

## طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات کشور: بخش تعریف عملکرد

تاریخ دریافت: ۹۶/۷/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱/۱۹

حسین آروین<sup>۱</sup>

حمیدرضا یزدانی<sup>۲</sup>

### چکیده:

نیروی انسانی و عملکرد آن در تحقق راهبردها، اهداف کلان و برنامه‌های عملیاتی دیوان محاسبات کشور نقش به‌سزایی دارند در این میان حسابرسان به عنوان مجریان اصلی مأموریت اصلی دیوان، که همانا نظارت مستمر مالی بر عملکرد دستگاههای اجرایی است، محسوب می‌گردند لذا ارزیابی عملکرد حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در سنوات گذشته بطور پراکنده تلاش‌های زیادی برای طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان صورت پذیرفته است مسأله اصلی در این میان فقدان یک مدل عملکردی مناسب برای سنجش و اندازه‌گیری صحیح عملکرد آنان بوده است لذا هدف این تحقیق ارائه یک مدل عملکردی بر اساس مطالعه ادبیات تحقیق، مصاحبه و الگوبرداری از تجارب بین‌المللی بوده است روش تحقیق مطالعه موردی و زمان انجام تحقیق مهرماه ۱۳۹۶ بوده است و شیوه تحلیل آن، تحلیل محتوی است. نتایج تحقیق نشان داد که می‌توان عملکرد یک حسابرس را در دیوان بصورت یک مدل دولایه‌ای تعریف کرد که در لایه بیرونی آن موضوع رعایت استانداردهای رفتاری این شغل (اصول اخلاق حرفه‌ای) و در لایه دوم ابعاد فعالیت‌های عملکردی حسابرس در طول یک کار حسابرسی در یک دوره حسابرسی قرار می‌گیرد این مدل سپس توسط خبرگان دیوان مورد تأیید و بازبینی قرار گرفت پیشنهاد می‌گردد برای دوره‌های آتی ارزیابی عملکرد دیوان با شرط تحقق الزامات پیاده‌سازی، این مدل اجرا و عملیاتی گردد و نتایج آن در تصمیمات مدیریتی در مورد منابع انسانی (حسابرسان) از جمله پرداخت پاداش عملکرد ویژه، شناخت کارکنان ساعی، ارتقاء و انتصاب کارکنان و ... مورد استفاده قرار گیرد.

**واژگان کلیدی:** عملکرد حسابرس، ارزیابی عملکرد، تعریف عملکرد، مدل دو لایه‌ای

۱- دانشجوی دکتری مدیریت دولتی - رفتار سازمانی، دانشگاه تهران، نویسنده مسئول، پست الکترونیک: arvin.mba91@gmail.com

۲- استادیار مدیریت، عضو هیات علمی دانشگاه تهران

## □ بیان مسأله

دیوان محاسبات کشور طبق اصول «۵۴» و «۵۵» قانون اساسی، بصورت موسسه دولتی و زیر نظر مجلس شورای اسلامی تشکیل گردیده است همچنین مطابق قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ مأموریت پاسداری از بیت‌المال را از طریق کنترل و نظارت مستمر مالی و رسیدگی به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد به عهده داشته و مراقبت می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. ضمناً مسئولیت تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه و تسلیم آن به مجلس شورای اسلامی به انضمام اظهارنظرهای کارشناسانه به عهده این دیوان می‌باشد. (زاهدی، ۱۳۹۴) دیوان محاسبات کشور از برخی جهات یک نهاد نظارتی ویژه و منحصر به فرد می‌باشد زیرا اولاً از یک نوع استقلال نسبی و ویژه برخوردار می‌باشد ثانیاً برخلاف سایر دستگاههای نظارتی، در این دیوان امر رسیدگی، تشکیل پرونده، تعقیب، تحقیق، صدور حکم و تجدیدنظر در داخل تشکیلات دیوان صورت پذیرفته و هیچ نهاد یا دستگاهی خارج از دیوان بر فعالیتها، گزارشات و احکام و آراء دیوان حق نظارت یا تجدیدنظر و رسیدگی مجدد ندارد ثالثاً طبق بند «ز» ماده «۲۳» قانون دیوان محاسبات، ایجاد هرگونه موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسئولین دستگاهها در قبال ممیزین، حسابرسان و کارشناسان دیوان موجب طرح پرونده در دادسرای دیوان می‌گردد رابعاً همانگونه که مجلس شورای اسلامی طبق اصل «۷۶» قانون اساسی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد (زاهدی، ۱۳۹۴)، دیوان محاسبات طبق ماده «۴۲» قانون دیوان محاسبات، حق تحقیق و تفحص در تمام «امور مالی» کشور را دارا می‌باشد و دیوان می‌تواند در موارد مربوط مستقیماً مکاتبه نموده و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه سازمانها و اشخاصی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، مکلف به پاسخگویی مستقیم به دیوان می‌باشند، حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند. خامساً طبق ماده «۲۶» قانون دیوان محاسبات، در صورت بلا اجراء ماندن آراء دیوان، دادستان مراتب را به مجلس شورای اسلامی جهت اتخاذ تصمیم اعلام می‌نماید و نهایت اینکه تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به عنوان گزارشی که حاصل و نتیجه فرایند طولانی و مستمر نظارت دیوان محاسبات می‌باشد و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی یکی از مهمترین خروجی‌های دیوان می‌باشد که طی آن دستگاههایی که در راستای سیاستهای بودجه‌ای و خارج از سیاستهای بودجه‌ای فعالیت نموده‌اند تا حدودی مشخص می‌گردند. (خالدی زاده و دوانی، ۱۳۹۴) اجرای مأموریت دیوان محاسبات کشور بدین صورت انجام می‌گردد که فعالیت حسابرسی دستگاههای اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند بصورت پروژه‌ای و توسط حسابرسان در سطوح مختلف - که بخش عمده‌ای از منابع انسانی این موسسه بشمار می‌روند - و در قالب تیم‌های کاری (هیأت‌ها و گروه‌های حسابرسی) سازماندهی شده‌اند صورت می‌پذیرد لذا سازمانی حسابرس محور می‌باشد و هسته اصلی کسب و کار در این دیوان، حسابرسی است. از اینرو شناخت کارکنان ساعی و فراهم

نمودن زمینه توسعه این افراد، ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد آنان بمنظور تحقق اهداف سازمانی و ایجاد فضایی بمنظور تحقق حداکثری کارایی و اثربخشی از طریق ایجاد نظام ارزیابی عملکرد فردی امری ضروری و اجتناب ناپذیر است. در گذشته مدیران، ارزیابی عملکرد را فقط به منظور کنترل فعالیتهای کارکنان انجام می‌دادند، در حالی که امروزه جنبه راهنمایی و ارشادی این عمل، اهمیت بیشتری یافته است. (هامر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۳، ص. ۳۰) قدمت نظام‌های ارزیابی عملکرد به صورت رسمی به سه قرن پیش بر می‌گردد (تارمینا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹) هدف اصلی از ارزیابی عملکرد این است که اطلاعات ضروری درباره نیروهای شاغل در دیوان محاسبات کشور جمع آوری و در دسترس مدیران ارشد قرار گیرد تا آنها بتوانند تصمیمات بجا و لازم را در جهت بالابردن ارتقاء کمی و کیفی کارکنان اتخاذ نمایند. رصد تحقق اهداف دیوان محاسبات از طریق سنجش عملکرد و همچنین کارایی و اثربخشی از اصول اصلی پویایی سازمانی است. همواره در سنوات گذشته برخی از خروجی‌های کار حسابرسی یک تیم کاری (گروه حسابرسی) یعنی گزارش حسابرسی مورد ارزیابی کمیته کنترل کیفیت قرار گرفته است (دیوان محاسبات، ۱۳۹۴) و بر اساس نتایج آن نسبت به بهره‌وری تیم حسابرسی ارزیابی شونده اظهار نظر گردیده است که با توجه به عدم توزیع نرمال نیروی انسانی در تیم‌های کاری چنین مدل ارزیابی واجد ایرادات متعددی است که اهم آن بدین شرح است:

اولاً: ارزیابی واقعی از عملکرد هر یک از حساب‌رسان شاغل در تیم ارائه نمی‌نماید چرا که درصد مشارکت واقعی هر حسابرس در خروجی مورد ارزیابی (گزارش حسابرسی) مشخص نیست. ثانیاً: این ارزیابی صرفاً در مقطع انتهای فرآیند حسابرسی یعنی پس از تهیه گزارش حسابرسی امکان پذیر بوده و رویکردی نتیجه‌گرا است و نه فرآیند‌نگر.

بر همین اساس، در این تحقیق سعی می‌گردد تا یک مدل عملکردی برای شغل حسابرس تا سطح سرحسابرس ارشد از طریق بررسی اسناد و مدارک دیوان و نیز مصاحبه‌های فردی و گروهی با خبرگان فنی دیوان استخراج گردد. نقطه شروع ارزیابی عملکرد کارکنان در هر سازمانی مانند دیوان، وجود و تعریف یکسری شاخصهای عملکردی می‌باشد که هنوز این موضوع در دیوان محاسبات بصورت رسمی و مدون صورت نگرفته است به علت نبود چنین شاخصهای عملکردی در دیوان در سالهای گذشته، ارزیابی عملکرد حساب‌رسان دیوان صرفاً بر اساس کنترل کیفیت خروجی کار در سطح واحد و نه در سطح فردی بوده است که نوآوری مقاله در توجه به سطح فردی عملکرد حساب‌رسان می‌باشد. لذا سؤال اصلی پژوهش این است که عملکرد حسابرس از چه ابعاد و شاخصهایی تشکیل شده است؟ برای بررسی این مسأله، ابتدا پیشینه نظری تحقیق (شامل تعریف عملکرد، مفهوم مدیریت عملکرد، ارزشیابی عملکرد، ویژگی‌های سیستم ارزیابی عملکرد، اهداف ارزشیابی عملکرد، رویکرد و روشهای ارزشیابی عملکرد)، پیشینه تجربی و چارچوب نظری تحقیق آورده می‌شود، سپس به روش شناسی و تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی اشاره می‌گردد و در انتهای به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات کاربردی و آتی ختم می‌گردد.

3- Hammer

4- Tarmina

## پیشینه نظری

### مفهوم مدیریت عملکرد

مدیریت عملکرد کارچندان ساده‌ای نیست و عوامل زیادی در اثربخشی آن دخیل‌اند و از آنجا که بطور زنده در محیط کار رخ می‌دهد حساسیت زیادی دارد برخی از نکات و سئوال‌هایی که در مدیریت عملکرد مدنظر قرار می‌گیرد به این شرح است: چه معیارهایی باید به عنوان معیارهای ارزیابی قرار گیرند؟ آیا ویژگی‌ها و رفتار باید ملاک ارزیابی قرار گیرد یا صرفاً عملکرد و توانایی‌های فرد؟ عملکرد شامل چه مواردی می‌شود و چگونه باید اندازه‌گیری شود؟ نتایج ارزیابی عملکرد باید چه کاربردهایی داشته باشد؟ چه روش ارزیابی مناسب است و چه مشکلاتی دارد؟ آیا سیستم ارزیابی عملکرد کامل و بدون هیچ نارسایی وجود دارد؟ آیا در مشاغلی که سرعت تغییرات زیاد است معیارهای ارزیابی عملکرد پایدار و ثابت پاسخگو هستند؟ در چه زمانی باید معیارهای ارزیابی عملکرد را بازبینی کرد؟ آیا تمرکز باید روی فرد باشد یا فرآیند؟ با وجود همه سئوال‌ات و ابهامات مذکور می‌توان ادعا کرد که سیستم مدیریت عملکرد هم برای فرد و هم برای سازمان مفید و سودآور است. (قلی‌پور، ۱۳۹۰)

مدیریت عملکرد فرآیند مستمر شناسایی، اندازه‌گیری و توسعه عملکرد افراد و تیم‌ها و همسو کردن آن با اهداف استراتژیک سازمان است بنابراین مستلزم هدف‌گذاری، مشاهده عملکرد، مربی‌گری و ارائه بازخورد به طور مستمر است تا عملکرد افراد در راستای اهداف سازمان قرار گیرد. (کاسکیو و آگوینز، ۲۰۰۵)

تجربه واقعی شرکتها و سازمانهای موفق نشان داده است که مدیریت عملکرد نتایج مثبت زیادی دارد اول، اینکه افراد شناخت خوبی از خود و مدیران شناخت خوبی از زیردستان خود به دست می‌آورند و روابط بهتری با هم برقرار می‌کنند دوم، موجب انگیزش کارکنان می‌شود و موفقیت‌های گذشته، موتور محرکه موفقیت‌های آینده می‌شود سوم، ارائه بازخور واقعی و موثق موجب افزایش منزلت، عزت نفس و خودباوری فرد می‌شود چهارم، ارتقاء و پاداش بر اساس عدالت و شایستگی داده می‌شود و سیستم شایسته سالاری حاکم و تفاوت بین افراد ساعی و وقت‌گذران مشخص می‌شود پنجم، اهداف سازمانی روشنتر و انتظارات از هر شغل مشخص می‌شود و زمینه برای بهبود عملکرد و مهارتها در راستای اهداف سازمانی و مسئولیت‌پذیری بیشتر کارکنان، رضایت ارباب رجوع و مشتریان فراهم می‌شود. (توماس و برتر، ۱۹۹۴؛ ساراتان، ۲۰۱۶). همچنین گزارش پیمایش سرمایه انسانی دیپلویت ۲۰۱۷ نشان داد که سیستم‌های مدیریت عملکرد کارکنان به ترتیب ۹۰ درصد؛ ۹۶ درصد؛ ۸۳ درصد؛ می‌تواند بر روی درگیری شغلی کارکنان، انجام بهتر فرایندها، کیفیت روابط بین کارکنان و مدیران اثر بگذارد (هانگ و موناستیرسکای، ۲۰۱۷). سیستم مدیریت عملکرد فعالیتها

5- Cascio and Aguians

6- Thomas and Bretz

7- Saratun

8- Hung and Monastyrsky

را در راستای اهداف استراتژیک جهت می‌دهد برای تصمیمات منابع انسانی (همچون حقوق و دستمزد، ارتقاء، نگهداری و تشویق) راهنمای موثری است با شناسایی نقاط قوت و ضعف کارکنان اطلاعات ارزشمندی برای توسعه منابع انسانی فراهم می‌کند استعدادهای کارکنان را شناسایی می‌کند، نیازهای آموزشی را مشخص و مستندات ارزشمندی برای ارزیابی مجدد معیارها و ابزارهای انتخاب فراهم می‌کند (ایوانویچ، ۲۰۱۰)

سیستم مدیریت عملکرد شامل سه جز تعریف عملکرد، اندازه‌گیری عملکرد و بهبود عملکرد می‌باشد در تعریف عملکرد سعی می‌شود شاخص‌ها و معیارها تعریف شود در اندازه‌گیری بصورت واقعی معیارها در فواصل زمانی اندازه‌گیری می‌شود و در بهبود عملکرد بر اساس نتایج ارزیابی عملکرد موانع عملکرد کارکنان شناسایی و به آنها بازخورد داده می‌شود و بر اساس نتایج موانع و بازخورهای عملکردی برای دوره بعدی تصمیم‌گیری می‌شود. (مار، ۲۰۰۷) در این مقاله تمرکز بر روی جز تعریف عملکرد می‌باشد.

### □ مفهوم ارزشیابی عملکرد

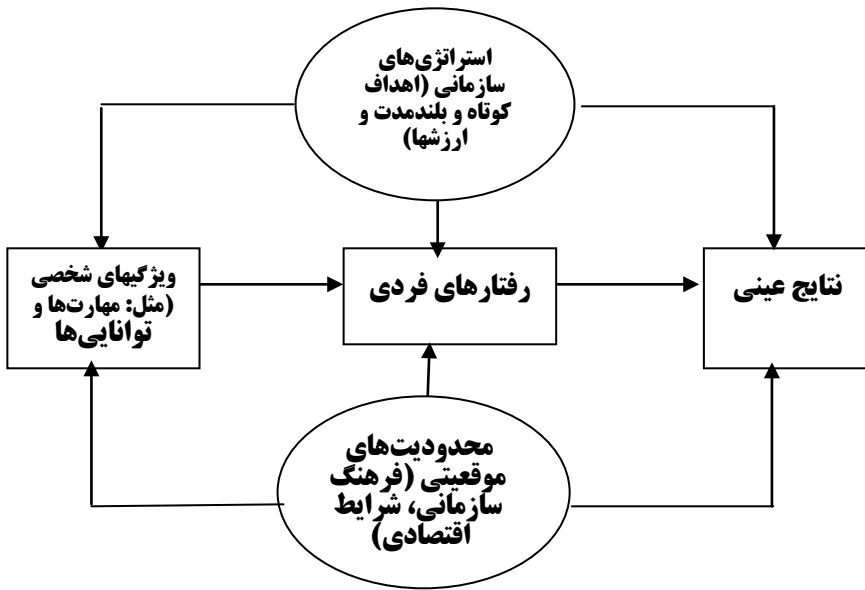
برای درک مفهوم ارزشیابی عملکرد بایستی ابتدا مفهوم عملکرد را دریابیم. عملکرد به درجه انجام وظایفی که شغل یک کارمند را تکمیل می‌کند اشاره دارد (بایرز و رو، ۲۰۰۸: ص ۲۱۶). و نشان می‌دهد که چگونه یک کارمند الزامات یک شغل را به انجام می‌رساند. عملکرد اغلب با «تلاش» که اشاره به صرف انرژی دارد یکسان تلقی می‌شود، اما عملکرد براساس نتایج فعالیت‌ها اندازه‌گیری می‌شود. برای مثال یک دانشجو ممکن است تلاش زیادی را در آماده شدن برای آزمون بکار گیرد اما نمره کمی دریافت کند در این مورد تلاش زیادی صورت گرفته اما عملکرد پایین بوده است. به عقیده بایرز و رو (۲۰۰۸ ص ۲۱۷) عملکرد افراد در یک موقعیت می‌تواند به عنوان نتیجه ارتباط متقابل بین: الف) تلاش، ب) توانایی‌ها و ج) ادراکات نقش تلقی شود. «تلاش»، که از برانگیختگی نشأت می‌گیرد اشاره به میزان انرژی (فیزیکی یا ذهنی) که یک فرد در انجام وظیفه استفاده می‌کند دارد. «توانایی‌ها»، ویژگیهای شخصی مورد استفاده در انجام یک شغل هستند و «ادراکات نقش» به مسیریایی که افراد باور دارند بایستی تلاشهایشان را در جهت انجام شغلشان هدایت کنند، اشاره می‌کند. نو و دیگران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۸، ص ۳۴۵) عملکرد را ناشی از ویژگیهای شخصی، مهارت‌ها و نظیر آن می‌دانند همانطور که شکل ۱. نشان می‌دهد این ویژگیها از طریق رفتار کارکنان به نتایج عینی تبدیل می‌شوند. در واقع کارکنان تنها در صورتی که دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و سایر ویژگیهای ضروری برای انجام یک شغل را داشته باشند می‌توانند رفتارشان را نشان دهند.

9- Ivancevich

10- Marr

11- Byars and Rue

12- Noe, et al



شکل ۱. مدل ارزیابی عملکرد در سازمانها (نو و دیگران، ۲۰۰۸ ص ۳۴۵)

دیگر مؤلفه اساسی مدل نو و همکاران، استراتژی‌های سازمانی است. اغلب ارتباط بین مدیریت عملکرد و استراتژی‌ها و اهداف سازمان نادیده گرفته می‌شود. نهایتاً مدل یاد شده اشاره می‌کند که محدودیت‌های موقعیتی نیز نقش اساسی در عملکرد افراد ایفا می‌نماید. همانطور که قبلاً ذکر شد، افراد ممکن است رفتار مناسبی انجام دهند اما نتایج مناسبی کسب نکنند. بنابراین، کارکنان بایستی دارای ویژگی‌های مشخصی برای انجام مجموعه‌ای از رفتارها و دستیابی به برخی نتایج باشند و به منظور دستیابی به مزیت‌های رقابتی، ویژگی‌ها، رفتارها و نتایج بایستی به استراتژی‌های سازمانی گره زده شوند.

با این تفاسیر می‌توان ارزیابی عملکرد را به عنوان فرآیند ارزیابی و برقراری ارتباط با کارکنان در نحوه انجام یک شغل و استقرار برنامه بهبود آن تعریف نمود (بایرزو و رو، ۲۰۰۸ ص ۳۴۵). در این صورت ارزیابی عملکرد نه تنها به کارکنان اجازه می‌دهد که بدانند عملکردشان چگونه است. بلکه بر سطح تلاش و مسیر آینده‌شان تأثیر می‌گذارد (لانجنکر و نیکودیم<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۶). همچنین کارل و دیگران<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۰ ص ۲۲۵) ارزشیابی عملکرد را فرآیند مداوم ارزیابی و مدیریت رفتار و بروندهای انسانی در محل کار تعریف کرده‌اند. و به عقیده فوت و هوک<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۹ ص ۱۰۵) ارزشیابی کارکنان

13- Longenecker and Nykodym

14-Carell, et al

15- Foot and Hook

عبارت است از: فرآیند رسمی برای سنجش و ارائه بازخورد به کارکنان در مورد خصوصیات و نحوه انجام فعالیت‌هایشان و همچنین شناخت استعدادهای بالقوه آنان به منظور شکوفایی آنها در آینده.

### □ ویژگی‌های سیستم ارزیابی عملکرد

مشاغل، مختلف و متنوع‌اند و هر یک ویژگی‌های خاص خود را دارند ولی یک سری از معیارهای ارزیابی در همه مشاغل کاربرد دارد و معیارهای خاصی نیز باید متناسب با هر شغل برای ارزیابی عملکرد کارکنان آن شغل طراحی شود بطور کلی برای افزایش دقت، صحت و اثربخشی سیستم ارزیابی باید به خصوصیات زیر توجه شود:

۱. منصفانه بودن: معیارهای ارزیابی باید از نگاه ارزیابی شوندگان عادلانه تلقی شود.
  ۲. اعتبار و پایایی: معیار ارزیابی باید به گونه‌ای طراحی شود که درست خصیصه موردنظر را بسنجد نه چیز دیگری را. علاوه بر اعتبار، معیار ارزیابی باید در زمانهای متفاوت، کم و بیش نتایج یکسانی را نشان دهد و سنجش آن بوسیله افراد یا روشهای مختلف تاثیری در نتایج آن نداشته باشد. برخی از شرکتها برای اطمینان از پایایی از جلسات کالیبریشن (تنظیم) استفاده می‌کنند که طی آن مدیران شرکت با هدایت مشاوران منابع انسانی در مورد عملکرد بحث می‌کنند تا از بکارگیری استانداردهای مشابه برای همه کارکنان مطمئن شوند. (اسنل و بوهندر<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۰)
  ۳. متمایزسازی عملکرد بالا و پایین: معیارهای ارزیابی باید تفاوت‌های عملکرد میان کارکنان را تشخیص داده آنها را از هم متمایز سازد تا به مدیران در اتخاذ تصمیماتی چون افزایش پرداخت، ترفیع مقام، یا تعیین نیازهای آموزشی کمک کند.
  ۴. عینیت: سیستم ارزیابی عملکرد هنگامی می‌تواند مؤثر باشد که از معیارهای عینی و ملموس که ارتباط مستقیم با شغل دارند استفاده کرده بر معیارهای ذهنی تاکید نداشته باشد.
  ۵. قابلیت کنترل: معیار ارزیابی باید تحت کنترل فرد باشد یعنی اگر فرد بخواهد و برای او فرصت و امکانات مناسب وجود داشته باشد بتواند در جهت بهبود عملکردش تلاش کند.
  ۶. تناسب با استراتژی: برای مثال اگر استراتژی سازمان مشتری مداری است سیستم مدیریت عملکرد باید به سنجش انواع رفتارهایی بپردازد که موجب خدمات خوب به مشتریان می‌شود و به کارکنان برای بهبود رفتارهای مشتری مدار بازخورد بدهد. (نئو و همکاران، ۲۰۰۹)
  ۷. قابلیت پذیرش: استانداردها و معیارهای عملکرد باید در سازمان پذیرفته شود از این رو نباید وقت زیادی بگیرد و باید عملی باشد.
- همچنین در طراحی این سیستم‌های اندازه گیری عملکرد؛ کارکنان باید مورد مشارکت قرار گیرند تحقیق مواندار<sup>۱۷</sup> ۲۰۱۶ نشان داد سیستم اندازه گیری مشارکتی، بهترین نوع سیستم اندازه گیری عملکرد کارکنان می‌باشند. (مواندار، ۲۰۱۶)

16- Snell and Bohlander

17- Munandar

### □ اهداف ارزشیابی عملکرد

هدف اصلی ارزیابی عملکرد عبارتست از ارائه اطلاعات صحیح و دقیق درباره عملکرد شغلی اعضاء سازمان، هرچه این اطلاعات دقیق تر و موثق تر باشد، ارزش بالقوه آن برای سازمان بیشتر است (آرنولد و فلدمن<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۶). اگر چه مفهوم مدیریت عملکرد، مفهوم جدیدی به حساب می‌آید، اما ارزشیابی عملکرد طی چند دهه گذشته از جمله بحث انگیزترین خدمات پرسنلی و فعالیت‌های مدیریتی بوده است و می‌توان گفت که مدیریت عملکرد با مطرح ساختن مجموعه‌ای از دیدگاه‌ها و برانگیختن احساسات گوناگون، یکی از پیچیده‌ترین فعالیت‌ها و فرآیندهای مدیریت منابع انسانی است. در بسیاری از سازمانها، ارزشیابی عملکرد، بخش جدایی ناپذیر برنامه‌های مدیریت منابع انسانی و ابزار بسیار کارآمد در توسعه حرفه‌ای محسوب می‌شود و برای مقاصد متعددی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به نوعی قلب سیستم مدیریت منابع انسانی تلقی می‌شود چونکه اطلاعات حاصله از آن در سایر سیستم‌های منابع انسانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. (یانگ و وانگ<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۰؛ میر و امین<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶) به عقیده برناردین<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۳ ص ۱۴۴) اطلاعات حاصل از اندازه‌گیری عملکرد بطور گسترده‌ای برای؛ جبران خدمت، بهبود عملکرد و مستندسازی بکار می‌رود. همچنین می‌توان از آن در تصمیمات مربوط به کارکنان (نظیر: ارتقاء، انتقال، اخراج و انفصال از خدمت)، تجزیه و تحلیل نیازهای آموزشی، توسعه کارکنان، تحقیق و ارزشیابی برنامه، استفاده نمود. (پرندهگاست و توپل<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۳) ایوانسویچ<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۷ ص ۲۵۳) اهداف ارزشیابی کارکنان را در: توسعه کارکنان، ایجاد انگیزه، برنامه‌ریزی نیروی انسانی و استخدام و ایجاد ارتباطات مؤثر بین کارکنان و سرپرستان برشمرده است. اسنل و بولندر (۲۰۰۷، ص ۳۳۳) و نو و دیگران (۲۰۰۸ ص ۳۴۷) نیز اهداف ارزشیابی کارکنان را به دو دسته اهداف توسعه‌ای و اهداف اداری- اجرایی تقسیم کرده‌اند شکل ۲ بیانگر موارد بکارگیری نتایج ارزشیابی عملکرد به تفکیک اهداف توسعه‌ای و اداری- اجرایی می‌باشد.

18- Arnold and Feldman  
 19- Yang and wang  
 20- Mir and Amin  
 21- Bernardin  
 22- Prendergast and Topel  
 23- Ivancevich



شکل ۲. اهداف ارزشیابی عملکرد (اسنل و بولندر، ۲۰۰۷ ص ۳۳۳)

اهداف اداری- اجرایی	اهداف توسعه‌ای
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مستند کردن تصمیمات مربوط به کارکنان</li> <li>- تعیین ارتقاء کاندیدها</li> <li>- تعیین تکالیف و وظایف</li> <li>- شناسایی عملکرد ضعیف</li> <li>- تصمیم در مورد اخراج یا نگهداری</li> <li>- اعتبارسنجی ملاکهای انتخاب</li> <li>- ارزیابی برنامه‌های آموزشی</li> <li>- تصمیم‌گیری در مورد پاداش و جبران خدمات</li> <li>- برآورد مقررات قانونی</li> <li>- برنامه‌ریزی پرسنلی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- فراهم آوردن بازخورد عملکرد</li> <li>- شناسایی نقاط قوت و ضعف فردی</li> <li>- تشخیص عملکرد افراد</li> <li>- کمک به شناسایی اهداف</li> <li>- ارزیابی میزان دستیابی به اهداف</li> <li>- شناسایی نیازهای آموزشی فردی</li> <li>- شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی</li> <li>- تقویت ساختار قدرت</li> <li>- بهبود ارتباطات</li> <li>- فراهم آوردن زمینه‌ای برای کمک مدیران به کارکنان</li> </ul>

سیستم‌های مدیریت عملکرد که بطور مستقیم به سیستم پاداش سازمان در ارتباط است، انگیزه قوی برای کارکنان فراهم می‌آورد تا در راستای دستیابی به اهداف سازمانی بطور سالیانه و خلاقانه‌ای تلاش نمایند. مادامی که سیستم مدیریت عملکرد بطور مناسب طراحی و اجرا شود، نه تنها به کارکنان اجازه می‌دهد که کیفیت عملکرد فعلی نشان را بدانند، بلکه اقداماتی را که بایستی در جهت بهبود عملکردشان به انجام رسانند را روشن می‌سازد. (رابرتس و پاولاک، ۱۹۹۶)

□ رویکردها و روشهای ارزشیابی عملکرد

عملکرد-شغلی یک سازه چند بعدی<sup>۲۵</sup> می‌باشد که نشان می‌دهد یک کارمند چگونه وظایف خود را بخوبی انجام می‌دهد و چگونه از منابع در اختیار خود بخوبی استفاده می‌کند لذا برای ارزشیابی دقیق آن باید از زوایای مختلف به آن توجه شود (موهان و سودارسان<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۸). برای انجام ارزشیابی صحیح بایستی رویکردها و روشهای ارزشیابی عملکرد را شناسایی کرده و کاربرد هر کدام را در موقعیت‌های معین بدانیم. بطور کلی پنج رویکرد در خصوص ارزشیابی عملکرد معرفی شده است (نو و دیگران، ۲۰۰۸ ص ۳۵۵؛ اسنل و بولندر، ۲۰۰۷ ص ۳۴۸) این رویکردها عبارتند از: ۱- رویکرد مقایسه‌ای<sup>۲۷</sup>، ۲- رویکرد ویژگی‌ها<sup>۲۸</sup>، ۳- رویکرد رفتاری<sup>۲۹</sup>، ۴- رویکرد نتایج<sup>۳۰</sup> و ۵- رویکرد کیفیت<sup>۳۱</sup>.

- 24- Roberts and Pavlak
- 25- Multi-Dimensional Construct
- 26- Mohan and Sudarsan
- 27- Comparative
- 28- Attribute
- 29- Behavioral
- 30- Result
- 31- Quality

**الف) رویکرد مقایسه‌ای:** رویکرد مقایسه‌ای به مدیریت عملکرد، نیازمند اینست که ارزیابی کننده، عملکرد افراد را با دیگران مقایسه کند. این رویکرد معمولاً از ارزیابی جامع یک عملکرد فردی یا ارزشی به منظور رتبه‌بندی افراد در یک گروه کاری استفاده می‌کند. حداقل سه تکنیک در این رویکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد که شامل: رتبه‌بندی، توزیع اجباری، و مقایسه زوجی می‌شود.

**ب) رویکرد ویژگی‌های فردی:** این رویکرد به مدیریت عملکرد، بر گسترش ویژگی‌های معینی که برای موفقیت سازمان مطلوب تلقی می‌گردد، تأکید می‌کند. تکنیک‌هایی که در این رویکرد مورد استفاده قرار می‌گیرند مجموعه‌ای از رفتارها و ویژگی‌ها شامل: ابتکار، رهبری، خصلت رقابتی و ارزشیابی افراد را در بر می‌گیرد.

**ج) رویکرد رفتاری:** این رویکرد تلاش می‌کند رفتارهایی که یک کارمند بایستی انجام دهد تا در کارش مؤثر باشد را تعریف کند. تکنیک‌های متنوعی در این رویکرد تعریف شده است که مستلزم اینست که یک مدیر ارزیابی کند کدام کارمند این رفتارها را از خود بروز می‌دهد. این تکنیک‌ها شامل ۵ تکنیک: وقایع حساس، مقیاس‌های درجه‌بندی رفتاری، مقیاس‌های مشاهده رفتاری، اصلاح رفتار سازمانی و مراکز سنجش می‌باشد.

**د) رویکرد نتایج:** این رویکرد بر مدیریت اهداف، نتایج قابل اندازه‌گیری یک شغل و گروه‌های کاری تمرکز دارد. این رویکرد فرض را بر این می‌گذارد که می‌توان فردیت خود را از فرآیند اندازه‌گیری جدا کرد که در این صورت نتایج بدست آمده نزدیک‌ترین شاخص‌های ویژگی‌های فردی به اثربخشی سازمانی است. دو سیستم مدیریت عملکردی که در این رویکرد جای می‌گیرد شامل: مدیریت بر مبنای اهداف و سیستم ارزیابی و اندازه‌گیری بهره‌وری می‌باشد.

**ه) رویکرد کیفیت:** چهار رویکرد پیش گفته رویکردها سنتی به اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد کارکنان تلقی می‌شوند. دو ویژگی اصلی رویکرد کیفیت؛ مشتری‌گرایی و رویکرد پیشگیری از خطا هستند. ارتقاء رضایت مشتریان داخلی و خارجی از اهداف اولیه و اساسی رویکرد کیفیت است.

### □ پیشنهاد تجربی

تاکنون هیچ کار تحقیقی در این خصوص در دیوان محاسبات کشور صورت نگرفته است ولی چند تحقیق مشابه در ایران و کشورهای دیگر به شرح زیر می‌باشد:

✓ یکی از موسسه تحقیقاتی زیر مجموعه INTOSAI بنام INTOSAI Development initiative طی گزارش با عنوان « چارچوب اندازه‌گیری عملکرد مؤسسات حسابرسی دیوان‌های محاسبات دنیا» که در سال ۲۰۱۶ منتشر کرده است به مواردی همچون برنامه ریزی حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، عملیات حسابرسی، گزارش‌گیری، پیگیری یافته‌ها و توصیه و پیشنهادات را به عنوان ابعاد عملکردی دیوان محاسبات معرفی کرده است ولی این چارچوب بیشتر در سطح کلان دیوان محاسبات دنیا ارائه شده است و کمتر به سطوح فردی پرداخته است. (INTOSAI, Development initiative, ۲۰۱۶)

✓ کاظمی و پور زنجانی طی تحقیقی با عنوان « ارائه الگویی فازی برای ارزیابی عملکرد حسابرسان

در مؤسسات حسابرسی (مورد مطالعه موسسه حسابرسی مفید راهبر) در سال ۹۵ با روش شناسی پیمایشی و منطق فازی که در نشریه دانش حسابرسی چاپ شده است. در این تحقیق فقط سه متغیر ورودی بنام امتیازات کنترل کیفی، ارزیابی تیمی در انتهای پروژه، ارزیابی فردی معرفی گردیده است و متغیر خروجی امتیاز نهایی برآمده از سیستم فازی سه متغیر ورودی بوده است. (کاظمی و اسمعیل پور زنجانی، ۱۳۹۵)

✓ صالحی و همکارانش تحقیقی با عنوان « بررسی میزان رضایت مندی دستگاه‌های اجرایی از عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات استان خراسان جنوبی» در سال ۱۳۹۳ با روش شناسی پیمایشی که در نشریه مطالعات فرهنگی- اجتماعی خراسان چاپ شده است. در این تحقیق نحوه تعامل حسابرسان دیوان محاسبات، پایبندی حسابرسان دیوان محاسبات به اصول و ضوابط حرفه‌ای، برخورداری حسابرسان دیوان محاسبات از دانش و تجربه لازم، توجه حسابرسان دیوان محاسبات به اهداف دستگاه‌های اجرایی، ارائه طریق و ابلاغ به موقع بخشنامه‌های دیوان از سوی حسابرسان دیوان، ارائه گزارش‌های دقیق و مدون از سوی حسابرسان دیوان محاسبات به عنوان ابعاد عملکردی حسابرسان از دید دستگاه‌های اجرایی معرفی شده است. (صالحی و همکاران، ۱۳۹۲)

✓ دارایی و دانایی تحقیقی با عنوان « شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات منطقه (پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی استانهای منطقه یک» در سال ۹۴ با روش شناسی پیمایشی که در نشریه دانش حسابرسی چاپ شده است. در این تحقیق به مواردی همچون لحاظ کردن امتیاز کشف و پیشگیری از تخلفات مالی در فرمهای ارزشیابی پایان سال اشاره کرده است. (دارایی و دانایی، ۱۳۹۴)

### □ چارچوب نظری تحقیق

معمولاً برای تعریف عملکرد (تعیین دستاوردهای شغلی) از سه روش آبخاری کردن اهداف<sup>۳۲</sup>، روش ترسیم جریان‌های کاری<sup>۳۳</sup> و روش متمرکز بر مشتری<sup>۳۴</sup> استفاده می‌شود در روش آبخاری کردن اهداف معمولاً برای مشاغل مدیریتی کاربرد دارد. سازمانی که قصد استفاده از این متد را دارد، باید اهداف و استراتژی‌های سازمانی روشن و مدون داشته باشد. نتایج و اهداف عملکردی هر شغل باید بر اساس اهداف و استراتژی‌های سازمانی و همچنین نیازهای توسعه‌ای کارمند تهیه گردد. البته تعیین اهداف شغل بر اساس اهداف عالی سازمان گاهی مشکل است، یعنی به سختی می‌توان گفت دستاورد شغل خاصی برای رسیدن به اهداف عالی سازمان چیست. برای رفع این مشکل باید اهداف آبخاری شوند یعنی به اهداف بلند مدت شکسته شوند و اهداف بلند مدت به اهداف کوتاه مدت و کوتاه مدت به اهداف عملیاتی شکسته شوند. در روش متمرکز بر مشتری زمانی کاربرد دارد که اهداف سازمان به طور واضح مشخص نشده است و اعضای واحد کاری می‌دانند که مشتری آن‌ها کیست

32-Goal Cascading Method

33-A Work Flow Charting Method

34- Customer Focused Method

و چه انتظاراتی دارد. اغلب این متد در مورد واحدهای کاری که کارکرد ستادی دارند مانند منابع انسانی، خرید، و انبار، سهل‌الاجرا تر است. این متد دو مرحله دارد که در قالب دو سؤال زیر مطرح می‌گردد: ۱- مشتریان این واحد کاری چه کسانی هستند؟ (اگر واحد مورد بررسی یک واحد ستادی باشد همه مشتریان آن درون‌سازمانی خواهند بود). ۲- مشتریان انتظار چه محصول و یا خدماتی را دارند؟ و در روش ترسیم جریان کاری، در مورد گروه‌های کاری کاربرد دارد که مسئولیت ایفای کل فرایند کار را به عهده دارد. در این روش از گروه کاری خواسته می‌شود که نمودار جریان کار خود را بکشد، مراحل ترسیم نمودار جریان کار در قالب دو سؤال زیر عنوان یافته: ۱- واحد کاری چگونه محصول و یا خدمت مورد نظر را تولید می‌نماید؟ لیست گام‌های اصلی فرایند چیست؟ ۲- مهم‌ترین کارهای فرایند چیست؟ (با پاسخ به این سؤالات مناطقی که در ارزیابی عملکرد باید مورد توجه واقع شوند مشخص می‌شوند؟ بعد از مشخص شدن فرایندها می‌توان به توصیف فعالیت‌ها پرداخت، و سپس به توصیف نتایج حاصل از این فعالیت‌های پرداخت. (اداره مدیریت پرسنلی آمریکا، ۲۰۱۷) در این تحقیق از روش ترسیم جریان کاری و روش متمرکز بر مشتری استفاده شده است.

### □ روش شناسی تحقیق

انتخاب روش تحقیق تحت تأثیر پارادایم تحقیق قرار می‌گیرد در این تحقیق به جهت واقعیت مورد تحقیق یعنی ابعاد عملکردی حسابرس از پارادایم تفسیری استفاده می‌شود. این پارادایم در پی فهم دنیایی است که انسان‌ها در آن کار و زندگی می‌کنند. در پارادایم‌های پژوهشی بر اساس دیدگاه تفسیرگرایی، واقعیت مشروط به تجربه انسان و تفسیر اوست. انسان از طریق تجربه می‌تواند دانش مربوط به واقعیت را در ذهن خود بسازد. پژوهشگر از طریق تعامل با موضوع مورد پژوهش به شناخت آن نائل می‌شود. به عبارت دیگر در این دیدگاه شناخت امری عینی نیست و دارای ابعاد و تفسیرهای گوناگون است. روش تحقیق کیفی و از شاخه مطالعه موردی می‌باشد. راهبرد مطالعه موردی زمانی که درک فرایندهای اجتماعی در بستر سازمانی و محیطی‌شان حائز اهمیت است، مفید خواهد بود. پژوهش موردی عبارت است از مطالعه عمیق روی نمونه‌هایی از یک پدیده در محیط طبیعی آن و از دیدگاه افرادی که در آن پدیده مشارکت دارند. زمانی که پدیده موردعلاقه مشخص شود، پژوهشگر می‌تواند موردی را برای پژوهش عمیق برگزیند (هومن، ۱۳۸۵). مورد مطالعه کلیه ابعاد عملکردی یک حسابرس می‌باشد. ابزار مورد استفاده اسناد و مدارک دیوان مثل شرح شغل و تشکیلات دیوان، وظایف هیاتهای حسابرسی مندرج در قانون دیوان محاسبات کشور، استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی مصوب دیوان و مصاحبه‌های فردی و گروهی با جمعی از حسابرسان خبره و حسابرسان کل، مدیران کل استانی دیوان و نیز بررسی مدل‌های عملکردی حسابرس در برخی از کشورها می‌باشد. شیوه نمونه‌گیری بصورت هدفمند بوده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد جمعاً تعداد ۱۰ نفر مدیران ستادی و صفی دیوان با حداقل ۱۵ سال تجربه کاری، ۴ نفر حسابرس کل از ستاد دیوان با حداقل ۱۵ سال تجربه کاری، ۱۰ نفر حسابرس تا سطح سر حسابرس ارشد با حداقل ۱۵ سال تجربه کاری جزو نمونه مورد بررسی بوده‌اند که به شیوه نمونه‌گیری سهمیه‌ای انتخاب شده است این افراد برخی مشتریان داخلی گزارش و خروجی‌های

حسابرسان بوده‌اند و برخی دیگر برنامه ریز و پشتیبان فعالیت‌های حسابرسان بوده‌اند. شیوه تحلیل داده‌ها نیز تحلیل محتوای کیفی بوده است در این شیوه متن مصاحبه‌ها تایپ و پیاده سازی می‌شود. سپس کدهایی از متن مصاحبه‌ها و اسناد مورد بررسی و با تحلیل و تفسیر استخراج گردید. در مرحله بعدی مفاهیم از کدهای ساخته و در نهایت مقوله نیز از مفاهیم ساخته و مدل عملکردی ترسیم گردید.

### □ تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی

بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و نیز تحلیل محتوای کیفی انجام شده بر روی اسناد و مصاحبه‌های شکل کلی مدل مفهومی بصورت زیر می‌باشد:



### جدول (۱): مقوله آیین رفتار حرفه‌ای

منبع کد	کد	مفهوم	مقوله فرعی
ص سوم استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی دیوان	رفتار مسئولانه در واحد مورد رسیدگی به گونه‌ای که موجب اعتماد واحد مورد رسیدگی شود	اعتبار و اعتماد	آیین رفتار حرفه‌ای
	صداقت در رفتار و کردار و برخورد صحیح با مسائل و موضوعات		
ص چهارم استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی دیوان	نداشتن رابطه مالی با واحد مورد رسیدگی	استقلال	
	نداشتن رابطه خویشاوندی با واحد مورد رسیدگی که منجر به اغماض و چشم پوشی حسابرس گردد.		
ص چهارم استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی دیوان	نپذیرفتن توصیه‌ها و سفارش‌های تأثیر گذار بر فرآیند حسابرسی	بی طرفی و پرهیز از غرض ورزی	
	عدم پیش داوری نسبت به اشخاص و دستگاه‌های مورد رسیدگی		
ص پنجم استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی دیوان	عدم دریافت هر گونه هدایا و امکانات ناقض استقلال و بی طرفی	رازداری حرفه‌ای	
	عدم افشاء اطلاعات جمع آوری شده خارج از فرآیند گزارشگری حسابرسی		
	عدم افشاء اطلاعات دستگاه اجرایی بنا به تقاضای اشخاص ثالث		
	عدم افشاء اطلاعات مربوط به امنیت ملی		

جدول (۲): مقوله کارهای اصلی و ویژه حسابرسی

مقوله فرعی	مفهوم فرعی	مفهوم	کد	فراوانی کدها
مقوله فرعی	برنامه ریزی حسابرسی	مشارکت مؤثر در تدوین برنامه جامع حسابرسی	رعایت برنامه زمانبندی تدوین برنامه جامع حسابرسی	برداشت خود محقق
			میزان مشارکت در احصاء و پیشنهاد اولویتهای مطلوب رسیدگی سالانه بر اساس سیاست‌های کلی ابلاغی مصوب	
			میزان انطباق برنامه حسابرسی پیشنهادی با سیاستها و اولویتهای مصوب رسیدگی سالانه	
مقوله فرعی	رعایت برنامه زمانبندی و اولویتهای مصوب حسابرسی	رعایت برنامه زمانبندی و اولویتهای مصوب حسابرسی	میزان رعایت زمانبندی مصوب در اجرای برنامه حسابرسی	۸۰ درصد
			میزان رعایت الویت رسیدگی مندرج در برنامه حسابرسی	
			میزان رعایت زمانبندی مصوب در ثبت و تنظیم خلاصه گزارشات، فرم‌های تفریح بودجه و گزارش بندهای قانون بودجه	
مقوله فرعی	تنظیم پرونده حسابرسی	تنظیم پرونده حسابرسی	مشارکت مؤثر در بروزرسانی پرونده دائمی و تشکیل پرونده جاری	۶۰ درصد
			توانایی کاربرگ نویسی و تکمیل پرونده جاری مطابق با دستورالعملهای حسابرسی	
			رعایت الزامات مرتبط با مستند سازی	
مقوله فرعی	اجرای عملیات حسابرسی	توانایی در جمع آوری و تجزیه و تحلیل شواهد حسابرسی	تناسب شواهد حسابرسی جمع آوری شده (مربوط بودن و قابل اتکا بودن)	۸۰ درصد
			کفایت شواهد حسابرسی جمع آوری شده	
			میزان تسلط بر قوانین و مقررات واحد مورد رسیدگی با توجه به مدت زمان حضور حسابرسان در دستگاه	
			میزان تسلط بر سیستم‌های اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی	
مقوله فرعی	توانایی در تشخیص نقاط ریسک و پنهان و تعیین دامنه حسابرسی	توانایی در تشخیص نقاط ریسک و پنهان و تعیین دامنه حسابرسی	میزان تشخیص و پوشش نقاط با اهمیت واحد مورد رسیدگی	۷۰ درصد
			میزان تسلط بر اهداف، مأموریتها و فرآیندهای واحد مورد رسیدگی با توجه به مدت زمان حضور	
مقوله فرعی	تعاملات و ارتباط مناسب با واحد مورد رسیدگی	تعاملات و ارتباط مناسب با واحد مورد رسیدگی	کمیت جلسات برگزار شده با مدیران دستگاه اجرایی	۹۰ درصد
			کیفیت جلسات برگزار شده با مدیران دستگاه اجرایی	
مقوله فرعی	کارهای انجام شده خارج از برنامه جامع حسابرسی (کارهای ویژه)	کارهای انجام شده خارج از برنامه جامع حسابرسی (کارهای ویژه)	نسبت کارهای انجام شده به کارهای ارجاع شده (اقدام مشترک، مکاتبات سایر مراجع نظارتی و ...)	۱۰۰ درصد
			کمیت یافته‌های منجر به اقدام مشترک، مغایرت قانونی مصوبات و ...	

مقوله فرعی	مفهوم فرعی	مفهوم	کد	فراوانی کدها	
	فرایند گزارشگری	میزان آشنایی و تسلط با انواع چارچوبهای گزارشگری	میزان رعایت چارچوبهای گزارشگری حسابرسی	۸۰ درصد	
			میزان رعایت چارچوبهای گزارشگری دادرسانی		
		مشارکت مؤثر در تهیه و تنظیم گزارشهای حسابرسی	مشارکت کمی در تدوین گزارشهای حسابرسی و گزارشات خاص	۱۰۰ درصد	
			مشارکت کیفی در تدوین گزارشهای حسابرسی و گزارشات خاص		
		مشارکت مؤثر در تهیه و تنظیم گزارشات دادرسانی	مشارکت کمی در تدوین گزارشهای دادرسانی	۱۰۰ درصد	
			مشارکت کیفی در تدوین گزارشهای دادرسانی		
		مشارکت در تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه	میزان پیشرفت کمی انجام عملیات تفریغ عددی	میزان کیفیت انجام عملیات تفریغ عددی	۱۰۰ درصد
				میزان مشارکت کمی در تهیه گزارش عملکرد بندهای قوانین بودجه سنواتی	
				میزان کیفیت مشارکت در تهیه گزارش عملکرد بندهای قوانین بودجه سنواتی	
		ارسال بموقع گزارشات حسابرسی طبق برنامه مصوب	ثابت صحیح و بموقع کلیه گزارشات حسابرسی مطابق برنامه زمانی مصوب در سیستم سنا	۱۰۰ درصد	
پیگیری به موقع یافتهها	تهیه به موقع گزارشات دادرسانی	۱۰۰ درصد			
			تهیه به موقع نامه اقدام نهایی		
کمیته یافتههای واجد فایده مالی	کمیته یافتههای حسابرسی منجر به فواید مالی با توجه به سابقه دستگاه مورد رسیدگی و حجم بودجه	۱۰۰ درصد			
			کیفیت یافتههای حسابرسی منجر به فواید مالی		
پیگیری یافتهها	کمیته و کیفیت یافتههای عدم رعایت	۱۰۰ درصد			
			کمیته یافتههای عدم رعایت قوانین و مقررات		
			کیفیت یافتههای عدم رعایت قوانین و مقررات		
			کمیته بندهای تخلف ارسال شده به دادسرا با لحاظ حجم بودجه واحد مورد رسیدگی		
	کیفیت بندهای تخلف ارسال شده به دادسرا مطابق شاخصهای کنترل کیفیت و بازبینی فنی یافتهها	۱۰۰ درصد			
توصیهها و پیشنهادات	پیشنهادات منجر به اقدامات اصلاحی و پیشگیرانه	۱۰۰ درصد			
			کیفیت پیشنهادات منجر به اصلاح روشها و رویهها و بهبود عملکرد در دستگاه اجرایی مورد رسیدگی (اهمیت، مناسب بودن، مؤثر بودن)		
			آسیب شناسی قوانین و مقررات و پیشنهادات منجر به اصلاح روشها و رویهها و بهبود عملکرد در دستگاه اجرایی مورد رسیدگی (اهمیت، مناسب بودن، مؤثر بودن)		
			آسیب شناسی قوانین و مقررات و پیشنهادات منجر به اصلاح قوانین و مقررات دستگاه اجرایی مورد رسیدگی		
			میزان تاثیر گذاری در بهبود کنترل های داخلی دستگاه اجرایی مورد رسیدگی		
			کمیته پیشنهادات مندرج در گزارش تفریغ بودجه		
			کیفیت پیشنهادات مندرج در گزارش تفریغ بودجه		
			کمیته توصیهها و مشاوره های منجر به پیشگیری از وقوع تخلفات در دستگاه مورد رسیدگی		
			کیفیت توصیهها و مشاوره های منجر به پیشگیری از وقوع تخلفات در دستگاه مورد رسیدگی		

## □ بحث و نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات کاربردی

نتایج تحقیق نشان داد می‌توان مدل عملکردی حسابرسان را بصورت دو لایه مطابق با شکل شماره یک در نظر گرفت که در لایه بیرونی آن اصول اخلاق حرفه‌ای قرار می‌گیرد که این اصول مبنای رفتار حرفه‌ای حسابرسان در امر حسابرسی بوده و انتظار می‌رود که حسابرسان در رعایت آن اهتمام ویژه داشته باشند چرا که رعایت این اصول شرط لازم برای حداقل سطح عملکرد می‌باشد لیکن شرط کافی محسوب نمی‌شود و در واقع این معیار جزو معیارهای عمومی شغل حسابرس بشمار می‌آید و شرط کافی برای تحقق عملکرد ممتاز توجه به ابعاد تخصصی عملکرد شغل حسابرسی یعنی برنامه ریزی حسابرسی، اجرای عملیات حسابرسی، نظام گزارشگری، نظام پیگیری یافته‌ها، نظام توصیه‌ها و پیشنهادات در کارهای اصلی و ویژه می‌باشد در حال حاضر فضای کاری حسابرسان دیوان به گونه‌ای است که باید همزمان هم به کارهای اصلی (برنامه‌ای) و هم به کارهای ویژه بپردازند بر اساس اظهارات خبرگان فنی دیوان می‌بایست یک تعادل و توازن منطقی وجود داشته باشد تا حسابرس بتواند در هر دو حوزه کاری عملکرد موفقیت آمیز داشته باشد. با بررسی مجدد سابقه تحقیقات گذشته و مطالعه مدل حاصل شده مشخص گردید که تحقیقات گذشته صرفاً ناظر به شاخص‌های عملکردی حسابرسان داخلی بخش غیردولتی بوده و یا در این تحقیقات معیارهای عمومی حسابرسی بیشتر مورد توجه بوده است و یا معیارهای تخصصی حسابرس بیشتر مورد تاکید قرار گرفته است. از خصوصیات مثبت این مدل توجه همزمان به این دو مقوله می‌باشد. شایان ذکر آنکه در کنار این دو مقوله می‌بایست به شاخص‌های عمومی عملکردی کارکنان نیز توجه نمود که معیارهای مشترک بین حسابرسان و سایر مشاغل دیوان می‌باشد. اهمیت و وزن این دو لایه عملکردی موضوع دیگری است که می‌بایست در خصوص آن تصمیم‌گیری کرد.

نکته دیگری که باید در مورد این مدل ذکر کرد آنست که در فواصل زمانی سال کاری حسابرسان، ابعاد تخصصی عملکرد حسابرس دارای تواتر متفاوتی است به نحوی که بطور مثال در فصل اول سال حسابرسان بیشتر مشغول به پیگیری یافته‌های حسابرسی سال گذشته و انجام مقدمات اجرای برنامه سال جاری می‌باشند و در فصل دوم سال بیشتر درگیر اجرای عملیات حسابرسی و در فصل سوم سال عملکرد آنان بیشتر معطوف به گزارشگری و در فصل چهارم سال معطوف به اتمام گزارشگری و پیگیری یافته‌های حسابرسی، توصیه و پیشنهادات و تدوین و تصویب برنامه سال آتی می‌باشد لذا پیشنهاد می‌گردد در هر مقطع ارزیابی فقط شاخص‌های همان مرحله سنجیده شود و یا وزن سایر ابعاد تخصصی عملکرد را کمتر در نظر بگیرند تا از این رهگذر یک وحدت رویه کاری نیز ایجاد گردد.

### پیشنهادات برای تحقیقات آتی

برای جاری سازی چنین مدلی پیشنهاد می‌گردد که سیستم اطلاعاتی کارآمدی برای ثبت کلیه داده‌های عملکردی حسابرسان فراهم گردد و یا سیستم‌های موجود دیوان قابلیت مانیتورینگ جامع فعالیتهای حسابرسان را بدست آورد که این می‌تواند موضوع تحقیقات بعدی یعنی طراحی سیستم‌های اطلاعاتی مورد نیاز برای سیستم مدیریت عملکرد کارکنان قرار گیرد.



این مدل صرفاً ناظر بر عملکرد فردی حساببران بوده و برای سنجش دقیقتر عملکرد حساببران باید در قالب هیأت های حسابرسی و با مدل های ارزیابی عملکرد واحدی (تیمی) با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده ها اقدام نمود تا امتیازات بدست آمده از سیستم فردی با امتیازات واحدی تعدیل گردد که این می تواند موضوع تحقیقات آتی باشد.

پیشنهاد می گردد برای جلوگیری از خطاهای ارزیابی عملکرد بر روی موضوع خطاهای ذهنی ارزیابان و اثر آن بر روی امتیازات مکتسبه تحقیق جامعی صورت پذیرد.

اهمیت و فشار مراحل موجود در چرخه حسابرسی با توجه به اوقات سال متفاوت می باشد لذا باید وزن و اهمیت مراحل آن طی تحقیقی محاسبه گردد برای مثال در زمان تابستان مرحله اجرای عملیات حسابرسی وقت زیادی از حسابران را می گیرد که در محاسبه اوزان مورد نظر قرار گیرد.

## □ منابع و مأخذ

- ۱- خالدی زاده، خاطره؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۹۳)، مجموعه قوانین و مقررات دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با آخرین اصلاحات: همراه با پرسش و پاسخ های چهار گزینه ای، ناشر کیومرث، تهران
- ۲- دارابی، محسن؛ دانایی، حبیب اله (۱۳۹۴)، شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابران دیوان محاسبات منطقه (پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه های اجرایی استانهای منطقه (۱): سمنان، تهران، البرز، قم، قزوین، مرکزی، دانش حسابرسی، شماره ۵۸.
- ۳- دیوان محاسبات (۱۳۹۴)، دستورالعمل کنترل کیفیت
- ۴- زاهدی، عاطفه (۱۳۹۴)، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران با زیرنویس نظرات تفسیری شورای نگهبان، ناشر جاودانه، تهران، آذرماه
- ۵- صالحی، مهدی؛ محمدی، مهدی؛ جلالی مجیدی، محسن؛ توانا، حیدر (۱۳۹۲)، بررسی میزان رضایت مندی دستگاه های اجرایی از عملکرد حسابران دیوان محاسبات استان خراسان جنوبی جنوبی، مطالعات فرهنگی اجتماعی خراسان، شماره ۳۰ زمستان.
- ۶- قلی پور، آریین (۱۳۹۰)، مدیریت منابع انسانی؛ ناشر سمت، تهران، بهار
- ۷- کاظمی، مهدی؛ اسعیمیل پور زنجانی، سعید (۱۳۹۵)، ارائه الگویی فازی برای ارزیابی عملکرد حسابران در مؤسسات حسابرسی (مورد مطالعه موسسه حسابرسی مفید راهبر)، دانش حسابرسی، شماره ۶۴.
- ۸- هومن، حیدر علی (۱۳۸۵)، راهنمای عملی پژوهش کیفی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت).

1. Arnold, H.J. & Feldman, D.C. (1986) Organizational behavior. New youk McGraw-Hill.
2. Bernardin, H.J. (2003). Human Resource Management: an experiential approach. 3 th Edition. New York: Mc GrawHill
3. Byars, L.I & Rue, L.W. (2008). Human Resource Management: 9 th Edition. New York: Mc GrawHill
4. Carell Micheal R and et al. (1992). Personnel/ Human Resource Management. Mac Millan. Publishing.
5. Cascio, W. F., & Aguinis, H. (2005). Applied psychology in human resource management.
6. Foot. M and Hook. C (1999). Introducing Human Resource Management. Longman.
7. Hammer, M. & Champy, J. (1993). Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution. Harper Business
8. Hung, E., & Monastyrsky, M. (2017). Performance management and employee outcomes: What performance management processes drive improvement of employee performance? Retrieved [insert date] from Cornell University, ILR School site: <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/student/175>
9. INTOSAI Development initiative (2016). Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework, <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>
10. Ivancevich, J. M. (2007). Human Resource Management. New York: Mc GrawHill
11. Ivancevich, J. (2010). Human Resource Management. 11 th Edition, Irwin professional pub
12. Longenecker, C and Nykodym, N (1996). Public Sector Performance appraisal effectiveness:: A Case Study, Public Personnel Management. Vol. 25. No. 2, Summer.
13. Marr, B. (2007). Strategic performance management: leveraging and measuring your intangible value drivers. Strategic Direction, 24(1).
14. Mir, M. M., & Amin, H. (2016). The Influencing Factors of Employee Performance and its effects on Performance Appraisal of the Employees on Higher Education Sectors of Karachi, Pakistan. KASBIT Journal of Management & Social Science, 9(1), 31-62.
15. Mohan, D., & Sudarsan, N. (2018). Studies on Assessment of Parameters

Influencing Employee Performance: A Review. IJAME.

16. Munandar, A. (2016). Why Does Employee Choose Participatory Performance Measurement?. *Jurnal Dinamika Ekonomi & Bisnis*, 12(2).

17. Noe, R.A, Hollenbeck, J. R, Gerhurt, B & Wright, P.M. (2009). *Human Resource Management: gaining Competitive advantage*. New York: Mc GrawHill.

18. Prendergast, C.; Topel, R. (1993). "Discretion and bias in performance evaluation". *European Economic Review*, 37, 355-365.

19. Roberts, Gary E. and Pavlak, T. (1996). Municipal government Personnel Professional and Performance appraisal: Is there a consensus on the characteristics of an effective appraisal system? *Public Personnel Management*, Vol. 25. No. 3, Fall

20. Saratun, M. (2016) "Performance management to enhance employee engagement for corporate sustainability", *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, Vol. 8 Issue: 1, pp.84-102, <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2015-0064>.

21. Snell, S. A & Bohlander, G. W. (2010). *Managing Human Resources*. Thomson Publishing Company.

22. Tarmina, R. & Gao J. (2009). Identifying Acceptable Performance Appraisal Criteria: An International Perspective, *Asia Pacific Journal of Human Recourse*. Vol. 17, No. 1. Pp. 102-125

23. Thomas, S. L., & Bretz Jr, R. D. (1994). Research and practice in performance appraisal: Evaluating employee performance in America's largest companies. *SAM Advanced Management Journal*, 59(2), 28.

24. United States Office of Personnel Management (2017), *A Handbook for Measuring Employee Performance*, OPM.Gov.

25. Yang, L., & Wang., Y. (2010). An innovation in the Performance Measurement System: The reviews on studies of the Balanced Scorecard. Paper presented at the IEEE International Conference 2010