

حسابرسی عملکرد مدیریت ، چالشها و راهکارها

سعید اسمعیل پورزنجانی
کارشناس ارشد مدیریت دولتی

تفاوت مدیریت عملکرد و ارزیابی عملکرد

مدیریت عملکرد در الگوی سنتی اداره، هم در حوزه عملکرد فردی و هم عملکرد سازمانی بسیار نارسا بود. معیارهای مورد استفاده در آن موردی و نسبت به روش معین و اصولی فاصله زیادی داشتند. هرچند که اندازه گیری عملکرد در بخش عمومی مشکل تراز بخش خصوصی است با این وجود چون تصور میشود که سازمان بوروکراتیک خواه ناخواه نتایج مطلوب به باری آورد، ارزیابی برنامه ها و اشخاص به شکل غیر مستمر و ناکافی و بی نتیجه صورت میگرفت.

در مورد تقدیر یا سرزنش و نگرانی نسبت به عملکرد، دغدغه ای وجود نداشت چرا که آنچه افراد انجام داده بودند در راستای دستورات صادره بود و ارزیابی عملکرد مشکل آنهایی بود که این دستورات را صادر کرده اند.

۱- برای آنکه بتوان فعالیتها را غیر متمرکز کرد، لازم است دانش مربوط به ابعاد عملکرد را متمرکز نمود.
(کارتر، کلی و دی، ۱۹۹۲ ص ۱۷۹)

۲- مدیران برای باورند که مزایای حاصل از عملکرد سازمان آنها را نمی شود به مقدار تبدیل کرد و یا اینکه اندازه گیریهای تجربی که با تاکید بر فعالیتهای قابل اندازه گیری حاصل میشود به علت همین خصوصیت باعث کژروی میگردد. از سویی کارکنان دولت و سازمانهای مورد ارزیابی، استفاده از شاخصها و ارزیابی رایج تهدید تلقی می کنند. برخی معتقدند ارزیابی عملکرد با وجود تغییرات متعدد در مدیریت داخلی سازمانها امکان پذیر نیست. وجود تفکرات در مسیر خدمتی کارکنان و خدمت مادام العمر و عدم امکان اخراج و قطعیت ارتقاء از جمله موانع ایجاد تفکر جدید هستند.

موانع ارزیابی عملکرد

- عدم تمایل به تغییر اهداف در سازمانهای سنتی و عدم وجود جو یا سخگویی در اینگونه سازمانها شکل گیری شخصیتهای سیاسی سازمانهای بخش عمومی از جمله موانع زیربنایی در ایجاد تفکر ارزیابی عملکرد محسوب میشوند.

- مشکلات اجرایی در روش شناسی و پیاده سازی نظام ارزیابی عملکرد. برخی سازمانهای فرصت طلب راه ایجاد تغییرات روینایی و واکنش سطحی نسبت به موضوع و ادار میکنند. اصلاحات تاریخی که با نام سیستم پرداخت بر اساس ارزیابی شایستگی به شکل ناتمام و ناکارآمد صورت گرفته، (ناموفق بودن در طراحی معیارهای مناسب برای اندازه گیری عملکرد) تجربه تلخی در اذهان ایجاد نموده است لذا اصلاح آن ذهنیت خودبخشی از فعالیتهای بستر سازی محسوب میگردد. (تلاش برای ایجاد معیارهای بهتر به جای عدم استفاده از شاخصها)



- رفع مشکل عدم رعایت انصاف در این سیستم، به دلیل وجود دیدگاههای بخش خصوصی در اینگونه ساختارها کمی دور از انتظار است. این بهایی است که باید در قبال داشتن قابلیت انعطاف پذیری پرداخت کرد.

عدم وجود رقابت در جذب بودجه دولتها توسط سازمانهای بخش عمومی، در شاخصهای کارایی و بهره وری توجه بیش از حد به هزینه های اداری و غفلت از معیارهای برونداد و اثربخشی برنامه ها مشکل آفرین شده اند.
(سازمان همکاری اقتصادی و توسعه ۱۹۹۰، ص ۹)

- عدم وجود اطلاعات شفاف در مورد پیشرفت های حاصل شده بر اثر تغییرات ناشی از اعمال ارزیابیهای عملکرد در عین وجود شواهد زیاد ناشی از افت روحیه کارکنان و رنجش و سوء ظن آنها از طرز برخورد ها که از عدم اطلاع رسانی مناسب نشأت گرفته است از جمله دیگر عوامل محدود کننده پذیرش این نظام در دستگاههای عمومی است.

(پولیت . ۱۹۹۰. ص ۱۷۸)

- وجود سوء ظن نسبت به اینکه اینگونه معیارها تاکنون نقش مخفی نگه داشتن عملکردهای ضعیف را عملاً عهده دار بوده و سرپوش برای بی کفایتی ها گردیده است.

- ارزیابی عملکرد سازمان و ظرفیت و توانایی انجام کار کارکنان و مدیران و شایستگی آنها کار بسیار دشوار و میتوان گفت به طور کامل و مطلق انجام آن غیر ممکن است. بعید به نظر میرسد، بشر هنوز به ابزارها و وسایلی دست یافته باشد که بتواند تواناییهای بالفعل و بالقوه انسان را اندازه گیری کند. بویژه که ارزیابی کننده هم انسانها هستند که تحت تاثیر ذهنیات، تعلیمات، تعصبات، عواطف، احساسات ممکن است عدالت لازم را در قضاوت به طور آگاهانه یا ناآگاهانه رعایت ننمایند.

(میرسپاسی . مدیریت استراتژیک منابع . ص ۲۱۹)

- همانگونه که در اسلام در عین مردود دانستن تبعیض، بین انسانها تفاوت قائل است و عامل این تفاوتها را ذاتی و اکتسابی میدانند شرط بقای هر مجموعه را برقراری توازن و عدالت میدانند.

(مرتضی مطهری، عدل الهی، ص ۵۹ تا ۶۷)

برای تعیین میزان استحقاق و اجرای عدالت واقعی لازم است از یک سو عملکردهای اشخاص مورد ارزیابی قرار گیرند و از سوی دیگر، پتانسیل یا توانایی های بالقوه آنها. در تعیین ظرفیت و توانایی های بالقوه کارکنان تنها به ارزیابی وظایف محوله نباید اکتفا نمود، بلکه استعداد های نهفته و ظاهر نشده - که البته تشخیص و ارزیابی آن بسیار دشوار است - نیز مورد توجه است. پس از تشخیص این پتانسیل ها باید به پرورش آنها پرداخت. ارزیابی عملکرد این رسالت را داردهمانگونه که صاحب نظران مدیریت در سالهای اخیر تدبیر مدیریت عملکرد را جانشین ارزیابی عملکرد نموده اند که البته در درون فلسفه مدیریت عملکرد، ارزیابی عملکرد، تعیین میزان شایستگی و لیاقت، قابلیت ارتقاء، ترفیع نیز نهفته است.

(میرسپاسی . همان منبع . ص ۲۲۱)

(Rosemary Harison, Human Resource Management Issues And Strategies, 1993 PP 247 - 273)

لازم به ذکر است در آیین نامه ارزیابی کارکنان دولت در سال ۱۳۷۲، سعی شده تا حدودی مبانی مدیریت عملکرد کارکنان لحاظ شود.

ارزیابی عملکرد کارکنان عبارتست از سنجش سیستماتیک و منظم کار افراد در رابطه با انجام وظیفه آنها در مشاغل محوله و تعیین پتانسیل موجود در آنها جهت رشد و بهبود.

(dale, S. Beach, personnel: The Management of people at work, 1973 P . 313)

در روند فکری جدید تا کید بر مدیریت است و نه کنترل در عین اینکه ارزیابی و کنترل لازم شمرده شده و به عنوان ابزاری در راستای مدیریت عملکرد مطرح میباشد. مشابه این معنای کارگیری تدبیر مدیریت کیفیت به جای کنترل کیفیت است.

- وجود این تفکر که شاخصهای ارزیابی عملکرد تنها میتوانند خوب یا بد بودن عملکرد را مشخص کنند نمی تواند عملکرد را به دقت اندازه گیری کنند.

- وجود دیدگاه صرفاً محدود مدیریتی و پاسخگویی و ارزیابی عملکرد به جای دیدگاه وسیع و سیاسی تر.
- وجود شاخصهایی صرفاً به منظور ارزیابی کارایی غافل از اثربخش و صرفه اقتصادی و کیفی .

(فلین، ۱۹۹۰، ص ۲-۱۰۱)

- وجود شاخصهای پیچیده با محاسبات پرهزینه و زمانبر و مبهم و غیر شفاف.
- دور بودن جنبه های تئوریک از عملیاتی.
- وجود نیاز شدید به تغییر فرهنگ سازمانها به منظور تقویت پاسخگویی در مقابل عملکرد، بهبود و بازسازی منابع انسانی و مهارتهای مدیریت و تاکید بر کیفیت و ایجاد محیطی برای اثربخشی فعالیتها و هزینه ها از جمله اموری هستند که نیاز به نظام ارزیابی عملکرد در تمام سطوح مدیریت و سازمان تشدید میکنند.

- اهمیت منابع انسانی در عملکرد سازمانها

در ارزیابی کارکنان و کنترل عملکرد صرفاً چون منافع ارزیابی شونده در گرو امتیازاتی است که به او اختصاص مییابد و آنهم خاصه به عملکرد نهائی او وابسته است، لذا مشکلات زیر ظهور می یابد:

- ۱- ارزیابی شونده به رفتاری تظاهر میکند که مورد سلیقه ارزیابی کننده است، در حالی که به آنچه انجام داده اعتقاد ندارد.
- ۲- ارزیابی شونده در تبادل نظر با ارزیابی کننده صداقت کمتری از خود نشان میدهد.
- ۳- به لحاظ مقطعی بودن زمان ارزیابی، فرآیند و نحوه کار مورد ملاحظه قرار نمی گیرد.
- ۴- اثر اصلاحی و پرورش ارزیابی از بین میرود و غالباً به ایجاد خصومت و عکس العمل منفی منجر میگردد.
- ۵- به دلیل نبودن معیارها و ابزارهای دقیق، نتیجه ارزیابی و کنترل باعث دلسردی و کاهش انگیزه کاری میگردد.

موانع و محدودیتهای ارزیابی عملکرد کارکنان :

الف - موانع روانی و رفتاری

- ۱- تمایل به ارزیابی حد وسط
- ۲- تعمیم یک نظر کلی (ناخود آگاه)
- ۳- اشتباهات و تفاوتهای سلیقه ای

ب - موانع فنی و اجرایی

- ۱- مشکل تعیین معیارها و ابزار ارزیابی
- ۲- انحراف از معیارهای تعیین شده خود آگاه و ناخود آگاه

(میرسپاسی، مدیریت استراتژیک، ص ۲، ۲۴۱)

تفاوت مدیریت عملکرد منابع انسانی با ارزیابی عملکرد منابع انسانی



تغییرات در نحوه ارزیابی کارکنان در گذشته در کشورهای غربی

موارد	تأکید تاکید در گذشته دور	گذشته نزدیک
اصطلاح متداول	تعیین شایستگی کارکنان	مدیریت عملکرد
به منظور کاربرد عوامل اصلی مورد ارزیابی روش	تعیین شایستگی کارکنان ترفیع - انتقال و جابجایی کارکنان روز مزد - صفات شخصی - بکارگیری مقیاسهای کمی مقایسه ای	مدیریت عملکرد پیشرفت و بهبود انجام وظیفه مدیران و متخصصین - نتیجه کار تذکیر کمتر روی ارزیابی کمی و بیشتر بر نتیجه و تجزیه عملیات
بعد از ارزیابی	سرپرست ارزیابی نتیجه و نظر خود را با ارزیابی شونده در میان می گذارد و سعی در قانع و راضی نمودن او دارد	به ارزیابی شونده کمک می شود تا عمل ارزیابی را خود انجام دهد و سرپرست ارزیابی مشاور او در قضاوت است .

- ابزارهای ارزیابی عملکرد کارکنان

روشهای نسبتاً سنتی ذیل هنوز هم در سازمانهای کوچک و بزرگ برای ارزیابی نسبی عملکرد کارکنان کاربرد دارد.

Ranking system

۱. روش درجه بندی ترتیبی

Manto Man Comparison

۲. روش مقایسه فرد با فرد

Graphical Scale

۳. روش مقیاسی

Forced Distribution

۴. روش توزیع اجباری

Forced Choice

۵. روش انتخاب اجباری

Checklist

۶. روش فرم ارزیابی

Critical Incidents

۷. روش وقایع حساس

MBO

۸. مدیریت به مبنی هدف

۹. روش بررسی داخلی

Free From Essay

۱۰. روش تشریحی

۱۱. ارزیابی گروهی

شرایط اجرای مدیریت و ارزیابی عملکرد کارکنان

۱. حمایت جدی مدیران و مجریان از طرح

۲. شفافیت اهداف طرح

۳. شفافیت نحوه اجرای طرح

۴. اخذ نظرات مشورتی مدیران در تصمیم گیری نهایی

۵. جمع آوری و مطالعه کلیه اطلاعات مورد لزوم نسبت به سوابق طرح

۶. اجرای سیستماتیک طرح در فواصل زمانی معین

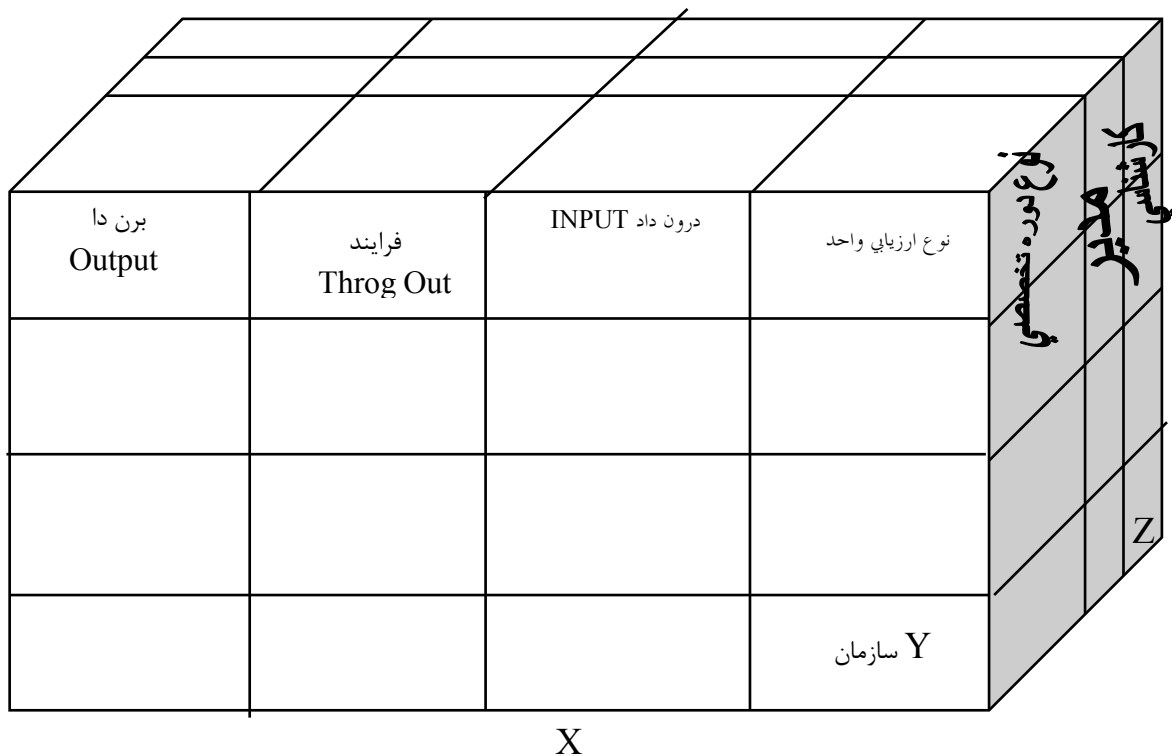
۷. ارزیابی نتایج طرح

نظام مدیریت عملکرد سازمان ترکیبی از صفات شخصی کارکنان، نحوه انجام وظیفه و عملکرد عینی آنها خواهد بود. هر قدر به سطوح بالاتر سازمان نزدیکتر شویم صفات شخصی و توانایی های بالقوه افراد بیشتر در امر ارزیابی مورد توجه قرار خواهد گرفت زیرا تصمیمات استراتژیک بیشتر در آن سطوح صورت میگیرد.

ارائه الگویی مناسب برای مدیریت عملکرد منابع انسانی

طرح ۳ بعدی مدیریت عملکرد کارکنان
 همانگونه که مشخص است:

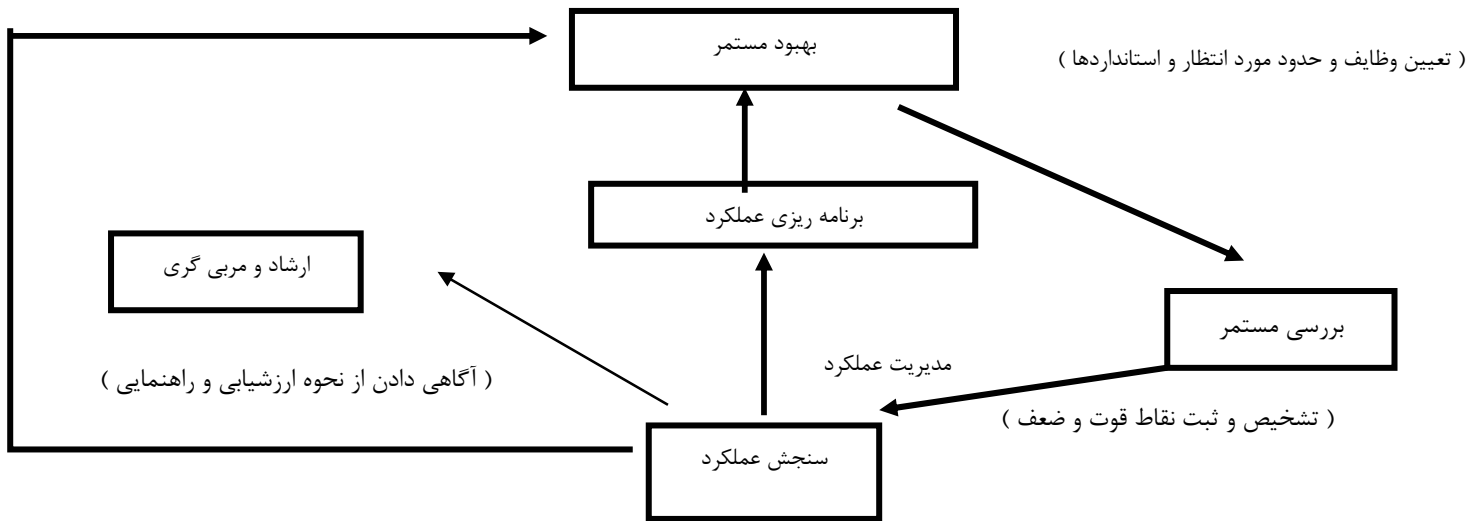
- ۱- محور X معرف ۳ متغیر مشخصات (Inputs)، نحوه انجام کار (Processes) و نتیجه کار (Out Put) است.
 - ۲- محور Y معرف فرد، واحد سازمانی و سازمان است.
 - ۳- محور Z معرف نوع و سطح شغلی کارکنان است.
- بر اساس ۳ متغیر مذکور و جزئیات آن‌ها می‌توان در راستای چرخه فرآیندهای مدیریت عملکرد با استفاده از فرمول ساده زیر اقدام نمود.
- $$P = f(x_1, x_2, x_3) + f(y_1, y_2, y_3) f(z_1, z_2, z_3, \dots)$$



چرخه فرآیندهای مدیریت عملکرد

مدیریت عملکرد بر مبنای دو فلسفه MBO , TQM

در این تفکر در کنار کنترل و ارزیابی عملکرد، توسعه و پرورش منابع انسانی نیز دیده شده است.



(مقایسه با استانداردها)

در این سیستم مدیریت صرفارزیابی و کنترل کننده تلقی نمیشود، بلکه اوبه عنوان یک مربی با اعمال مدیریت عملکرد ضمن نزدیکتر کردن سازمان به اهدافش باعث توسعه و پرورش افراد میگردد که نهایتا نفع آن به جامعه خواهد رسید. نقش مربی در چرخه فرآیند مدیریت عملکرد کارکنان در ۴ حوزه خلاصه میشود:

ارزیابی کننده و تشخیص دهنده نوع و چگونگی توسعه سازمان و پرورش کارکنان.

پشتیبانی کننده و تامین کننده شرایط و فرصتها.

ارتباط دهنده و منعکس کننده نتایج عملکرد به طور شفاف به سازمان.

ایجاد کننده انگیزش و برقرار کننده رابطه بین بهره وری منابع انسانی و کیفیت زندگی کاری (LQW) (رزمری هاریسون. همان منبع. ص ۲۷۲)

حسابرسی عملکرد مدیریت ابزاری مؤثر برای ارزیابی عملکرد :

سه جزء اصلی نتایج هر حسابرسی عملکرد مدیریتی (۱) استانداردهای مناسب (۲) پیروی کردن یا نکردن افراد یا سازمانها از آن استانداردها (۳) نتایج حاصل از اعمال افراد یا سازمانها، با توجه به رعایت یا عدم رعایت استانداردهای مذکور است. این ۳ جزء اصلی رامیتوان به شکل زیر نیز بیان داشت:

- ۱- ضوابط ، یک یا گروهی از استانداردها است که در ارتباط با هدف حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار می گیرند .
 - ۲- علل ، انجام شده توسط مدیر یا کارکنان که میبایست برای اجرای استاندارد مناسب صورت میگرفت.
 - ۳- آثار ، نتایج بدست آمده از طریق سنجش علل در مقایسه با ضوابط است، در واقع نتایجی است که بر اثر انجام اعمال مدیریت یا کارکنان به پیروی از استانداردهای نامناسب رخ میدهد و این اعمال در مقایسه با استانداردهای مناسب مورد سنجش قرار میگیرد.
- در این نوع حسابرسی پس از آنکه هر هدف اصلی به هدفهای فرعی تقسیم گردید در مورد هر یک از هدفهای فرعی ۳ عامل فوق شناسایی و گزارش میگردد.

مراحل چهارگانه حسابرسی عملکرد:

- ۱- بررسی مقدماتی : کسب اطلاعات زیربنایی از سازمان، برنامه، فعالیت و نهایت تعیین یک یا چند هدف مقدماتی و توافق با مدیریت سازمان در مورد ادامه حسابرسی.
- ۲- بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت



۲-۱. بدست آوردن شواهد مربوط به هر ۳ جزء اصلی اهداف مقدماتی (ضوابط - علل - آثار) از طریق آزمون واقعی رویدادهای ناشی از کنترل مدیریت.

کنترل مدیریت :

کنترل مدیریت هم فعالیت داخلی وهم خارجی مدیریت را شامل است از برنامه ریزی و سیاست گذاری گرفته تا اهداف عملیاتی صرف نظر از اینکه به حسابداری مربوط باشد یا نباشد.

۲-۲ . کسب اطمینان از قابلیت اتکای شواهد مکسب.

۳- رسیدگی تفصیلی :

هرگونه عملیات حسابرسی بر احراز شواهد کافی، قابل اطمینان، با اهمیت و مربوط.

۴- گزارش :

نتایج بدست آمده با ذکر اهمیت آثار ناشی از رعایت نکردن استانداردهای مناسب به همراه پیشنهادها ارائه میگردد.

(شباهنگ - حسابرسی عملکرد مدیریت. ۴۳ - ۲۲)

حسابرسی عملکرد مدیریت در ایران

اولین گامهای مؤثر و رسمی در آشنائی حرفه حسابرسی و مدیران با مفاهیم حسابرسی عملکرد مدیریت با چاپ کتاب ((عملکرد مدیریت)) در اسفندماه ۱۳۷۳ تحقق یافت این کتاب باهمت آقای دکتر رضاشاهنگ به شکل ترجمه و تالیف از طریق انتشارات سازمان حسابرسی در اختیار علاقمندان قرار گرفت. این مجموعه مورد تقدیر سیزدهمین دوره کتاب سال ۱۳۷۵ نیز واقع شد. پس از آن ((حسابرسی مدیریت)) با ترجمه و تالیف آقای مصطفی علوی در سال ۱۳۷۴ توسط انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی نگاشته شد و سپس در سال ۱۳۷۵ کتاب ((حسابرسی مدیریت در بخش عمومی)) با ترجمه و تالیف کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت مؤسسه حسابرسی مفید راهبر منتشر گردید. در همین سال نیز طی همایشی از سوی مؤسسه مذکور حسابرسان با مفاهیم تئوریک این رشته آشنایی بیشتر پیدا کردند و سپس در سال ۱۳۷۶ کتاب ((حسابرسی عملیاتی)) ترجمه محمد جواد صفار توسط انتشارات سازمان حسابرسی منتشر گردید و سرانجام در سال ۱۳۸۰ راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی توسط سازمان حسابرسی منتشر گردید.

سازمان حسابرسی از طریق تشکیل کمیته تخصصی حسابرسی عملیاتی سعی در جمع آوری و تدوین چارچوب های تئوریک این رشته نمود و عملاً به کار عملیاتی در این حوزه وارد نگردد. برعکس برخی مؤسسات خصوصی و موسسه حسابرسی مفید راهبر ((وابسته به دفتر رهبری)) که مسئولیت حسابرسی و بازرسی نهادهای انقلاب اسلامی رادشرکتهای تابعه عهده دار بوده موازات فعالیت تئوریک به کار عملی نیز دست یازید.

در این راستا تشکیل واحد حسابرسی عملیاتی از سال ۱۳۷۴ الی ۱۳۷۹ پروژه های مختلفی رادرحوزه های متنوع در حسابرسی عملکرد مدیریت تجربه نمود. نگارنده از آغاز در این پروژه ها شرکت داشته و تجربیاتی اندک اندوختم.

همانگونه که از عناوین کتابهای فوق برمی آید. روند فوق از حسابرسی ((عملکرد مدیریت)) شروع شده و به ((حسابرسی عملیاتی)) منتهی شده است. پروژه های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی از روند فوق تبعیت کردند تا جایی که نام واحد حسابرسی ((عملکرد مدیریت)) غالباً به واحد ((حسابرسی عملیاتی)) تغییر نام داد.

ذکر تاریخچه فوق آن جهت حائز اهمیت است که نشاندهنده ((مقاومت)) مدیران و حتی کارکنان در مقابل عنوان ((حسابرسی عملکرد مدیریت)) است. حسابرسی و حسابرسان برای آنکه در میدان بمانند و رویکرد ((حسابرسی عملیاتی)) را برگزیدند.

تاریخچه حسابرسی عملکرد مدیریت در کشورهای دیگر

×کانادا×



در سال ۱۹۷۳ دیوان محاسبات این کشور کمیته مستقلی را تشکیل داد که گزارش آن در سال ۱۹۷۵ به مجلس آن کشور ارائه شد. مهمترین پیشنهاد آن کمیته این بود که ریاست دیوان محاسبات باید گزارش دهد که آیا در مقابل صرف بودجه عمومی کشور، صرفه اقتصادی مراعات شده یا خیر؟

در سال ۱۹۷۸ اولین حسابرسی مدیریت که شامل ۳۵ مورد رسیدگی در ۲۳ سازمان بود ارائه گردید. هم اکنون دیوان محاسبات کانادا کلیه امور مربوط به بخشهای مختلف دولت کانادا و واحدهای متکی به بودجه عمومی را در سطح کل و ایالات و حتی در سطح سازمانهای محلی مورد حسابرسی عملکرد مدیریت مستقل ادواری قرار میدهد. کمیته ویژه حسابرسی عملکرد مدیریت در این کشور معتقد است که این نوع حسابرسی برای تمامی سطوح ارگانهای دولتی مناسب است و باید به کلیه ارگانهای عمومی نظیر بیمارستانها و دانشگاهها و کلیه ارگانهای دولتی غیر تجاری و غیر انتفاعی و حتی مؤسسات خیریه گسترش یابد.

× استرالیا ×

در قانون دیوان محاسبات آن کشور در سال ۱۹۷۹ به دیوان محاسبات اختیار داده شد تا حسابرسی دستگاههای دولتی و حسابرسی کارایی بخشها و ارگانهای دولتی را به عهده گیرد. اهداف این حسابرسی اظهار نظر درباره نحوه اداره امور توسط دولت و گزارش مستقل به منظور بهبود روشهای اداره دولت بود. در این کشور حسابرسی اثربخش جزو وظایف دیوان محاسبات بشمار نمی آید، ولی میتواند توسط آن ارگان انجام شود. در این کشور اعتقاد بر این است که اثربخشی با سیاستها و خط مشی های کلی و کارآیی با موارد اجرایی مربوط اند. لذا اثربخش در سطح مدیریت ارشد سازمان مطرح است و در سنجش کارآیی اهداف و خط مشی ها به عنوان عوامل ثابت ملحوظ میشوند. در این کشور حسابرسان داخلی بخشی از وظایف حسابرسی عملکرد مدیریت را در سازمانها عهده دار هستند.

× زلاندنو ×

در این کشور طبق قانون مالیه عمومی سال ۱۹۷۷ یک اداره مستقل حسابرسی بنام (اداره حسابرسی) تشکیل گردید که فقط در مقابل مجلس مسئول بود و اختیار انجام حسابرسی عملکرد مدیریت را داشت. در این کشور وظیفه حسابرسی مدیریت را در اصطلاح CARE خلاصه کرده اند.

C - کنترل : ارزیابی کنترلهای مدیریت بر منابع در اختیار

A - اعتباردهی و اختیار : Attest And Authority اظهار نظر در مورد صورت های مالی
ورسیدگی به مجوزهای مربوط به رویدادهای مالی با اهمیت.

R - گزارشگری : به مجلس، وزراء و سایر اشخاص ثالث

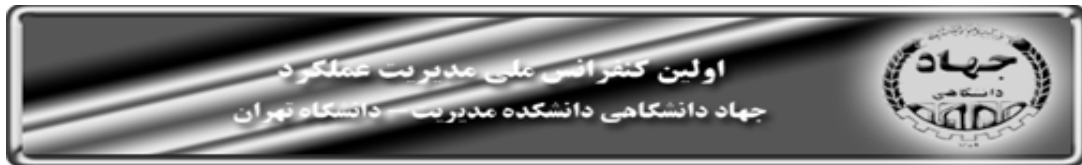
E - اثربخشی و کارایی : آیا منابع سازمان به نحوه اثربخش و کارآمد و منطبق با خط مشی و سیاست کلی سازمان مورد استفاده قرار گرفته است یا خیر؟
در این کشور گزارشات حسابرسی مدیریت در ۲ سطح مختلف تهیه میشود.

یک گزارش خلاصه برای اشخاص ثالث، به نحوی که اطلاعات افشاء شده در آن قابل گزارش به جامعه نیز باشد.
یک گزارش تفصیلی به مدیریتهای سطوح ذیربط، که نشاندهنده بهبودهای مشخص و قابل اعمال در سیاستهای اداری، اجرائی و سازمانی یا کنترلها و روشها باشد.

تجربه این کشور در امر حسابرسی نشان میدهد که بجای وارد کردن افراد غیر حسابرس در تیمهای حسابرسی بهتر آن است که برای جنبه های سنتی حسابرسی از حسابرسان و برای مرحله برنامه ریزی و ارائه پیشنهادها و گزارشات از خدمات مشاورین متخصص که از پستهای مدیریت اجرائی در بخش خصوصی یا عمومی انتخاب و بطور موقت بکار گمارده میشوند استفاده کنند.

حسابرسی مدیریت در بخش عمومی Value For Money Auditing In Public Sector

John j. Glynn حسابرسی مفید راهبر ۱۳۷۵



- تفاوت‌های حسابرسی عملکرد مدیریت با دیگر انواع حسابرسیها

این نوع حسابرسی تلفیقی از حسابرسی داخلی (Internal Auditing) و حسابرسی رعایت (Compliance Auditing) و حسابرسی عملیاتی (Operational Auditing) و حسابرسی مالی (Financial Auditing) و حسابرسی برنامه / اثر بخش (Program/Effectiveness Auditing) و حسابرسی صرفه اقتصادی (Economy Auditing) است.

در سالهای اخیر اصطلاح حسابرسی عملیاتی به جای حسابرسی عملکرد مدیریت مصطلح و متداول شده است. باید توجه داشت حسابرسی عملیاتی بیشتر با کارایی و توجیه اقتصادی عملیات مدیریت ارتباط دارد و اثر بخش برنامه های اجرا شده مدیریت و امور توجه قرار نمی دهد.

(شباهنگ - حسابرسی عملکرد مدیریت ، ۷۳ ص ۴)

xxx تقسیم بندی حسابرسی از گذشته تا حال xxx

حسابرسی جامع

حسابرسی سنتی	حسابرسی عملکرد
--------------	----------------

حسابرسی مالی حسابرسی رعایت حسابرسی داخلی حسابرسی عملیاتی حسابرسی اثربخشی

(علوی - حسابرسی مدیریت ، ۷۴ ص ۳۴)

حسابرسی عملیاتی (مدیریت) عبارتست از :::

برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط و کافی و همچنین ، شواهد قابل اطمینان ، در ارتباط با اینکه آیا مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی قوانین ، مقررات ، روشها یا سایر استانداردهای مناسب مدیریت را به منظور بکارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی و توجیه اقتصادی اعمال کرده اند و ارائه پیشنهاد برای اصلاح نارسائیهها (در صورت امکان).

(شباهنگ - همان منبع. ص ۷)

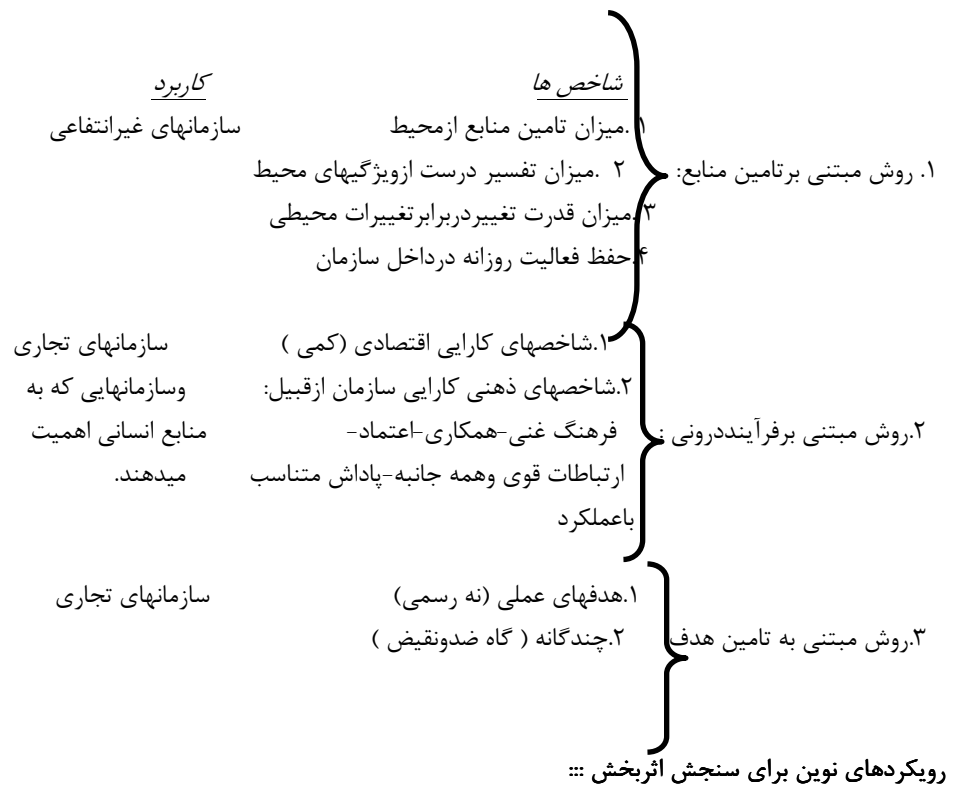
حسابرسی برنامه (اثربخشی) عبارتست از:

برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط و کافی و همچنین ، شواهد قابل اطمینان در ارتباط با اینکه آیا مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی یا نمایندگان آنها ، استانداردهای مناسبی را برای دستیابی به نتایج مورد انتظار مقامات بالاتر ، به طور اثربخش اعمال کرده اند ، و ارائه پیشنهاد برای بهبود اثربخش برنامه (در صورت امکان)

(شباهنگ - همان منبع. ص ۹)

حسابرسی عملکرد مدیریت تلفیقی از ۲ تعریف فوق میباشد.

در ارتباط با حسابرسی برنامه (اثربخش) ، غالباً دلیل نبود تعریف دقیقی از برنامه و نتایج مورد انتظار از سوی مدیریت ، لازم است قبل از شروع ، نتایج مورد انتظار برنامه را با هماهنگی و موافقت مدیریت برنامه مشخص نماییم . در سنجش اثربخش سازمان ، به لحاظ آنکه سازمان منابع مورد نیاز را از محیط میگیرد و آنها را به شکل محصول در میآورد و به محیط برمیگرداند ۳ رویکرد سنتی وجود دارد.



<u>کاربرد</u>	<u>شاخص ها</u>
عموم سازمانها	۴. روش مبتنی بر تامین رضایت گروه های ذی نفع: رضایت غالب گروهها، ۴-۱. صاحبان شرکت کارکنان مشتریان بستانکاران جامعه دولت رضایت-حقوق کیفیت اعتبار نقش در بهبود امور رعایت قوانین

۵. روش مبتنی بر ارزشهای رقابتی:
 ۱. طیف کانون توجه مدیران

رفاه، بهبود، کارآیی
 ۲. طیف ساختار سازمان (سازگاری با محیط)

از پایدار و اثبات تا انعطاف پذیر
 (حسن این روش کاربرد همزمان و تلفیقی ارزشهای متباین و مغایر است)

(دفت-تئوری و طراحی سازمان. ص ۱۲۵-۱۰۴)
 برای سنجش اثربخشی عملکرد هیچ سازمانی معیار ساده و تضمین شده ای از قبل وجود ندارد. حسابرسان عملکرد مدیریت میبایست باتوجه به ویژگیها و خواسته های مدیران هر سازمان نسبت به تعیین رویکرد ارزیابی عملکرد با مدیریت سازمان به توافق برسند.

- چالشهای حسابرسی عملکرد مدیریت در ایران و تبدیل آن به رویکرد حسابرسی عملیاتی

۳ نوع کلی فرآیند کنترل وجود دارد:

- ۱- کنترل استراتژیک ، که در آن هدفهای کلی سازمان و استراتژیهای بلندمدت آن مورد ارزیابی قرار می گیرد .
 - ۲- کنترل مدیریت ، که بوسیله آن مدیریت اطمینان می یابد که سازمان استراتژیها را بدرستی به مرحله اجرا گذاشته است .
 - ۳- کنترل وظیفه ای ، فرآیندی است برای اطمینان از اینکه وظایف مشخص شده سازمان بطور مؤثر و مناسب انجام یافته است .
- کنترل/استراتژیک به ارزیابی استراتژیهای رقابتی استفاده از تکنولوژی و انطباق سازمان با شرایط محیطی و اساساً غیرمنظم و در سطح مدیران ارشد سازمان صورت میپذیرد. در حالیکه کنترل مدیریت تأکید زیادی به متغیرهای درونی سازمان و نظم مستمر و سطوح پایینتر از میدان ارشد را درگیر میکند.
- حرکت حسابرسی عملکرد در ایران از حسابرسی عملکرد مدیریت به حسابرسی عملیاتی گویای حرکت از کنترل استراتژیک به کنترل مدیریت و وظیفه ای است.

(رابرت آنتونی وهمکاران - ترجمه ضیائی بیگدلی ۱۳۷۲ ص ۴۵)

عوامل متعددی در این تغییر نقش داشته اند از آن جمله است :::

۱. ترس میدان ارشد سازمانها از ارزیابی در سطوح عالی سازمان
۲. عدم وجود منابع لازم و مستندات جهت بررسی و کنترل استراتژیک سازمان .
۳. شرایط اقتصادی ، اجتماعی و خصوصاً سیاسی و فرهنگی جامعه .
۴. فرهنگ درونی سازمانها و عادت به کنترلهای از بالا به پایین
۵. شخصیت به کارکنان
۶. ناکارآمدی شیوه سنتی پاسخگویی (انتخابات و رای شهروندان) .
۷. معاملات و ارتباطات غیر رسمی در سازمان (اقتصاد مهربان و محبت به اطرافیان) .
۸. تأکید زیاد مدیران ارشد در کسب رضایت افراد گروهها ذی نفوذ بر وظایف مدیریتی .
۹. ریسک پذیری پایین مدیران و تمایل کمتر به نوآوری و خلاقیت .
۱۰. اعتماد به برنامه ریزی فردی در میان مدیران .
۱۱. نوع خاص مالکیت صنایع در کشور (اقتصاد دولتی) .
۱۲. پایین بودن بلوغ کاری در سطوح میانی و زیرین سازمان (پایین بودن آگاهی نسبت به نحوه انجام کارها) .
۱۳. حیطه وسیع مسئولیت مدیران .
۱۴. ساختارهای بلند تشکیلاتی سازمانها .
۱۵. شیوه های خاص اجرایی ، اعمال کنترل در سازمانها .

دربخش دولتی و برخی از سازمانها کارکنان، غالباً مشخصاً پاسخگوی اقدامات و تحقق نتایج اند. کنترل استراتژیک به دنبال گذر از شکل قدیمی پاسخگویی و به سمت سیستمهای مدیریت کارآمدتر و پاسخگو تر می رود. در رویکرد مدیریت عملکرد بیش از آنکه رعایت قوانین و مقررات هدف باشد، تحقق اهداف بلندسازمانی ، افزایش پاسخگویی به مشتری و توجه بیشتر به هزینه ها و استفاده از منابع محدود به مؤثرترین شکل مدنظر است. در این رویکرد، میدان ، قابلیت انعطاف، ابزار و منابع در اختیار مدیران قرار میگیرد و آنها را نیز در مقابل عملشان پاسخگو می دارد پس لازم است تعریف توافق شده ای از وظایف محوله، اندازه گیری عملکرد، سازمان مناسب و کنترل منابع سیستمهای نظارت ، گزارش دهی و مشوق ها و محدودیتها وجود داشته باشد. (سازمان همکاری اقتصادی ۱۹۹۱، ص ۱۰)

بر اساس همین نیاز حسابرسی عملکرد مدیریت شکل گرفت. در گذشته منظور از حسابرسی، رسیدگی به حسابها، کشف تقلب و گواهی صحت سوابق و مدارک حسابداری بود در حالی که امروزه علاوه بر اظهار نظر درباره مطلوبیت صورتهای مالی و حصول اطمینان از رعایت قوانین، خط مشی و احوال مقررات، بهبود عملکرد مدیریت و تعیین اینکه آیا سازمان ، واحد تجاری یا یک برنامه توأم با کارایی، توجیه اقتصادی یا اثربخش اداره یا اجرا شده است یا خیر؟ مدنظر است.



حسابرسی عملکرد مدیریت برای کلیه فعالیتهای مدیریت از جمله برنامه ریزی، فروش و بازاریابی، تولید، انبارداری، امور پرسنلی و حسابداری در ارتباط با انواع برنامه هادر کلیه فعالیتهای تجاری و غیر تجاری کاربرد دارد.

– حسابرسی عملیاتی به جای حسابرسی عملکرد مدیریت

فشار بر مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه های اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات روز به روز گسترش می یابد و تجربیات حسابرسان، مستقل در حسابرسی مالی و خدمات مشاوره مدیریت، بستر مناسبی برای انجام حسابرسی مدیریت فراهم می آورد. هیئت مدیره ها، مقامات منتخب و مدیریت ارشد در مقابل وظیفه میباشند. اگرچه آنان ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل برخوردارند لذا آنان خواستار ارزیابی و مشاوره مستقل هستند. اگرچه آنان ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل تصور نکنند اما غالباً بر این باورند که یک بررسی بیطرفانه و پیشنهادها حاصل از آن میتواند فوایدی برای سازمان به همراه بیاورد.

حسابداران رسمی در آمریکا (CPA) با استناد به (استانداردهای حسابرسی سازمانها، برنامه ها، فعالیتها و وظایف دولتی)) صادره از سوی دیوان محاسبات (GAO) US . General Accounting Office در باره رعایت (3ES) اظهار نظر حرفه ای می کنند.

کمیته ویژه حسابرسی عملیاتی و مدیریت در سال ۱۹۸۷ در آمریکا تشکیل گردیده است. این کمیته شامل نمایندگان از بخشهای استانداردهای حسابرسی، خدمات مشاوره مدیریت، دایره ویژه دولت مرکزی و انجمن حسابداران رسمی است. حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی سیستماتیک یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدفهای مشخص است.

این نوع حسابرسی با اهداف کلی ذیل صورت میگیرد:

۱- ارزیابی عملکرد.

۲- شناسایی فرصتهای بهبود عملیات.

۳- ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیهای بیشتریاتوصیه هایی برای مدیریت.

– مزایای حسابرسی عملیاتی

- حسابرسی عملیاتی بسته به دامنه بررسی آن ممکن است تمام یا برخی از مزایای زیر را در برداشته باشد:
- شناسایی هدفها، سیاستها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده اند.
- شناسایی معیارهای اندازه گیری نیل به هدفهای سازمان .
- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات مشخص .
- ارزیابی میزان رعایت هدفها، سیاستها و رویه های سازمان.
- ارزیابی اثربخشی سیستمهای کنترل مدیریت.
- ارزیابی میزان قابلیت اطمینان و فایده گزارشهای مدیریت .
- شناسایی اشکالات، نقاط ضعف و دلایل بروز آنها.
- شناسایی توانایی ها و فرصتهای بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمد و کاهش هزینه ها.
- شناسایی راهکارهای جایگزین.

– آشنائی مقدماتی با موضوع مورد حسابرسی

- شناسایی اهداف از تمام جنبه های با اهمیت از جمله قابلیت دستیابی و مزایای مورد انتظار
- تعیین اینکه دامنه بررسی توافق شده کفایت لازم را دارد.
- آیا فرد یا سازمان دعوت کننده اختیار لازم را داشته است؟
- انعقاد توافق شفاهی یا کتبی حاوی ماهیت و دامنه و روش رسیدگی استانداردهای عملیات و نحوه گزارش دهی.
- تعیین تخصصها و کارشناسان مورد نیاز و چگونگی بکارگیری آنها.

- اجرای حسابرسی عملیاتی

مراحل اجرائی شامل موارد زیر است:::

- ۱- برنامه ریزی انجام عملیات شامل زمانبندی و همکاران
- ۲- آشنائی مقدماتی شامل :
 - ۲-۱ تاریخچه، مأموریت، اهداف، ساختار، وظایف، برنامه ها و محصولات
 - ۲-۲ اطلاعات موجود صنعت (سازمان)
 - ۲-۳ استراتژیها، خط مشی ها، رویه ها و دستورالعملهای اجرائی و استانداردهای عملیات در هر بخش و قوانین و مقررات مربوط
 - ۲-۴ بررسی برنامه و بودجه (کوتاه مدت و بلندمدت) سازمان
 - ۲-۵ گزارشات داخلی مدیریت و مشاوران
- ۳- مستندسازی و تجزیه و تحلیل از طریق مصاحبه - مشاهده عملیات - بررسی اسناد و مدارک خاص - تجزیه تحلیل و مستندسازی و طرح یافته ها و پیشنهادها با کارکنان ذیصلاح.
- ۴- تهیه و ارائه پیشنهاد/توصیه /یافته در گزارش نهائی و پیگیری اجرای آنها در صورت توافق.
 - ۴-۱ یک گزارش حسابرسی عملیاتی معمولاً شامل موارد زیر میباشد.
 - ۴-۲ هدفهای حسابرسی، دامنه حسابرسی و نحوه کلی حسابرسی
 - ۴-۳ یافته ها و توصیه ها و پیشنهادها
 - ۴-۴ محدودیتها و نظرات خاص

((نقل از کمیته حسابرسی عملیاتی آمریکا و مدیریت انجمن حسابداران رسمی))

American Institute Of Certified Public Accountants.(AICPA)

- بررسی کنترلهای داخلی مهمترین بخش فرایند حسابرسی عملکرد مدیریت

مهمترین مرحله در رویکرد حسابرسی عملکرد مدیریت بررسی کنترلهای مدیریت (کنترلهای داخلی) هر سازمان است. همانگونه که مستندسازی و بهبود و ممیزی استانداردهای نحوه انجام کار در کنترل کیفیت محصول، اطمینان معقولی از کیفیت محصول را تضمین مینماید، کنترلهای داخلی استانداردهای اطمینان معقولی از (۱) اثربخش و کارایی عملیات (۲) قابلیت اعتماد گزارشدهی مالی (۳) رعایت قوانین و مقررات مربوط را فراهم میآورد. لذا ارزیابی کنترلهای داخلی در مراحل بررسی مقدماتی و آزمون کنترلهای مدیریت نقش اساسی و بااهمیت خواهد داشت.

باید توجه داشت :

- ◆ کنترل داخلی یک فرآیند است، ابزاری برای دستیابی به هدف است نه هدف و غایت.
 - ◆ کنترل داخلی با مشارکت مدیریت و کارکنان سازمان طراحی و اجرا میشود و فقط آینده ای بی روح از فرمها و دستورالعملها نیست.
 - ◆ کنترل داخلی / اطمینان معقول و نسبی فراهم میکند نه اطمینان مطلق.
- اجزاء کنترلهای داخلی به شرح ذیل است :
- ◆ محیط کنترلی:
 - شامل مدیریت، کارکنان سرمایه اجتماعی هر سازمان ، ساختار سازمانی ، تفویض اختیار و مسئولیت و فرهنگ سازمانی.
 - ◆ ارزیابی ریسک:
 - کنترل ریسکهای برخاسته از عوامل برون و درون سازمانی که بر تحقق اهداف تاثیر میگذارند (مانند تغییرات تکنولوژی و انتظارات مشتریان و قوانین و حیف و میل دارائیهای سازمان)

◆ فعالیتهای کنترلی :

شامل طراحی و اجرای خط مشی ها و رویه های کنترلی مرتبط با تحقق اهداف.

◆ اطلاعات ارتباطات :

شامل سیستمهای اطلاعاتی و ارتباطی لازم برای اداره عملیات.

◆ نظارت:

شامل سیستم پویای بازخورد

– رابطه اهداف کنترلهای مدیریتی با اجزاء سیستم کنترل داخلی



(مهام ، پوریناسب - کنترل داخلی چارچوب یکپارچه . ص ۴۴ - ۱۵)

درمیان اجزاء کنترلهای داخلی آنچه که اساس و پایه است محیط کنترلی است.
و آنچه محیط کنترلی بر آن نهاده شده منابع انسانی است.

××× تواناسازی (Empowerment) ×××

فرآیند اجرائی بهبود مداوم در عملکرد سازمان است از طریق توسعه و گسترش نفوذ شایستگی (Competent) افراد، تیمها در تمام زمینه های کاری و وظایفشان بطوریکه به عملکرد آنان (افراد و تیمها) و عملکرد کل سازمان تاثیر گذارد. تواناسازی، تنها تفویض اختیار نیست، و اگذاری قدرت به زیردستان نیست، کنترل مدیریتی سنتی نیست و هدف نیست بلکه وسیله است.

— مدیران به دلایل زیر حمایت کامل وبدون قید وشرطی از تواناسازی کارکنان نمی کنند:

۱. فقدان وضوح (در معنی عمل) ابهام مدیران بر تعهد آنها تاثیر میگذارد. آنها تنها میتوانند بگویند چه چیز توانا سازی نیست

۲. برهم خوردن مدل سنتی مدیریت (برنامه ریزی ، هدایت و کنترل)

۱-۲. انسانها زمانی که اعتقاد نداشته باشند، کاری را انجام نمی دهند. (همت نمی کنند) شاید با هدایت و کنترل سطح قابل قبولی از عملکرد را انجام دهند، شاید با نظارت زمینه برای قابل پیش بینی شدن کارها فراهم شود ولی همواره، در همه سازمانها، در درازمدت اینگونه نخواهد بود.

بطور کلی خود افراد هستند که میتوانند به نحو کامل نتیجه کار خود را کنترل کنند و مدیریت با همه ابزارهای موجود در همه سازمانها و در بلندمدت نمی تواند.

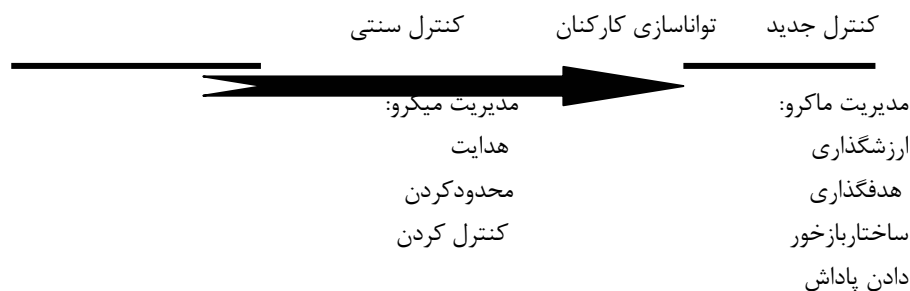
۲-۲. در عمل افراد با فرصتها و مشکلاتی مواجه میشوند که مدیران آنها را اصلا پیش بینی نمیکنند. پس مدیران نمیتوانند عملکرد افرادی را که دائما با موارد پیش بینی نشده مواجه اند، کنترل کنند.

۳-۲. افراد خود بهتر از هر کس از میزان تلاشی که برای هر کار انجام میدهند اطلاع دارند. آنها میتوانند کمتر و بیشتر تلاش کنند و ناظر بلا فصل آنها نمی تواند کاملاً این امر را کنترل کند.

۴-۲. برای پاسخگویی به موقع و مناسب هیچ کس بهتر از کارکنانی که تماس مستقیم با مشتریان دارند، نیست.

پس لازم است مدیران افسانه جاودانه بودن کنترل را کنار بگذارند.

— طیف تواناسازی



— انطباق تواناسازی با ویژگیهای بشری

— انسانها بطور طبیعی میل دارند خودشان بر فعالیتشان کنترل داشته باشند.

— تواناسازی به انسان فرصت نشان دادن نفوذ شایستگی خویش را میدهد.

— نشان دادن شایستگی از سوی افراد باعث باز خور مثبت میگردد.

- نمایش شایستگی و توانمندی توسط افراد باعث خودتقویتی میگردد.
 - تواناسازی باعث افزایش اعتماد به نفس، استقلال فکری ، تحرک فیزیکی و یادگیری است.
 - تواناسازی باعث ظرفیت بیشتر در حل مسائل ، پاسخگویی و سازگاری و شناسائی فرصتهای و بهبود است.
 - افراد به تجربه آموخته اند ریسک پذیری و درگیر شدن کارعقلانه ای نیست لذا نفوذ شایستگی و بروز آن توسط اشخاص مانع از این امر میشود.

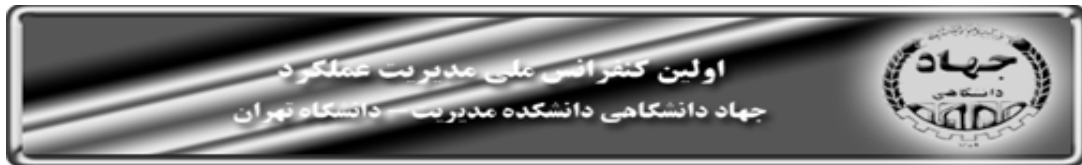
- اگر هدف سازمان بروز لیاقت (capable) کارکنان بود آنگاه همسوئی اهداف فرد و سازمان محقق شده است و این ، بهبود عملکرد را بدنبال دارد .

شرح شغل در معنی سنتی آن مانع از بهبود مستمر مدیریت عملکرد سازمان است، چون باعث متمرکز نمودن فعالیت کارکنان به یک سری خاص از وظایف و مسئولیتهای محدود است.
 باید دانست اعطای کامل یا تسهیم قدرت، تواناسازی نیست، تواناسازی خلق قدرت جدید است که باعث بهبود مدیریت عملکرد سازمانی است.

(تمرین تواناسازی - دنیس کینلو، ۱۹۹۵)

منابع

۱. حسابرسی عملکرد مدیریت، ترجمه و تالیف دکتر رضا شباهنگ، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول اسفند ۱۳۷۳.
۲. حسابرسی عملیاتی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPA، ترجمه محمد جواد صفار، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ دی ۱۳۷۶.
۳. کنترل داخلی چارچوب یکپارچه. تحقق کمیته سازمانهای مسئول کمیسیون تردوی، ترجمه امیرپوریا نسب کیهان مهم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول تیرماه ۱۳۷۷.
۴. حسابرسی داخلی اثربخش. انجمن حسابداران خبره دولتی انگلستان، ترجمه علی کمالی زارع، عباس ارباب سلیمان، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول فروردین ۱۳۷۹.
۵. استانداردهای حسابرسی دولتی، اداره حسابداری عمومی امریکا، ترجمه محمد علی قوامی، عباس ارباب سلیمانی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸ .
۶. راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی ، هری آر. رایدار . ترجمه محمد مهیمنی ، محمد عبدالله پور ، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰.
۷. حسابداری مدیریت . تألیف دکتر رضا شباهنگ ، مرکز انتشارات تحقیقات حسابداری و حسابرسی چاپ ششم بهمن ۱۳۷۸.
۸. حسابرسی مدیریت در بخش عمومی ، جان جی ، گلین . ترجمه و تألیف کمیته تخصصی حسابرسی مدیریت . موسسه حسابرسی مفید راهبر . آذرماه ۱۳۷۵.
۹. حسابرسی مدیریت، ترجمه و تالیف مصطفی علوی، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۵۷۳۱
۱۰. تئوری و طراحی سازمان . جلد اول، ریچارد آل. دفت. ترجمه دکتر علی پارسائیان و سید محمد اعرابی. دفتر پژوهشهای فرهنگی. چاپ دوم ۱۳۷۹.
۱۱. مدیریت دولتی نوین. آون هیوز، ترجمه دکتر سید مهدی الوانی، سهراب خلیلی شورینی، غلامرضا معمارزاده، چاپ گلشن. چاپ اول ۱۳۷۷.
۱۲. مدیریت استراتژیک منابع انسانی و روابط کار. تألیف دکتر ناصر میر سپاسی، انتشارات میر. چاپ هجدهم ۱۳۷۹.
۱۳. مدیریت منابع انسانی و روابط کار (مقالات)، تألیف دکتر ناصر میر سپاسی، انتشارات شروین چاپ اول ۱۳۷۶.
۱۴. حکومتداری، مدیریت و توسعه، مارک ترنر، دیوید هیوم، ترجمه دکتر عباس منوریان، مرکز آموزش مدیریت دولتی ، چاپ اول ۱۳۷۹.



xxx نتیجه گیری xxx

با وجود تاخیر در صدور مدل مدیریت نوین دولتی و حسابرسی عملکرد به کشورهای در حال توسعه، تلاش‌های فعلی حاکی از انتقال سریع این نظریه هادارد. اکنون کشورهای در حال توسعه به آخرین ایده‌های مدیریت در غرب و ژاپن دسترسی دارند. این آگاهی دامنه‌ای از انتخاب‌های برانگیزاننده و بالقوه سودمند را فراهم می‌آورد و در عین حال دریچه‌ای برای آزمایش و تجربه فنون و اقداماتی است که اصلاً با محیط خاص این کشورها سازگاری ندارد.

گرچه دانش نوین حسابرسی عملکرد و کنترل‌های داخلی در غرب به شکلی قوی بلندآوازه شده لیکن این بدان معنی نیست که همیشه صداهای قوی، غنی ترند. رویکرد تواناسازی کارکنان، که به نظر جدیدترین و جامع‌ترین راه برای بهبود عملکرد و ارزیابی آن است، رویکردی است که در فرهنگ اسلامی و ملی ماریشه دارد. امید است با قرار گرفتن مدیریت توسعه کشورمان در بستر خودانتقادی و تردید، حیاتی جدید یابد. فارغ از خصوصی یا دولتی بودن سازمان آن‌هایی که به محیط‌های خود توجه دارند (درونی و بیرونی) در مقایسه با دیگران امکان بیشتری برای عملکرد بهتر دارند. چون محیط کشورهای در حال توسعه ای همچون ما، نامطمئن و پیچیدگی آنها در حال فزونی است، مدیریت عملکرد که خودانتخابی استراتژیک است تنها با شناخت و در نظر گرفتن فرآیندهای سیاسی، فرهنگی، اقتصادی و جمعیت‌شناسی در فرآیند تواناسازی کارکنان موفق خواهد شد.

(حکومت داری ، مدیریت و توسعه - منوریان . ص ۲۸-۳۱)