

افزایش پاسخگویی بخش‌های عمومی از طریق سیستم یکپارچگی، سیستم کنترل داخلی و شیوه‌های رهبری: یک مطالعه مرواری

مریم سهرابی^۱

کبری سهرابی^۲

چکیده

در حال حاضر، حاکمیت در مدیریت دولتی به یک مساله جهانی در نتیجه جریان مداوم شکست‌های حاکمیت، تقلب، ناکارآمدی، فساد، و کنترل داخلی ضعیف و مدیریت مالی تبدیل شده است. بخش‌های دولتی در سراسر جهان در حال حاضر تحت فشار هستند تا منابع و کاربردهای منابع عمومی و همچنین بهبود عملکرد در ارائه خدمات خود را توجیه کنند. اکنون به عنوان حقوق عمومی برای نظارت بر شفافیت و کارایی مدیریت دولتی در نظر گرفته می‌شود. برای اطمینان از حکمرانی خوب، درک راه بهبود پاسخگویی در بخش دولتی بسیار ضروری است. بنابراین، برای افزایش پاسخگویی در بخش دولتی، پژوهش حاضر به بررسی ادبیات در مورد عوامل داخلی سازمانی بحث می‌کند که بر پاسخگویی، سیستم یکپارچگی، سیستم کنترل داخلی و کیفیت رهبری تاثیر می‌گذارد. این مطالعه می‌تواند به سیاست گذاران برای ایجاد پاسخگویی بیشتر در میان ادارات و سازمان‌های مختلف بخش دولتی کمک کند.

کلمات کلیدی:

پاسخگویی بخش‌های عمومی ، بنگاه اقتصادی، اصول حکمرانی خوب، سیستم کنترل داخلی

^۱ کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.

^۲ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور تهران غرب.

مقدمه

بسیاری از کشورها مدیریت بخش عمومی خود را به منظور فراهم آوردن رفاه بیشتر برای شهروندان و پاسخ‌گویی شفاف‌تر اصلاح کردند. تمرکز بر اصلاح و تحول در بخش دولتی بیشتر به منظور این است که خدمات را کارآمدتر و موثرتر ارائه دهند. علاوه بر این، تکامل فن آوری جدید دولت را بر آن داشته است تا ارزش یکپارچگی بخش عمومی را با فرماندهی قوی، بدون رها کردن ارزش حکمرانی خوب تدبیر کند.

در مدیریت، داشتن اصول حکمرانی خوب برای بهبود اعتماد شهروندان و مشروعیت سیستم سیاسی-اداری مهم است. مفهوم حکمرانی خوب یک مفهوم مملو از ارزش است که یک ایده آل از رفتار اداری را توصیه می‌کند، و رفتاری را رد می‌کند که غیراخلاقی یا سوال برانگیز است. ارزش‌ها و اصول مشترک رابطه بین مقامات دولتی و شهروندان را توضیح می‌دهند که حکمرانی خوب به اخلاقیات و ارزش‌های عمومی بستگی دارد (اندروز، ۲۰۱۰؛ بهائیان و آماگو، ۲۰۱۱؛ کالسی و همکاران، ۲۰۰۹).

پاسخگویی همیشه با حکمرانی خوب مرتبط است که دلالت بر سازمان‌های عمومی دارد که امور عمومی را انجام می‌دهند، سرمایه‌های عمومی را مدیریت می‌کند و تحقق حقوق بشر را به شیوه‌ای اساساً عاری از سو استفاده و فساد، و همچنین اطاعت از حاکمیت قانون تصمین می‌کند (بهائیان‌آماگو، ۲۰۱۱؛ مورل، ۲۰۰۹؛ حقوق بشر سازمان ملل، ۲۰۱۲). در این عصر به نظر می‌رسد که پاسخگویی و حکمرانی بین یکدیگر وجود دارد. کولیر (۲۰۰۸) اظهار داشت که پاسخگویی مستلزم حاکمیت است و دیدگاه پاسخگویی به سهامداران تنها گزینه موجود است.

برای سازمان‌هایی مانند بخش دولتی این مفهوم همچنین توسط اودوایر و اونرمن (۲۰۰۷) به اشتراک گذاشته شد که بیان می‌کرد در بخش شبه دولتی که در آن مکانیزم‌های پاسخگویی تمایل به تمرکز بر پاسخگویی رو به بالا به سرمایه گذاران به جای رو به پایین به دریافت کنندگان خدمات دارند.

اصطلاح پاسخگویی بخش دولتی معمولاً به رابطه بین سیاستمداران و شهروندان و همچنین مدیران دولتی مربوط می‌شود. با توجه به تغییر پارادیم، نقش مدیریت دولتی

نوین در بخش دلتی تغییر چشم گیری یافته است. ادبیات تحقیق حاضر، به بحث درباره مدیریت عمومی جدید تا مدیریت دولتی نوین (NPM) می‌پردازد (آلماکوئیست و همکاران، ۲۰۱۳). NPM به عنوان جایگزینی معرفی می‌شود که براساس راه حل‌های مبتنی بر بازار و مدیریت مشتری محور ساخته شده است. NPM در مورد چگونگی مدیریت بخش عمومی و کار برای دستیابی به چیزی دست یافتنی تر تکامل یافته است (Rhodes et al., ۲۰۰۸؛ Corte - Real, ۲۰۱۲).

با توجه به (بلاجسوسو ۲۰۰۵، دی لاس ۲۰۰۵، بیون ۲۰۰۷، اودور و هاینمن ۲۰۰۷) اصطلاح پاسخگویی به بی تضمینی است مبنی بر اینکه یک فرد یا سازمان بر اساس عملکرد یا رفتار مربوط به چیزی که مسئول آن است ارزیابی می‌شود. این اصطلاح مربوط به مسئولیت است اما بیشتر از منظر نظارت مورد توجه قرار می‌گیرد. این فقط یک امر رسمی نیست بلکه شامل اخلاقیات، حقوق و تعهدات است. روتکوفسکی و استیلمن (۲۰۰۵) پاسخگویی را سازگار و پاسخگویی به مسئولیت‌های شخصی، احساس تعهد نسبت به فرد دیگر و لزوم توجیه یک عمل برای دیگران تعریف می‌کند. به طور معمول زمانی که رهبران در قبال بازخوردها پاسخگو هستند، خود را موظف به استفاده از آن برای بهبود عملکرد می‌دانند (آلن و دنیس، ۲۰۱۰؛ هال و همکاران، ۲۰۰۴؛ مک‌کال، ۲۰۱۲).

این امر ضروری است زیرا مردم حق نهایی برای دانستن و دریافت حقایق و ارقامی دارند که به آن‌ها در بحث و تصمیم گیری در مورد سرنوشت نمایندگان منتخبشان کمک می‌کند (آلماکوئیست و همکاران، ۲۰۱۳؛ کریستنسن و اسکربایک، ۲۰۰۷؛ سوبرامانیام و همکاران، ۲۰۱۳). در این فرآیند، پاسخگویی به عنوان یک روش دموکراتیک در مورد چگونگی رفتار دولت برای نظارت و کنترل و در عین حال جلوگیری از توسعه تمکز قدرت و افزایش ظرفیت یادگیری و اثربخشی مدیریت عمومی حیاتی است (اوکین و هینتسمن، ۲۰۰۰؛ پیترز و پیر، ۱۹۹۸؛ روتبرگ ۲۰۰۴). سالمین - ایکولا - نوربکا (۲۰۱۰) پیشنهاد کرد که اساساً، هر دولتی تلاش می‌کند تا به صورت حکمرانی خوب و قابل اعتماد در نظر مردم ظاهر شود. به همین منظور اقدامات غیراخلاقی علیه مقررات، قوانین ضد فساد را ایجاد و اجرا می‌کنند.

مفهوم پاسخگویی در حال تکامل و گسترش به مفهوم وسیع تری از مدیریت مالی یکپارچه و نظارت بر استفاده موثر و کارآمد از منابع مالی و سایر منابع در تمام حوزه های عملیات دولت است (بیونس، ۲۰۰۷؛ کالدور، ۲۰۰۳؛ مولگان، ۲۰۰۰). پاسخگویی در بخش عمومی دولت ها را ملزم می کند تا به عموم برای توجیه منبع و استفاده از منابع عمومی پاسخ دهدن (آلماکوئیست و همکاران، ۲۰۱۳؛ خورخه عیسی و ایرادو، ۲۰۱۲؛ لاغرید و همکاران، ۲۰۰۸) در غیر این صورت، این برداشت وجود دارد که دولت ناکارآمد است و عملکرد ضعیفی در ارائه خدمات دارد (بارتون، ۲۰۰۶؛ هوی و همکاران، ۲۰۱۱). با توجه به نگرانی فزاینده در مورد چگونگی خرج کردن پول و منابع توسط دولت، به نظر می رسد که تقاضاهای عمومی افزایش یافته و به دولت در مدیریت محتاطانه منابع فشار می آورد (ابوبکر و همکاران، ۲۰۱۱؛ آلماکوئیست و همکاران، ۲۰۱۳؛ بهائیان و آماگوه، ۲۰۱۱؛ مولگان، ۱۹۹۷). مشکل این باور این است که نمی توان آن را تنها با تغییر ساختار بروکراسی ها حل کرد (صدیقه، ۲۰۰۶). بخش های عمومی نیز باید به یک حاکمیت خوب همراه با رفتار قابل اعتماد و کارآمد تبدیل شوند، (کریستنسن و اسکربایک، ۲۰۰۷؛ هات و همکاران، ۲۰۰۸).

بین کیفیت خدمات و اعتماد شهروندان ارتباط وجود دارد (بوکارت و وال، ۲۰۰۳؛ چانگ، چن و لان، ۲۰۱۳؛ هورسیبورگ و همکاران، ۲۰۱۱) اعتماد به مدیریت دولتی به معنای رضایت از کیفیت خدمات عمومی است که به سرعت اعتماد شهروندان به سازمان های دولتی را افزایش می دهد. سیاستمداران، سازمان های غیردولتی، کارمندان، نهادهای خصوصی و همچنین عموم مردم بزرگ ترین سهامداران دولت هستند (جنسن، ۲۰۰۱؛ وانگ و همکاران، ۲۰۰۷). مشاهده آن ها در مورد هر کاری که دولت می خواهد انجام دهد ضروری است (پسکو؟؟ داماک - آیدی، ۲۰۰۵).

چندین مطالعه نشان دادند که عوامل زیادی به وضوح بر اعتماد تاثیر می گذارند، که برخی از آن ها به خدمات و مدیریت مرتبط هستند مانند حفظ وعده ها، یادگیری از اشتباهات، نظرات خانواده و دوستان در مورد خدمات، رفتار اخلاقی کارکنان نسبت به مشتریان، علاقه آن ها به دیدگاه های مردم، ویژگی های رهبران و کیفیت رهبری / مدیریت (هینتسمن و مارسون، ۲۰۰۵). پنج شکل پاسخگویی در سازمان های بخش

عمومی در استرالیا یافت شد که عبارتند از سیاسی، عمومی، مدیریتی، حرفه‌ای و شخصی، همراه با دو گفتمان ساختاری و شخصی (سینکلر، ۱۹۹۵). کشورهای اسکاندیناوی ارزش‌ها و اصول مشابه بیشتری دارند، مانند دموکراسی، صراحة، خدمات و کارآبی برای پاسخگویی در بخش‌های عمومی (کورته - رئال، ۲۰۰۸؛ پککرینن و همکاران، ۲۰۱۱؛ سالمینن و ایکولا - نوربکا، ۲۰۱۰). در سنت بریتانیا فرض بر این است که کارمندان دولت آن‌ها به وزرا و فادار هستند، آن‌ها باید بی طرف باشند و رابطه بین وزیر و کارمندان دولت باید براساس اعتماد باشد. از زمینه مدیریت عمومی فنلاند، سه موضوع اصلی - اخلاقی یعنی اعتماد، حکمرانی خوب و اقدامات غیراخلاقی توسط کالسی و همکاران، (۲۰۰۹)، و پلامپتر ؟؟ گراه ام (۱۹۹۹) مورد بررسی قرار گرفتند.

برای اطمینان از بخش دولتی بهتر، درک بهبود پاسخگویی در بخش دولتی بسیار مهم است. در راستای آن، برای تعیین و کشف عواملی که پاسخگویی را در سازمان بخش دولتی ارتقا می‌دهند، این مطالعه رابطه سیستم یکپارچگی، سیستم کنترل داخلی و کیفیت‌های رهبری را در افزایش پاسخگویی در بخش دولتی مورد بحث قرار می‌دهد. این برنامه به سیاست گذاران در تشویق محیط پاسخگویی در میان ادارات و نهاده‌ای مختلف دولتی کمک خواهد کرد.

دلایل نبود شفافیت و پاسخگویی در نظام اداری ایران

عوامل زیر با توجه به فرهنگ و ویژگی‌های خاص اجتماعی ایران می‌تواند مهم باشد:

خویشاوند گرایی:

این پدیده باعث تهدید شایسته سalarی در نظام اداری ایران شده است.

نبود قانونگرایی:

علیرغم تدوین قوانین و مقررات در ایران، عدم اجرای صحیح و کامل قانون در ایران کم و بیش وجود دارد. موانع قانونگرایی می‌تواند ناشی از موارد زیر باشد:

الف) موانع فرهنگی: نهادینه نشدن فرهنگ پاسخگویی و وجود ساختار سلسله مراتبی شدید وقوی در گذشته نه چندان دور که باعث بی نیازی به پاسخگویی به زیر دستان شده است.

ب) موانع اجتماعی: این موانع شامل انطباق نداشتن قوانین با ساختار و شرایط جامعه و ناآشنایی با قوانین و مقررات همچنین ایرادات موجود در ساختار قوانین (از نظر تعدد، تنافض وابهای در آنها)

ج) نظام اداری: در گذشته نظام اداری نظام پاسخگویی هماهنگ و مدون نداشته که بتواند به شکایات رسیدگی و اقدامات تشویقی و تنبیه‌ی مناسب را اعمال کند.

نهادهای پاسخگو در ایران حاکمیت دولت با حکمرانی خوب

حکمرانی تاریخچه بسیار طولانی دارد و تعاریف متعددی در مورد آن ارائه شده است. حکمرانی را می‌توان "نفوذ هدایت شده در فرایندهای اجتماعی" تعریف کرد که مکانیسم‌های مختلفی در آن درگیر هستند، برخی از این مکانیسم‌ها بسیار پیچیده‌اند و فقط از بازیگران بخش دولتی سرچشمه نمی‌گیرند. پس جای تعجب نیست که واژه حکمرانی تبدیل به یک شعار در سالیان اخیر شده و در محیط‌های مختلفی مورد استفاده قرار گرفته است. (گرجی، ۱۳۹۶)

ارائه تعریفی از حکمرانی، چالشی، ظریف و پیچیده است. به‌نظر می‌رسد اگر بخواهیم با مفهوم حکمرانی بخوبی آشنا شویم باید بفهمیم که حکمرانی، چیست. حکمرانی مشابه دولت نیست. حکمرانی موضوعی است درباره نحوه تعامل دولتها و سایر سازمانهای اجتماعی با یکدیگر، نحوه ارتباط اینها با شهروندان و نحوه اتخاذ تصمیمات در جهانی پیچیده. حکمرانی فرایندی است که از آن طریق جوامع یا سازمانها تصمیمات مهم خود را اتخاذ و مشخص می‌کنند چه کسانی در این فرایند درگیر شوند و چگونه وظیفه خود را به انجام برسانند. سیستم حکمرانی، چارچوبی است که فرایند متنکی بر آن است. بدین معنی که مجموعه‌ای از توافقات، رویه‌ها، قراردادها و سیاستها مشخص می‌کنند که قدرت در دست چه کسی باشد، تصمیمات چگونه اتخاذ کردند و وظایف چگونه انجام و ادا می‌شود. (گرجی، ۱۳۹۶)

پروفسور دونالد کتل در کتاب خود باعنوان تغییر حکمرانی (Transformations of governance) مباحثی را در خصوص تمایز بین دولت و حکمرانی ارائه می‌دهد. دولت

یک فراساختار نهادی (Institutional superstructure) است که جامعه برای تبدیل سیاستها به خط مشی ها و قانون مورد استفاده قرار می دهد. حکمرانی، پیامد (نتیجه) تعامل دولت، خدمات عمومی و شهروندان از طریق فرایند سیاسی، توسعه خط مشی، طراحی برنامه و ارائه خدمت است.

دولتها، نهادهای خاصی هستند که در حکمرانی مشارکت دارند. دولتها بی که نماینده مردمند، در جستجوی حمایت شهروندان هستند. با این حال، این دولتها نیازمند مشارکت فعال کارکنان خود هستند. حکمرانی، نتیجه سیاستها، خط مشی ها و برنامه هاست.

در اصل، مفهوم حکمرانی را می توان برای اشکال مختلف اقدامات اشتراکی مورد استفاده قرار داد. حکمرانی متوجه ابعاد استراتژیک تر هدایت است، یعنی اتخاذ تصمیمات کلان تر در خصوص نحوه هدایت و نقشهها. به عبارت دیگر، حکمرانی فقط متوجه این سوال نیست که "به کجا برویم" بلکه در پی پاسخگویی به این سوالات نیز هست: چه کسی باید در تصمیم گیری دخیل باشد؟ و با چه ظرفیتی؟ مفهوم حکمرانی در چهارسطح زیر مطرح است:

۱. حکمرانی در فضای جهانی، که با مسائل فراتر از حوزه دولتها می سروکار دارد.

۲. حکمرانی در فضای ملی، یعنی درون یک کشور. این سطح خود دارای سطوح زیر است: سطح ملی، استانی، شهری و محلی.

۳. حکمرانی در فضای سازمان یا حکمرانی سازمانی. این سطح شامل فعالیتهای مختلف سازمانها می شود که معمولاً "باید در برابر هیأت مدیره پاسخگو باشد. برخی از این سازمانها خصوصی اند (نظری شرکتهای تجاری خصوصی) و برخی دیگر دولتی نظیر (بیمارستانها، مدرسه‌ها، شرکتهای دولتی و...).

۴. حکمرانی در فضای جوامع محلی، که این سطح شامل فعالیتهایی در سطح محلی می شود. (گرجی، ۱۳۹۶)

دلایل توجه به حکمرانی

دولتها در آغاز قرن ۲۱، با چالش‌های جدیدی مواجه شده اند. از جمله:

۱. در عصر جهانی شدن، دولتها باید واکنش فعالانه‌ای به فرصت‌های مثبت اقتصادی و واکنش‌های تدافعی نسبت به فشارهای منفی اقتصادی از خود نشان دهند.
۲. بروز تغییرات جمعیتی در اکثر کشورها، بر دولتها به عنوان کارفرما و فراهم کنند؟ خدمات تأثیر گذاشته است. جمعیت اکثر کشورها، مسن‌تر شده است و این جمعیت مسن، خواهان خدمات اجتماعی بیشتری است. همچنین، سازمانهای دولتی باید برای استخدام افراد ماهر و با انگیزه با سازمانهای غیرانتفاعی و کارفرمایان خصوصی رقابت کند. خصوصاً "اینکه سطح دستمزد‌ها در بخش دولتی نسبت به بخش خصوصی پایین‌تر است. پس، سازمانهای دولتی باید مشوقهای غیرپولی دیگری برای استخدام و حفظ کارکنان با عملکرد بالا شناسایی کنند و این چالشی بزرگ برای آنها خواهد بود.
۳. بخش دولتی با انتظارات جدید شهروندان تحصیل کرده روبرو خواهد بود. بدین معنی که شهروندان، انتظار دریافت خدمات با کیفیت بالاتری را خواهند داشت. بنابراین دولتها باید قابلیت‌هایی برای شهروندان و ذی نفعان فراهم آورند تا آنها بتوانند در موضوعات عمومی مشارکت فعالتری داشته باشند.
۴. و نهایتاً، انتظارات پرسنل سازمانها تغییر کرده است و پاسخگویی به این انتظارات، شرایط جدیدی را می‌طلبد.

پاسخگویی به این چالشها نیازمند برخورداری از حکمرانی صحیح در سطح کلان جامعه است. (گرجی، ۱۳۹۶)

اصول حکمرانی خوب

کمیسیون اقتصادی، اجتماعی آسیا واقیانوس آرام (ESCAP) اصول مهم حکمرانی خوب و عوامل مؤثر در تقویت این اصول را تبیین نموده است؛ حکومتها با احترام نهادن به این اصول و اجرایی نمودن آنها، می‌توانند گام‌های مؤثری در روند توسعه پایدار بردارند. ESCAP، اصول حکمرانی خوب را به شکل زیر تعریف می‌نماید.

۱- مشارکت:

میزان مشارکت مردم در امور جامعه یکی از کلیدی‌ترین پایه‌های حکمرانی خوب به‌شمار می‌رود. مشارکت می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم (از طریق نهادهای قانونی) صورت گیرد. البته نمی‌توان انتظار داشت که در نظام تصمیم‌گیری یک کشور، تمامی نظرات موجود مد نظر قرار گیرد، بلکه مفهوم مشارکت در اینجا، اشاره به آزادی بیان و تنوع دیدگاهها و سازماندهی یک جامعه مدنی دارد.

۲- حاکمیت قانون:

حکمرانی خوب نیازمند چارچوب عادلانه‌ای از قوانین است که در بر گیرنده حمایت کامل از حقوق افراد (بویژه اقلیت‌ها) در جامعه بوده و به صورت شایسته‌ای اجرا گردد. لازم است ذکر شود که اجرای عادلانه قوانین، مستلزم وجود نظام قضایی مستقل و یک بازوی اجرایی (پلیس) فساد ناپذیر برای این نظام می‌باشد.

۳- شفافیت:

شفافیت، به معنی جریان آزاد اطلاعات و قابلیت دسترسی سهل و آسان به آن برای همه‌است. همچنین شفافیت را می‌توان آگاهی افراد جامعه از چگونگی اتخاذ و اجرای تصمیمات نیز دانست. در چنین شرایطی، رسانه‌های گروهی به راحتی قادر به تجزیه و تحلیل و نقد سیاست‌های اتخاذ شده در نظام تصمیم‌گیری و اجرایی کشور خواهند بود.

۴- پاسخگویی:

پاسخگویی نهادها، سازمان‌ها و موسسات در چارچوب قانونی و زمانی مشخص در برابر اعضاء خود و ارباب رجوع، از جمله عواملی است که به استوار شدن پایه‌های حکمرانی خوب در یک جامعه منجر می‌شود.

۵- شکل‌گیری وفاق عمومی:

همانگونه که بیان گردید، فراهم نمودن زمینه ظهور نظرات متفاوت در عرصه‌های مختلف سیاسی، اجتماعی و اقتصادی، از جمله اصول حکمرانی خوب می‌باشد. حکمران خوب، باید نظرات مختلف را در قالب وفاق ملی عمومی به سمتی رهنمون گردد که بیشترین همگرایی را با اهداف کل جامعه داشته باشد. ایفای این نقش حیاتی نیازمند شناخت دقیق نیازهای بلندمدت جامعه در مسیر حرکت به سمت توسعه پایدار می‌باشد.

۶- حقوق مساوی (عدالت):

رفاه و آرامش پایدار در جامعه، با به رسمیت شناختن حقوق مساوی برای تمامی افراد ممکن خواهد بود. در جامعه باید این اطمینان وجود داشته باشد که افراد، به تناسب فعالیت خود در منافع جامعه سهیم خواهند بود. به عبارت دیگر در حکمرانی خوب، همه افراد باید از فرصت‌های برابر برخوردار باشند.

۷- اثر بخشی و کارایی:

از حکمرانی خوب به عنوان ابزاری برای تنظیم فعالیت نهادها در راستای استفاده کارا از منابع طبیعی و حفاظت از محیط زیست نیز یاد می‌شود. کارایی و اثر بخشی در مقوله حکمرانی از جمله مباحثی است که با گذشت زمان، اهمیت بیشتری پیدا نموده است.

۸- مسئولیت پذیری:

مسئولیت‌پذیری را می‌توان یکی از کلیدی‌ترین مولفه‌های حکمرانی خوب به‌شمار آورد. در کنار موسسات و نهادهای حکومتی، سازمان‌های خصوصی و نهادهای مدنی فعال در جامعه نیز باید در قبال سیاست‌ها و اقدامات خود پاسخگو باشند. باید عنوان نمود که اصول حکمرانی خوب به صورت زنجیری متصل به هم بوده و اجرایی شدن هر کدام از آنها، مستلزم اجرای سایر اصول می‌باشد. برای مثال نمی‌توان انتظار داشت که مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی بدون وجود شفافیت و حاکمیت قانون جنبه اجرایی چندانی در جامعه داشته باشد. (کرمانی و باسخا، ۱۳۸۸).

کنترل داخلی

نهاد غیر دولتی عمومی کنترل داخلی COSO در سال ۱۹۸۵ میلادی تشکیل شد که هدف اصلی آن مشاوره و راهنمایی کمیسیون ملی گزارشگری متقلبانه مالی و همچنین

سازمان‌های دولتی و خصوصی بود که بتوانند با تقلب‌های موجود در گزارشگری مالی مقابله نمایند.

این نهاد متشکل از مجمعی از حسابداران آمریکا، انتستیتوی آمریکایی حسابداران رسمی، انجمن بین‌المللی مدیران مالی، اتحادیه متخصصان حسابداری و مالی در کسب و کار و انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی می‌باشد که حوزه‌های فعالیت آن شامل موارد زیر می‌باشد:

- چارچوب کنترل‌های داخلی
- چارچوب مدیریت ریسک سازمان
- جلوگیری از وقوع تقلب

نهاد COSO در سال ۱۹۹۲ میلادی، کنترل داخلی را مطرح نمود که چارچوب آن بر اساس راهنمایی جامع سازمان‌ها برای استقرار نظام کنترل‌های داخلی بود و مبنایی برای ارزیابی کنترل‌های داخلی به شمار می‌رفت. همچنین، چارچوب کنترل‌های داخلی COSO در سال ۲۰۱۳ میلادی به روزرسانی شد و تغییراتی در آن اعمال گشت که این چارچوب دارای مولفه‌ها، اصول و نقاط تمرکز می‌باشد.

کنترل داخلی یک رویداد نیست بلکه مجموعه‌ای از عملیات و فعالیتها بر پایه ستانده است. کنترل داخلی باید به عنوان جزء لازم هر سامانه ای شناسایی شود که مدیریت برای تنظیم و راهنمایی آن فعالیتها به کار می‌گیرد، نه به عنوان یک سامانه جداگانه در درون یک دستگاه اجرایی (COSO ۱۹۹۲) با این مفهوم کنترل داخلی کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به عنوان بخشی از زیر ساخت کنترل مدیریت به وجود می‌آید تا به مدیران در انجام کار یک واحد و دستیابی به هدفهای آن بر یک پایه و اساس مداوم کمک کند؛ لذا عاملی کلیدی در کمک برای دستیابی به هدف و کمینه کردن مشکلات اجرای مناسب کنترل داخلی است کنترل داخلی جزء جدایی ناپذیر در اداره امور سازمان است که باعث فراهم شدن اطمینان منطقی در دستیابی سازمان به هدفهایش می‌شود کرباسی یزدی، ۱۳۸۴) کنترلهای داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرا شدنی برای دستیابی به وظیفه

ها هدفها و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از داراییها پیشگیری کشف خطاها و تقلب به کار میروند. مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است مدیران با استقرار کنترل داخلی و به کارگیری پیوسته سیستم‌های مناسب حسابداری این مسئولیت را ایفا خواهند کرد (Lin et al., ۲۰۱۱). از آنجا که عملیات سازمانهای بخش عمومی متفاوت از یکدیگر است، لذا استقرار کنترلهای داخلی یکسان برای کلیه سازمانها و دستگاههای بخش عمومی مقدور نیست. استقرار کنترلهای خاص در هر سیستم به عواملی چون اندازه نوع عملیات و هدفهای سازمانی که سیستم برای آن طراحی شده است بستگی دارد (محمدی، ۱۳۸۷). از طرفی پیشرفت سریع در فناوری اطلاعات ضرورت بهنگام سازی راهنماییهای کنترل داخلی در رابطه با سامانه‌های نوین رایانه‌ای را ایجاد میکند لذا مدیران نیز برای اطمینان از این که فعالیتها در کنترل بوده و اثربخش هستند، باید در صورت لزوم بروز شوند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴). عباسی و همکاران، (۱۳۹۰).

کنترل داخلی در بخش دولتی

در ابتداء فیلسوفان رومی یکپارچگی را به عنوان یک مفهوم اخلاقی توسعه دادند که معنایی کلی از درستی و / یا تمامیت اخلاقی دارد (باومن، ۱۳۰۲). نظریه مفهوم یکپارچگی نه تنها در حوزه اخلاق، بلکه در بسیاری از زمینه‌ها مانند رفتار سازمانی، مدیریت منابع انسانی، روانشناسی و همچنین رهبری مورد بحث قرار گرفته است.

در دیدگاه سازمانی، صداقت یا رفتار اخلاقی نه تنها به فاسد یا متقبلانه بودن اشاره دارد، بلکه در کیفیت یا ویژگی رفتار فردی یا سازمانی نهفته است که کیفیت عمل، مطابق با ارزش‌های اخلاقی، استانداردها و قوانین پذیرفته شده توسط اعضای سازمان و جامعه را نشان می‌دهد. همچنین به عنوان موضوع انسجام و سازگاری بین اهداف سازمانی، ارزش‌ها و باورهای شخصی، و رفتار فردی در نظر گرفته می‌شود (باداراکو و السورث، ۱۹۹۱). بنابراین، فرض می‌شود که تاثیر مستقیمی بر اقدام و تصمیمات سازمانی یا انتخاب‌های

اخلاقی دارد (تروینیو - رودریگز، ۲۰۰۷)، و مدیریت نقش مهمی در شکل دادن به یکپارچگی یک سازمان دارد (کاپتین، ۲۰۰۳).

یکپارچگی عمدتاً برای ایجاد روابط اعتماد، درون اتاق هیات مدیره و با سهامداران مورد نیاز است (کولسون - توماس، ۲۰۱۳). در حالی که در دولت، به گفته موتولا - واموکویا (۲۰۰۹)، هدف نهایی آن‌ها حفاظت از منافع عمومی از طریق یک سیستم حکومتی کارآمد و موثر است که حفاظت از حقوق را افزایش می‌دهد، پاسخگویی و یکپارچگی را در فعالیت‌های روزانه خود نشان می‌دهد و همچنین افسران عمومی آن، جونز (۲۰۰۹) افزود که قدرت یکپارچگی با تعادل خوب بین ارزش‌های تقاضای خارجی، و نیازهای درک شده نشان داده می‌شود، که ریشه در فرهنگ دارد که مسولیت‌های عملکرد خارجی را به خصوص برای عموم دربر می‌گیرد که منجر به پاسخگویی می‌شود. تخصیص منابع برای پرورش محیط‌های سازمانی که منجر به افزایش سطح درک دموکراسی می‌شود، که این امر از یکپارچگی سازمانی و عملیاتی حمایت خواهد کرد. صداقت، کارمندان را به پیروی از قوانین تشویق می‌کند و به تحریک ارزش‌هایی اخلاقی، کمک می‌کند. بنابراین، سیستم یکپارچگی برای ایفای نقش اصلی در تضمین پاسخگویی و شفافیت در سازمان بسیار مهم است.

کنترل داخلی یک مفهوم چند بعدی است و به شیوه‌های مختلفی در ادبیات کنترل مدیریت مورد بحث قرار گرفته است (آگبجول و جوکی و همکاران، ۲۰۰۹؛ بورین، ۲۰۰۴) این تنها یک رویه یا سیاست نیست که در نقطه مشخصی از زمان انجام می‌شود. به طور نسبی، این یک سیستم پیوسته و یکپارچه در تمام سطوح درون یک سازمان است (هارون و همکاران، ۲۰۱۰). در تجارت، سازمان‌ها به صورت روزانه با خطرات زیادی مواجه هستند که شامل شکست مکانیسم، شکست مالی، فاجعه یا بلایای زیست محیطی، عدم انطباق و نقض مقررات می‌شود. این ریسک‌ها با پیشرفت فن آوری، شتاب بالا در سرعت تجارت، پیچیدگی مالی چند وجهی و جهانی شدن بدتر می‌شوند که همگی به تقویت پیچیدگی ریسک‌ها برای شرکت‌ها کمک کرده‌اند.

یک سیستم کنترل داخلی خوب به نفع یک سازمان در جلوگیری از بروز منابع مالی بد و همچنین کمک به سازمان برای کار موثر و هماهنگ در حین تشخیص خطاهای و بی

نظمی ها در عملیات خود خواهد بود (پاتاک، ۲۰۰۵ و وردیویو، ۲۰۱۲). سازمان ها همچنین اهمیت سیستم کنترل داخلی و همچنین مدیریت ریسک را به رسمیت می شناسند، که به عنوان ابزارهای مفید در حفاظت از دستاوردهای کلی اهداف شرکت و در افزایش ارزش سهامداران در نظر گرفته شده اند (عزیز، ۲۰۱۳).

سیستم کنترل داخلی همچنین نقش حیاتی در شیوه های حسابرسی داخلی ایفا می کند زیرا حسابرسان داخلی ممکن است به عنوان کارشناسان کنترل مدیریت در نظر گرفته شوند (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین، به گفته بوورین (۲۰۰۴)، این یک جز جدایی ناپذیر از ساختار حاکمیت کلی یک سازمان است، که هدف آن هدایت و کنترل فعالیت های آن از طریق ترویج شفافیت، پاسخگویی، مسئولیت پذیری، برای همه ذینفعان است.

در سازمان بخش عمومی، نقش های کنترل داخلی حمایت از ایجاد سیستم و در عین حال تقویت پاسخگویی تصمیم گیرنده است (بیانچی، ۲۰۱۰). با این حال، عدم ایجاد یک سیستم قابل اعتماد می تواند از بسیاری جهات به سازمان آسیب برساند در حالی که این خطر را در معرض تلاش های پرورش پاسخگویی در بخش دولتی قرار می دهد. وابستگی بالاتر به سیستم کنترل به طور مداوم با انتظار بالاتر در افزایش پاسخگویی در سازمان مرتبط است (لیو، ۲۰۱۱). از آنجا که سیستم کنترل داخلی بر پاسخگویی تاکید دارد، بنابراین، عملکرد آن در بخش دولتی در هر مرحله ای در افزایش پاسخگویی در سازمان بخش دولتی حیاتی به نظر می رسد.

شیوه های رهبری و پاسخگویی در بخش دولتی

رهبری ایجاد تغییرات مثبت و غیر خطی از طریق برنامه ریزی دقیق، چشم انداز و استراتژی است. توانمندسازی نیروی کار و تصمیم گیری تطبیق پذیر نیز از ویژگی های حیاتی رهبری هستند. اغلب، افراد جایگاه رهبری را با موقعیت یک فرد در یک سازمان مرتبط می دانند، اما رهبری ربطی به عناوین، جایگاه مدیریتی یا اهداف شخصی افراد ندارد. همچنین به ویژگی های شخصیتی مانند خلاقیت بیشتر یا شخصیت کاریزماتیک نیز محدود نمی شود. رهبری بیشتر شبیه یک فرآیند تاثیرگذاری اجتماعی است که تلاش

دیگران را برای دستیابی به یک هدف مشترک به حداکثر می‌رساند. بنابراین موقعیت رهبری از نفوذ اجتماعی فرد ناشی می‌شود و رهبر برای دستیابی به نتایج مورد نظر خود به نیروی انسانی نیاز دارد. رهبر کسی است که همیشه ابتکار عمل را به دست می‌گیرد و تلاش زیادی برای تحقیق چشم انداز شرکت می‌کند. این تنها دلیلی است که افراد شروع به پیروی از آنها می‌کنند.

شیوه‌های رهبری به دستیابی به کیفیت و نتایج مثبت کمک می‌کنند. تایید رهبری همانطور که توضیح داده شد، نیازمند استفاده از قدرت شخصی و مدیریتی در یک تعادل مناسب است (گرینفیلد، ۲۰۰۷؛ سوبرامانیام و همکاران، ۲۰۱۰). کسانی که این مهارت را نشان داده اند، موفق به توسعه هوش هیجانی خود شده اند و طیف وسیعی از سبک‌های رهبری را برای استفاده دارند (توماس، ۲۰۰۹). رهبری موثر می‌تواند باعث بهبود در کار تیمی، کیفیت و ایمنی، و نوآوری شود (گرینفیلد، ۲۰۰۷).

مارکز (۲۰۱۰) براساس مصاحبه با تمام رهبران قدیمی، که به شدت توسط کارمندان و سایر ذینفعان خود ارزش گذاری شده اند، و در زمینه‌های مختلف فعال هستند، به چندین ویژگی یک رهبر مانند مطابقت با ارزش‌ها و اخلاقیات، بسیار اخلاقی، احترام به صداقت، صداقت و اعتماد، داشتن چشم انداز، سرشار از احترام، اشتیاق، تعهد، شفقت، عدالت، مهربانی، بخشش، شجاعت، عشق، الهام بخش، گوش دادن عمیق، الهام بخش اشاره کرد.

با این توسعه فعلی، سازمان نه تنها به مدیر بلکه به مدیری با کاریزمای رهبری نیز نیاز دارد (هافمن و فراتست، ۲۰۰۶؛ سیمپسون، ۲۰۰۷). اغلب آن‌ها برای بهتر شدن در وظیفه رهبری تلاش می‌کنند که این مبارزه با چنین زمان محدودی قابل درک است (توماس، ۲۰۰۹). بنابراین، هنگامی که رفتار رهبر بیش از حد با انتظارات پیروان متفاوت است، پیامدهای نامطلوب می‌تواند اتفاق بیفتد و عملکرد فردی و گروهی را تضعیف کند (سوبرامانیام و همکاران، ۲۰۱۰).

گونزالز فایرستون (۲۰۱۳) مطالعه کیفی معنای پاسخگویی به مدیران را به عنوان یک رهبر در بررسی چند جنبه از پاسخگویی اصلی انجام داد. مطالعه در مدارس راهنمایی

دولتی نیوجرسی انجام شد که حداقل سه سال در یک مدرسه خدمت کرده بودند. مطالعه نشان داد که رهبران مدارس با تفسیر سیاست های ایالتی و فدرال به شیوه هایی که بر تفسیر محلی تاثیر می گذارند، نقش کلیدی ایفا می کنند. حتی با سیاست های بسیار تجویزی تقویت شده توسط احکام قوی، اغلب مدارس با چنان محیط پیچیده ای مواجه هستند که مدیران باید به معلمان و دیگران کمک کنند تا آنچه را که نیاز دارند انجام دهند. به دلیل این پیچیدگی، مدیران به ناچار به کد شخصی خود برای تطبیق پاسخگویی های متناقض تکیه می کنند. بنابراین، احتمال وجود شکاف در سبک رهبری مطرح شده توسط رهبر وجود دارد که می تواند بر پاسخگویی تاثیر بگذارد.

شهرت رهبران بر میزان مکانیزم های پاسخگویی رسمی برای تصمیمات و اقدامات مربوط به کار آن ها تاثیر دارد (هال و همکاران، ۲۰۰۴). این امر نشان دهنده روابط پیچیده ای است که در میان اعتبار، اعتماد و پاسخگویی رهبر ظاهر می شود که می تواند عملکرد و اثربخشی رهبر را نیز تسهیل کند. به منظور دستیابی به پاسخگویی بیشتر در سازمان بخش دولتی، تمرکز بر توسعه ویژگی مناسب رهبری باید به دست آید.

نتیجه گیری

در ادبیات، ارتباط پاسخگویی با سیستم یکپارچگی، سیستم کنترل داخلی و ویژگی های رهبری وجود دارد. سیستم یکپارچگی قرار داده شده توسط اداره در بخش عمومی تاثیر مثبتی در پرورش پاسخگویی در اداره دارد که منجر به افزایش پاسخگویی بخش عمومی به طور کلی می شود. در ادبیات مشخص شده است که تاکید شدید بر کنترل فعالیت ها و عملیات از طریق قانون، مقررات و رویه های تعیین شده رشد پاسخگویی در بخش دولتی را تضمین می کند. سیستم کنترل داخلی مناسب و سیستماتیک بسیار اجرا می شود زیرا به افزایش اعتماد در میان سهامداران کمک می کند. علاوه بر این، به کاهش اتهامات علیه مقامات دولتی کمک خواهد کرد که در بخش دولتی به خشونت و پارتی بازی می پردازند. علاوه بر این، ویژگی های رهبری در افزایش پاسخگویی در بخش دولتی موثر شناخته شدند. رهبرانی که ارزش اخلاقی را ترویج می کنند و دیدگاه ها و ماموریت های روشی ارائه می دهند، می توانند پیروان خود را در اشتراک ارزش جهانی خوب

جذب کنند که پاسخگویی سازمان را افزایش می‌دهد. غیرقابل انکار است که رهبری یک عامل حیاتی است به خصوص زمانی که در بخش عمومی با مسائلی سر و کار داریم که در آن رهبران دارای ارزش‌های اخلاقی و بالاتر هستند که بیشتر توسط پیروانشان مورد تقدیر قرار می‌گیرند تا دیگرانی که بی تفاوت هستند. رهبر در بخش دولتی احتمالاً ویژگی قوی در رهبری چنین سازمان بزرگی با بودجه بزرگ تر برای رسیدگی دارد. بنابراین، داشتن کاریزما و قابلیت‌های رهبری برای هدایت سازمان در دستیابی به هدف نهایی خود به عنوان یک حامی برای این ملت حیاتی است. این امر می‌تواند پاسخگویی را در میان کارکنان بخش دولتی در دستیابی به هدف خدمت به ملت و کار برای رفاه اجتماعی ارتقا دهد.

پیشنهاد می‌شود که هر اداره و وزارت‌خانه ای فعالیت‌های اخلاقی و درستی که توسط آن‌ها سازماندهی می‌شود را به منظور پرورش حکمرانی خوب در سازمان تولید یا گزارش کند. به منظور آموزش مردم در مورد گام مهمی که دولت در کاهش سو رفتار در میان کارمندان خود برداشته است، این گزارش باید برای ارزیابی در دسترس عموم قرار گیرد. مینتروپ (۲۰۱۲) پیشنهاد کرد که الگوی یکپارچگی قوی می‌تواند به طور قابل توجهی به پاسخگویی منجر شود.

در حالی که بخش دولتی به دلیل انعطاف ناپذیر بودن در انجام فعالیت‌های روزانه خود و متهم شدن به بسیاری از رویه‌های قرمز متهم می‌شود، اهمیت اجرای سیستم کنترل داخلی را نمی‌توان نادیده گرفت. بخش دولتی محافظ ذینفعانی است که منافع خود را با اطمینان از اینکه همه مردم شایسته رفتار منصفانه و عادلانه به منظور دستیابی به یک ملت هماهنگ هستند، حفظ می‌کنند. بنابراین، سیستم و رویه‌ای که بتواند از ملت محافظت کند باید در جای خود باشد. با این حال، برای تطبیق و خدمت با بهره‌وری، سیستم کنترل باید توسعه و اصلاح شود تا پیچیدگی را کاهش دهد و در عین حال حفاظت کافی را به طور کلی به ذینفعان ارائه دهد. سوال در مورد کارایی مکانیزم مجازات برای کارمندی که فعالیت‌های بدخواهانه را انجام می‌دهد با صدای بلند شنیده می‌شود. همانطور که شاول و همکاران، (۲۰۱۲) دریافتند که عامل کنترل مورد استفاده توسط ذینفعان در کشوری مانند آلمان تنש را در حفظ پاسخگویی سنتی افزایش داده است.

بنابراین، ضروری است که تصدیق کنیم که با معرفی عامل کنترل، به افزایش پاسخگویی کمک خواهد کرد. تا آنجا که به ذینفعان مربوط می شود، اقدام جدی نسبت به فرد نادرست همراه با اجرای اقدام پیشگیرانه به عنوان یک سیستم کنترل اصلی، توجیه بیشتری دارد.

توسعه مداوم رهبران باید در اولویت قرار گیرد زیرا مستقیماً بر پاسخگویی بخش دولتی تاثیر می گذارد. سیستم‌ها و امکانات آموزشی دولتی باید تقویت شوند. محیط مساعد پیرامون سازمان بخش دولتی برای توسعه سرمایه انسانی حیاتی است که چشم انداز و ماموریت را با ذینفعان به اشتراک می گذارد. رهبران باید پیروان را به مسیر درست هدایت کنند. شاید، با به کارگیری مجموعه‌های متنوعی از سبک‌های رهبری در موقعیت‌ها و سازمان‌های مختلف، بتواند توانایی دپارتمان را در القای پاسخگویی در کارمندان و محیط و همچنین بخش عمومی در کل پرورش دهد.

منابع

- ۱- عباس زاده، محمدرضا. محمدی، جمال. محمدی، کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترلهای داخلی در بخش عمومی. نشریه حسابرسی. شماره ۵۶. ۱-۶.
- ۲- گرجی، محمدرضا. (۱۳۹۶). حکومت داری و حکمرانی خوب. فصلنامه چالش‌های جهان، سال سوم. شماره اول. صص ۱۰۹-۱۵۸.
- ۳- کرمانی، مجید؛ مهدی باسخا؛ نقش حکمرانی خوب در بهبود کارکرد هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی؛ تحقیقات اقتصادی بهار ۱۳۸۸؛ ۴۴(۸۶): ۱۳۰-۱۰۹.
- ۴- کرباسی یزدی حسین، (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی دولت، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۵.
- ۵- قربانی، محمد. (۱۳۸۶). ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی، فصلنامه حсадار رسمی، شماره ۱۲. سال چهارم. ۱-۶.
- 6- Abu Bakar, N. B., Saleh, Z., Mohamad, M. H. S. 2011. Enhancing Malaysian Public Sector Transparency and Accountability : Lessons and Issues. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 31, 133–145 .
- 7- Agbejule, A., Jokipii, A. 2009. Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. Managerial Auditing Journal, 24(6), 500–522. Allen, J., Dennis, M. 2010. Leadership and accountability. Nursing Management (Harrow, London, England : 1994), 17(7), 28–29.
- 8- Almquist, R., Grossi, G., van Helden, G. J., Reichard, C. 2013. Public sector governance and accountability. Critical Perspectives on Accounting, 24(7-8), 479–487.
- 9- Andrews, M. 2010. Good Government Means Different Things in Different Countries. Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions, 23, 7–35.
- 10-Aucoin, P., Heintzman, R. 2000. The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform. In Governance in the Twentyfirst Century: Revitalizing the Public Service. 244-280. http://books.google.com/books?hl=en&lr=&id=X_ORmCynHRIC&pgis=1
- 11-Aziz, N. A. A. 2013. Managing corporate risk and achieving internal control through statutory compliance. Journal of Financial Crime, 20(1), 25–38.

- 12-Badaracco, J. L., Ellsworth, R. R. 1991. Leadership, Integrity and Conflict. *Journal of Organizational Change Management*, 4(4), 46–55.
- 13-Barton, A. D. (2006). Public sector accountability and commercial-in-confidence outsourcing contracts. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- 14-Bauman, D. C. 2013. Leadership and the three faces of integrity. *The Leadership Quarterly*, 24(3), 414–426.
- 15-Bhuiyan, S. H., Amagoh, F. 2011. Public sector reform in Kazakhstan: issues and perspectives. *International Journal of Public Sector Management*, 24(3), 227–249.
- 16-Bianchi, C. 2010. Improving performance and fostering accountability in the public sector through system dynamics modelling: From an “external” to an “internal” perspective. *Systems Research and Behavioral Science*, 27, 361–384.
- 17-Blagescu, M., de Las Casas, L. 2005. Pathways to Accountability. The GAP Framework. Retrieved from <http://www.who.int/entity/management/partnerships/accountability/PathwaysAccountabilityGAPFramework.pdf>\npapers2://publication/uuid/C35A1094-BC82-44A0-8C1C-77324A90CAC1
- 18-Bouckaert, G., Walle, S. Van De. 2003. Quality of Public Service Delivery and Trust in Government. In *Governing Networks: EGPA Yearbook*(pp. 299–318).
- 19-Bovens, M. 2007. New Forms of Accountability and EU-Governance. *Comparative European Politics*.
- 20-Bowrin, A. R. 2004. Internal control in Trinidad and Tobago religious organizations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1), 121–152.
- 21-Chang, C.S., Chen, S.Y., Lan, Y.T. 2013. Service quality, trust, and patient satisfaction in interpersonal-based medical service encounters. *BMCHealth Services Research*, 13, 22.
- 22-Christensen, M., Skaerbaek, P. 2007. Framing and overflowing of public sector accountability innovations: A comparative study of reporting practices. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(1), 101–132.
- 23-Collier, P. M. 2008. Stakeholder accountability: A field study of the implementation of a governance improvement plan. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 933–954.
- 24-Corte-Real, I. 2008. Public management reform in Portugal: successes and failures. *International Journal of Public Sector Management*. 21(2), 205–229.
- 25-Fadzil, F. H., Haron, H., Jantan, M. 2005. Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866.

- 26-Gonzalez, R. a., Firestone, W. a. 2013. Educational tug-of-war: internal and external accountability of principals in varied contexts. *Journal of Educational Administration*, 51(3), 383–406.
- 27-Greenfield, D. 2007. The enactment of dynamic leadership. *Leadership in Health Services*, 20(3), 159–168.
- 28-Haat, M. H. C., Rahman, R. A., Mahenthiran, S. 2008. Corporate governance, transparency and performance of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*. 23(8), 744-778.
- 29-Hall, A. T., Blass, F. R., Ferris, G. R., Massengale, R. 2004. Leader reputation and accountability in organizations: Implications for dysfunctional leader behavior. *Leadership Quarterly*.
- 30-Haron, H., Ibrahim, D. D. N., Jeyaraman, K., Chye, O. H. 2010. Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 140–159.
- 31-Hoffman, B. J., Frost, B. C. 2006. Multiple intelligences of transformational leaders: an empirical examination. *International Journal of Manpower*, 27(1), 37–51.
- 32-Horsburgh, S., Goldfinch, S.,Gauld, R. 2011. Is Public Trust in Government Associated With Trust in E-Government? *Social Science Computer Review*. 29(2), 323-241.
- 33-Hui, W. S., Othman, R., Omar, N. H., Rahman, R. A., Haron, N. H. 2011. Procurement issues in Malaysia. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 567–593.
- 34-Lin S., M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan, The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, *Accounting Review*, Vol. 86, 2011, pp. 287-323
- 35-Inglis, R., Morley, C., Sammut, P. 2006. Corporate reputation and organisational performance: an Australian study. *Managerial Auditing Journal*. 21(9), 934-947.
- 36-Jensen, M. C. 2001. Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3), 8–21.
- 37-Joannides, V. 2012. Accountability and the problematics of accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 244–257.
- 38-Jones, M. 2009. Governance, integrity, and the police organization. *Policing: An International Journal of Police Strategies & Management*, 32(2), 338–350.
- 39-Jorge de Jesus, M. a., Eirado, J. S. B. 2012. Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhne*, 10(2), 87–98.

- 40-Kaldor, M. 2003. Civil Society and Accountability. *Journal of Human Development*. 4(1), 5-27
- 41-Kalsi, N. S., Kiran, R., Vaidya, S. C. 2009. Changing perspectives and pragmatics of good governance and e-governance in India: a shared vision of citizens. *International Journal of Electronic Governance*. 2(2), 251-271.
- 42-Kaptein, M. 2003. The Diamond of Managerial Integrity. *European Management Journal*, 21(1), 99–108.
- 43-Kolthoff, E., Erakovich, R., Lasthuizen, K. 2010. Comparative analysis of ethical leadership and ethical culture in local government: The USA, The Netherlands, Montenegro and Serbia. *International Journal of Public Sector Management*, 23(7), 596–612.
- 44-Laegreid, P., Verhoest, K., Jann, W. 2008. The Governance, Autonomy and Coordination of Public Sector Organizations. *Public Organization Review*. 8(2), 93-96.
- 45-Liu, O. 2011. Outcomes assessment in higher education: Challenges and future research in the context of voluntary system of accountability. *Educational Measurement: Issues and Practice*, 30, 2–9.
- 46-Marques, J. F. 2010. Awakened leaders: born or made? *Leadership & Organization Development Journal*, 31(4), 307–323.
- 47-McCall, J. J. 2012. Leadership and ethics: Corporate accountability to whom, for what and by what means? *Journal of Business Ethics*, 38, 133–139.
- 48-Mintrop, H. 2012. Bridging accountability obligations, professional values and (perceived) student needs with integrity. *Journal of Educational Administration*, 50(5), 695–726.
- 49-Morrell, K. 2009. Governance and the public good. *Public Administration*, 87, 538–556.
- 50-Mulgan, R. 1997. The Processes of Public Accountability. *Australian Journal of Public Administration*, 56, 25–36.
- 51-Mulgan, R. 2000. “Accountability”: An ever expanding Concept? *Public Administraton*, 78, 555–573.
- 52-O’Dwyer, B., Unerman, J. 2007. From functional to social accountability: Transforming the accountability relationship between funders and nongovernmental development organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 446–471.
- 53-Pathak, J. 2005. Risk management, internal controls and organizational vulnerabilities. *Managerial Auditing Journal*, 20(6), 569–577.
- 54-Pekkarinen, S., Hennala, L., Harmaakorpi, V., Tura, T. 2011. Clashes as potential for innovation in public service sector reform. *International Journal of Public Sector Management*. 24(6), 507-532.
- 55-Pesqueux, Y., Damak-Ayadi, S. 2005. Stakeholder theory in perspective. *Corporate Governance*. 5(2), 5-21.

- 56-Peters, B. G., Pierre, J. 1998. Governance Without Government? Rethinking Public Administration. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8, 223–243.
- 57-Plumptre, T., Graham, J. 1999. Governance and Good Governance: International and Aboriginal Perspectives. *Governance An International Journal Of Policy And Administration*, 1–27.
- 58-Rhodes, M. L., Biondi, L., Gomes, R., Melo, A. I., Ohemeng, F., Perez-Lopez, G., ... Sutiyono, W. 2012. Current state of public sector performance management in seven selected countries. *International Journal of Productivity and Performance Management*. 61(3), 235-271.
- 59-Rotberg, R. I. 2004. Strengthening governance: Ranking countries would help. *The Washington Quarterly*. 28 (1), 71-81.
- 60-Rutkowski, K. a., Steelman, L. a. 2005. Testing a path model for antecedents of accountability. *Journal of Management Development*, 24(5), 473–486.
- 61-Salminen, A., Ikola-Norrbacka, R. 2010. Trust, good governance and unethical actions in Finnish public administration. *International Journal of Public Sector Management*, 23(7), 647–668.
- 62-Shafer, W. E. 2009. Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 1087–1110.
- 63-Shaoul, J., Stafford, A., Stapleton, P. 2012. Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(3), 213–229.
- 64-Siddiquee, N. A. 2006. Public management reform in Malaysia: Recent initiatives and experiences. *International Journal of Public Sector Management*, 19(4), 339–358.
- 65-Simpson, P. 2007. Organizing in the mist: a case study in leadership and complexity. *Leadership & Organization Development Journal*, 28(5), 465–482.
- 66-Sinclair, A. 1995. The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*. 20(2-3), 219-237.
- 67-Subramaniam, A., Othman, R., Sambasivan, M. 2010. Implicit leadership theory among Malaysian managers: Impact of the leadership expectation gap on leader-member exchange quality. *Leadership & Organization Development Journal*, 31(4), 351–371.
- 68-Subramaniam, N., Stewart, J., Ng, C., Shulman, A. 2013. Understanding corporate governance in the Australian public sector: A social capital approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(6), 946–977.
- 69-Thomas, R. J. 2009. The leadership lessons of crucible experiences. *Journal of Business Strategy*, 30(1), 21–26.

- 70-Trevinyo-Rodríguez, R. N. 2007. Integrity: a systems theory classification. *Journal of Management History*, 13(1), 74–93.United Nation Human Rights. 2012. Good Governance. Retrieved from <http://www.ohchr.org/en/Issues/Development/GoodGovernance/Pages/GoodGovernanceIndex.aspx>
- 71-Wardiwyono, S. 2012. Internal control system for Islamic micro financing: An exploratory study of Baitul Maal wat Tamwil in the City of Yogyakarta Indonesia. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), 340–352.
- 72-Wong, K., Fearon, C., Philip, G. 2007. Understanding egovernment and egovernance: stakeholders, partnerships and CSR. *International Journal of Quality & Reliability Management*. 24(9), 927 – 943