جبران خدمات هیئت مدیره، مسئولیت گزارشگری رعایت قوانین و مقررات، معامله‌های اشخاص وابسته، گزارشگری مالی سالانه و میان‌دوره‌ای است. عناصر اصلی مرتبط با پاسخ‌گویی در دستورالعمل راهبردی شرکتی کشور هنگ کنگ شامل شفافیت و پاسخ‌گویی، گزارش‌های هیئت مدیره به سهام‌دار، جبران خدمات هیئت مدیره، مسئولیت گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات و بودجه‌بندی و مدیریت منابع مالی است.

برای ارزیابی وضعیت موجود عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی در ایران نیز بیانیه‌ها و دستورالعمل‌های راهبردی شرکتی بانک مرکزی، سازمان بورس اوراق بهادار و بیمه مرکزی ایران با استفاده از روش تحلیل تم کدگذاری شدند. سازمان بورس، بانک مرکزی و بیمه مرکزی نهاد ناظر بانک‌ها و بیمه‌ها هستند که سهام تعداد زیادی از آنها متعلق به دولت است، بنابراین ضوابط پاسخ‌گویی مندرج در دستورالعمل‌های بیان‌شده مشمول بانک‌ها و شرکت‌های بیمه دولتی است. خلاصه نتایج کدگذاری مصاحبه‌های انجام‌شده با روش تحلیل تم شامل عناصر فرعی مرتبط با بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران شامل استانداردها، ملاحظه‌ها، کنترل‌ها و مسئولیت‌های مورد نیاز به همراه خلاصه‌ای از موارد طرح‌شده توسط مصاحبه‌شوندگان در جداول ذیل ارائه شده است.

از نظر مصاحبه‌شوندگان، به دلیل ضعف نظام پاسخ‌گویی و نبود امکان اخذ پاسخ مستقیم توسط ذی‌نفعان اصلی (عموم مردم)، مدیریت شرکت‌های دولتی به طور عمده به افشای اطلاعات علاقه‌ای ندارند. برخی ضوابط و چارچوب‌های اداری در سیستم دولتی نیز این وضعیت را تقویت می‌کنند. گردش اطلاعات مهم‌ترین بستر برای تحقق پاسخ‌گویی و

اعمال نظارت عمومی است. شرکت‌های دولتی منابع متعلق به عموم جامعه را اداره می‌کنند و به‌طور معمول انتظار می‌رود که فعالیت‌های آنها در راستای انتفاع عموم باشد، بنابراین افشای اطلاعات به‌عنوان یکی از ارکان نظام پاسخ‌گویی به ارزیابی ذی‌نفعان از عملکرد شرکت به تحقق اهداف کمک می‌کند. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان نه‌عنصر در این بخش معرفی شده‌اند. مقررات راهبری شرکتی پاکستان، دو عنوان تقریباً مشابه را با عنوان اصلی گزارشگری هیئت مدیره ابلاغ کرده است. بیانیه راهبری هنگ کنگ نیز چهار عنوان را در بخش گزارشگری برون‌سازمانی معرفی کرده است. در دستورالعمل راهبری شرکت بانک مرکزی دو عنوان و در بیانیه سازمان بورس نیز دو عنوان برای افشا معرفی شده‌اند. اما در دستورالعمل راهبری بیمه مرکزی این موارد وجود ندارد.

جدول ۱. عناصر بهبود افشای اطلاعات

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
افشای اطلاعات	افشای عمومی اطلاعات اعضای دارای سوابق یا نفوذ سیاسی	I-۰۶۱۲-۱; I-۰۵۱۲-۱; I-۰۴۱۲-۱; I-۰۳۱۲-۱; I-۰۲۱۲-۱; I-۰۱۱۲-۱; I-۰۷۱۲-۱; I-۰۸۱۲-۱; I-۰۹۱۲-۱; I-۱۰۱۲-۱; I-۱۱۱۲-۱; I-۱۲۱۲-۱; I-۱۳۱۲-۱; I-۱۴۱۲-۱
	افشای عمومی معامله‌ها با اشخاص دارای سوابق یا نفوذ سیاسی	I-۰۶۱۲-۲; I-۰۵۱۲-۲; I-۰۴۱۲-۲; I-۰۳۱۲-۲; I-۰۲۱۲-۲; I-۰۱۱۲-۲; I-۰۷۱۲-۲; I-۰۸۱۲-۲; I-۰۹۱۲-۲; I-۱۰۱۲-۲; I-۱۱۱۲-۲; I-۱۲۱۲-۲; I-۱۳۱۲-۲; I-۱۴۱۲-۲
	سیستم اطلاع‌رسانی شفاف و نقش مطبوعات و افکار عمومی	I-۰۵۱۲-۳; I-۰۴۱۲-۳; I-۰۳۱۲-۳; I-۰۲۱۲-۳; I-۰۱۱۲-۳; I-۰۶۱۲-۳; I-۰۷۱۲-۳; I-۰۸۱۲-۳; I-۰۹۱۲-۳; I-۱۰۱۲-۳; I-۱۱۱۲-۳; I-۱۲۱۲-۳; I-۱۳۱۲-۳; I-۱۴۱۲-۳
	افشای اطلاعات معامله‌های اشخاص وابسته	I-۰۷۱۲-۴; I-۰۶۱۲-۴; I-۰۵۱۲-۴; I-۰۴۱۲-۴; I-۰۳۱۲-۴; I-۰۲۱۲-۴; I-۰۸۱۲-۴; I-۰۹۱۲-۴; I-۱۰۱۲-۴; I-۱۱۱۲-۴; I-۱۲۱۲-۴; I-۱۳۱۲-۴; I-۱۴۱۲-۴
	گزارش ارزیابی هیئت مدیره از معامله با اشخاص وابسته	I-۰۷۱۲-۵; I-۰۶۱۲-۵; I-۰۵۱۲-۵; I-۰۴۱۲-۵; I-۰۳۱۲-۵; I-۰۲۱۲-۵; I-۰۸۱۲-۵; I-۰۹۱۲-۵; I-۱۰۱۲-۵; I-۱۱۱۲-۵; I-۱۲۱۲-۵; I-۱۳۱۲-۵; I-۱۴۱۲-۵
	افشای عمومی اطلاعات معامله‌ها شامل وام‌ها، خریدها و فروش‌ها	I-۰۶۱۲-۶; I-۰۵۱۲-۶; I-۰۴۱۲-۶; I-۰۳۱۲-۶; I-۰۲۱۲-۶; I-۰۱۱۲-۶; I-۰۷۱۲-۶; I-۰۸۱۲-۶; I-۰۹۱۲-۶; I-۱۰۱۲-۶; I-۱۱۱۲-۶; I-۱۲۱۲-۶; I-۱۳۱۲-۶; I-۱۴۱۲-۶
	افشای موارد عدم رعایت قوانین و مقررات (شامل حاکمیت شرکتی)	I-۰۷۱۲-۷; I-۰۶۱۲-۷; I-۰۵۱۲-۷; I-۰۴۱۲-۷; I-۰۳۱۲-۷; I-۰۲۱۲-۷; I-۰۸۱۲-۷; I-۰۹۱۲-۷; I-۱۰۱۲-۷; I-۱۱۱۲-۷; I-۱۲۱۲-۷; I-۱۳۱۲-۷; I-۱۴۱۲-۷
	انتشار عمومی اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده	I-۰۵۱۲-۸; I-۰۴۱۲-۸; I-۰۳۱۲-۸; I-۰۲۱۲-۸; I-۰۱۱۲-۸; I-۰۶۱۲-۸; I-۰۷۱۲-۸; I-۰۸۱۲-۸; I-۰۹۱۲-۸; I-۱۰۱۲-۸; I-۱۱۱۲-۸; I-۱۲۱۲-۸; I-۱۳۱۲-۸; I-۱۴۱۲-۸
	انتشار عمومی تجزیه و تحلیل از وضعیت، عملکرد مالی و ریسک‌ها	I-۰۷۱۲-۹; I-۰۶۱۲-۹; I-۰۵۱۲-۹; I-۰۴۱۲-۹; I-۰۳۱۲-۹; I-۰۲۱۲-۹; I-۰۸۱۲-۹; I-۰۹۱۲-۹; I-۱۰۱۲-۹; I-۱۱۱۲-۹; I-۱۲۱۲-۹; I-۱۳۱۲-۹; I-۱۴۱۲-۹

جدول ۲. عناصر بهبود مدیریت منابع مالی

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
بودجه و مدیریت مالی دولتی	اثربخشی و کارایی بودجه‌ای	I-۰۲۱۳-۱; I-۰۳۱۳-۱; I-۰۴۱۳-۱; I-۰۵۱۳-۱; I-۰۶۱۳-۱; I-۰۷۱۳-۱; I-۰۸۱۳-۱; I-۰۹۱۳-۱; I-۱۰۱۳-۱; I-۱۱۱۳-۱; I-۱۲۱۳-۱; I-۱۳۱۳-۱; I-۱۴۱۳-۱; I-۱۵۱۳-۱; I-۱۶۱۳-۱
	اولویت‌بخشی و پیگیری اهداف	I-۰۲۱۳-۲; I-۰۳۱۳-۲; I-۰۴۱۳-۲; I-۰۵۱۳-۲; I-۰۶۱۳-۲; I-۰۷۱۳-۲; I-۰۸۱۳-۲; I-۰۹۱۳-۲; I-۱۰۱۳-۲; I-۱۱۱۳-۲; I-۱۲۱۳-۲; I-۱۳۱۳-۲; I-۱۴۱۳-۲; I-۱۵۱۳-۲; I-۱۶۱۳-۲
	کارکرد سیستم‌های بودجه، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد	I-۰۲۱۳-۳; I-۰۳۱۳-۳; I-۰۴۱۳-۳; I-۰۵۱۳-۳; I-۰۶۱۳-۳; I-۰۷۱۳-۳; I-۰۸۱۳-۳; I-۰۹۱۳-۳; I-۱۰۱۳-۳; I-۱۱۱۳-۳; I-۱۲۱۳-۳; I-۱۳۱۳-۳; I-۱۴۱۳-۳; I-۱۵۱۳-۳; I-۱۶۱۳-۳
	کنترل تولید، منابع و مصارف با بودجه	I-۰۲۱۳-۴; I-۰۳۱۳-۴; I-۰۴۱۳-۴; I-۰۵۱۳-۴; I-۰۶۱۳-۴; I-۰۷۱۳-۴; I-۰۸۱۳-۴; I-۰۹۱۳-۴; I-۱۰۱۳-۴; I-۱۱۱۳-۴; I-۱۲۱۳-۴; I-۱۳۱۳-۴; I-۱۴۱۳-۴; I-۱۵۱۳-۴; I-۱۶۱۳-۴
	تطابق مبانی حسابداری و بودجه	I-۰۲۱۳-۵; I-۰۳۱۳-۵; I-۰۴۱۳-۵; I-۰۵۱۳-۵; I-۰۶۱۳-۵; I-۰۷۱۳-۵; I-۰۸۱۳-۵; I-۰۹۱۳-۵; I-۱۰۱۳-۵; I-۱۱۱۳-۵; I-۱۲۱۳-۵; I-۱۳۱۳-۵; I-۱۴۱۳-۵; I-۱۵۱۳-۵; I-۱۶۱۳-۵

بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان بودجه در نظام پاسخ‌گویی مالی و حسابرسی شرکت‌های دولتی نقش اساسی ایفا می‌کند. ضوابط و مقررات بودجه‌ای علاوه بر نقش پیش‌بینی مالی و عملیاتی، به‌عنوان بخشی از قوانین و مقررات جاری کشور الزام‌هایی را تکلیف می‌کنند. بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان ملاحظه‌ها و اقدام‌های مورد نیاز با پنج عنصر برای بهبود عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در این خصوص معرفی شده‌اند. عناوین این بند در مقررات راهبردی شرکتی پاکستان وجود ندارد، اما بیانیه راهبردی هنگ کنگ پنج عنصر فرعی را تحت عنصر اصلی بودجه‌بندی و مدیریت مالی ابلاغ کرده است. در دستورالعمل راهبردی شرکت بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی عناصر این بند وجود ندارد.

جدول ۳. عناصر بهبود ارتباط با ذی‌نفعان

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
ارتباط با ذی‌نفعان	افشای عمومی اهداف، مأموریت و چشم‌انداز شرکت	I-۰۲۱۶-۱; I-۰۳۱۶-۱; I-۰۴۱۶-۱; I-۰۵۱۶-۱; I-۰۶۱۶-۱; I-۰۷۱۶-۱; I-۰۸۱۶-۱; I-۰۹۱۶-۱; I-۱۰۱۶-۱; I-۱۱۱۶-۱; I-۱۲۱۶-۱; I-۱۳۱۶-۱; I-۱۴۱۶-۱; I-۱۵۱۶-۱; I-۱۶۱۶-۱
	ایجاد سازوکار اطلاع‌رسانی مؤثر و اطمینان از اثربخشی آن	I-۰۲۱۶-۲; I-۰۳۱۶-۲; I-۰۴۱۶-۲; I-۰۵۱۶-۲; I-۰۶۱۶-۲; I-۰۷۱۶-۲; I-۰۸۱۶-۲; I-۰۹۱۶-۲; I-۱۰۱۶-۲; I-۱۱۱۶-۲; I-۱۲۱۶-۲; I-۱۳۱۶-۲; I-۱۴۱۶-۲; I-۱۵۱۶-۲; I-۱۶۱۶-۲
	معرفی ذی‌نفعان شرکت	I-۰۲۱۶-۳; I-۰۳۱۶-۳; I-۰۴۱۶-۳; I-۰۵۱۶-۳; I-۰۶۱۶-۳; I-۰۷۱۶-۳; I-۰۸۱۶-۳; I-۰۹۱۶-۳; I-۱۰۱۶-۳; I-۱۱۱۶-۳; I-۱۲۱۶-۳; I-۱۳۱۶-۳; I-۱۴۱۶-۳; I-۱۵۱۶-۳; I-۱۶۱۶-۳
	گزارش عملکرد از رسانه‌های عمومی و بررسی شکایات و درخواست‌ها	I-۰۲۱۶-۴; I-۰۳۱۶-۴; I-۰۴۱۶-۴; I-۰۵۱۶-۴; I-۰۶۱۶-۴; I-۰۷۱۶-۴; I-۰۸۱۶-۴; I-۰۹۱۶-۴; I-۱۰۱۶-۴; I-۱۱۱۶-۴; I-۱۲۱۶-۴; I-۱۳۱۶-۴; I-۱۴۱۶-۴; I-۱۵۱۶-۴; I-۱۶۱۶-۴

برخی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص مواردی به شرح مطالب آتی بیان کرده‌اند. وجود سیستم ارتباطات و اطلاعات دوسویه با ذی‌نفعان با چهار عنصر پیشنهادی به‌عنوان بخش مهمی از نظام پاسخ‌گویی موجب می‌شوند که شرکت‌ها بازخورد عملکرد خود را از جامعه دریافت کرده و با ترجیح‌ها و خواسته‌های گروه‌های هدف فعالیت خود آشنا شوند. بنابراین تعامل با ذی‌نفعان به بهبود عملکرد شرکت و تحقق اهداف کمک می‌کند. بیانیه راهبری هنگ کنگ ارتباط با ذی‌نفعان را به‌عنوان یک عنصر فرعی معرفی کرده است، اما این عناصر در مقررات راهبری شرکتی پاکستان و دستورالعمل‌های بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

جدول ۴. عناصر بهبود سیاست‌های جبران خدمات

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
سیاست‌های جبران خدمات	وجود رویه مشخص؛ تعیین بسته جبران خدمات اعضا	I-۰۲۱۷-۱؛ I-۰۴۱۷-۱؛ I-۰۵۱۷-۱؛ I-۰۶۱۷-۱؛ I-۰۷۱۷-۱؛ I-۰۸۱۷-۱؛ I-۰۹۱۷-۱؛ I-۱۰۱۷-۱؛ I-۱۱۱۷-۱؛ I-۱۲۱۷-۱؛ I-۱۳۱۷-۱؛ I-۱۴۱۷-۱؛ I-۱۵۱۷-۱؛ I-۱۶۱۷-۱
	رویکرد انگیزشی برای خلق ارزش و انطباق علایق سهام‌دار و مدیریت	I-۰۲۱۷-۲؛ I-۰۳۱۷-۲؛ I-۰۴۱۷-۲؛ I-۰۵۱۷-۲؛ I-۰۶۱۷-۲؛ I-۰۷۱۷-۲؛ I-۰۸۱۷-۲؛ I-۰۹۱۷-۲؛ I-۱۰۱۷-۲؛ I-۱۱۱۷-۲؛ I-۱۲۱۷-۲؛ I-۱۳۱۷-۲؛ I-۱۴۱۷-۲؛ I-۱۵۱۷-۲؛ I-۱۶۱۷-۲
	تأیید بسته جبران خدمات هیئت مدیره در مجمع شرکت	I-۰۲۱۷-۳؛ I-۰۴۱۷-۳؛ I-۰۵۱۷-۳؛ I-۰۶۱۷-۳؛ I-۰۷۱۷-۳؛ I-۰۸۱۷-۳؛ I-۰۹۱۷-۳؛ I-۱۰۱۷-۳؛ I-۱۱۱۷-۳؛ I-۱۲۱۷-۳؛ I-۱۳۱۷-۳؛ I-۱۴۱۷-۳؛ I-۱۵۱۷-۳؛ I-۱۶۱۷-۳
	تعیین دستمزد اعضای غیراجرایی با ملاحظه حفظ استقلال آنها	I-۰۲۱۷-۴؛ I-۰۴۱۷-۴؛ I-۰۵۱۷-۴؛ I-۰۶۱۷-۴؛ I-۰۷۱۷-۴؛ I-۰۸۱۷-۴؛ I-۰۹۱۷-۴؛ I-۱۰۱۷-۴؛ I-۱۱۱۷-۴؛ I-۱۲۱۷-۴؛ I-۱۳۱۷-۴؛ I-۱۴۱۷-۴؛ I-۱۵۱۷-۴؛ I-۱۶۱۷-۴
	افشای حقوق و مزایای اعضای هیئت مدیره در صورت‌های مالی شرکت	I-۰۲۱۷-۵؛ I-۰۴۱۷-۵؛ I-۰۵۱۷-۵؛ I-۰۶۱۷-۵؛ I-۰۷۱۷-۵؛ I-۰۸۱۷-۵؛ I-۰۹۱۷-۵؛ I-۱۰۱۷-۵؛ I-۱۱۱۷-۵؛ I-۱۲۱۷-۵؛ I-۱۳۱۷-۵؛ I-۱۴۱۷-۵؛ I-۱۵۱۷-۵؛ I-۱۶۱۷-۵

برخی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص مواردی به شرح مطالب آتی بیان کرده‌اند. حصول اهداف شرکت به به‌کارگیری نیروی انسانی توانمند و باانگیزه نیاز دارد. در این راستا وجود سیاست‌های مناسب جبران خدمات مدیران و کارکنان شرکت با پنج عنصر پیشنهادی به‌عنوان یکی از ارکان ارتباط مدیران و ذی‌نفعان و بهبود محیط پاسخ‌گویی در شرکت‌های دولتی است. مقررات راهبری پاکستان چهار عنوان و بیانیه راهبری هنگ کنگ دو عنصر در بخش سیاست‌های منابع انسانی در خصوص جبران خدمات آورده است. دستورالعمل راهبری شرکتی بانک مرکزی چهار عنصر به‌عنوان وظایف هیئت مدیره در رابطه با نظام جبران خدمات شرکت معرفی کرده است، اما این عناصر در مقررات راهبری شرکتی سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

جدول ۵. عناصر بهبود پاسخ‌گویی قانونی

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
پاسخ‌گویی قانونی	تعریف فرایندها و ساختار پاسخ‌گویی	I-۰۲۱۸-۱; I-۰۳۱۸-۱; I-۰۴۱۸-۱; I-۰۵۱۸-۱; I-۰۶۱۸-۱; I-۰۷۱۸-۱; I-۰۸۱۸-۱; I-۰۹۱۸-۱; I-۱۰۱۸-۱; I-۱۱۱۸-۱; I-۱۲۱۸-۱; I-۱۳۱۸-۱; I-۱۴۱۸-۱; I-۱۵۱۸-۱; I-۱۶۱۸-۱
	اطمینان از پوشش فرایند تطبیق بر همه فعالیت‌ها و اقدام‌های اجرایی	I-۰۲۱۸-۲; I-۰۴۱۸-۲; I-۰۵۱۸-۲; I-۰۶۱۸-۲; I-۰۷۱۸-۲; I-۰۸۱۸-۲; I-۰۹۱۸-۲; I-۱۰۱۸-۲; I-۱۱۱۸-۲; I-۱۲۱۸-۲; I-۱۳۱۸-۲; I-۱۴۱۸-۲; I-۱۵۱۸-۲; I-۱۶۱۸-۲
	ارائه گزارش انطباق فعالیت‌ها با الزام‌های قانونی	I-۰۲۱۸-۳; I-۰۳۱۸-۳; I-۰۴۱۸-۳; I-۰۵۱۸-۳; I-۰۶۱۸-۳; I-۰۷۱۸-۳; I-۰۸۱۸-۳; I-۰۹۱۸-۳; I-۱۰۱۸-۳; I-۱۱۱۸-۳; I-۱۲۱۸-۳; I-۱۳۱۸-۳; I-۱۴۱۸-۳; I-۱۵۱۸-۳; I-۱۶۱۸-۳

از نظر مصاحبه‌شوندگان پاسخ‌گویی قانونی با سه عنصر پیشنهادی هم به لحاظ خوش‌نامی شرکت و هم جلوگیری از آثار منفی عدم رعایت قوانین در فعالیت‌های مالی و عملیاتی ضروری است. ارائه گزارش رعایت و انطباق فعالیت‌ها و عملیات شرکت با الزام‌های قانونی و افشای موارد عدم رعایت به همراه دلایل توجیهی آن در ارزیابی عملکرد شرکت مؤثر است. مقررات راهبری شرکتی پاکستان چهار عنصر و بیانیه راهبری هنگ کنگ نیز در بخش مسئولیت‌های هیئت مدیره یک عنوان تجویز کرده است. دستورالعمل راهبری بانک مرکزی چهار عنصر را به عنوان وظایف هیئت مدیره در خصوص تطبیق تجویز کرده است که به‌طور عمده به انتصاب مدیر واحد تطبیق و ایجاد کمیته رعایت قوانین و مقررات مربوط است. عناصر این بند در دستورالعمل‌های راهبری شرکتی سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارد.

جدول ۶. عناصر بهبود گزارشگری‌های هیئت مدیره

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
گزارشگری‌های هیئت مدیره	افشای موارد کمک‌های دولت (مالی و غیرمالی)	I-۰۲۱۹-۱; I-۰۳۱۹-۱; I-۰۴۱۹-۱; I-۰۵۱۹-۱; I-۰۶۱۹-۱; I-۰۷۱۹-۱; I-۰۸۱۹-۱; I-۰۹۱۹-۱; I-۱۰۱۹-۱; I-۱۱۱۹-۱; I-۱۲۱۹-۱; I-۱۳۱۹-۱; I-۱۴۱۹-۱; I-۱۵۱۹-۱; I-۱۶۱۹-۱
	تشریح تغییرهای مهم در عملکرد شرکت و دلایل آن	I-۰۲۱۹-۲; I-۰۳۱۹-۲; I-۰۴۱۹-۲; I-۰۵۱۹-۲; I-۰۶۱۹-۲; I-۰۷۱۹-۲; I-۰۸۱۹-۲; I-۰۹۱۹-۲; I-۱۰۱۹-۲; I-۱۱۱۹-۲; I-۱۲۱۹-۲; I-۱۳۱۹-۲; I-۱۴۱۹-۲; I-۱۵۱۹-۲; I-۱۶۱۹-۲
	ارائه خلاصه اطلاعات مالی و عملیاتی شش سال اخیر	I-۰۲۱۹-۳; I-۰۴۱۹-۳; I-۰۵۱۹-۳; I-۰۶۱۹-۳; I-۰۷۱۹-۳; I-۰۸۱۹-۳; I-۰۹۱۹-۳; I-۱۰۱۹-۳; I-۱۱۱۹-۳; I-۱۲۱۹-۳; I-۱۳۱۹-۳; I-۱۴۱۹-۳; I-۱۵۱۹-۳; I-۱۶۱۹-۳
	عملکرد شاخص‌ها شامل تحقق اهداف عملیاتی و بودجه‌ای	I-۰۲۱۹-۴; I-۰۳۱۹-۴; I-۰۴۱۹-۴; I-۰۵۱۹-۴; I-۰۶۱۹-۴; I-۰۷۱۹-۴; I-۰۸۱۹-۴; I-۰۹۱۹-۴; I-۱۰۱۹-۴; I-۱۱۱۹-۴; I-۱۲۱۹-۴; I-۱۳۱۹-۴; I-۱۴۱۹-۴; I-۱۵۱۹-۴; I-۱۶۱۹-۴
	ارائه گزارش جزئیات مالیات‌ها و حقوق دولتی معوق و دلایل آن	I-۰۲۱۹-۵; I-۰۳۱۹-۵; I-۰۴۱۹-۵; I-۰۵۱۹-۵; I-۰۶۱۹-۵; I-۰۷۱۹-۵; I-۰۸۱۹-۵; I-۰۹۱۹-۵; I-۱۰۱۹-۵; I-۱۱۱۹-۵; I-۱۲۱۹-۵; I-۱۳۱۹-۵; I-۱۴۱۹-۵; I-۱۵۱۹-۵; I-۱۶۱۹-۵

ادامه جدول ۶

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
گزارشگری های هیئت مدیره	ارائه اطلاعات شامل تجدید ساختار یا توقف فعالیت بخش‌ها	I-۰۹۱۹-۶; I-۰۸۱۹-۶; I-۰۷۱۹-۶; I-۰۶۱۹-۶; I-۰۵۱۹-۶; I-۰۴۱۹-۶; I-۰۳۱۹-۶; I-۰۲۱۹-۶; I-۰۱۹-۶; I-۱۱۱۹-۶; I-۱۰۱۹-۶; I-۱۱۱۹-۶; I-۱۲۱۹-۶; I-۱۳۱۹-۶; I-۱۴۱۹-۶; I-۱۵۱۹-۶; I-۱۶۱۹-۶
	گزارش عملکرد صندوق‌های بازنشستگی و اظهار نظر حسابرس	I-۰۹۱۹-۷; I-۰۸۱۹-۷; I-۰۷۱۹-۷; I-۰۶۱۹-۷; I-۰۵۱۹-۷; I-۰۴۱۹-۷; I-۰۳۱۹-۷; I-۰۲۱۹-۷; I-۰۱۹-۷; I-۱۱۱۹-۷; I-۱۰۱۹-۷; I-۱۱۱۹-۷; I-۱۲۱۹-۷; I-۱۳۱۹-۷; I-۱۴۱۹-۷; I-۱۵۱۹-۷; I-۱۶۱۹-۷
	افشای تعداد جلسه‌های هیئت مدیره و میزان حضور هر عضو به تفکیک	I-۰۹۱۹-۸; I-۰۸۱۹-۸; I-۰۷۱۹-۸; I-۰۶۱۹-۸; I-۰۵۱۹-۸; I-۰۴۱۹-۸; I-۰۳۱۹-۸; I-۰۲۱۹-۸; I-۰۱۹-۸; I-۱۱۱۹-۸; I-۱۰۱۹-۸; I-۱۱۱۹-۸; I-۱۲۱۹-۸; I-۱۳۱۹-۸; I-۱۴۱۹-۸; I-۱۵۱۹-۸; I-۱۶۱۹-۸
	افشای ترکیب سهام‌داران	I-۰۹۱۹-۹; I-۰۸۱۹-۹; I-۰۷۱۹-۹; I-۰۶۱۹-۹; I-۰۵۱۹-۹; I-۰۴۱۹-۹; I-۰۳۱۹-۹; I-۰۲۱۹-۹; I-۰۱۹-۹; I-۱۱۱۹-۹; I-۱۰۱۹-۹; I-۱۱۱۹-۹; I-۱۲۱۹-۹; I-۱۳۱۹-۹; I-۱۴۱۹-۹; I-۱۵۱۹-۹; I-۱۶۱۹-۹
	افشای هرگونه منافع مستقیم و غیرمستقیم خود و وابستگان	I-۰۶۱۹-۱۰; I-۰۵۱۹-۱۰; I-۰۴۱۹-۱۰; I-۰۳۱۹-۱۰; I-۰۲۱۹-۱۰; I-۰۱۹-۱۰; I-۱۱۱۹-۱۰; I-۱۰۱۹-۱۰; I-۱۱۱۹-۱۰; I-۱۲۱۹-۱۰; I-۱۳۱۹-۱۰; I-۱۴۱۹-۱۰; I-۱۵۱۹-۱۰; I-۱۶۱۹-۱۰
	افشای تأمین‌کنندگان و مشتریان عمده	I-۰۷۱۹-۱۱; I-۰۶۱۹-۱۱; I-۰۵۱۹-۱۱; I-۰۴۱۹-۱۱; I-۰۳۱۹-۱۱; I-۰۲۱۹-۱۱; I-۰۱۹-۱۱; I-۱۱۱۹-۱۱; I-۱۰۱۹-۱۱; I-۱۱۱۹-۱۱; I-۱۲۱۹-۱۱; I-۱۳۱۹-۱۱; I-۱۴۱۹-۱۱; I-۱۵۱۹-۱۱; I-۱۶۱۹-۱۱
	اطلاع منافع مستقیم و غیرمستقیم افرادی پیشنهادی عضویت هیئت مدیره به هیئت مدیره	I-۰۷۱۹-۱۲; I-۰۶۱۹-۱۲; I-۰۵۱۹-۱۲; I-۰۴۱۹-۱۲; I-۰۳۱۹-۱۲; I-۰۲۱۹-۱۲; I-۰۱۹-۱۲; I-۱۱۱۹-۱۲; I-۱۰۱۹-۱۲; I-۱۱۱۹-۱۲; I-۱۲۱۹-۱۲; I-۱۳۱۹-۱۲; I-۱۴۱۹-۱۲; I-۱۵۱۹-۱۲; I-۱۶۱۹-۱۲

بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان گزارشگری‌های هیئت مدیره با دوازده عنصر پیشنهادی نقش مؤثری در بهبود پاسخ‌گویی شرکت دارد. افشای موارد کمک‌های دولت (مالی و غیرمالی) به منظور ارزیابی منابع در اختیار شرکت مفید است. تشریح تغییرهای مهم در عملکرد شرکت و دلایل آن برای ارزیابی عملکرد هیئت مدیره لازم است. گزارش‌های پیشنهادی مواردی هستند که اطلاعات عملکرد شرکت و هیئت مدیره در خصوص راهبری فعالیت‌ها، نظارت بر امور اجرایی و مهم‌ترین اطلاعات عملکرد مالی و غیرمالی را شامل می‌شوند. این بخش به دنبال تأکید بر این موضوع است که هیئت مدیره باید با ارائه گزارش‌های پیش‌بینی‌شده در مقابل ذی‌نفعان پاسخ‌گو باشد. مقررات راهبری شرکتی پاکستان بیست عنصر و بیانیه راهبری هنگ کنگ ۲۴ عنصر در این بخش تجویز کرده است. عناصر این بند در دستورالعمل‌های راهبری شرکتی بانک مرکزی سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

جدول ۷. عناصر بهبود مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره	گزارش منظم و آگاهی‌دهنده کمیته‌ها به هیئت مدیره	I۲۰۲۰-۱; I۰۱۲۰-۱; I۲۰۲۰-۱; I۰۳۲۰-۱; I۰۴۲۰-۱; I۰۵۲۰-۱; I۰۶۲۰-۱; I۰۷۲۰-۱; I۰۸۲۰-۱; I۰۹۲۰-۱; I۱۰۲۰-۱; I۱۱۲۰-۱; I۱۲۲۰-۱; I۱۳۲۰-۱; I۱۴۲۰-۱
	اطمینان کمیته حسابرسی از گزارشگری کارا و اثربخش	I۲۰۲۰-۲; I۲۰۲۰-۲; I۰۳۲۰-۲; I۰۴۲۰-۲; I۰۵۲۰-۲; I۰۶۲۰-۲; I۰۷۲۰-۲; I۰۸۲۰-۲; I۰۹۲۰-۲; I۱۰۲۰-۲; I۱۱۲۰-۲; I۱۲۲۰-۲; I۱۳۲۰-۲; I۱۴۲۰-۲
	مسئولیت کمیته مدیریت ریسک در بررسی ریسک‌ها و سیاست‌های مدیریت ریسک	I۲۰۲۰-۳; I۰۳۲۰-۳; I۰۴۲۰-۳; I۰۵۲۰-۳; I۰۶۲۰-۳; I۰۷۲۰-۳; I۰۸۲۰-۳; I۰۹۲۰-۳; I۱۰۲۰-۳; I۱۱۲۰-۳; I۱۲۲۰-۳; I۱۳۲۰-۳; I۱۴۲۰-۳
	نقش کمیته منابع انسانی در راهبری استخدام، آموزش، دستمزد و ارزیابی عملکرد	I۲۰۲۰-۴; I۲۰۲۰-۴; I۰۳۲۰-۴; I۰۴۲۰-۴; I۰۵۲۰-۴; I۰۶۲۰-۴; I۰۷۲۰-۴; I۰۸۲۰-۴; I۰۹۲۰-۴; I۱۰۲۰-۴; I۱۱۲۰-۴; I۱۲۲۰-۴; I۱۳۲۰-۴; I۱۴۲۰-۴
	مسئولیت کمیته تدارک‌ها در شفافیت معامله‌ها و قراردادهای	I۲۰۲۰-۵; I۲۰۲۰-۵; I۰۳۲۰-۵; I۰۴۲۰-۵; I۰۵۲۰-۵; I۰۶۲۰-۵; I۰۷۲۰-۵; I۰۸۲۰-۵; I۰۹۲۰-۵; I۱۰۲۰-۵; I۱۱۲۰-۵; I۱۲۲۰-۵; I۱۳۲۰-۵; I۱۴۲۰-۵
	نقش کمیته انتصاب‌ها در تعیین و توصیه افراد واجد شرایط عضویت هیئت مدیره	I۲۰۲۰-۶; I۲۰۲۰-۶; I۰۳۲۰-۶; I۰۴۲۰-۶; I۰۵۲۰-۶; I۰۶۲۰-۶; I۰۷۲۰-۶; I۰۸۲۰-۶; I۰۹۲۰-۶; I۱۰۲۰-۶; I۱۱۲۰-۶; I۱۲۲۰-۶; I۱۳۲۰-۶; I۱۴۲۰-۶
	ریاست کمیته‌های هیئت مدیره و اکثریت آنها توسط اعضای غیراجرایی و مستقل	I۲۰۲۰-۷; I۰۳۲۰-۷; I۰۴۲۰-۷; I۰۵۲۰-۷; I۰۶۲۰-۷; I۰۷۲۰-۷; I۰۸۲۰-۷; I۰۹۲۰-۷; I۱۰۲۰-۷; I۱۱۲۰-۷; I۱۲۲۰-۷; I۱۳۲۰-۷; I۱۴۲۰-۷
	کمک به انجام نقش سیاست‌گذاری و نظارت هیئت مدیره توسط کمیته‌ها	I۲۰۲۰-۸; I۲۰۲۰-۸; I۰۳۲۰-۸; I۰۴۲۰-۸; I۰۵۲۰-۸; I۰۶۲۰-۸; I۰۷۲۰-۸; I۰۸۲۰-۸; I۰۹۲۰-۸; I۱۰۲۰-۸; I۱۱۲۰-۸; I۱۲۲۰-۸; I۱۳۲۰-۸; I۱۴۲۰-۸

بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان گزارش منظم و آگاهی‌دهنده کمیته‌ها به هیئت مدیره به‌ویژه کمیته حسابرسی نقش مؤثری در بهبود سیستم تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری و بهبود محیط فعالیت و پاسخ‌گویی شرکت ایفا می‌کند. اطمینان کمیته حسابرسی از گزارشگری کارا و اثربخش درون‌سازمانی و برون‌سازمانی به‌همراه نقش کمیته مدیریت ریسک در بررسی ریسک‌ها و پیشنهاد سیاست‌های کارآمد مدیریت ریسک‌های شناسایی شده مفید است. نقش کمیته منابع انسانی در راهبری مدیریت استخدام، آموزش، دستمزد و ارزیابی عملکرد و مسئولیت کمیته تدارکات برای شفافیت در معامله‌ها و قراردادهای دارای اهمیت است. کمیته‌های هیئت مدیره باید در انجام سیاست‌گذاری و نظارت نظرهای پیشنهادی خود را ارائه کنند تا بر اساس بررسی‌ها و پیشنهادهای انجام‌شده در کمیته‌های تخصصی، هیئت مدیره راهبری امور شرکت را

به گونه‌ای انجام دهد که شرکت به اهداف خود دست یابد. این پژوهش هشت عنصر به‌عنوان بخشی از مهم‌ترین نقش کمیته‌ها تجویز کرده است. گزارش‌های پیشنهادی شامل مواردی هستند که گزارش عملکرد کمیته‌ها را در خصوص نظارت و بررسی فعالیت‌ها و اطلاعات عملکرد مالی و غیرمالی شرکت از جنبه زمینه تخصصی خود و پیشنهادهای ارائه‌شده به هیئت مدیره ارائه می‌کند. مقررات راهبری شرکتی پاکستان هفت عنصر با عنوان تشکیل کمیته‌های هیئت مدیره تجویز کرده است. بیانیه راهبری بانک مرکزی نیز ده عنصر در خصوص ترکیب و ساختار کمیته‌ها تجویز کرده است. عناصر این بند در دستورالعمل‌های راهبری شرکتی هنگ کنگ، سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

جدول ۸. عناصر بهبود شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد	تعریف شاخص‌های کلیدی عملکرد از جنبه‌های کارایی و اثربخشی	I-۰۷۲۱-۱; I-۰۶۲۱-۱; I-۰۵۲۱-۱; I-۰۴۲۱-۱; I-۰۳۲۱-۱; I-۰۲۲۱-۱; I-۰۸۲۱-۱; I-۰۹۲۱-۱; I-۱۰۲۱-۱; I-۱۱۲۱-۱; I-۱۲۲۱-۱; I-۱۳۲۱-۱; I-۱۴۲۱-۱; I-۱۵۲۱-۱; I-۱۶۲۱-۱
	تعیین شاخص‌های کمی و کیفی ارزیابی عملکرد مدیران اجرایی	I-۰۷۲۱-۲; I-۰۸۲۱-۲; I-۰۶۲۱-۲; I-۰۵۲۱-۲; I-۰۴۲۱-۲; I-۰۳۲۱-۲; I-۰۲۲۱-۲; I-۰۹۲۱-۲; I-۱۰۲۱-۲; I-۱۱۲۱-۲; I-۱۲۲۱-۲; I-۱۳۲۱-۲; I-۱۴۲۱-۲; I-۱۵۲۱-۲; I-۱۶۲۱-۲
	گزارش عملکرد مالی و غیرمالی توسط هیئت مدیره	I-۰۷۲۱-۳; I-۰۸۲۱-۳; I-۰۶۲۱-۳; I-۰۵۲۱-۳; I-۰۴۲۱-۳; I-۰۳۲۱-۳; I-۰۲۲۱-۳; I-۰۹۲۱-۳; I-۱۰۲۱-۳; I-۱۱۲۱-۳; I-۱۲۲۱-۳; I-۱۳۲۱-۳; I-۱۴۲۱-۳; I-۱۵۲۱-۳; I-۱۶۲۱-۳
	تدوین معیارهای عملکرد مصرف منابع، فرایندهای تولید و محصول‌ها	I-۰۷۲۱-۴; I-۰۸۲۱-۴; I-۰۶۲۱-۴; I-۰۵۲۱-۴; I-۰۴۲۱-۴; I-۰۳۲۱-۴; I-۰۲۲۱-۴; I-۰۹۲۱-۴; I-۱۰۲۱-۴; I-۱۱۲۱-۴; I-۱۲۲۱-۴; I-۱۳۲۱-۴; I-۱۴۲۱-۴; I-۱۵۲۱-۴; I-۱۶۲۱-۴
	نقش اطلاعات عملکرد غیرمالی در تحقق اهداف شرکت	I-۰۷۲۱-۵; I-۰۸۲۱-۵; I-۰۶۲۱-۵; I-۰۵۲۱-۵; I-۰۴۲۱-۵; I-۰۳۲۱-۵; I-۰۲۲۱-۵; I-۰۹۲۱-۵; I-۱۰۲۱-۵; I-۱۱۲۱-۵; I-۱۲۲۱-۵; I-۱۳۲۱-۵; I-۱۴۲۱-۵; I-۱۵۲۱-۵; I-۱۶۲۱-۵
	ارزیابی مقداری تحقق اهداف شرکت در مقایسه با اهداف بودجه‌ای و عملکرد رقبا	I-۰۷۲۱-۶; I-۰۸۲۱-۶; I-۰۶۲۱-۶; I-۰۵۲۱-۶; I-۰۴۲۱-۶; I-۰۳۲۱-۶; I-۰۲۲۱-۶; I-۰۹۲۱-۶; I-۱۰۲۱-۶; I-۱۱۲۱-۶; I-۱۲۲۱-۶; I-۱۳۲۱-۶; I-۱۴۲۱-۶; I-۱۵۲۱-۶; I-۱۶۲۱-۶

برخی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص مواردی به شرح مطالب آتی بیان کرده‌اند. مهم‌ترین عامل برای انجام وظیفه پاسخ‌گویی ارائه شاخص‌های برای ارزیابی عملکرد شرکت است. این شاخص‌ها باید عینی و قابل مقایسه باشند. در این بخش مصاحبه‌شوندگان شش عنصر برای ارزیابی شاخص‌های مقداری عملکرد پیشنهاد کرده‌اند. شاخص‌های پیشنهادی شامل مواردی هستند که گزارش عملکرد شرکت را در انجام فعالیت‌ها و عملکرد مالی و غیرمالی آن ارائه می‌کند. تعریف شاخص‌های مناسب موجب بهبود سیستم پاسخ‌گویی شرکت می‌شود. مقررات راهبری شرکتی هنگ

کنگ هفت عنصر با عنوان اندازگیری عملکرد تجویز کرده است. عناصر این بند در دستورالعمل‌های راهبردی شرکتی پاکستان، بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

جدول ۹. عناصر بهبود شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد

عناصر اصلی	عناصر فرعی	نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها
شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد	مقایسه شاخص‌های نسبی غیرمالی عملکرد	I-۰۸۲۲-۱; I-۰۷۲۲-۱; I-۰۶۲۲-۱; I-۰۵۲۲-۱; I-۰۴۲۲-۱; I-۰۳۲۲-۱; I-۰۲۲۲-۱; I-۰۱۲۲-۱; I-۰۰۲۲-۱; I-۰۰۲۲-۱
	انتخاب معیارهای نسبی عملکرد موفق	I-۰۷۲۲-۲; I-۰۶۲۲-۲; I-۰۵۲۲-۲; I-۰۴۲۲-۲; I-۰۳۲۲-۲; I-۰۲۲۲-۲; I-۰۱۲۲-۲; I-۰۰۲۲-۲; I-۰۰۲۲-۲
	مقایسه عملکرد با استانداردهای نسبی تعیین شده	I-۰۸۲۲-۳; I-۰۷۲۲-۳; I-۰۶۲۲-۳; I-۰۵۲۲-۳; I-۰۴۲۲-۳; I-۰۳۲۲-۳; I-۰۲۲۲-۳; I-۰۱۲۲-۳; I-۰۰۲۲-۳; I-۰۰۲۲-۳
	ارزیابی نسبی تحقق اهداف شرکت	I-۰۸۲۲-۴; I-۰۷۲۲-۴; I-۰۶۲۲-۴; I-۰۵۲۲-۴; I-۰۴۲۲-۴; I-۰۳۲۲-۴; I-۰۲۲۲-۴; I-۰۱۲۲-۴; I-۰۰۲۲-۴; I-۰۰۲۲-۴

برخی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص مواردی به شرح مطالب آتی بیان کرده‌اند. مقایسه عملکرد با معیارهای از پیش تعیین شده و عملکرد گذشته مبنای مناسبی را برای ارزیابی نتایج به مدیریت شرکت ارائه می‌کند. شاخص‌های پیشنهادی شامل مواردی هستند که گزارش عملکرد نسبی شرکت را در انجام فعالیت‌ها و عملکرد مالی و غیرمالی آن ارائه می‌کنند. تعریف شاخص‌های نسبی علاوه بر شاخص‌های مقداری، به مدیریت گوشزد می‌کند که باید عملکرد شرکت به صورت مداوم ارزیابی و مقایسه شود. عناصر این بند علی‌رغم اهمیت آنها در ارزیابی مدیریت و ذی‌نفعان از عملکرد شرکت‌ها در دستورالعمل‌های راهبردی شرکتی پاکستان، هنگ کنگ، بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی وجود ندارند.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش با توجه به اهمیت وجود نظام پاسخ‌گویی شرکتی در دنیای امروز، عوامل مختلف محیطی و عملیاتی مد نظر قرار گرفت. با انجام پژوهش حاضر و معرفی عناصر مرتبط با بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران به پرسش‌های ذیل پاسخ داده شد. وضعیت موجود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران چگونه است؟ عناصر پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی در سایر کشورها کدام‌اند؟ وضعیت مطلوب پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران بر اساس نظر خبرگان چگونه است؟

گزارش خلاصه نتایج بررسی برای پاسخ به این پرسش‌ها در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. گزارش عناصر پاسخ‌گویی

کشور یا مرجع	تعداد عناصر اصلی	تعداد عناصر فرعی
هنگ کنگ	۶	۴۳
پاکستان	۵	۳۷
بانک مرکزی ایران	۴	۲۰
سازمان بورس ایران	۱	۲
بیمه مرکزی	۰	۰
پژوهش فعلی	۹	۵۶

برای ارزیابی وضعیت موجود پاسخ‌گویی ایران بررسی دستورالعمل‌های راهبری شرکتی بانک مرکزی، سازمان بورس و بیمه مرکزی بررسی شد. در دستورالعمل بانک مرکزی چهار عنصر اصلی و بیست عنصر فرعی مرتبط با پاسخ‌گویی ابلاغ شده است؛ دستورالعمل راهبری شرکتی سازمان بورس فقط یک عنصر اصلی و دو عنصر فرعی را پیش‌بینی کرده و عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی شرکتی در دستورالعمل بیمه مرکزی وجود ندارند. علی‌رغم اینکه در مجموع تعداد بسیار کم عناصر اصلی و فرعی مرتبط با پاسخ‌گویی، مبین وضعیت نامطلوب وضعیت موجود ضوابط مربوط در ایران هستند، ارتباط‌های مؤثر بانک‌های مرکزی و الزام‌های نهادهای بین‌المللی در تدوین مقررات در حوزه بانکی موجب شده است که بانک مرکزی در تدوین مقررات و استانداردها از جمله ضوابط راهبری شرکتی مرتبط با پاسخ‌گویی عملکرد مناسبی داشته باشد.

در خصوص تجارب سایر کشورها دستورالعمل راهبری شرکتی هنگ کنگ شش عنصر اصلی و ۴۳ عنصر فرعی و بیانیه پاکستان پنج عنصر اصلی و ۳۷ عنصر فرعی مرتبط با پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی را شامل می‌شود. هنگ کنگ به‌عنوان یک اقتصاد تقریباً توسعه‌یافته از ساختارهای ایجادشده بهره‌مند شده و عملکرد مطلوب اقتصادی آن مرهون عوامل کلان و خرد بسیاری از جمله دستورالعمل راهبری شرکتی است. علی‌رغم اینکه پاکستان به دلیل بهره‌مندی از نگرش و ساختارهای انگلوساکسون در سیستم مالی و اقتصادی عناصر مربوط را تعریف کرده، به دلیل مشکل‌های اجتماعی و سیاسی از جمله تسلط نیروهای امنیتی و نظامی بر فضای کلی کشور به دلیل مسائل امنیتی و حاکم بودن ارزش‌های قبیله‌ای و سنتی در بیشتر مناطق و اختلاف‌های مذهبی، در عمل ابلاغ دستورالعمل‌های راهبری شرکتی به آثار مثبت در اقتصاد کلان این کشور منجر نشده است.

در پاسخ به پرسش اصلی پژوهش برای ارائه وضعیت مطلوب عناصر مرتبط با پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی بر اساس نظر خبرگان تعداد عناصر اصلی نه عدد بوده که شامل افشای اطلاعات، بودجه و مدیریت مالی دولتی، ارتباط با ذی‌نفعان، سیاست‌های جبران خدمات، پاسخ‌گویی قانونی، گزارشگری‌های هیئت مدیره، مسئولیت‌کمیته‌های هیئت مدیره، شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد و شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد بوده است. تعداد عناصر فرعی ۵۶ عدد بوده است. در مقایسه با دستورالعمل راهبری هنگ کنگ در پژوهش فعلی عناصر اصلی مسئولیت‌کمیته‌های هیئت مدیره، شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد و شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد وجود دارد که در دستورالعمل هنگ

کنگ وجود ندارد. توجه به مسئولیت کمیته‌ها در این پژوهش محیط پاسخ‌گویی را بهبود می‌بخشد و وجود شاخص‌های مقداری و نسبی ارزیابی عملکرد امکان فهم عینی از پاسخ‌گویی مدیریت از عملکرد را فراهم می‌کند. در مقایسه با ضوابط راهبری پاکستان نیز در این پژوهش عناصر اصلی بیشتری شامل بودجه و مدیریت مالی دولتی، مسئولیت کمیته‌ها، شاخص‌های مقداری و نسبی ارزیابی عملکرد وجود دارد. بانک مرکزی ایران عناصر اصلی افشای اطلاعات، گزارشگرهای هیئت مدیره و سیاست‌های جبران خدمات تعریف شده و سایر عناصر اصلی مدل در دستورالعمل نام‌برده وجود ندارد. دستورالعمل راهبری سازمان بورس فقط عنصر اصلی افشای اطلاعات را شامل می‌شود. ضوابط راهبری بیمه مرکزی نیز هیچ یک از عناصر اصلی مرتبط با پاسخ‌گویی را شامل نمی‌شود.

مقایسه پژوهش حاضر با پژوهش‌های قبلی نیز گویای این است که بانک جهانی^۱ (۲۰۱۸) در پژوهش خود ضمن تأکید بر تصمیم‌گیری بهتر و افزایش بهره‌وری در صورت رعایت دستورالعمل راهبری شرکتی سال (۲۰۱۵) سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) و نظر بانک جهانی (۲۰۱۴) بر افزایش بهره‌وری عملیاتی با استفاده از عوامل راهبری شرکتی و بهبود عملکرد شرکت تأیید می‌کند. برخی از عناصر معرفی شده در این پژوهش شامل سیاست‌های جبران خدمات، پاسخ‌گویی قانونی، گزارشگری‌های هیئت مدیره، مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره، شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد، شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد به عنوان یافته‌های یک پژوهش کیفی عوامل یا عناصر تقریباً مشابهی با پژوهش بانک جهانی دارد. تفاوت آنها در این است که کار بانک جهانی کمی و به دنبال ارزیابی اثر عوامل نام‌برده بر عملکرد است، ولی پژوهش فعلی برای شناسایی و معرفی اجزای عناصر اصلی نام‌برده انجام شده است. در نهایت به این نتیجه رسیدند که سازوکار و رویه‌های مناسب راهبری شرکتی می‌تواند عملکرد شرکت‌های دولتی را تحت تأثیر قرار داده و آن را بهبود بخشد. از این رو، معرفی اقدام‌ها، ملاحظه‌ها و کنترل‌های مرتبط با افشای اطلاعات، بودجه و مدیریت مالی دولتی، ارتباط با ذی‌نفعان، سیاست‌های جبران خدمات، پاسخ‌گویی قانونی، گزارشگری‌های هیئت مدیره، مسئولیت کمیته‌های هیئت مدیره، شاخص‌های مقداری ارزیابی عملکرد و شاخص‌های نسبی ارزیابی عملکرد در این پژوهش موجب بهبود نظام پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی ایران می‌شود. در مقایسه با کار بانک جهانی تفاوت این پژوهش در تمرکز آن بر پاسخ‌گویی، معرفی عناصر فرعی به‌ویژه در خصوص بهبود محیط است.

در مقایسه با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۱۳۹۶) در مجموع روند به‌نسبت یکنواختی را در حمایت از نتایج اقدام‌های دولت مربوط توسط رئیس‌جمهور داشته و با نگاهی منتقدانه به عملکرد دولت‌های پیشین، به مقایسه عملکرد خود با آنها پرداخته است. معرفی عوامل بهبود محیط پاسخ‌گویی و شاخص‌های قابل ارائه توسط شرکت‌های دولتی عینیت و قابلیت ارزیابی ذی‌نفعان را فراهم می‌کند. همچنین نرگسیان و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود مشاهده کردند که شفافیت بر اعتماد و رضایت شهروند تأثیر مثبت و معناداری دارد. دوست جباریان (۱۳۹۴) نیز مشاهده کرد که علی‌رغم نقش حسابرسی عملکرد در بهبود شفافیت و پاسخ‌گویی، در وضعیت موجود عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد فراهم نیست. همچنین نتایج پژوهش اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳) وجود رابطه معنادار و

مستقیم میان شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخ‌گویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی با کاهش فساد اداری وجود دارد. بنابراین یافته‌های این پژوهش در تکمیل نتایج پژوهش‌های نام‌برده با شناسایی و معرفی عوامل بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی به دلیل بهبود شفافیت ناشی از آن موجب می‌شود تا ضمن ممانعت از بروز عدم تقارن اطلاعاتی، امکان ارزیابی عملکرد مدیریت در تحقق اهداف شرکت و منافع ذی‌نفعان فراهم شود. همچنین انجام این کار زمینه را برای ارزیابی مقایسه‌ای پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی فراهم می‌کند تا ضمن بهبود پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، اطمینان ذی‌نفعان را در تأمین منافع آنان جلب کنند و از این طریق موجب افزایش اعتماد و رضایت شهروندان می‌شود.

پس از بحث و نتیجه‌گیری در خصوص نتایج این پژوهش در دو بخش پیشنهادهایی ارائه می‌شوند. بخش نخست پیشنهادهای مربوط به استفاده از نتایج این کار برای ملاحظه آنها توسط سیاست‌گذاران و مدیران برای بهبود پاسخ‌گویی و عملکرد شرکت‌های دولتی به شرح ذیل است:

- با دقت نظر به تقاضای شدید جامعه ایران برای انتشار اطلاعات و به‌منظور کاهش فساد پیشنهاد می‌شود، به الزام شرکت‌ها به افشای اطلاعات مد نظر این پژوهش برای افزایش رضایت مردم توجه شود.
 - پیشنهاد می‌شود به‌منظور بهره‌مندی مؤثر و کارآمد از ابزار و سیاست‌گذاری بودجه‌ای، شرکت‌های دولتی به رعایت ملاحظه‌ها و کنترل‌های بودجه‌ای پیشنهادی این پژوهش برای تحقق اهداف شرکت ملزم شوند.
 - این پژوهش به ارتباط دوسویه با ذی‌نفعان تأکید می‌کند. از این طریق شرکت‌ها بازخورد عملکرد خود را از جامعه دریافت کرده و با ترجیح‌ها و خواسته‌های گروه‌های هدف فعالیت خود آشنا شوند.
 - برای کاهش هزینه نمایندگی، به تدوین سیاست‌های جبران خدمات کارکنان و هیئت مدیره به‌صورت واقع‌گرایانه تأکید شده و زمینه را برای ارتقای محیط پاسخ‌گویی فراهم می‌کند.
 - پیشنهاد می‌شود چارچوب پاسخ‌گویی در خصوص رعایت قوانین و مقررات برای حفظ حسن شهرت و خوش‌نامی شرکت‌های دولتی الزام شود.
 - گزارشگری‌های هیئت مدیره به ذی‌نفعان به‌عنوان مهم‌ترین بخش از نظام پاسخ‌گویی الزام شود.
 - کمیته‌های هیئت مدیره باید در انجام سیاست‌گذاری و نظارت نظرهای پیشنهادی خود را ارائه کنند که بر اساس نظر کمیته‌های تخصصی، هیئت مدیره راهبری شرکت را به‌گونه‌ای انجام دهند که شرکت به اهداف خود دست یابد.
 - پیشنهاد می‌شود برای انجام وظیفه پاسخ‌گویی ارائه اطلاعات عینی و قابل مقایسه الزام شرکت‌ها به تعریف شاخص‌های مقداری و نسبی ارزیابی عملکرد توجه شود.
- بخش دوم پیشنهادهای مربوط به پژوهش‌های آتی است. بر اساس محدودیت‌های مشاهده‌شده در این کار یا تکمیل آن انجام پژوهش با موضوع‌های ذیل توصیه می‌شود:
- بررسی وضعیت پاسخ‌گویی شرکت‌های وابسته به شهرداری‌های کشور

- بررسی وضعیت پاسخ‌گویی شرکت‌های وابسته به صندوق‌های بازنشستگی و تأمین اجتماعی
- بررسی وضعیت پاسخ‌گویی شرکت‌های وابسته به آستان‌های مقدس و بنیادها
- انجام پروژه‌های پژوهشی برای طراحی مدل پاسخ‌گویی شرکت‌های دولتی

منابع

- اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی؛ روحانی، علی (۱۳۹۳). بررسی رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخ‌گویی ارتقای اعتماد و درستی. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۵)، ۵-۳۰.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، (۳۷)، ۱-۳۷.
- جلالی، محمد؛ اثر، زهرا (۱۳۹۵). پاسخ‌گویی دولت: جایگاه، ارکان و پیش‌شرطها. *پژوهش‌های حقوق تطبیقی*، ۲۰ (۱)، ۲۱-۴۳.
- خیری، منصور؛ متوسل، مرتضی؛ دمیرچی، اصغر (۱۳۹۶). جایگاه شرکت‌های دولتی و نحوه واگذاری آنها به بخش غیردولتی. *مجله حسابداری*، (۳۰۸)، ۴۲-۴۹.
- دوست جباریان، جواد (۱۳۹۴). *عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- زرگر، یعقوب (۱۳۹۱). شفافیت در بخش عمومی. *مجله حسابرس*، (۵۹)، ۱-۶.
- عقبایی جزنی، محمد؛ اعتباریان، اکبر؛ هادی پیکانی، مهربان (۱۳۹۷). طراحی الگوی حکمرانی اقتضایی برای اجرای اثربخش سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی. *مدیریت دولتی*، ۱۰ (۱)، ۵۹-۸۸.
- مرادی، محمد؛ نرگسیان، عباس؛ اخوان، هانیه (۱۳۹۶). مطالعه و مقایسه پاسخ‌گویی مالی دولت در چهار دوره ریاست جمهوری پس از انقلاب اسلامی با استفاده از تحلیل گفتمان انتقادی. *مدیریت دولتی*، ۹ (۲)، ۱۹۳-۲۱۲.
- نرگسیان، عباس؛ جمالی، قاسمعلی؛ هراتی، مسعود؛ آذری، حسین (۱۳۹۷). بررسی ارتباط فساد و اعتماد در رابطه بین شفافیت و رضایت شهروندان. *مدیریت دولتی*، ۱۰ (۲)، ۲۸۹-۳۱۰.

References

- Ackerman, J. (2005). Social Accountability in the Public Sector, A Conceptual Discussion, *Participation and Civic Engagement*, Paper No. 82/ March 2005.
- Babajani, J., Azar, A., & Moayeri, M. (2013). Factors and Drivers of Change in Iran's Public Sector Financial and Operational Accountability System. *Empirical Studies in Financial Accounting*, (37), 1-37. (in Persian)
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3 (2), 7-101.

- Doost Jabarian, J. (2015). *Factors Influencing the Establishment of a Performance Audit System in Public Sector Institutions in Iran and Assessing the Status*. M.Sc., Allameh Tabataba'i University. (in Persian)
- Etebarian, A., Emadzadeh, M., & Rouhani, A. (2014). Investigate the relationship between performance auditing and reducing administrative corruption through increased transparency, improved accountability, and improved trust and integrity. *Journal of Auditing Knowledge*, 14(55), 5-30. (in Persian)
- Grossi, G., Papenfu, U., & Tremblay, M. (2015). Corporate governance and accountability of state-owned enterprises. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 274-285.
- Jalali, M., & Azher, Z. (2016). State Accountability: The Status, Elements and Preconditions. *Comparative Law Research*, 20(1), 21-43. (in Persian)
- Jones, G. & Stewart, J. (2009). *New development: Accountability in public partnerships—The case of Local Strategic Partnerships*. Public Money and Management.
- Khayri, M., Motvasel, M., & Damirchi, A. (2017). The status of SOEs and how they are transferred to the NGO sector. *The Accounting Journal*, (308), 42- 49. (in Persian)
- Moradi, M., Nargessian, A., & Akhavan, H. (2017). A Study and Comparison of Government Accountability in the Four Post-Revolutionary Presidencies Using Critical Discourse Analysis. *Journal of Public Administration*, 9(2), 193-221. (in Persian)
- Nargesian, A., Jamali, Gh., Harati, M., & Azari, H. (2018). Investigating the Relationship between Corruption and Trust Related to Transparency and Citizen Satisfaction. *Journal of Public Administration*, 10(2), 289-310. (in Persian)
- OECD (2015). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*.
- OECD (2019). *OECD Anti-Corruption and Integrity Guidelines for State-Owned Enterprises Draft for Public Consultation*.
- Oghbaei Jazani, M., Etebarian, A. & Hadi Peykani, M. (2018). Modeling Contingency Governance for Effectiveness Implementation of the General Policies of Article (44) of the Constitution. *Journal of Public Administration*, 10(1), 59 – 88.
- O'Neil, T., Foresti, M., & Hudson, A. (2007). *Evaluation of Citizens' Voice and Accountability: Review of the Literature and Donor Approaches*. London: DFID.
- Securities and Exchange Commission of Pakistan. (2013). *Public Sector Companies (Corporate Governance Compliance) Guidelines*.
- Migliorisi, S., & Wescott, C. (2011). A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption. *IEG Working Paper*. ISBN 13: 978-1-60244-299-9.
- Newel, P. (2004). Taking Accountability into Account: the Debate so far. in: P. Newel and J. Wheeler, (eds), *Rights, resources and the Politics of Accountability*. London: Zed Books.
- Schedler, A., Diamond, L.J., & Plattner, M.F. (1999). *The self-restraining state: Power and accountability in new democracies*. Lynne Rienner: London.

Transparency International (2019). *Anti-Corruption Glossary*. Available in: www.transparency.org/glossary

World Bank Group (2014). *Corporate Governance of State-Owned Enterprises*. Available in: www.worldbank.org.

World Bank Group (2018). *Effects of Corporate Governance on the Performance of State-Owned Enterprises*. Available in: www.worldbank.org.

Zargar, Y. (2012). Public Sector Transparency. *Journal of Auditors*, (59), 1-6. (in Persian)