

## شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۲۶

■ نعمت حبشی<sup>۱</sup>

■ محسن حمیدیان<sup>۲</sup>

■ عادل آذر<sup>۳</sup>

■ موسی بزرگ اصل<sup>۴</sup>

■ کریم بیات<sup>۵</sup>

### چکیده:

مرور ادبیات حسابرسی عملکرد و تجربیات محققان نشان می‌دهد ارائه چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران نادیده گرفته شده است. بنابراین هدف تحقیق شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت حسابرسی عملکرد) است.

این تحقیق با رویکرد آمیخته اکتشافی و از نظر ماهیت و محتوایی مبتنی بر روش تحقیق دلفی انجام شده است. در این تحقیق ۱۰۰ نفر از خبرگان حوزه سیاست‌گذاری و مدیریت حسابرسی‌های عملکرد و عملیاتی (ارشد، میانی و عملیاتی) از دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، موسسه حسابرسی مفید راهبر، موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی و غیردولتی استان تهران به عنوان نمونه تحقیق در نظر گرفته شدند. از روش نمونه برداری زنجیره‌ای (گلوله‌برقی) جهت شناسایی و انتخاب خبرگان استفاده گردید. به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق از روش مطالعات اسنادی (کتابخانه‌ای) استفاده گردید. با نگاه فرایندی و محتوایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد در دو سطح عوامل و ابعاد کلیدی شناسایی و طبقه‌بندی شدند. به منظور اطمینان از تأیید عناصر بنیانی شناسایی شده از روش تحقیق دلفی بهره برده شد. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه مبتنی بر اهداف تحقیق استفاده شد. از نرم افزارهای اکسل و SPSS 24 جهت

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، مجتمع دانشگاهی حضرت ولیعصر (عج)، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استادیار حسابداری، مجتمع دانشگاهی حضرت ولیعصر (عج)، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) پست الکترونیک: hamidian\_2002@yahoo.com

۳. استاد مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۴. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۵. استادیار مدیریت تحقیق در عملیات، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

کدگذاری و تحلیل داده‌های گردآوری شده استفاده گردید.

نتایج تحقیق به ارائه فهرستی از ۷ عامل کلیدی شامل برنامه‌ریزی سالانه حسابرسی عملکرد، برنامه‌ریزی رسیدگی حسابرسی عملکرد، اجرای حسابرسی عملکرد (آزمون)، گزارشگری حسابرسی عملکرد، پیگیری اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد، بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد، و حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد انجامید. همچنین ۱۲۷ بُعد شامل ۱۵ بُعد ذیل عامل اول، ۴۴ بُعد ذیل عامل دوم، ۲۳ بُعد ذیل عامل سوم، ۲۴ بُعد ذیل عامل چهارم، ۵ بُعد ذیل عامل پنجم، ۹ بُعد ذیل عامل ششم و ۷ بُعد ذیل عامل هفتم شناسایی گردید. این چارچوب می‌تواند در جهت ارائه مدل جدید فرآیند حسابرسی عملکرد و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران و همچنین تعریف متغیرهایی که در تحقیقات آتی در زمینه حسابرسی عملکرد انجام می‌شوند، کمک کند.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی عملکرد، روش دلفی، بخش عمومی، عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## ۱- مقدمه

برای دستیابی به رشد اقتصادی و استفاده بهینه از منابع کمیاب با ملاحظات زیست محیطی توجه جدی به کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و اثرات زیست‌محیطی عملیات دستگاه‌های دولتی و بطور کلی بخش عمومی ایران با انجام حسابرسی عملکرد امری ضروری و حیاتی و یک عنصر کلیدی در تسریع تغییر بنیادین در کار حسابرسی از مدل سنتی به مدل مدرن است (حیسی ۱۳۹۶ و «گروه مطالعه اداره حسابرسی ایالتی ذیچیانگ، ۲۰۱۴، الیس (مترجم)»<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

آنچه که امروزه در بخش عمومی مستحکم‌تر از قبل تأکید می‌شود، اهتمام به ارزشیابی عملکرد عمومی (یا همان حسابرسی عملکرد بخش عمومی) است که بر شاخص‌هایی دال بر کارایی، اثربخشی، کیفیت، برابری، بهبود تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی حکومت تأکید دارد (پورعزت و سید رضائی، ۱۳۹۶).

حسابرسی عملکرد بخش عمومی به عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد در کشورها مدنظر گرفته شده است (موروته؛ پروول<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). علی‌الرغم تجربه موفق کشورها در بکارگیری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و مزایای ناشی از آن در ارتقاء مدیریت و پیشبرد توسعه اقتصادی و همچنین نقش سازنده‌ای که حسابرسی عملکرد می‌تواند در بهبود وضعیت سازمان‌های دولتی و بطور کلی بخش عمومی ایفا کند، در حال حاضر شواهد نظری حکایت از این دارد که استفاده از این نوع حسابرسی در بخش عمومی و دولتی ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته است. این در حالی است که در ماده (۲۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) که در واقع به نوعی جایگزینی ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه است بر انجام حسابرسی عملیاتی شرکت‌های دولتی و نیز در بند (۱۰) سیاست‌های کلی محیط زیست بر استقرار نظام حسابرسی زیست‌محیطی در کشور تأکید شده است.

دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران به عنوان حسابرس مستقل بخش عمومی در تلاش برای کشف و استقرار الگو و مدل مناسب حسابرسی عملکرد با توجه به ویژگی‌ها و نیازهای محیطی حاکم بر بخش عمومی و دولتی ایران و سازگار با واقعیت‌های کار حسابرسی دیوان محاسبات کشور است، لیکن تاکنون موفق به این کار نشده است. به نظر محققان، تعریف عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران می‌تواند نخستین گام در این مسیر باشد.

## ۱-۱- بیان مسئله

نتایج تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد کاربرد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشورهای مورد مطالعه به سه شکل است: ۱) به شکل قوی: کاربرد در آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ،

1. The Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liqun, X. et al.): Translate by Ellis, (2014).

2. Morote & Prowle

نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی، ترکیه، ۲) محدود به حسابرسی کارایی: کاربرد در آلمان و استرالیا، ۳) به شکل ضعیف: کاربرد در ایران و آفریقای جنوبی. (آذر و حبشی، ۱۳۹۶ و حبشی، ۱۳۹۶ و حبشی، ۱۳۹۲ و حمیدی، ۱۳۹۴ و دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

مؤید ضعیف بودن کاربرد حسابرسی عملکرد در ایران این است که امروزه صاحب نظران مختلف علوم اداری و مالی در پایین بودن بازدهی و کارایی و همچنین عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی در دستگاه‌های دولتی و بخش عمومی ایران و همچنین معضلات زیست محیطی اتفاق نظر دارند (مهدوی و ابراهیمی، ۸۹-۱۳۸۸ و محمدی، ۱۳۸۷ و کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰). از سوی دیگر نتایج تحقیقات و تجربیات محققان نشان می‌دهد دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی و بخش عمومی با دو نوع چالش اساسی روبرو است:

۱. چالش‌های محیطی که در کنترل حسابرس نمی‌باشد. به طور مثال: سیاست‌های کلان، مشکلات کلان اقتصادی و...

۲. چالش‌های محاطی که عمدتاً تحت کنترل حسابرسان است و مشتمل بر دو دسته است: الف) چالش‌های مرتبط با وضعیت یا ویژگی‌های عمومی حسابرسان ب) چالش‌های مرتبط با مراحل انجام حسابرسی عملکرد.

در دسته‌بندی دیگری مهمترین چالش‌ها عبارتند از: ۱. موانع فرهنگی-اجتماعی، ۲. موانع اقتصادی، ۳. موانع فنی

(حمیدی، ۱۳۹۴ و اسعدنیا، یآوری و طاهری، ۱۳۹۳ و گل پرور اجیرلو و اصلانی، ۱۳۹۲ و پاشاپور، ۱۳۹۳ و آذر، ۱۳۸۹ و جوی پا، ۱۳۸۹ و حساس یگانه، ۱۳۸۹ و حساس یگانه، ۱۳۸۳ و حیدری نژاد و شکرپیگی، ۱۳۹۱ و رحیمیان، ۱۳۸۹ و ریاحی، ۱۳۹۲ و شاه محمدی، ۱۳۷۷ و صفری آخورسری، ۱۳۹۰ و صمصامی خداداد، ۱۳۸۶ و فلاح عباسپور، ۱۳۹۲ و عربیان، ۱۳۸۹ و فاوچی، ۱۳۸۹ و کامیابی، ۱۳۹۱ و کامیابی و صلاحی نژاد، ۱۳۹۱ و محمدی، ۱۳۸۷ و مقدسین، ۱۳۹۲ و مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹ و میرزایی راد، ۱۳۹۳ و ناصرزاده، ۱۳۸۴ و نوری ساوکلایی، ۱۳۹۴ و یعقوبی، ۱۳۷۷ و «گروه مطالعه اداره حسابرسی ایالتی دیجیانگ، ۲۰۱۴، الیس (مترجم) و «راووم و کمپل<sup>۱</sup>»، ۲۰۰۶).

به نظر محققان اگر نتوانید چیزی را کنترل کنید، نمی‌توانید آن را مدیریت کنید. برای کنترل چالش‌های محاطی و فنی حاکم بر حسابرسی عملکرد وجود چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران ضرورت علمی و منطقی است.

هدف اصلی تحقیق، شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران است. به طوری که این عناصر بتوانند در جهت ارائه مدل جدید فرآیند حسابرسی عملکرد و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران و همچنین تعریف متغیرهایی که در تحقیقات آتی در زمینه حسابرسی عملکرد انجام می‌شوند و توسعه دانش در این بخش کمک کند.

سؤال اصلی تحقیق: عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران شامل چه عوامل و ابعاد کلیدی می‌شود؟

سؤالات فرعی تحقیق:

- الف) عوامل کلیدی (مراحل اصلی) فرآیند حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چه می‌باشد؟
- ب) ابعاد کلیدی عامل برنامه‌ریزی سالانه (راهبردی) حسابرسی عملکرد چه می‌باشد؟
- ج) ابعاد کلیدی عامل برنامه‌ریزی رسیدگی (عملیاتی) حسابرسی عملکرد چه می‌باشد؟
- د) ابعاد کلیدی عامل اجرای حسابرسی عملکرد (بررسی اصلی/آزمون) چه می‌باشد؟
- ه) ابعاد کلیدی عامل گزارشگری حسابرسی عملکرد "چه می‌باشد؟
- و) ابعاد کلیدی عامل پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد چه می‌باشد؟
- ز) ابعاد کلیدی عامل بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد چه می‌باشد؟
- ح) ابعاد کلیدی برای تبیین عامل "حل و فصل اختلاف‌نظرها در حسابرسی عملکرد" چه می‌باشد؟

### ۱-۲- مروری بر چارچوب نظری

از دهه ۱۹۸۰ میلادی به دلیل افزایش مخارج و بدهی کشورهای اروپایی، تغییر تکنولوژی، جهانی شدن<sup>۱</sup>، انقلاب اطلاعات و رقابت بین‌المللی، کارایی بیشتر در مصرف و به کارگیری منابع در فعالیت‌های بخش عمومی مورد توجه قرار گرفت و بسیاری از کشورها، تحولاتی را در بخش عمومی آغاز کردند. بیشترین تحولات صورت گرفته در بین کشورها، بدون شک تحت تاثیر پارادایم مدیریت نوین در بخش عمومی انجام شده است. اولین بار پارادایم مدیریت عمومی نوین<sup>۲</sup> در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی در کشور انگلستان و در برخی از دولت‌های محلی ایالات متحده آمریکا که از رکود اقتصادی و به هم خوردگی نظام مالیاتی رنج می‌بردند، مطرح گردید. پارادایم مدیریت عمومی نوین بر پایه این فرض استوار است که توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی همراه با استفاده از رویکردهای مبتنی بر بازار جهت ارائه خدمات عمومی می‌تواند آثار مثبتی به همراه داشته باشد. طبق این پارادایم، بخش عمومی می‌تواند با الگو قرار دادن شیوه‌های مدیریت واحدهای انتفاعی بخش خصوصی (حتی با وجود اختلاف در شرایط محیطی) راهکارهای مناسب‌تری را برای اداره امور خود انتخاب و مورد استفاده قرار دهد. در دهه ۱۹۸۰ میلادی دولت‌های نیوزلند و استرالیا به سرعت این پارادایم را در کشور خود مورد استفاده قرار دادند و ضمن ایجاد برخی تحولات در بخش عمومی کشورهای خود که باعث افزایش قابل توجه بهره‌وری بخش عمومی گردید، موجبات گسترش تحولات در سایر کشورها را نیز فراهم کردند. در راستای این تحولات، سیستم‌های بودجه بندی، حسابداری و حسابرسی به منظور پشتیبانی از شکل‌گیری

1. Globalization

2. New Public Management

مدیریت عمومی نوین و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی به عملکرد، نیازمند بازنگری و اعمال تغییراتی اساسی شد. حسابرسی عملکرد بخش عمومی به عنوان یکی از عناصر اصلی تحول در مدیریت عمومی نوین به شمار می‌رود.

با توجه به تحقیق داخلی انجام شده افزایش سطح مطالبات شهروندی و نمایندگان قانونی آنها (در خصوص ایجاد شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی بیشتر مسئولان بخش عمومی کشور)، وقوع رسوایی‌های مالی نظیر اختلاس‌های بزرگ اخیر از منابع بانکی کشور و افزایش مداوم در کسری بودجه‌های سالیانه (و حساسیت نمایندگان منتخب و قانونی مردم نسبت به آن) از جمله مهم ترین محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی ایران شناسایی شده اند. به نظر محققان تحریم‌های یکجانبه علیه ایران، تورم لجام گسیخته سالهای اخیر، و کاهش ارزش پول ملی را نیز باید به این محرک‌ها اضافه نمود. چالش‌های بخش عمومی، بخشی از این محرک‌ها هستند. چندین کارکرد و/یا ساختار وجود دارد که می‌تواند به دولت‌ها در حل این چالش‌ها کمک کند. یکی از این کارکردها حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است که از مهمترین رویکردهای حسابرسی است و امکان نظارت عملکردی مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات کشور را فراهم می‌کند (باباجانی؛ آذر؛ معیری، ۱۳۹۲ و سبزیان، نوروزی فرد، شیر، ۱۳۹۲ و سرزعیم، ۱۳۸۶ و نرگسیان، ۱۳۸۷ و هیوز، ۱۳۷۷ مترجمان الوانی و شورینی و پللیت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰ و سیتزین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹).

۱-۲-۱- تاریخچه حسابرسی عملکرد: در راستای تحولات بخش عمومی پیش گفته تقاضا برای حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف نظیر آمریکا، کانادا، انگلستان، آلمان، استرالیا، نیوزیلند، سوئد و کشورهای اروپایی طی دهه ۱۹۸۰ میلادی به وجود آمد و نمایندگان منتخب مردم خواستار اطلاعاتی درباره اثربخشی و کارایی مخارج عمومی شدند و انتظار پاسخگویی بیشتری از مدیران دولتی داشتند («پللیت و بوکارت<sup>۳</sup>»، ۲۰۰۴ و «سارکر<sup>۴</sup>»، ۲۰۰۶ و باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲ و کامیابی، ملکیان و خانلاری، ۱۳۹۷ و حبشی، ۱۳۹۶ و پورعزت و سید رضائی، ۱۳۹۶ و «اکرم خان<sup>۵</sup>»، ۱۹۹۸). با توجه به نیاز بوجود آمده، سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای مؤسسات عالی حسابرسی (نظیر اینتوسای<sup>۶</sup>، یوروسای<sup>۷</sup> و...) با برگزاری کنفرانس‌ها، صدور بیانیه‌ها، تشکیل کارگروه‌های مختلف و در نهایت با تصویب استانداردهای بین‌المللی حسابرسی عملکرد، اجرای این نوع حسابرسی را به دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) کشورهای عضو توصیه نمودند. خاستگاه حسابرسی عملکرد بخش عمومی را باید در حسابرسی‌های داخلی و عملیاتی جستجو کرد که وجه اشتراکات زیادی بین آنها وجود دارد. لیکن ویژگیهای محیطی

1. Pollitt, Christopher (1990)
2. Citrin, Jack and Christopher muste (1999)
3. Pollitt and Bouckaert, 2004.
4. Sarker, 2006.
5. Akram Khan, 1998.
6. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
7. European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)

حاکم بر حسابداری عملکرد با حسابداری‌های داخلی و عملیاتی متفاوت است. باید گفت حسابداری عملکرد امروزی نتیجه فرآیند تکامل تدریجی است. در ایران، سازمان حسابداری یکی از اولین سازمان‌هایی بود که موضوع حسابداری عملکرد مدیریت را به عنوان یکی از جنبه‌های حسابداری و خدمات مشاوره مدیریت پایه‌گذاری کرد (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷ و صلاحی‌نژاد، ۲۰۰۹).

۱-۲-۲- تعاریف حسابداری عملکرد: طبق تعریف استانداردهای حسابداری عملکرد سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابداری عالی (از این به بعد INTOSAI)، «حسابداری عملکرد»<sup>۱</sup> عبارتست از بررسی مستقل و عینی اقدامات، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا سازمان‌های دولتی است، که با در نظر گرفتن یک یا چند جنبه از صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است (ISSAI ۳۰۰۰-۳۱۰۰ و اینتوسای، ۱۳۸۸، فاوچی (مترجم) و حساس یگانه، ۱۳۸۹).

طبق تعریف استانداردهای حسابداری دولتی پذیرفته شده عمومی آمریکا<sup>۲</sup> (از این به بعد GAGAS) معروف به کتاب زرد<sup>۳</sup> (تجدید نظر شده ۲۰۱۸)، ارائه شده توسط اداره پاسخگویی دولت (دیوان محاسبات) ایالات متحده آمریکا<sup>۴</sup> "حسابداری‌های عملکرد، تجزیه و تحلیل عینی، یافته‌ها، و نتیجه‌گیری را برای کمک به مدیریت و افراد عهده‌دار حکومت و نظارت، از آن جمله بهبود عملکرد برنامه و عملیات، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری توسط طرف‌های مسئول نظارت و یا آغاز اقدامات اصلاحی و کمک به پاسخگویی عمومی ارائه می‌دهند."

در نهایت، طبق تعریف استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران (برای دیوان محاسبات کشور) مصوب ۱۳۹۶، حسابداری عملکرد ارزیابی مستقل، هدفمند و قابل اتکای تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا دستگاه‌های اجرایی از نظر انطباق با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارائه پیشنهاد با هدف پیشرفت و توسعه، است (استاندارد ۳۳۰- اصول بنیادی حسابداری عملکرد). همچنین، حسابداری عملکرد به معنای بررسی کارشناسانه و بیطرفانه عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و اقدامات دستگاه‌ها و نهادهای دولتی از حیث رعایت اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارزیابی میزان دستاوردها و ارزش حاصل شده در ازای هزینه و مخارج صورت پذیرفته می‌باشد (استاندارد ۴۲۱۰- استاندارد حسابداری عملکرد).

با نگاهی دقیق به ادبیات، ملاحظه می‌شود که در اکثر تعاریف عملکرد، از واژگان «کارایی» و «اثربخشی» استفاده شده است (ر.ک: اکبر شاهی و سید رضایی، ۱۳۹۳). تعاریف اثربخشی و کارایی نیز به طور ضمنی، فرض وجود اهداف از پیش تعریف شده را در بردارند؛ اهدافی که عملکرد باید بر حسب مراتب و کیفیت تحقق آنها، مورد ارزشیابی قرار گیرد. به عبارت دیگر، با توجه به اهداف تعیین شده است که می‌توان میزان (کارایی) و چگونگی (اثربخشی) کامیابی و موفقیت را مورد سنجش و ارزشیابی قرار داد. بنابراین، عملکرد از یک سو بر مبنای نتایج به دست

1. Performance Audit

2. The Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)

3. Yellow Book

4. U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO)

آمده و از سوی دیگر، بر مبنای الگوی تعیین هدف، ارزشیابی می‌شود (سامسونووا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲:۲۵). به نظر لیباس<sup>۲</sup> (۱۹۹۵) عملکرد هم معطوف به دستاوردهای حال است و هم معطوف به دستاوردهای آینده است. این تعریف، مفهوم عملکرد را با توجه به سیر تسلسلی پیامدهای عمل از حال تا آینده، مدنظر قرار می‌دهد (لیباس، ۱۹۹۵، ۲۳-۲۶؛ پور عزت، سید رضائی، ۱۳۹۶)

حسابرسی عملکرد فرآیند محور است و تمرکز اصلی آن به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع، بر ارزیابی و ارتقای کارائی، اثربخشی، صرفه اقتصادی مصرف منابع عمومی و عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان اعم از دستگاه‌های دولتی و عمومی با استفاده از شیوه‌های نوین است. این نوع حسابرسی در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد. پارادایم مدیریتی حاکم بر نظام حسابرسی عملکرد نهادهای دولتی و بخش عمومی نتیجه محور است و باید پاسخگوی نمایندگان مجلس و انتظارات مردم باشد، زیرا اغلب ارگان‌های دولتی از خزانهداری بودجه دریافت می‌کنند (باباجانی و جباریان، ۱۳۹۶ و جباریان، ۱۳۹۴ و آذر، ۱۳۸۹ و باباجانی، ۱۳۸۹ و حبشی، ۱۳۹۶ و ویل کنتون<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

### ۱-۲-۳- طبقه‌بندی‌های حسابرسی عملکرد: مطابق استانداردهای حسابرسی INTOSAI.

حسابرسی‌های عملکرد درباره اینکه آیا اقدامات، برنامه‌ها و موسسات مطابق با اصول صرفه‌اقتصادی، کارآیی و اثربخشی اجرا می‌شود و اینکه آیا امکان بهبود وجود دارد یا خیر تمرکز دارد.

- «صرفه‌اقتصادی<sup>۴</sup>» به معنی به حداقل رساندن بهای منابع است. منابع مورد استفاده باید در زمان مقتضی، با کمیت و کیفیت مناسب، و با بهترین قیمت در دسترس باشد. به عبارتی دیگر، نسبت بین داده‌های برنامه‌ریزی شده به داده‌های واقعی با مقیاس (حساس یگانه، ۱۳۸۹ و اسدی، ۱۳۹۵ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱).
- «کارایی<sup>۵</sup>» به معنی استفاده حداکثر از منابع موجود است. این موضوع مربوط به رابطه بین منابع بکار گرفته شده و خروجی‌های ارائه و تحویل شده از لحاظ کمیت، کیفیت و زمان‌بندی است. در تعریفی دیگر، نسبت نتایج بدست آمده از فعالیت‌ها (ستاده‌های واقعی یا استفاده‌ها) به منابعی که صرف شده (داده‌های واقعی) می‌باشد که به صورت درصد بیان می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۹ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱).
- «اثربخشی<sup>۶</sup>» به معنی دستیابی به اهداف تعیین شده و نتایج مورد نظر است. در تعریفی دیگر، نسبت ستاده‌های واقعی به ستاده‌های برنامه‌ریزی شده (حساس یگانه، ۱۳۸۹ و حسینی عراقی، ۱۳۹۱).
- مطابق «استانداردهای حسابرسی دولتی پذیرفته شده عمومی آمریکا (از این به بعد

1. Samsonowa, 2012:25.

2. Lebas, 1995:23,26.

3. Will Kenton, 2020

4. Economy

5. Efficiency

6. Effectiveness



GAGAS) معروف به کتاب زرد<sup>۱</sup>» (تجدید نظر شده ۲۰۱۸)، حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی اثربخشی، صرفه‌اقتصادی و کارایی برنامه، کنترل‌های داخلی، رعایت و تجزیه و تحلیل آینده می‌باشد که به شرح ذیل می‌باشند:

- «حسابرسی‌های کنترل داخلی<sup>۲</sup>» یک یا چند جزء از سیستم کنترل داخلی سازمان را ارزیابی می‌کنند.
- «حسابرسی‌های رعایت<sup>۳</sup>» معیارها و ضوابط مقرر بوسیله قوانین، مقررات، قراردادها یا توافقنامه‌های اعطایی و سایر الزاماتی که می‌تواند بر تحصیل، حفاظت، استفاده و توزیع منابع سازمان و کمیت، کیفیت، به موقع/به‌هنگام بودن و بهای ارائه خدمات تأثیر بگذارد را ارزیابی می‌کنند.
- «حسابرسی‌های تجزیه و تحلیل آینده<sup>۴</sup>» تجزیه و تحلیل یا نتیجه‌گیری درباره اطلاعاتی که بر مبنای مفروضات رویدادها که ممکن است در آینده رخ دهد، همراه با اقدامات محتمل که نهادهای حسابرسی شده ممکن است در پاسخ به وقایع آینده انجام دهند، ارائه می‌کند.

از آنجا که «مدل ارائه خدمات<sup>۵</sup>» (مدل منطق برنامه) شامل طیف گسترده‌ای از موضوعات حسابرسی و جنبه‌های عملکرد می‌شود، می‌تواند به عنوان مبنایی برای طبقه‌بندی حسابرسی‌ها به انواع گسسته بکار رود. این مدل اجزای کلاسیک «ورودی‌ها<sup>۶</sup>»، «فرآیندها (پردازش)<sup>۷</sup>»، «خروجی‌ها<sup>۸</sup>» یا «نتایج<sup>۹</sup>» هر برنامه دولتی را شامل می‌شود.

امروزه حسابرسان عملکرد دولتی و بخش عمومی اغلب مشغول «کسب و کار اطلاعات جدید<sup>۱۰</sup>» برای تصمیم‌گیری و بهبود سازمانی هستند که در حال رشد و توسعه می‌باشد. از این رو علاوه بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی هزینه درباره تمام جنبه‌های عملکرد زیر اعم از مالی و غیر مالی (هر دو) اطلاعاتی را تهیه و گزارش می‌کنند: «زیست محیطی<sup>۱۱</sup>»، «اخلاق سازمانی<sup>۱۲</sup>»، «ایفای مسئولیت اجتماعی<sup>۱۳</sup>»، «دستیابی به هدف مأموریت<sup>۱۴</sup>»، «بازگشت سرمایه‌گذاری<sup>۱۵</sup>»،

1. . The Generally Accepted Government Auditing Standards known as the Yellow Book, 2018 Revision.

2. . Internal control audits

3. . Compliance audits

4. . Prospective analysis audits

5. . Service Delivery Model

6. . Inputs

7. . Processes

8. . Outputs

9. . Outcomes

10. . New Information Business

11. . Environmental

12. . Organizational ethics

13. . Playing social responsibility

14. . Mission purpose achievement

15. . Return On investment

«وضعیت/پایداری مالی<sup>۱</sup>»، «به موقع/به‌هنگام بودن<sup>۲</sup>»، «به‌ها/هزینه<sup>۳</sup>»، «حفاظت<sup>۴</sup>»، «رضایت مشتری<sup>۵</sup>»، «هزینه-منفعت<sup>۶</sup>»، «انصاف<sup>۷</sup>»، «کیفیت<sup>۸</sup>»، «کمیت (خروجی‌ها)<sup>۹</sup>»، «صداقت و راستی<sup>۱۰</sup>». همه این نیازها از مفاهیم تئوری ذینفعان برگرفته شده است. معمولاً اجرای این نوع از حسابرسی‌های عملکرد نیازمند «دانش اندازه‌گیری<sup>۱۱</sup>» است («رام، مورگان و وارینگ<sup>۱۲</sup>»، ۲۰۱۷ و حبشی، ۱۳۹۶ و حبشی، ۱۳۹۴).

حسابرسی زیست‌محیطی به معنی تشخیص و ارزیابی ریسک‌های زیست‌محیطی مرتبط با عملیات، برنامه‌ها و فعالیت‌ها است (اسدی، ۱۳۹۵ و حسینی‌عراقی، ۱۳۹۱ و <https://Federal Register/Vol. 65, No.70/Tuesday, April 11, 2000>).

۴-۲-۱- اهداف حسابرسی عملکرد: طبق استانداردهای حسابرسی سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (ISSAI ۱۰۰۶) اهداف حسابرسی‌های عملکرد شامل بررسی یک یا چند مورد از ادعاهای زیر است:

(الف) صرفه‌اقتصادی فعالیت‌های اجرایی مطابق با اصول و رویه‌های اداری و خط مشی‌های مدیریتی؛

(ب) کارایی بکارگیری منابع انسانی، منابع مالی و سایر منابع از جمله ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، سنجش عملکرد و تمهیدات نظارتی و روش‌هایی که توسط واحدهای مورد حسابرسی برای رفع نقایص شناسایی شده به کار می‌روند؛ و  
(ج) اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف واحد مورد حسابرسی و تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با تأثیر مورد انتظار.

بر اساس استانداردهای حسابرسی بخش عمومی ایران (برای دیوان محاسبات کشور) مصوب ۱۳۹۶، هدف حسابرسی عملکرد افزایش صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی و استفاده بهینه از منابع عمومی در راستای دستیابی به حاکمیت مطلوب از طریق ارتقاء سطح پاسخگویی و شفافیت دولت و نهادهای زیرمجموعه آن است.

شایان ذکر است، اهداف حسابرسی عملکرد با توجه به ظهور سایر جنبه‌ها بسیار گسترده شده است.

1. . Financial condition/viability
2. . Timeliness
3. . Cost
4. . Safeguarding
5. . Customer Satisfaction
6. . Cost-benefit
7. . Equity
8. . Quality
9. . Quantity (outputs)
10. . Integrity
11. . Knowledge of measurement
12. . Raaum, Morgan & Waring, 2017.

مدل ارائه خدمات شامل اهداف ذیل می‌باشد:

۱. در دسترس بودن مقدار پول/سرمایه<sup>۱</sup> مناسب در زمان مورد نیاز.
۲. فراهم نمودن نوع، مقدار و کیفیت منابع انسانی و مادی<sup>۲</sup> مقتضی در زمان مناسب و با کمترین قیمت، از طریق فرآیند تحصیل/خرید<sup>۳</sup> در ازاء وجوه نقد یا معادل آن.
۳. بکارگیری این منابع از طریق یک فرایند به منظور ارائه و تحویل خروجی (محصولات و خدمات) از نوع، مقدار و کیفیت مقتضی در زمان مناسب.
۴. انجام تمام فرایندها با کارایی لازم به منظور به حداقل رساندن هزینه‌های عملیاتی.
۵. دستیابی به درجه بالایی از رضایت مشتری.
۶. دستیابی به دستاوردهای نتایج مطلوب که منعکس کننده مقاصد قانونی، مأموریت‌ها و اهداف باشد.

سازمان‌ها و مدیریت آنها، انتظار دستیابی به این اهداف در حین رعایت قوانین و مقررات و حفاظت از دارایی‌ها را دارند. اگر در رابطه با ورودی‌ها، یا فرآیندهای تحصیل و بکارگیری ورودی‌ها، یا خروجی‌ها انحرافی وجود داشته باشد، بعید است که نتایج حاصله مطلوب، به طور کامل با کمترین بها تحقق یابد (رام؛ مورگان؛ وارینگ، ۲۰۱۷، حبشی ۱۳۹۶).

۱-۲-۵- بخش عمومی: «بخش عمومی»<sup>۴</sup> به آن دسته از نهادهایی اطلاق می‌گردد که خدمات آنها جنبه عمومی دارد و کالا و خدماتی که تولید می‌نماید به عموم مردم عرضه می‌شود و نقش مهمی در مدیریت هر کشوری ایفا می‌کند. هر چند که برخی از آنها ممکن است گروه‌های مشخصی از جامعه را در بر بگیرد. در این بخش، فعالیت‌های اصلی جنبه حاکمیتی داشته و منابع مالی آنها در اساس از طریق مالیات، عوارض، عایدات حاصل از فروش منابع تجدیدناپذیر مانند نفت و گاز و دیگر رویدادهای یک جانبه تأمین می‌شود. یک واحد بخش عمومی چیست؟ در «سیستم حساب‌های ملی»<sup>۵</sup> و «سیستم اروپایی حساب‌های ملی»<sup>۶</sup> بخش عمومی شامل «بخش اصلی دولت»<sup>۷</sup> (مختصراً دولت) و «شرکت‌های بخش عمومی»<sup>۸</sup> می‌باشد. (آذر و حبشی، ۱۳۹۶ و آذر و امیر خانی، ۱۳۹۰ و باباجانی، ۱۳۹۴ و «برگمن»<sup>۹</sup>، ۱۳۹۳، زارعی (مترجم) و صفرزاده، ۱۳۹۴ و دوئیت، نیپ، وان نیکرک، وان در والت و دُیل<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۲-۶-۱۲ و وان در والت و دوئیت<sup>۱۱</sup>،

1. Money
2. Human and Material Resources
3. Acquisition Process
4. Public Sector
5. The System of National Accounts (SNA)
6. European System of National Accounts (ESNA)
7. General Government Sector (GGS)
8. Public Sector Corporations
9. Bergmann, 2009.
10. Du Toit, Knipe, Van Niekerk, Van der Waldt & Doyle 2002:11-12
11. Van der Waldt & Du Toit 2005:47

۲۰۰۵:۱۸۰ و دُرَاسامی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰-۶-۲۰۸۸ و مابالا<sup>۲</sup>، ۲۳:۲۰۰۸ و وان رنسبورگ، سواتزی<sup>۳</sup>، (۲۰۱۶).

۱-۲-۶- عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی: با توجه به هدف اصلی تحقیق، شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و فرآیند حسابرسی عملکرد متناسب با ویژگی‌ها و نیازهای بخش عمومی ایران می‌باشد. به عبارتی دیگر پایه و اساس طراحی و ارائه این دو مدل بدیع، تعریف و تعیین اجزاء و عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد متشکل از عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران است.

مدل قابلیت‌های حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران، به عنوان ابزار برنامه ریزی، ارتباط، چارچوبی برای ارزیابی و یک نقشه راه برای بهبود و توسعه منظم و مستمر حسابرسی عملکرد بخش عمومی و دولتی ایران کاربرد داشته و رهنمودهای مناسبی به مدیران ارشد حسابرسی عملکرد ارائه می‌دهد. انتظار این است که، این مدل در واحدها یا فعالیت‌های حسابرسی عملکرد، برای ارزیابی توانمندی کنونی و تعیین ضعف‌ها و قدرت‌های آن استفاده شود. طراحی و استقرار مدل قابلیت‌های حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران از چنان اهمیت و ضرورتی برخوردار است که، آثار اقتصادی آن قابل توصیف نمی‌باشد. چرا که نتایج آن به مثابه اهرمی خواهد بود که، ارتقاء مدیریت جامعه و توسعه اقتصادی را در بر خواهد داشت. موید این موضوع، رشد بالای تولید ناخالص داخلی سرانه، افزایش رضایت‌مندی و... در کشورهای توسعه یافته می‌باشد. هنگام ارزیابی سطح قابلیت فعالیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران به عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد (یعنی عناوین حوزه‌های فرآیندی) نیاز داریم. بنابراین، وجود چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران ضرورت علمی و منطقی است. چارچوبی برای توضیح آنچه که انجام می‌دهیم و راهنمایی برای انتخاب درست آنچه که باید انجام دهیم و نیز مواجهه با وقایعی که اتفاق خواهد افتاد. مرور ادبیات نشان می‌دهد ارائه چنین چارچوب جامعی در سطح ایران و جهان نادیده گرفته شده است که کاربردی مهم برای دیوان محاسبات کشور و سایر سازمان‌ها دارد.

تعریف و تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد حاصل بررسی ادبیات نظری حسابرسی عملکرد و سایر موضوعات مرتبط می‌باشد. این عناصر می‌بایست توسط محققین و خبرگان حوزه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی مورد ارزیابی قرار گیرد و اعتبارسنجی شود.

عناصر بنیانی و کلیدی مورد نیاز حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران باید طوری تعریف شود که در جهت حداکثر کردن ارزش فعالیت حسابرسی عملکرد عمل کنند. در این عناصر نقش‌های حسابرسی عملکرد، روش‌هایی که آن نقش‌ها را محقق می‌سازد، و اجزاء اساسی که برای پشتیبانی وظیفه حسابرسی عملکرد اثر بخش عمومی ضرورت دارد، بیان می‌گردد. این عناصر

1. Dorasamy 2010

2. Mabala, 2008

3. Van Rensburg, Coetzee, 2016

ممکن است در هر حوزه‌ای کاملاً کاربرد نداشته باشد، مخصوصاً جایی که نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابرسی عملکرد بخش عمومی بطور مشخص بوسیله احکام قانونی یا موسسات دولتی خاص به منظور ممانعت و وظایف معین یا تعیین آنها برای دیگر واحدها تعریف می‌شود.

### ۱-۳- پیشینه تحقیق

۱-۳-۱- پیشینه تحقیقات خارجی: از جمله تحقیقات خارجی صورت گرفته در زمینه حسابرسی عملکرد عبارتند از:

۱. بارت (۲۰۱۹)، در تحقیق خود با عنوان "توسعه جدید: مدیریت ریسک برای عملکرد بهتر - عدم ریسک در واقع می‌تواند یک خطر محسوب شود" به این نتایج دست یافت که تمرکز بهتر روی مدیریت ریسک در تولید نتایج مورد نیاز باعث افزایش چشم‌گیر عملکرد بهتر و حمایت و مشارکت بیشتر مردم خواهد شد.
۲. برینگسلیوس (۲۰۱۸)، در تحقیق خود با عنوان "کارآیی، صرفه‌اقتصادی و اثربخشی - اما اخلاق چیست؟ موسسات عالی حسابرسی در یک مقطع حساس" عدم تمایل به پرداختن به مسائل مربوط به سوء رفتار اخلاقی، شیوه حسابرسی موسسات عالی حسابرسی را به یک مقطع حساس سوق داده است. تا جایی که در نهایت مشروعیت این حسابرسی‌ها (اثربخشی، کارایی و صرفه‌اقتصادی) در معرض خطر است.
۳. داگلاس و زُولا (۲۰۱۵)، در تحقیق خود با عنوان "تأثیر حسابرسی عملکرد بر سازمان‌های بخش عمومی: مطالعه موردی استونی" به این نتایج دست یافتند که در صورت تاکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی احتمال اجرای توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد.
۴. «انجمن حسابرسان داخلی آمریکا» (۲۰۱۲)، در تحقیق خود با عنوان "نقش حسابرسی در نظارت بر بخش عمومی" عناصر کلیدی مورد نیاز برای حداکثر کردن ارزش فعالیت حسابرسی که برای تمام سطوح بخش عمومی عرضه می‌شود را تعریف می‌کند.

۱-۳-۲- پیشینه تحقیقات داخلی: از جمله تحقیقات داخلی صورت گرفته در زمینه حسابرسی عملکرد عبارتند از:

۱. کامیابی، ملکیان و خانلاری (۱۳۹۷)، در تحقیق خود با عنوان "تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تاکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی" به این نتایج رسیدند که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان‌بندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مدنظر قرار گیرند.

۲. مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، در تحقیق خود با عنوان "شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی" به عنوان نتایج تحقیق به ارائه فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابرسی عملکرد، مدیریت فعالیت حسابرسی عملکرد، خدمات و نقش حسابرسی عملکرد، فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی و روابط سازمانی و ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، استقلال سازمانی و... پرداختند که همه آنها به تأیید خبرگان این حرفه رسید.
۳. احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، در تحقیق خود با عنوان "طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی" به این نتایج دست پیدا کردند که عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها بر اساس مدل سه شاخگی در سه دسته عوامل به ترتیب زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی طبقه بندی می‌شوند.
۴. باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)، در تحقیق خود با عنوان "الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران" به این نتایج دست پیدا کردند که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند.

## ۲- روش تحقیق

### ۲-۱- روش و ابزار گردآوری و تحلیل داده‌ها:

روش تحقیق برحسب هدف توسعه‌ای-کاربردی؛ برحسب نوع داده، آمیخته اکتشافی؛ برحسب زمان گردآوری داده، مقطعی و برحسب روش‌های گردآوری داده‌ها و یا ماهیت و روش‌های تحقیق، مطالعات اسنادی (کتابخانه‌ای) و توصیفی-پیمایشی از نوع روش دلفی بود. جمع‌آوری و تایید اطلاعات مورد نیاز تحقیق در دو گام کلی به شرح زیر اجرا گردید:

**گام اول تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد:** به این منظور از روش تحقیق اسنادی (کتابخانه‌ای) بهره برده شد و اقدامات زیر انجام گرفت:

- انتخاب منابع مناسب و مرتبط: اطلاعات مورد نیاز تحقیق از طریق مطالعه و جست‌وجوی منابع اینترنتی و پایگاه‌های اطلاعات علمی معتبر در دسترس مانند «پروکوئیست<sup>۱</sup>»، «الزویر<sup>۲</sup>»، «امرالذ<sup>۳</sup>» و غیره و همچنین وبسایت سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای مؤسسات عالی حسابرسی (نظیر اینتوسای<sup>۴</sup>، «آسوسای<sup>۴</sup>»، یوروسای و غیره) و دیوان محاسبات کشورهای عضو این سازمان‌ها، کتب، مقالات علمی-پژوهشی، پایان‌نامه‌های

1. ProQuest  
2. Elsevier  
3. Emerald  
4. ASOSAI

مقاطع ارشد و دکتری، گزارش کنفرانس‌ها و سمینارها، استانداردها، رهنمودها و بیانیه‌های حسابرسی عملکرد جمع‌آوری گردید. پس از انتخاب منابع نسبت به تهیه، فیش‌برداری و ترجمه متون مورد نظر اقدام گردید.

- شناسایی و کدگذاری عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد: ابتدا فهرست کاملی از کلیه متغیرها و جنبه‌های حسابرسی عملکرد که در منابع منتخب استفاده شده بود، به کمک نرم‌افزار اکسل تهیه شد. سپس با نگاه فرایندی و محتوایی و بر اساس مشابهت موضوعی و با استناد به مفاهیم به کار رفته در استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد ملی و بین‌المللی و ادبیات تحقیق، عناصر اولیه حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به صورت «مدل آبشاری<sup>۱</sup>» شناسایی، کدگذاری و طبقه‌بندی شدند.

**گام دوم اعتبارسنجی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد:** به منظور تعیین اعتبار عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی استخراج شده، از دیدگاه خبرگان و صاحب‌نظران حرفه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی، از روش تحقیق دلفی چهار مرحله‌ای که ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در پرسشنامه است استفاده گردید. با توجه به نقطه‌نظرات و پیشنهادات ارائه شده خبرگان و صاحب‌نظران در مراحل مختلف دلفی، کدگذاری در گام دوم نیز ادامه یافت تا جایی که اعضای گروه دلفی درباره عوامل و ابعاد کلیدی به اجماع نظر رسیدند.

## ۲-۲- رویایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها :

در تحقیق حاضر پرسشنامه حاوی نتایج مطالعات اسنادی (کتابخانه‌ای) بود و در مرحله صفر یا مقدماتی با طرح سوال‌های ترکیبی باز و بسته در پرسشنامه از ۶ نفر از خبرگان درخواست شد که علاوه بر تایید یا رد گویه‌ها با انتخاب یکی از گزینه‌های موافق یا مخالف، میزان اهمیت یا اولویت هر یک از عوامل و ابعاد کلیدی اکتشافی را بر روی پیوستاری که دارای امتیاز ۰ تا ۹ است تعیین کنند و همچنین نقطه‌نظرات خود را در خصوص هر یک از عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی اعلام کرده و در صورت نیاز پیشنهادهایی در این خصوص ارائه کنند. از این رو می‌توان نسبت به تایید رویایی «پرسشنامه» اطمینان کرد. شایان ذکر است که پرسشنامه تهیه شده در مرحله اول تا سوم روش تحقیق دلفی، حاصل تعدیل پرسشنامه مرحله مقدماتی با اعمال نظرات خبرگان بوده است. پایایی پرسشنامه نیز به کمک محاسبه ضریب آلفای کرونباخ بررسی شد. بدین منظور، با استفاده از نرم‌افزار SPSS 24 ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه مرحله اول تا سوم ۰/۹۹۲ به دست آمد که نشان دهنده پایایی قابل قبول و مطلوب پرسشنامه است.

## ۲-۳- جامعه و نمونه آماری :

۱. مدل آبشاری (Waterfall model): یک مدل تریبی توسعه و تولید نرم‌افزار است و در آن مراحل تولید به شکل یک جریان مداوم متمایل به سمت پایین است (همانند یک آبشار) که شامل فازهای تحلیل خواسته‌ها، طراحی، پیاده‌سازی، آزمودن و تست کردن، یکپارچه سازی، و دادن محصول به بازار می‌شود.

در گام دوم تحقیق، جامعه آماری شامل کلیه خبرگان و صاحب‌نظران حوزه سیاست‌گذاری و مدیریت حسابرسی‌های عملکرد و عملیاتی (ارشد، میانی و عملیاتی) اعم از روسا، مدیران، معاونین، مستشاران، مشاوران، حساب‌رسان کل، سرپرستان هیات‌ها/گروه‌های حسابرسی شاغل در دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، موسسه حسابرسی مفید راهبر، موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی و غیردولتی استان تهران بود. با توجه به اینکه اسامی کلیه افراد جامعه آماری شرح داده شده در بالا در اختیار نبود، باید از میان افراد در دسترس نمونه مدنظر انتخاب می‌شد. انتخاب نمونه تحقیق از نوع غیراحتمالی و هدفمند بود و برای این منظور از روش نمونه برداری زنجیره‌ای (گلوله‌رفی) در شناسایی و انتخاب خبرگان استفاده شد. در این روش محققان یک شرکت کننده را با لحاظ کردن شرایط، از طریق خبرگان شناسایی شده دیگر پیدا کردند. به این ترتیب که، با مشورت چند تن از متخصصین و کارشناسان پژوهشی در مرحله اول، به ۶ نفر خبره در سطح مدیریت عالی سازمان‌های مجری حسابرسی عملکرد و عملیاتی که شامل سه نفر از دیوان محاسبات کشور، یک نفر از سازمان حسابرسی، یک نفر از موسسه حسابرسی مفید راهبر و یک نفر از اساتید صاحب‌نظر دانشگاه بودند، مراجعه گردید. این افراد به ترتیب ۲۵ خبره دیگر از دیوان محاسبات، ۹ خبره دیگر از سازمان حسابرسی، ۱۴ خبره دیگر از موسسه حسابرسی مفید راهبر، ۶ خبره دیگر از اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران و ۲ نفر از اساتید صاحب‌نظر دانشگاه را معرفی کردند. همچنین طی سال ۱۳۹۸ تعداد ۴۸ نفر شاغل در دیوان محاسبات کشور که در دوره‌های بین‌المللی آموزش حسابرسی عملکرد شرکت کرده بودند به نمونه آماری اضافه شدند. تعدادی از این خبرگان در روش دلفی و تکمیل پرسشنامه مشارکت نکردند و افراد جدیدی را معرفی کردند. به همین ترتیب معرفی افراد ادامه یافت. در نهایت از بین ۱۲۵ نفر خبره و صاحب‌نظر که به ایشان مراجعه کردیم، ۱۰۰ نفر در اجرای این تحقیق با ما همکاری کردند.

#### ۴-۲- قلمرو تحقیق :

قلمرو زمانی تحقیق سال‌های ۹۹-۱۳۹۵ و موضوع آن شناسایی عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت) است.

#### ۵-۲- تعریف متغیرهای عملیاتی تحقیق :

تعریف عملیاتی متغیرهای مورد مطالعه به شرح زیر است:

۱. «عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد<sup>۱</sup>»: عناصر بنیانی در این تحقیق به معنی مجموعه عوامل و ابعاد کلیدی می‌باشد.
۲. «عامل کلیدی<sup>۲</sup>»: یک مفهوم استراتژیک (کل نگر) و مهم‌ترین عنصر برای دستیابی یک

1. Basic Components (Elements) of Performance Audit

2. Key Success Factors (KSF)



- سازمان یا یک حوزه خاص (مانند حساسی‌ری عملکرد) به موفقیت می‌باشد که شامل چند بُعد است (آقا سید حسینی و رضایی، ۱۳۹۰).
۳. «بُعد کلیدی<sup>۱</sup>»: پارامترهایی که برای تعریف ویژگی‌های یک حوزه خاص (مانند حساسی‌ری عملکرد) به آن نیازمندیم (دهخدا، ۱۳۱۰ و معین، ۱۳۵۱ و فرهنگستان زبان و ادب فارسی به آدرس: <https://apll.ir>).
۴. بخش عمومی ایران: بخش عمومی ایران شامل دولت، دستگاه‌های اجرایی تابعه و شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی موضوع ماده (۵) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ است (باباجانی، ۱۳۹۴).
۵. «مدل فرآیند حساسی‌ری عملکرد<sup>۲</sup>»: مدلی که معرف چرخه (مراحل اصلی) حساسی‌ری عملکرد است و متشکل از عناصر بنیانی حساسی‌ری عملکرد (عوامل و ابعاد کلیدی) می‌باشد.
۶. «مدل قابلیت حساسی‌ری عملکرد<sup>۳</sup>»: مدل قابلیت به عنوان ابزار برنامه‌ریزی، ارتباط، چارچوبی برای ارزیابی و یک نقشه راه برای بهبود و توسعه منظم حساسی‌ری عملکرد بخش عمومی کاربرد داشته و رهنمودهای مناسبی به مدیران ارشد حساسی‌ری عملکرد ارائه می‌دهد (IIARF, ۲۰۰۹ و رحمانی، ۱۳۹۲ و یزدانیان، ۱۳۹۶).

### ۳- یافته‌های تحقیق

#### ۳-۱- یافته‌های گام اول:

در گام اول تحقیق، ۵ عامل کلیدی و ۵۹ بُعد کلیدی حساسی‌ری عملکرد بخش عمومی ایران به عنوان عناصر بنیانی حساسی‌ری عملکرد از طریق مطالعات اسنادی (کتابخانه‌ای) و جستجو در منابع اینترنتی و پایگاه‌های اطلاعات علمی معتبر استخراج، کدگذاری و طبقه‌بندی شدند. نتایج گام اول به شرح جدول (۱) است.

پرتال جامع علوم انسانی

1. Key Dimension (KD)  
2. Performance Audit Process Model (PA-PM)  
3. Performance Audit Capabilities Model (PA-CM)

جدول ۱. «فهرست عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری عملکرد»<sup>۱</sup>

کد عامل	عامل کلیدی	کد بُعد	بُعد کلیدی
۱	برنامه‌ریزی راهبردی حسابداری عملکرد (انتخاب موضوع حسابداری عملکرد)	۱-۱	اتخاذ تصمیمات خط‌مشی راهبردی در خصوص جهت‌دهی آتی حسابداری عملکرد
		۲-۱	تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابداری عملکرد (تعیین مناطق بالقوه حسابداری عملکرد)
		۳-۱	تجزیه و تحلیل و ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه حسابداری عملکرد و تعیین مشکلات حسابداری عملکرد
		۴-۱	اولویت‌بندی و تعیین معیارهای اصلی انتخاب موضوعات حسابداری عملکرد
		۵-۱	شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های حسابداری عملکرد
		۶-۱	انتخاب موضوعات حسابداری عملکرد بر اساس اولویت‌بندی و معیارهای اصلی انتخاب موضوعات حسابداری عملکرد با توجه به ظرفیت‌ها و محدودیت‌های حسابداری عملکرد
		۷-۱	انتخاب موضوعات حسابداری عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (راهبرد انتخاب) و تاثیرات و پیامدهای آن برای موسسه عالی حسابداری (دیوان محاسبات)
		۸-۱	تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حسابداری عملکرد موضوعات انتخاب شده
		۹-۱	مستندسازی اقدامات انجام شده بالا برای برنامه‌ریزی راهبردی حسابداری عملکرد (انتخاب موضوع حسابداری عملکرد)
		۱۰-۱	تدوین برنامه راهبردی حسابداری عملکرد
۲	برنامه‌ریزی عملیاتی حسابداری عملکرد (طراحی حسابداری عملکرد یا مرحله مقدماتی)	۱-۲	برنامه‌ریزی برای دستیابی به یک حسابداری عملکرد با کیفیت بالا در یک بازه زمانی محدود
		۲-۲	بررسی مقدماتی (پیش مطالعه/ پیش بررسی/ بررسی ابتدائی) برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۳-۲	تعریف و تشریح موضوعات خاص یا مسائل مورد رسیدگی
		۴-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: ملاحظات کلی
		۵-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: تعیین سوالات اصلی صرفه اقتصادی برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۶-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: تعیین سوالات اصلی کارائی برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۷-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: تعیین سوالات اصلی اثربخشی برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۸-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: تعیین سوالات فرعی برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۹-۲	تعیین اهداف حسابداری عملکرد: تعیین معیار سوالات اصلی و فرعی حسابداری عملکرد
		۱۰-۲	تعیین دامنه رسیدگی حسابداری عملکرد
		۱۱-۲	مشکلات قابل پیش بینی (محدودیت‌های رسیدگی) برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۱۲-۲	تعیین معیارهای حسابداری عملکرد: انتخاب منابع برای اجرای عملیات حسابداری عملکرد
		۱۳-۲	تعیین معیارهای حسابداری عملکرد: ملاحظات کلی
		۱۴-۲	تعیین معیارهای عمومی حسابداری عملکرد
		۱۵-۲	تعیین معیارهای خاص حسابداری عملکرد: در مواردی که واحد مورد رسیدگی دارای استانداردها (معیارهای) مشخص برای سنجش عملکرد است

۱. منابع: ارباب سلیمانی، ۱۳۷۹ و اینتوسای، (۱۳۸۸). فاوچی (مترجم)، و کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری (استانداردهای ۳۳۰۰ و ۴۲۱۰)، ۱۳۹۶ و کمیته اجرائی حسابداری عملکرد، ۱۳۹۰ و INTOSAI (ISSAI 3000 & 3100, 2016, 2004, 2016).INTOSAI (Guidelines).

کد عامل	عامل کلیدی	کد بُعد	بُعد کلیدی
۲	برنامه‌ریزی عملیاتی حساسیتهای عملکرد (طراحی حساسیتهای عملکرد یا مرحله مقدماتی)	۱۶-۲	تعیین معیارهای خاص حساسیتهای عملکرد: در مواردی که واحد مورد رسیدگی دارای استانداردها (معیارهای) مشخص برای قضاوت در خصوص عملکرد در راستای اهداف حساسیتهای عملکرد نیست
		۱۷-۲	تعیین معیارهای خاص حساسیتهای عملکرد: تعیین معیارهای صرفه اقتصادی کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات برای اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۱۸-۲	تعیین معیارهای خاص حساسیتهای عملکرد: تعیین معیارهای کارایی برای اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۱۹-۲	تعیین معیارهای خاص حساسیتهای عملکرد: انتخاب منابع کارایی برای اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۲۰-۲	تعیین معیارهای خاص حساسیتهای عملکرد: تعیین معیارهای اثربخشی برای اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۲۱-۲	تعیین معیارهای حساسیتهای عملکرد: ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای حساسیتهای عملکرد
		۲۲-۲	تعیین روش شناختی (متدولوژی) دستیابی به اهداف حساسیتهای عملکرد توسط واحد حساسیتهای عملکرد
		۲۳-۲	تضمین کیفیت (کنترل کیفی) اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۲۴-۲	تعیین برنامه زمانی و بودجه مالی اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۲۵-۲	رعایت قوانین و مقررات برای اجرای عملیاتی حساسیتهای عملکرد
		۲۶-۲	تهیه طرح و برنامه پیشنهادی حساسیتهای عملکرد (پیشنهاد بررسی اصلی)
		۳	اجرای حساسیتهای عملکرد (بررسی اصلی)
۲-۳	فرآیند تحلیلی اجرای حساسیتهای عملکرد: گردآوری داده‌ها و شواهد برای اجرای حساسیتهای عملکرد (بررسی اصلی)		
۳-۳	فرآیند تحلیلی اجرای حساسیتهای عملکرد: تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات گردآوری شده برای اجرای حساسیتهای عملکرد (بررسی اصلی)		
۴-۳	بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی: ارزیابی محیط کنترلی		
۵-۳	بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی: ارزیابی اطلاعات و ارتباطات		
۶-۳	بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی: ارزیابی ریسک		
۷-۳	بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی: نظارت		
۸-۳	بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی: فعالیت‌های کنترلی		
۹-۳	فرآیند ارتباطی اجرای حساسیتهای عملکرد: تدوین یافته‌های حساسیتهای عملکرد		
۱۰-۳	بازنگری معیارهای حساسیتهای عملکرد		
۱۱-۳	اظهارنظر حاصل از اجرای حساسیتهای عملکرد		
۱۲-۳	انعکاس یافته‌های حساسیتهای عملکرد و اخذ دلایل واحد مورد رسیدگی		
۱۳-۳	بسط و تکمیل یافته‌های حساسیتهای عملکرد		

کد عامل	عامل کلیدی	کد بُعد	بُعد کلیدی
۴	گزارشگری حسابرسی عملکرد	۱-۴	نتیجه‌گیری نهائی حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس اظهارنظر حسابرسی عملکرد
		۲-۴	تدوین پیشنهادات و ارائه توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد
		۳-۴	فرایند ارتباطی اجرای حسابرسی عملکرد: تهیه و ارائه گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با الزامات مورد نیاز
		۴-۴	ساختار و چارچوب گزارش نهایی حسابرسی عملکرد: ملاحظات کلی
		۵-۴	ساختار و چارچوب گزارش نهایی حسابرسی عملکرد (۱)
		۶-۴	ساختار و چارچوب گزارش نهایی حسابرسی عملکرد (۲)
		۷-۴	معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش نهایی حسابرسی عملکرد
		۸-۴	توزیع و انتشار گزارش نهایی حسابرسی عملکرد
۵	پیگیری نتایج حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد	۱-۵	پیگیری اجرای یافته‌ها و توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد
		۲-۵	گزارشگری نتایج و اثرات اقدامات اصلاحی حاصل از پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد

### ۲-۳- یافته‌های گام دوم:

در گام دوم، به منظور اطمینان از اعتبار عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران، از خبرگان و صاحب‌نظران حرفه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی به کمک روش تحقیق دلفی نظرسنجی شد. متغیرهای جمعیت شناختی تحقیق به شرح جدول (۲) است:

جدول ۲: متغیرهای جمعیت شناختی تحقیق

سمت فعلی	حوزه کاری در حال حاضر	سازمان/موسسه محل فعالیت	میزان تجربه	رتبه تحصیلی	تخصصات	سن	جنسیت	متغیرهای جمعیت شناختی	
							۹۵	مرد	۱. جنسیت
							۵	زن	
						۶		بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۲. سن
						۴۲		بین ۳۱ تا ۴۰ سال	
						۳۳		بین ۴۱ تا ۵۰ سال	
						۱۳		بین ۵۱ تا ۶۰ سال	
						۶		بیش از ۶۰ سال	
						۷		لیسانس	۳. تحصیلات
						۶۲		فوق لیسانس	
						۲۱		دکتری	
						۱۰		سایر	



سمت فنی	حوزه کاری در حال حاضر	سازمان/ موسسه محل فعالیت	میزان تجربه	رشته تحصیلی	میزان تحصیلات	سن	نسبت	متغیرهای جمعیت شناختی
۱۸								مدیر کل/مدیر حسابداری
۵								حسابرس کل
۴								معاون مدیر کل
۴۶								سرپرست هیات/ گروه حسابداری
۱۵								سایر

همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می‌گردد بر اساس داده‌های گردآوری شده، بیشترین گروه پاسخ‌دهندگان دارای مدرک فوق‌لیسانس در رشته حسابداری بودند و بین ۱۱ تا ۲۰ سال در حوزه فنی و حسابداری در سمت سرپرست هیات/گروه حسابداری سابقه کار داشتند. بیشترین گروه پاسخ‌دهندگان بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن داشتند و ۹۵ درصد آنها مرد بودند.

### ۳-۳- نتایج اجرای روش تحقیق دلفی :

روش تحقیق دلفی در چهار مرحله به شرح زیر انجام گرفت:

- **مرحله صفر یا مقدماتی :** پرسشنامه مرحله صفر یا مقدماتی حاوی ۶۴ سوال ترکیبی با گویه‌های باز و بسته (شامل ۵ عامل کلیدی و ۵۹ بُعد کلیدی به شرح جدول ۱) تهیه و تنظیم گردید و در اختیار ۶ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران قرار گرفت. از این خبرگان درخواست شد که علاوه بر انتخاب یک از گزینه‌های موافق یا مخالف به منظور تایید یا رد هر یک از عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران مندرج در پرسشنامه، میزان اهمیت یا اولویت هر یک از این عوامل و ابعاد کلیدی را بر روی پیوستاری که دارای امتیاز ۰ تا ۹ است تعیین کنند. همچنین از خبرگان و صاحب‌نظران درخواست گردید، مواردی که از دید آنان در پرسشنامه نادیده گرفته شده است به فهرست اضافه نمایند یا موارد اضافی را از فهرست حذف کنند.
- **مرحله اول :** بر اساس نتایج بدست آمده از مرحله مقدماتی، پرسشنامه مرحله اول حاوی ۱۲۶ سوال ترکیبی با گویه‌های باز و بسته (شامل ۷ عامل کلیدی و ۱۱۹ بُعد کلیدی به شرح جدول ۳) تهیه و تنظیم گردید و جهت تکمیل تقدیم ۱۰۰ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران شد. ترتیب پاسخ به پرسشنامه مرحله اول مشابه پاسخ به پرسشنامه مرحله مقدماتی بود.
- **مرحله دوم :** بر اساس نتایج بدست آمده از مرحله اول، پرسشنامه مرحله دوم حاوی ۱۲۹ سوال ترکیبی با گویه‌های باز و بسته (شامل ۷ عامل کلیدی و ۱۲۲ بُعد کلیدی

به شرح جدول (۴) تهیه و تنظیم گردید و جهت تکمیل تقدیم ۱۰۰ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران شد. ترتیب پاسخ به پرسشنامه مرحله دوم مشابه پاسخ به پرسشنامه مراحل مقدماتی و اول بود.

- **مرحله سوم:** بر اساس نتایج بدست آمده از مرحله دوم، پرسشنامه مرحله سوم حاوی ۱۳۴ سوال ترکیبی با گویه‌های باز و بسته (شامل ۷ عامل کلیدی و ۱۲۷ بُعد کلیدی به شرح جدول ۵) تهیه و تنظیم گردید و جهت تکمیل تقدیم ۱۰۰ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران شد. ترتیب پاسخ به پرسشنامه مرحله سوم مشابه پاسخ به پرسشنامه سه مراحل قبلی بود.

**نتایج مرحله صفر یا مقدماتی:** پس از بررسی پاسخ‌های پرسشنامه در مرحله صفر یا مقدماتی مشخص گردید که تنها دو نفر از ۶ نفر خبره (۳۳ درصد) به سوالات پرسشنامه پاسخ دادند. لیکن همه خبرگان با اذعان به کامل و ارزشمند بودن تحقیق، نقطه‌نظرات و پیشنهادات اصلاحی زیادی را ارائه کردند که به برخی از آنها اشاره می‌گردد:

در نگاه کلان نکاتی که کمتر مورد توجه قرار گرفته عبارت است از مباحثی مانند: «کنترل کیفیت» «الزامات اخلاقی» «منابع انسانی و توانمندی آن»، «استفاده از مشورت کارشناسان»، «موضوع رعایت استانداردها برای اجرای مناسب کار حسابرسی»، «حسابرسی مبتنی بر ریسک و ریسک محور بودن حسابرسی»، «ویژگی‌های شخصی و عمومی حسابرسان عملکرد و اثربخشی آنان»، «توجه به مسائل زیست‌محیطی به خصوص حسابرسی زیست بین‌المللی»، «توجه به عدم شفافیت در قسمت برنامه‌ریزی راهبردی جهت پاسخگویی بخش عمومی» و غیره. در خصوص این مباحث، دو نفر از خبرگان منابع مطالعاتی جدیدی را در اختیار محققان قرار دادند.

**نتایج مرحله اول:** بررسی پاسخ‌های پرسشنامه در مرحله اول حاکی از آن است که بطور میانگین بیش از ۹۳،۷۱ درصد و ۹۲،۲۶ درصد از پاسخ دهندگان به ترتیب عوامل کلیدی و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد را تایید کردند. برای تحلیل نتایج مرحله اول، علاوه بر محاسبه برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، برای هر دسته (شامل عوامل و ابعاد کلیدی مرتبط)، میانگینی محاسبه شد. نتایج آماری مرحله اول به شرح جدول (۳) است.

جدول ۳: آمار توصیفی «عوامل و ابعاد کلیدی حساسی‌های عملکرد» (نتایج مرحله اول دلفی)

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱	برنامه ریزی راهبردی (سالانه/در سطح کلان) حساسی‌های عملکرد	عامل	۷,۵۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۳۲۲۶	۳,۳۵۷	۷,۹۶۰۷
۱-۱	تدوین برنامه راهبردی: تعیین خط مشی راهبردی در خصوص جهت دهی آتی حساسی‌های عملکرد	بُعد	۷,۴۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۴۶۵۳	۴,۱۸۸	
۲-۱	تدوین برنامه راهبردی: بررسی مقدماتی (شناخت) و تهیه فهرست اولیه موضوع‌های (مناطق/حوزه‌ها) بالقوه حساسی‌های عملکرد	بُعد	۷,۳۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۱۳۳۷	۴,۸۹۹	
۳-۱	تدوین برنامه راهبردی: تجزیه و تحلیل و ارزیابی اهمیت موضوع‌های بالقوه حساسی‌های عملکرد و انجام تحقیق به منظور ارزیابی و تعیین ریسک‌ها و مشکل‌های با اهمیت برای حساسی‌های عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)	بُعد	۷,۶۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۸۷۶۳	۳,۵۶۳	
۴-۱	تدوین برنامه راهبردی: رتبه بندی، امتیازدهی و اولویت بندی و تعیین معیارهای اصلی انتخاب موضوع‌های حساسی‌های عملکرد	بُعد	۷,۲۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۲۸۶۶	۴,۵۳۱	
۵-۱	تدوین برنامه راهبردی: تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حساسی‌های عملکرد موضوع‌های انتخاب شده	بُعد	۷,۴۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۶۶۳۴	۳,۴۸۳	
۶-۱	تدوین برنامه راهبردی: شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های انجام حساسی‌های عملکرد	بُعد	۷,۳۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۹۴۷۴	۳,۵۸۶	

۱. منابع: آرنز، الدر و بیزلی، ۱۳۹۴. اسدی (مترجم)، و اسدی، ۱۳۹۸ و اسدی، ۱۳۹۶ و اسدی، ۱۳۹۵ و اینتوسای، ۱۳۸۸، فاوچی (مترجم) و بزرگ اصل و صفار (۱۳۸۱) حسینی عراقی، ۱۳۹۱ و داودی، میرنجفی و عساری، ۱۳۹۶ و رایدر، ۱۳۸۶. میهنی و عبدالله پور (مترجم) و شباهنگ، ۱۳۸۶ و قوامی، ۱۳۸۹ و کارگروه تدوین استانداردهای حساسی‌های (استانداردهای ۳۳۰۰ و ۴۲۱۰)، ۱۳۹۶ و کارگروه حساسی‌های زیست محیطی اینتوسای، ۱۳۹۵. یوسف نژاد (مترجم)، و کمیته اجرائی حساسی‌های عملکرد، ۱۳۹۰ و مشایخی و یزدانپان، ۱۳۹۷ و واحد حساسی‌های عملیاتی سازمان حساسی‌های، ۱۳۹۴ و واحد حساسی‌های عملیاتی سازمان حساسی‌های، ۱۳۹۳ و یزدانپان، ۱۳۹۶ و نقطه نظرات و پیشنهادات خبرگان در مرحله مقدماتی و AFROSAI، ۲۰۱۶ و AGP، ۲۰۱۲ و ALGA، ۲۰۱۶ و Arens, & Beasley, Elder, & Barrott, ۲۰۱۹ و Bondt, ۲۰۱۴ و Bonollo, ۲۰۱۹ و Brenninkmeijer, & Hock ۲۰۱۸, Bringselius, ۲۰۱۸, Moonen, Debets, & IIA, ۲۰۱۶ Revision و INTOSAI (ISSAI), ۳۰۰۰ INTOSAI (ISSAI) و ECA, ۲۰۱۷ و ۵۱۱۰ & Appendix ۳۱۰۰, ۲۰۱۶ و INTOSAI (Implementation Guidelines), ۲۰۰۴ و John, ۱۹۸۵, Johnsen, Meklin, Outlasvirta, & Vakkuri, ۲۰۰۱, Kasendi, ۲۰۱۳, Manzoor, & OAGC, ۲۰۰۴ و Oosthuizen Janse, Rensburg & Philna, ۲۰۱۵ و Svärden Nymans, ۲۰۰۷, Sir, ۲۰۱۶, Raudla, Taro, Agu, et al, ۲۰۱۲ و U.S. GAO, ۲۰۱۸, Weets & Revision, ۲۰۰۸.



میانگین دسته	واریانس	انحراف معیار	مد	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی	
۷,۹۶۰۷	۳,۶۲۴	۱,۹۰۳۶۱	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۵۵۰۰	بُعد	تدوین برنامه راهبردی: انتخاب موضوع‌های بااهمیت حساسی‌ری عملکرد (از جمله فعالیت‌ها و برنامه‌ها) بر مبنای ریسک و بر اساس اولویت بندی و معیارهای اصلی انتخاب موضوع‌های حساسی‌ری عملکرد با لحاظ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های انجام حساسی‌ری عملکرد شناسایی شده	۷-۱
	۳,۹۷۴	۱,۹۹۳۴۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۱۰۰	بُعد	تدوین برنامه راهبردی: انتخاب موضوع‌های بااهمیت حساسی‌ری عملکرد (از جمله فعالیت‌ها و برنامه‌ها) بر اساس گزینه‌های راهبردی/راهبرد انتخاب و تاثیرها و پیامدهای آن برای عموم جامعه	۸-۱
	۵,۱۱۷	۲,۲۶۲۰۹	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۹۰۰	بُعد	تدوین برنامه راهبردی حساسی‌ری عملکرد	۹-۱
	۴,۵۵۶	۲,۱۳۴۳۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۰۰۰	بُعد	بررسی و تصویب (تایید) برنامه راهبردی حساسی‌ری عملکرد	۱۰-۱
	۴,۵۳۷	۲,۱۳۰۰۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۲۰۰	بُعد	ابلاغ برنامه راهبردی مصوب حساسی‌ری عملکرد	۱۱-۱
	۵,۲۰۴	۲,۲۸۱۱۵	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۲۰۰	بُعد	نظارت و پایش برنامه راهبردی حساسی‌ری عملکرد	۱۲-۱
۳,۸۶۸	۱,۹۶۶۸۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۵۲۰۰	بُعد	مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی راهبردی حساسی‌ری عملکرد	۱۳-۱	
۷,۱۰۵۴	۲,۸۷۵	۱,۶۹۵۴۸	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۱۰۰	عامل	برنامه ریزی عملیاتی (رسیدگی/در سطح خرد/کار حساسی‌ری برای مرحله آزمون) حساسی‌ری عملکرد	۲
	۵,۳۱۵	۲,۳۰۵۴۴	۹,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۹۱۰۰	بُعد	اقدامات اولیه حساسی‌ری عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حساسی‌ری عملکرد (پذیرش یا کناره گیری یا فسخ یا به تعویق انداختن کار حساسی‌ری عملکرد)	۱-۲
	۳,۸۹۵	۱,۹۷۳۴۶	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۸۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی‌ری عملکرد: شروع حساسی‌ری عملکرد، آگاه ساختن/اطلاع رسانی به واحد مورد حساسی‌ری و دریافت پاسخ	۲-۲
	۴,۲۱۱	۲,۰۵۲۱۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۴۷۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی‌ری عملکرد: دسترسی و درخواست مستندات حساسی‌ری عملکرد	۳-۲
	۴,۸۹۵	۲,۲۱۲۴۳	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۱۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی‌ری عملکرد: مدیریت افراد و تیم‌های حساسی‌ری عملکرد	۴-۲
	۸,۱۳۴	۲,۸۵۲۰۹	۹,۰۰	۶,۰۰۰۰	۵,۸۷۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی‌ری عملکرد: برون سپاری خدمات حساسی‌ری عملکرد	۵-۲
۳,۰۲۰	۱,۷۲۷۸۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۴۹۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی‌ری عملکرد: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) برای انجام هر پروژه حساسی‌ری عملکرد	۶-۲	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۷-۲	مدیریت کار حساسی عملکرد: رعایت قوانین و مقررات و کنوانسیون‌ها از جمله زیست محیطی در انجام حساسی عملکرد	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۳۶۹۱	۴,۱۴۹	۷,۱۰۵۴
۸-۲	بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حساسی و موضوع اصلی حساسی عملکرد	بُعد	۷,۹۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۶۸۷۶	۲,۲۴۱	
۹-۲	بررسی مقدماتی: اتکا به حساسی داخلی واحد مورد حساسی	بُعد	۶,۱۶۰۰	۷,۰۰۰۰	۸,۰۰	۲,۵۵۳۳۵	۶,۵۲۰	
۱۰-۲	بررسی مقدماتی - اقدامات اولیه حساسی عملکرد: شروع مشورت با کارشناسان داخلی	بُعد	۷,۱۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۹۹۳۰	۵,۲۸۷	
۱۱-۲	بررسی مقدماتی - برنامه ریزی بر مبنای ریسک: شناسایی و ارزیابی (تجزیه و تحلیل) ریسک‌های حساسی عملکرد	بُعد	۷,۳۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۰۴۵۲	۴,۰۱۸	
۱۲-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: محدودیت‌ها و مشکل‌های قابل پیش بینی حساسی عملکرد	بُعد	۷,۲۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۴۲۹۰	۳,۷۷۵	
۱۳-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین اهداف و مأموریت حساسی عملکرد	بُعد	۷,۳۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۲۰۹۴	۳,۶۹۰	
۱۴-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین معیار سوال‌های اصلی و فرعی حساسی عملکرد	بُعد	۷,۱۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۶۸۳۴	۵,۱۴۵	
۱۵-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین سوال‌های اصلی حساسی صرفه اقتصادی	بُعد	۷,۵۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۶۱۳۶	۳,۴۴۵	
۱۶-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین سوال‌های اصلی حساسی کلارایی	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۸۱۶۱	۳,۹۲۷	
۱۷-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین سوال‌های اصلی حساسی اثربخشی	بُعد	۷,۵۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۹۸۹۴	۳,۶۰۶	
۱۸-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین سوال‌های اصلی حساسی زیست محیطی	بُعد	۶,۷۲۰۰	۷,۵۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۹۳۱۳	۶,۷۲۴	
۱۹-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های حساسی عملکرد	بُعد	۷,۰۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۹۹۴۳	۴,۸۳۷	
۲۰-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: تعیین حدود و دامنه حساسی عملکرد	بُعد	۷,۷۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۶۹۶۷۰	۲,۸۷۹	
۲۱-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی عملکرد: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اخذ معیارهای عمومی و خاص حساسی عملکرد (وضعیت مطلوب)	بُعد	۷,۵۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۲۱۹۸	۳,۳۲۰	

میانگین دسته	واریانس	معیار انحراف	مد	میانه	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُد کلیدی
۷,۱۰۵۴	۴,۳۳۳	۲,۰۸۱۶۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۰۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای عمومی مناسب حسابرسی عملکرد	۲۲-۲
	۴,۳۵۱	۲,۰۸۵۹۱	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۵۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی عملکرد، در مواردی که واحد مورد حسابرسی دارای استانداردها (معیارهای) مشخص برای سنجش عملکرد است	۲۳-۲
	۵,۱۲۵	۲,۲۶۳۸۸	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۱۹۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی عملکرد، در مواردی که واحد مورد حسابرسی دارای استانداردها (معیارهای) مشخص برای قضاوت در خصوص عملکرد در راستای اهداف حسابرسی عملکرد نیست	۲۴-۲
	۴,۵۹۸	۲,۱۴۴۲۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۲۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی صرفه اقتصادی	۲۵-۲
	۴,۱۱۷	۲,۰۲۸۹۸	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۸۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی کارایی	۲۶-۲
	۴,۲۵۸	۲,۰۶۳۵۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۳۸۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی اثربخشی	۲۷-۲
	۶,۴۴۶	۲,۵۳۲۸۹۱	۹,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۷۲۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی زیست محیطی	۲۸-۲
	۴,۸۵۱	۲,۰۲۰۲۴۸	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۴۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای حسابرسی عملکرد	۲۹-۲
	۴,۳۳۵	۲,۰۸۲۰۵	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۲۲۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: تعیین روش شناختی (متدولوژی روش‌ها و فنون مورد استفاده در حسابرسی) دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد	۳۰-۲
	۶,۹۷۳	۲,۶۴۰۷۱	۹,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۴۲۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: گردآوری یافته‌ها و نتایج حسابرسی‌های (ملی) مرتبط پیشین در جهت تدوین سرفصل‌های حسابرسی مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حسابرسی	۳۱-۲
	۵,۱۰۵	۲,۲۵۹۴۱	۹,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۸۱۰۰	بُعد	تدوین ماتریس منطق حسابرسی عملکرد: تهیه پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد (راهبرد حسابرسی عملکرد)	۳۲-۲

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین
۷,۱۰۵۴	۳۳-۲	تدوین ماتریس منطق حساسی‌ریسی عملکرد: تشکیل جلسه کمیته حساسی‌ریسی عملکرد (در صورت لزوم) و نهایی کردن ماتریس منطق حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۶,۸۷۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۲۹۴۷۲	۵,۲۶۶
	۳۴-۲	فرآیند تأیید آزمون: تهیه خلاصه ماتریس منطق حساسی‌ریسی عملکرد برای به روزرسانی	بُعد	۶,۷۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۴۵۸۲۲	۶,۰۴۳
	۳۵-۲	خلاصه برنامه ریزی حساسی‌ریسی عملکرد: آگاه ساختن مدیر ارشد حساسی‌ریسی عملکرد از خلاصه ماتریس منطق حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۶,۹۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۲۶۷۴۷	۵,۱۴۱
	۳۶-۲	خلاصه برنامه ریزی حساسی‌ریسی عملکرد: تهیه پیش نویس خلاصه برنامه ریزی حساسی‌ریسی عملکرد همراه با اهداف و معیارهای نهایی حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۶,۸۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۳۸۵۳۷	۵,۶۹۰
	۳۷-۲	برنامه ریزی کار حساسی‌ریسی عملکرد: تهیه و تدوین برنامه (طرح کلی/برنامه رسیدگی) حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۷,۲۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۱۴۵۴۹	۴,۶۰۳
	۳۸-۲	فرآیند تأیید آزمون: کسب مجوز برای انجام آزمون (جمع آوری و ارزیابی شواهد) و اجرای حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۶,۹۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۳۴۹۵۳	۵,۵۲۰
	۳۹-۲	خلاصه برنامه ریزی حساسی‌ریسی عملکرد: ارسال خلاصه برنامه ریزی حساسی‌ریسی عملکرد به واحد مورد حساسی‌ریسی برای تأیید (قبول)	بُعد	۶,۰۴۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۹۷۷۷۶	۸,۸۶۷
	۴۰-۲	انعقاد قرارداد رسمی حساسی‌ریسی عملکرد از جمله توافقاتنامه‌های چند جانبه زیست محیطی	بُعد	۵,۹۷۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۳,۰۴۳۳۱	۹,۲۶۲
	۴۱-۲	نظارت و پایش برنامه حساسی‌ریسی عملکرد در حین انجام حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۱۶۶۶۷	۴,۶۹۴
۷,۳۴۸۹	۳	اجرای حساسی‌ریسی عملکرد (بررسی اصلی/جمع آوری و ارزیابی شواهد/آزمون)	عامل	۷,۴۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۰۲۶۶۹	۴,۱۰۷
	۱-۳	تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۶,۹۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۴۱۴۱۶	۵,۸۲۸
	۲-۳	تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حساسی‌ریسی عملکرد	بُعد	۷,۲۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۰۵۲۹۴	۴,۲۱۵
	۳-۳	کسب شناخت از نظام‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسی‌ریسی با استفاده از مولفه‌های حساسی‌ریسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): عملیات و اجرا	بُعد	۷,۵۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۰۵۶۶۵	۴,۲۳۰
	۴-۳	کمک مستقیم از حساسی‌ریسی داخلی واحد مورد حساسی‌ریسی	بُعد	۶,۶۹۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۲,۳۵۵۷۲	۵,۵۴۹

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین میانگین	میانگین	مد	معیار انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۵-۳	اجرای آزمون‌ها و کسب شواهد موید:گردآوری داده‌ها و شواهد حساسیبری کافی و مناسب با بکارگیری قضاوت حرفه ای	بُعد	۷,۵۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۹۰۲۲	۴,۷۹۷	۷,۳۴۸۹
۶-۳	اجرای آزمون‌ها و کسب شواهد موید: تجزیه و تحلیل داده‌ها و شواهد حساسیبری گردآوری شده	بُعد	۷,۶۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۷۹۳۴۸	۳,۲۱۷	
۷-۳	بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسیبری با استفاده از مولفه‌های حساسیبری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی محیط کنترلی	بُعد	۷,۳۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۰۴۹۳	۴,۸۶۲	
۸-۳	بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسیبری با استفاده از مولفه‌های حساسیبری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی ریسک‌ها	بُعد	۷,۳۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۹۴۷۸	۵,۷۳۵	
۹-۳	بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسیبری با استفاده از مولفه‌های حساسیبری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های کنترلی	بُعد	۷,۱۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۸۶۹۲	۵,۶۹۷	
۱۰-۳	بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسیبری با استفاده از مولفه‌های حساسیبری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی اطلاعات و ارتباطات	بُعد	۷,۱۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۸۲۳۴	۶,۱۶۲	
۱۱-۳	بررسی و ارزیابی سیستماتیک و نظام مند نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسیبری با استفاده از مولفه‌های حساسیبری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های نظارتی	بُعد	۷,۱۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۱۵۴۳	۵,۳۶۱	
۱۲-۳	تشخیص موضوع‌های با اهمیت بُعد	بُعد	۷,۴۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۲۴۷۹	۴,۵۱۵	
۱۳-۳	گزارش هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۶۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۶۷۰۰۳	۲,۷۸۹	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۱۴-۳	تحلیل و تهیه پیش نویس داخلی یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد و مشورت با اعضای تیم حسابرسی عملکرد (به منظور بازنگری معیارهای حسابرسی عملکرد یا ارزیابی کافی و مناسب بودن ریسک و شواهد حسابرسی عملکرد)	بُعد	۷,۳۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۲۱۹۴	۴,۵۰۳	۷,۳۴۸۹
	اجرای آزمون‌ها و کسب شواهد موید: اطلاع به موقع یافته‌های حسابرسی عملکرد (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ‌ها و دلایل آن) از واحد مورد حسابرسی	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۴۱۸۶	۴,۱۶۹	
	بسط و تکمیل یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد (بررسی تکمیلی)	بُعد	۷,۲۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۸۰۲۴	۴,۷۵۳	
	مستند نمودن کلیه مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۶۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۸۸۳۲	۳,۹۵۳	
	نظارت بر مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۰۳۳۲	۳,۶۲۳	
۴	گزارشگری حسابرسی عملکرد	عامل	۷,۴۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۱۵۲۶	۴,۴۷۴	۶,۹۹۲۵
۱-۴	تعیین رویه گزارشگری حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۱۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۷۰۳۰	۶,۶۰۶	
۲-۴	نتیجه‌گیری نهائی طبق اهداف حسابرسی عملکرد با استفاده از قضاوت حرفه ای	بُعد	۷,۴۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۲۸۷۸	۴,۵۳۲	
۳-۴	تهیه پیش نویس داخلی اظهارنظر حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۰۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۲۲۱۴	۵,۳۹۲	
۴-۴	ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اقدامات لازم در رابطه با انحراف‌های بااهمیت بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب (معیار حسابرسی عملکرد)	بُعد	۷,۷۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۹۸۳۰	۳,۶۰۴	
۵-۴	دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۹۹۴۳	۴,۸۳۷	
۶-۴	تهیه پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد و مشورت با اعضای تیم حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۴۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۲۲۵۷	۴,۰۹۱	
۷-۴	ساختار بندی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۲۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۴۴۱۶	۵,۰۳۶	
۸-۴	کسب اطلاعات از مشاورین و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد برای مذاکره در مورد پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۶,۶۳۰۰	۷,۵۰۰۰	۹,۰۰	۲,۶۹۱۷۶	۷,۲۴۶	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	معیار	انحراف	واریانس	میانگین دسته
۹-۴	کسب اطلاعات از مشاورین و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای بحث درباره پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۶,۸۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۷۵۶۴	۶,۱۲۹	۶,۹۹۲۵	
۱۰-۴	اصلاح و بازنویسی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد (پیش نویس داخلی تجدید نظر شده)	بُعد	۶,۸۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۶۹۹۳	۵,۶۱۷		
۱۱-۴	مستندسازی و بررسی کار حسابرسی عملکرد: کنترل نهایی پیش نویس داخلی تجدید نظر شده گزارش حسابرسی عملکرد و مستندات آن	بُعد	۷,۲۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۴۰۷۸	۴,۵۸۳		
۱۲-۴	انتشار پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد: ارسال پیش نویس تجدید نظر تأیید شده گزارش حسابرسی عملکرد، به واحد مورد حسابرسی (در صورت لزوم) و دریافت نظرات و پاسخ‌های آن	بُعد	۶,۸۰۰۰	۷,۵۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۰۲۵۲	۶,۲۶۳		
۱۳-۴	انتشار پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد: آگاه نمودن اشخاص ثالث از هرگونه اشاره به نظرات آنها در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۵,۲۹۰۰	۶,۰۰۰۰	۹,۰۰	۳,۰۸۸۹۰	۹,۵۴۱		
۱۴-۴	انتشار پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد: انعکاس نظرات و پاسخ‌های مدیریت واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادهای در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۶,۹۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۲۸۶۲	۶,۳۹۴		
۱۵-۴	صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با الزام‌های مورد نیاز	بُعد	۷,۷۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۷۹۳۹۰	۳,۲۱۸		
۱۶-۴	صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۴۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۹۹۰۴	۴,۴۰۶		
۱۷-۴	صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد: ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (توزیع و انتشار)	بُعد	۷,۵۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۰۷۴۳	۳,۶۳۸		
۱۸-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی	بُعد	۶,۳۱۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۸۹۴۴۲	۸,۳۷۸		
۱۹-۴	اصلاح گزارش‌های حسابرسی عملکرد بابت اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده در صورت نیاز	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۰۳۱۹۴	۴,۱۲۹		
۲۰-۴	تهیه نامه مدیریت	بُعد	۶,۷۵۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۷۰۱۹۴	۷,۳۰۱		
۲۱-۴	انجام بررسی‌های پس از حسابرسی عملکرد (کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان و واحدهای مورد حسابرسی از کار مؤسسه عالی حسابرسی)	بُعد	۶,۷۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۶۰۶۵۰	۶,۷۹۴		

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۶,۹۹۲۵	ارائه توضیحات لازم درباره گزارش حساسیبری عملکرد: آماده شدن برای توضیح درباره گزارش حساسیبری عملکرد در جلسات مربوط	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۰۳۶۵	۴,۸۵۶	۶,۹۹۲۵
	ارائه توضیحات لازم درباره گزارش حساسیبری عملکرد: ارائه توضیحات لازم درباره موضوع‌های مندرج در گزارش حساسیبری عملکرد در جلسات مربوط	بُعد	۷,۲۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۳۵۵۰	۴,۹۹۷	
	موضوع‌های مشخص شده پس از تاریخ صدور گزارش حساسیبری عملکرد	بُعد	۵,۷۷۰۰	۶,۵۰۰۰	۸,۰۰	۲,۹۳۶۵۵	۸,۶۲۳	
	ارائه توضیحات لازم درباره گزارش حساسیبری عملکرد: نهایی نمودن پرونده‌های حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۱۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۱۲۳۲	۵,۸۱۹	
	تعدیل مستندات حساسیبری عملکرد پس از تاریخ تنظیم نهایی پرونده‌های حساسیبری عملکرد	بُعد	۶,۲۵۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۷۳۹۰۷	۷,۵۰۳	
	بستن پرونده حساسیبری عملکرد	بُعد	۶,۴۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۸۷۷۹۹	۸,۲۸۳	
۷,۳۰۴۰	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهاد‌های حساسیبری عملکرد	عامل	۷,۴۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۳۹۰۸	۴,۵۷۶	۷,۳۰۴۰
	تعیین رویه پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهاد‌های حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۳۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۹۳۴۹	۵,۲۶۰	
	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهاد‌های حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۴۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۶۶۱۱	۴,۶۹۲	
	پیشنهاد‌های ناشی از کار حساسیبری پیگیری	بُعد	۷,۰۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۳۵۷۶	۵,۹۳۳	
	گزارشگری نتایج و آثار اجرای توصیه‌ها و پیشنهاد‌های حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۱۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۰۸۱۳	۵,۷۹۹	
۷,۱۳۱۰	بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حساسیبری عملکرد	عامل	۷,۲۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۹۵۸۴۳	۳,۸۳۵	۷,۱۳۱۰
	تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۴۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۴۸۱۵	۴,۶۱۵	
	تایید صلاحیت و استقلال بررسی کننده کیفیت	بُعد	۷,۴۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۸۸۸۰۵	۳,۵۶۵	
	زمان بندی اجرای بررسی کیفیت	بُعد	۷,۰۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۷۰۸۳	۵,۱۵۷	
	مسئولیت‌های بررسی کننده کیفیت	بُعد	۶,۹۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۲۰۱۲	۵,۸۵۷	
	مسئولیت مدیر حساسیبری عملکرد در بررسی کیفیت	بُعد	۷,۲۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۳۰۰۲	۴,۵۳۷	
	بررسی کیفیت حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۳۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۱۸۲۹۵	۴,۷۶۵	
	معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش نهایی حساسیبری عملکرد	بُعد	۷,۱۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۹۳۸۳	۵,۷۳۰	
	مستندسازی بررسی کیفیت	بُعد	۶,۹۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۰۸۵۵	۶,۲۹۳	
	تکمیل بررسی کیفیت	بُعد	۶,۴۶۰۰	۷,۵۰۰۰	۹,۰۰	۲,۹۰۰۴۴	۸,۴۱۳	



کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	معیار انحراف	واریانس	دسته میانگین
۷	حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	عامل	۶,۴۰۰	۷,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۹۱۸۴	۵,۲۵۳	۶,۵۷۲۵
۱-۷	تشخیص اختلاف نظرها	بُعد	۷,۲۱۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۳۰۱۹۳	۵,۲۹۹	
۲-۷	اصول حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۷,۰۷۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۲۱۲۲۵	۴,۸۹۴	
۳-۷	فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: توافق مستقیم	بُعد	۶,۸۱۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۵۰۱۲۹	۶,۲۵۶	
۴-۷	فرایند حل و فصل اختلاف نظرها: داوری	بُعد	۵,۹۰۰	۶,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۸۶۹۲۰	۸,۲۳۲	
۵-۷	فرایند حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام	بُعد	۵,۷۹۰	۶,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۹۳۸۰۶	۸,۶۳۲	
۶-۷	مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۶,۸۸۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۴۷۱۱۷	۶,۱۰۷	
۷-۷	گزارشگری و اطلاع رسانی اختلاف نظرها	بُعد	۶,۵۲۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۲,۸۰۵۰۵	۷,۸۶۸	

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، میانگین کلیه دسته‌ها بیش از ۶ است که نشان می‌دهد خبرگان به‌طور متوسط موارد مربوط به کلیه مفاهیم را دارای اهمیت زیاد دانسته‌اند. میانه، مد و انحراف معیار به دست آمده نیز این گفته را تایید می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود داشته است. از سوی دیگر میانگین دسته‌ها بین ۶,۵۷۲۵ و ۷,۹۶۰۷ و دامنه تغییرات دسته‌ها ۱,۳۸۸۲ به دست آمده است که گویای اتفاق نظر میان پاسخ‌دهندگان است.

مقایسه جداول (۱) و (۳) حاکی از آن است که تعداد عوامل کلیدی از ۵ عامل در پرسشنامه مرحله مقدماتی به ۷ عامل در پرسشنامه مرحله اول افزایش یافته است. همچنین تعداد ابعاد کلیدی به ترتیب در عامل برنامه ریزی راهبردی از ۱۰ بُعد به ۱۳ بُعد و در عامل برنامه‌ریزی عملیاتی از ۲۶ بُعد به ۴۱ بُعد و در عامل اجرای حسابرسی عملکرد از ۱۳ بُعد به ۱۸ بُعد و در عامل گزارشگری حسابرسی عملکرد از ۸ بُعد به ۲۷ بُعد و در عامل پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد از ۲ بُعد به ۴ بُعد افزایش یافته است و نیز عوامل کلیدی جدیدی با عناوین «بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد» با ۱۹ بُعد و «حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد» با ۷ بُعد به پرسشنامه مرحله اول اضافه شده است. این افزایش‌ها نشان می‌دهد محققان از طریق مطالعات اسنادی تکمیلی و جستجو در منابع اینترنتی و پایگاه‌های اطلاعات علمی جدید نقطه‌نظرات و پیشنهادات خبرگان و صاحب‌نظران را در پرسشنامه مرحله اول لحاظ کردند.

همچنین بررسی‌ها از پاسخ به پرسشنامه مرحله اول نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان علاوه بر ارائه بعضی اصلاحات و ویرایشی و محتوایی، پیشنهادات جدیدی نیز در خصوص بعضی عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران برای اضافه کردن به پرسشنامه مرحله دوم پیشنهاد دادند. نقطه نظرات و پیشنهادات جدید در پرسشنامه مرحله دوم اعمال گردید.

**نتایج مرحله دوم:** برای تحلیل نتایج مرحله دوم همانند مرحله اول، علاوه بر محاسبه برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، برای هر دسته (شامل عوامل و ابعاد کلیدی مرتبط) میانگینی

محاسبه شد. نتایج آماری مرحله دوم به شرح جدول (۴) است.

جدول ۴: آمار توصیفی عوامل و ابعاد کلیدی حساسی عملکرد (نتایج مرحله دوم دلفی)

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۱	برنامه ریزی سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	عامل	۸,۰۰۰	۸,۰۳۰	۹,۰۰	۱,۰۵۱۳	۱,۲۲۱	۷,۸۱۳۳
۱-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین خط مشی راهبردی برای جهت دهی آتی حساسی عملکرد	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۹۲۰	۹,۰۰	۱,۱۸۶۴	۱,۴۰۸	
۲-۱	برنامه سالانه (راهبردی): بررسی مقدماتی (شناخت) و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حساسی عملکرد	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۸۷۰	۹,۰۰	۱,۲۶۸۵	۱,۶۰۹	
۳-۱	برنامه سالانه (راهبردی): ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک‌های با اهمیت حساسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)	بُعد	۸,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۸۰۶	۱,۳۹۴	
۴-۱	برنامه سالانه (راهبردی): رتبه بندی، امتیازدهی و اولویت بندی و تعیین معیارهای اصلی انتخاب موضوعات حساسی عملکرد	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۸۰۰	۹,۰۰	۱,۳۰۲۶	۱,۶۹۷	
۵-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حساسی عملکرد موضوعات	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۷۶۰	۹,۰۰	۱,۳۳۴۲	۱,۷۸۰	
۶-۱	برنامه سالانه (راهبردی): شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های انجام حساسی عملکرد	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۷۵۰	۹,۰۰	۱,۳۳۶۱	۱,۷۸۵	
۷-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات با اهمیت حساسی عملکرد بر مبنای ریسک، اولویت بندی و معیارهای اصلی انتخاب با لحاظ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۹۴۰	۹,۰۰	۱,۱۳۵۴	۱,۲۸۹	
۸-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات با اهمیت حساسی عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (راهبرد انتخاب) و تاثیرها و پیامدهای آن برای عموم جامعه	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۷۹۰	۹,۰۰	۱,۲۰۰۱	۱,۴۴۰	
۹-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تهیه و تدوین برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	بُعد	۸,۰۰۰	۷,۸۳۰	۹,۰۰	۱,۳۳۹۵	۱,۵۳۶	
۱۰-۱	توافق نامه‌های حساسی چند جانبه بین‌المللی: تدوین سرفصل‌های حساسی مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حساسی (در صورت نیاز)	بُعد	۷,۰۰۰	۷,۲۴۰	۹,۰۰	۱,۴۹۱۵	۲,۲۲۵	

دسته میانگین	واریانس	معیار انحراف	مد	میانگین	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی
۷,۸۱۳۳	۱,۷۱۸	۱,۳۱۰۸۳	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۳۰۰	بُعد	تایید برنامه سالانه (راهبردی): بررسی و تصویب برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد توسط مقامات ذیصلاح/مدیران حساسی عملکرد و درج در برنامه جامع حساسی مؤسسه عالی حساسی (دیوان محاسبات)	۱۱-۱
	۱,۸۲۴	۱,۳۵۰۶۱	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۹۰۰	بُعد	ابلاغ برنامه سالانه (راهبردی): ابلاغ برنامه سالانه (راهبردی) مصوب حساسی عملکرد توسط مقامات ذیصلاح/مدیران حساسی عملکرد مؤسسه	۱۲-۱
	۱,۹۵۱	۱,۳۹۶۸۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۸۰۰	بُعد	نظارت: پایش برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	۱۳-۱
	۱,۷۵۱	۱,۳۳۳۱۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۷۰۰	بُعد	مستند سازی: مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	۱۴-۱
۷,۷۰۳۰	۱,۰۶۴	۱,۰۳۱۶۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۰۰۸۰	عامل	برنامه ریزی رسیدگی (عملیاتی) حساسی عملکرد	۲
	۲,۰۵۰	۱,۴۳۱۸۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۴۸۰۰	بُعد	اقدامات اولیه حساسی عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حساسی عملکرد (پذیرش یا کناره‌گیری یا فسخ یا به تعویق انداختن کار حساسی عملکرد)	۱-۲
	۱,۶۰۲	۱,۲۶۵۶۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۹۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: اطلاع رسانی منظم و موثر به واحد مورد حساسی (درباره شروع حساسی و ...) و دریافت پاسخ، ایجاد و حفظ روابط کاری حرفه‌ای (تعامل مؤثر) و مستندسازی مستمر	۲-۲
	۱,۵۹۸	۱,۲۶۴۰۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۱۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: دسترسی آزادانه به اطلاعات مورد نیاز و درخواست مستندات حساسی عملکرد و حفظ امنیت آنها	۳-۲
	۱,۲۹۱	۱,۱۳۶۱۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۹۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: مدیریت افراد و تیم‌های حساسی عملکرد	۴-۲
	۲,۶۰۰	۱,۶۱۲۴۲	۵,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۸۱۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: برون سپاری خدمات حساسی عملکرد (در صورت نیاز)	۵-۲
	۱,۳۴۷	۱,۱۶۰۴۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۷۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) برای انجام هر پروژه حساسی عملکرد	۶-۲
	۱,۳۷۵	۱,۱۷۲۵۴	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۱۷۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حساسی و موضوع اصلی حساسی عملکرد	۷-۲
	۲,۴۹۱	۱,۵۷۸۱۳	۵,۰۰	۷,۰۰۰۰	۶,۸۸۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: اتکا به کار حساسی داخلی واحد مورد حساسی	۸-۲
	۱,۹۹۸	۱,۴۱۳۳۶	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۶۸۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: مشورت با کارشناسان داخلی	۹-۲

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار	انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱۰-۲	بررسی مقدماتی: شناسایی و ارزیابی (تجزیه و تحلیل) ریسک‌های حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)	بُعد	۷,۸۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۵۷۵۴	۱,۵۸۱	۷,۷۰۳۰	
۱۱-۲	محدودیت‌ها: شناسایی محدودیت‌ها و مشکل‌های قابل پیش‌بینی حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۷۸۷۳	۱,۹۰۱	۷,۷۰۳۰	
۱۲-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین اهداف و ماموریت حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۰۹۹۳۱	۱,۲۰۸	۷,۷۰۳۰	
۱۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیار سوال‌های اصلی و فرعی حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۱۸۵۲	۱,۷۳۸	۷,۷۰۳۰	
۱۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی صرفه اقتصادی	بُعد	۷,۹۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۷۹۱۱	۱,۳۹۰	۷,۷۰۳۰	
۱۵-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی کارایی	بُعد	۷,۸۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۰۰۵۰	۱,۶۹۱	۷,۷۰۳۰	
۱۶-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی اثربخشی	بُعد	۷,۸۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۴۱۳۷	۱,۵۴۱	۷,۷۰۳۰	
۱۷-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی زیست محیطی	بُعد	۷,۶۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۹۸۲۷	۱,۹۵۵	۷,۷۰۳۰	
۱۸-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۶۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۵۴۹۸	۱,۸۳۶	۷,۷۰۳۰	
۱۹-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین حدود و دامنه حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۵۰۰	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۵۰۲۵	۱,۵۶۳	۷,۷۰۳۰	
۲۰-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اخذ معیارهای عمومی و خاص حسابرسی عملکرد (وضعیت مطلوب)	بُعد	۷,۹۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۰۳۳۶	۱,۴۴۸	۷,۷۰۳۰	
۲۱-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای عمومی مناسب حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۷۹۲۰	۱,۶۳۶	۷,۷۰۳۰	
۲۲-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای خاص حسابرسی عملکرد، در مواردی که واحد مورد حسابرسی دارای معیارهای مشخص است	بُعد	۷,۹۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۰۰۸۰	۱,۴۴۲	۷,۷۰۳۰	
۲۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای خاص حسابرسی عملکرد، در مواردی که واحد مورد حسابرسی دارای معیارهای مشخص نیست	بُعد	۷,۹۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۳۵۰۱	۱,۵۲۵	۷,۷۰۳۰	
۲۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی صرفه اقتصادی	بُعد	۷,۷۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۱۹۰۱	۱,۷۴۰	۷,۷۰۳۰	

میانگین دسته	واریانس	معیار انحراف	مد	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی	
۷,۷۰۳۰	۱,۶۵۰	۱,۲۸۴۳۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۷۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی کارایی	۲۵-۲
	۱,۴۳۱	۱,۱۹۶۱۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۴۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی اثربخشی	۲۶-۲
	۲,۰۵۰	۱,۴۳۱۶۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۵۳۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص مناسب حسابرسی زیست محیطی	۲۷-۲
	۱,۸۶۱	۱,۳۶۴۱۹	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۶۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای حسابرسی عملکرد	۲۸-۲
	۱,۷۱۹	۱,۳۱۱۰۳	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۲۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین روش شناختی (متدولوژی/روش‌ها و فنون مورد استفاده در حسابرسی) دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد	۲۹-۲
	۱,۶۸۵	۱,۲۹۸۱۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۵۴۰۰	بُعد	پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی: تهیه پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد (راهبرد حسابرسی عملکرد)	۳۰-۲
	۱,۹۲۹	۱,۳۸۸۸۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۴۸۰۰	بُعد	ماتریس نهایی منطق حسابرسی: تشکیل جلسه کمیته حسابرسی عملکرد (در صورت لزوم) و نهایی کردن (تصویب) ماتریس منطق حسابرسی عملکرد توسط مقامات ذیصلاح/مدیران حسابرسی عملکرد	۳۱-۲
	۱,۸۸۹	۱,۳۷۴۳۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۵۰۰۰	بُعد	خلاصه ماتریس منطق حسابرسی: تهیه خلاصه ماتریس منطق حسابرسی عملکرد برای په روزرسانی	۳۲-۲
	۱,۹۹۰	۱,۴۱۰۶۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۴۹۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: آگاه ساختن مدیر ارشد حسابرسی عملکرد از خلاصه ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۳۳-۲
	۱,۸۱۸	۱,۳۴۸۴۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۶۰۰۰	بُعد	پیش نویس برنامه حسابرسی: تهیه پیش نویس خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد همراه با اهداف و معیارهای نهایی حسابرسی عملکرد	۳۴-۲
	۱,۴۵۴	۱,۲۰۵۸۸	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۸۰۰	بُعد	برنامه حسابرسی: تهیه و تدوین برنامه (طرح کلی/برنامه رسیدگی) حسابرسی عملکرد	۳۵-۲
	۱,۸۷۶	۱,۳۶۹۸۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۶۸۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: کسب مجوز از مدیر و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد و بررسی کننده کیفیت برای انجام آزمون (جمع آوری و ارزیابی شواهد) و اجرای حسابرسی عملکرد	۳۶-۲

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۳۷-۲	فرآیند تأیید آزمون: ارسال خلاصه برنامه ریزی حساسی عملکرد به واحد مورد حساسی برای تأیید و قبول	بُعد	۷,۰۵۰۰	۷,۰۰۰۰	۵,۰۰	۱,۶۱۶۶۷	۲,۶۱۴	۷,۷۰۴۰
	قرارداد حساسی عملکرد: انعقاد قرارداد رسمی حساسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه زیست محیطی (در صورت نیاز)	بُعد	۷,۱۴۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۶۴۶۰	۲,۴۴۵	
	نظارت: پایش برنامه حساسی عملکرد در حین انجام حساسی عملکرد	بُعد	۷,۸۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۳۱۰۲	۱,۷۷۲	
۳	اجرای حساسی عملکرد (بررسی اصلی/آزمون)	عامل	۷,۹۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۱۴۲۳	۱,۲۴۲	۷,۸۴۱۲
۱-۳	تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حساسی عملکرد: تعیین/بازنگری در رویه‌های اجرای کار حساسی عملکرد (رویه‌ها: راه کارهای ویژه بیان شده در استانداردهای حساسی عملکرد برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری هستند)	بُعد	۷,۷۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۷۴۲۶	۱,۶۲۴	
۲-۳	تکنیک‌های اجرای کار: تعیین/بازنگری در ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حساسی عملکرد	بُعد	۷,۷۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۹۰۲۰	۱,۴۱۷	
۳-۳	کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حساسی با استفاده از مولفه‌های حساسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): عملیات و اجرا	بُعد	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۸۷۰۸	۱,۶۵۷	
۴-۳	کسب شناخت: کمک مستقیم از حساسی داخلی واحد مورد حساسی برای کسب شناخت (در صورت نیاز)	بُعد	۷,۲۵۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۱۳۴۱	۲,۲۹۰	
۵-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد مورد: گردآوری داده‌ها و شواهد حساسی کافی و مناسب با بکارگیری قضاوت حرفه ای	بُعد	۷,۹۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۶۴۶۷	۱,۵۹۴	
۶-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد مورد: تجزیه و تحلیل داده‌ها و شواهد حساسی گردآوری شده	بُعد	۷,۹۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۸۰۴۸	۱,۳۹۴	
۷-۳	ارزیابی نظام راهبری: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حساسی با استفاده از مولفه‌های حساسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)	بُعد	۷,۸۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۲۰۲۴	۱,۷۴۳	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	معیار	انحراف	واریانس	میانگین دسته
۸-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی محیط کنترلی	بُعد	۷,۸۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۲۰۲۴	۱,۷۴۳		۷,۸۴۱۲
۹-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی ریسک‌ها	بُعد	۷,۹۶۰۰	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۸۶۴۵	۱,۶۵۵		
۱۰-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های کنترلی	بُعد	۷,۸۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۷۶۹۹	۱,۶۳۱		
۱۱-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی اطلاعات و ارتباطات	بُعد	۷,۸۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۰۰۰۰	۱,۶۹۰		
۱۲-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های نظارتی	بُعد	۷,۷۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۲۶۶۵	۱,۷۶۰		
۱۳-۳	ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)	بُعد	۷,۷۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۲۶۶۵	۱,۷۶۰		
۱۴-۳	موضوعات با اهمیت: تشخیص موضوع‌های با اهمیت	بُعد	۷,۸۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۰۹۶۰	۱,۷۱۵		
۱۵-۳	محدودیت‌ها: گزارش هرگونه محدودیت در پیاده‌سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۳۳۲۱	۱,۵۲۱		

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین	میانگین
۷,۸۴۱۲	توافق نامه‌های حسابرسی چندجانبه بین‌المللی: اجرای حسابرسی موازی توافق نامه‌های چندجانبه بین‌المللی منجمله زیست محیطی (در صورت نیاز) و استخراج یافته‌ها و نتایج	بُعد	۷,۷۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۳۸۰۲	۱,۷۹۰	۱۶-۳
	یافته‌های حسابرسی: استنتاج (استخراج) یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۴۴۹۵	۱,۵۵۰	۱۷-۳
	یافته‌های حسابرسی: ارزیابی، بررسی و نتیجه‌گیری در مورد کار و یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۴۴۹۵	۱,۵۵۰	۱۸-۳
	یافته‌های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، شواهد حسابرسی (کافی و مناسب بودن) و روش‌های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته‌های حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۵۵۷۳	۱,۵۷۷	۱۹-۳
	آزمون‌ها و کسب شواهد موید: اطلاع رسانی به موقع یافته‌های حسابرسی عملکرد (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ‌ها و دلایل آن) از واحد مورد حسابرسی	بُعد	۷,۷۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۳۷۷۲	۱,۷۸۹	۲۰-۳
	بررسی تکمیلی: بسط و تکمیل یافته‌های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۸۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۰۲۶۸	۱,۶۹۷	۲۱-۳
	مستندسازی: مستند نمودن کلیه مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۰۷۰۰	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۳۰۴۳	۱,۲۷۸	۲۲-۳
	نظارت: پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۹۸۸۰	۱,۶۸۷	۲۳-۳
۴	گزارشگری حسابرسی عملکرد	عامل	۷,۹۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۰۸۱۸	۱,۴۶۰	
۱-۴	مدیریت کار: تعیین یازنگری رویه‌ها و سیاست‌های گزارشگری حسابرسی عملکرد (رویه‌ها: راه کارهای ویژه بیان شده در استانداردهای حسابرسی عملکرد برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری هستند)	بُعد	۷,۸۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۳۶۱۷	۱,۷۸۵	
۲-۴	نتیجه‌گیری: نتیجه‌گیری نهائی طبق اهداف حسابرسی عملکرد با استفاده از قضاوت حرفه‌ای	بُعد	۸,۰۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۰۶۰۵	۱,۴۵۵	
۳-۴	اظهار نظر: تهیه پیش نویس داخلی اظهار نظر حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۶۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۷۲۳۱	۱,۸۸۳	
۴-۴	توصیه‌ها و پیشنهادها: ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اقدامات لازم در رابطه با انحراف‌های بااهمیت بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب (معیار حسابرسی عملکرد)	بُعد	۸,۱۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۴۸۳۸	۱,۳۱۹	



کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۵-۴	توصیه‌ها و پیشنهادهای دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۰۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۳۳۹۹	۱,۵۲۳	
۶-۴	پیش نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۵۲۷۱	۱,۵۶۹	
۷-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تهیه پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۷۱۸۹	۱,۳۷۳	
۸-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد برای بحث درباره پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۴۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۰۰۵۴	۲,۲۵۲	
۹-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای بحث درباره پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۰۳۳۱	۱,۹۶۹	
۱۰-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۵۲۹۷	۲,۱۱۱	
۱۱-۴	مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۶۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۹۳۰۲	۱,۹۴۱	
۱۲-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: ارسال پیش نویس تجدید نظر تایید شده گزارش حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی جهت دریافت نظرات و پاسخ‌ها	بُعد	۷,۵۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۴۵۹۶	۲,۰۹۱	
۱۳-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: درج نقطه نظرات و پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادهای در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۵۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۷۲۸۲	۲,۱۶۹	
۱۴-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: آگاه نمودن اشخاص ثالث (اعم از سازمان‌های دولتی، عرضه کنندگان مواد، کالا و خدمات، افراد ذینفع و...) از هرگونه اشاره به اسامی و اطلاعات دریافتی از آنها (اشخاص ثالث) در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد جهت اعمال مراقبت حرفه ای	بُعد	۶,۷۳۰۰	۶,۵۰۰۰	۵,۰۰	۱,۶۳۸۲۷	۲,۶۸۴	
۱۵-۴	گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	بُعد	۷,۹۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۴۲۱۵	۱,۵۴۳	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	م	معیار	انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱۶-۴	گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابداری عملکرد با الزام‌های مورد نیاز	بُعد	۸,۱۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۰۶۰۹۷	۱,۱۲۶		
۱۷-۴	توزیع و انتشار گزارش نهایی: ارسال گزارش نهایی حسابداری عملکرد به واحد مورد حسابداری و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز حسب قرارداد حسابداری)	بُعد	۷,۹۳۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۲۶۵۳۵	۱,۶۰۱		
۱۸-۴	نامه مدیریت: تهیه نامه مدیریت برای جلب توجه مدیریت واحد مورد حسابداری به سایر مسایل (در صورت نیاز)	بُعد	۷,۵۳۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۴۶۶۴۹	۲,۱۵۱		
۱۹-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابداری: کشف اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده و اصلاح گزارش حسابداری عملکرد (در صورت نیاز)	بُعد	۷,۷۲۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۳۶۳۸۹	۱,۸۶۰		
۲۰-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابداری: دریافت شواهد حسابداری جدید در جریان مرحله گزارشگری (رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی)	بُعد	۷,۴۰۰۰	۷,۵۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۳۹۹۸۶	۱,۹۶۰		
۲۱-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابداری عملکرد: اجرای روش‌های حسابداری عملکرد جدید یا اضافی (در صورت نیاز) یا دستیابی به نتایج جدید پس از تاریخ گزارش حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۱۹۰۰	۷,۵۰۰۰۰	۸,۰۰۰	۱,۴۱۹۱۷	۲,۰۱۴		
۲۲-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابداری عملکرد: انجام بررسی‌های پس از حسابداری عملکرد (از طریق پرسشنامه و ...) در مورد کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان و واحدهای مورد حسابداری از کار حسابداری عملکرد (دریافت بازخورد)	بُعد	۷,۴۵۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۵۷۲۳۳	۲,۴۷۲		
۲۳-۴	توضیحات درباره گزارش حسابداری: آماده شدن برای ارائه توضیحات درباره موضوعات مندرج در گزارش حسابداری عملکرد در جلسات مربوط (مانند مراجع ذیصلاح و ...)	بُعد	۷,۸۳۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۳۲۶۱۵	۱,۷۵۹		
۲۴-۴	توضیحات درباره گزارش حسابداری: ارائه توضیحات لازم درباره موضوعات مندرج در گزارش حسابداری عملکرد در جلسات مربوط (مانند مراجع ذیصلاح و ...)	بُعد	۷,۷۷۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۳۴۷۳۱	۱,۸۱۵		
۲۵-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابداری عملکرد: تنظیم نهایی مستندات و پرونده‌های حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۷۸۰۰	۸,۰۰۰۰۰	۹,۰۰۰	۱,۳۷۴۹۶	۱,۸۹۱		

میانگین دسته	واریانس	انحراف معیار	مد	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی	
	۲,۵۰۵	۱,۵۸۲۸۶	۹,۰۰	۷,۰۰۰۰	۷,۱۴۰۰	بُعد	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تعدیل مستندات حسابرسی عملکرد پس از تاریخ تنظیم نهایی پرونده‌های حسابرسی عملکرد (در صورت نیاز)	۲۶-۴
۷,۸۴۲۰	۱,۷۲۷	۱,۳۱۴۲۶	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۰۰۰	عامل	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	۵
	۱,۶۷۳	۱,۲۹۳۵۰	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۴۰۰	بُعد	تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین بازنگری در رویه‌های پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای ... (رویه‌ها: راه کارهای ویژه بیان شده در استانداردهای حسابرسی عملکرد برای اعمال اصول مندرج در مفاهیم نظری هستند)	۱-۵
	۱,۷۲۷	۱,۳۱۴۲۶	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۰۰۰	بُعد	انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد و مستندسازی آن: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (شامل اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای یا یافته‌های عمده حسابرسی عملکرد پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت) و مستندسازی کار پیگیری (دریافت بازخورد از اثر بخشی پیشنهادهای و توصیه‌های حسابرسی عملکرد)	۲-۵
	۱,۷۹۵	۱,۳۳۹۷۹	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۳۰۰	بُعد	پیشنهاد کار پیگیری: ارائه پیشنهادهای جدید برای پیگیری یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌ها در مورد مسائل جدید (در صورت وجود)	۳-۵
	۲,۰۱۳	۱,۴۱۸۶۳	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۷۴۰۰	بُعد	گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد): گزارش دهی و انتشار نتایج و آثار پیگیری‌های گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای پیشنهادهای و توصیه‌ها، تاثیرهای حسابرسی عملکرد و انجام اقدام‌های اصلاحی) به اشخاص ذیصلاح (در صورت لزوم)	۴-۵
۷,۷۵۲۰	۱,۴۶۲	۱,۲۰۹۲۲	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۲۰۰	عامل	بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد	۶
	۱,۴۸۸	۱,۲۲۰۰۳	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۹۲۰۰	بُعد	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد	۱-۶
	۱,۴۹۶	۱,۲۲۳۱۴	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۷,۸۳۰۰	بُعد	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت، استقلال و واقع بینی بررسی کننده کیفیت	۲-۶

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۳-۶	اقدامات اولیه حسابداری عملکرد: زمان بندی اجرای بررسی کیفیت	بُعد	۷,۶۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۸۴۳۷	۱,۶۵۰	۷,۷۵۲۰
	اقدامات اولیه حسابداری عملکرد: تعیین/بازنگری معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۷۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۷۶۹۸	۱,۸۹۶	
	بررسی کیفیت: انجام بررسی کیفیت حسابداری عملکرد توسط بررسی کننده کیفیت	بُعد	۷,۹۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۱۵۹۰۷	۱,۳۴۳	
	بررسی تکمیلی: تکمیل بررسی کیفیت حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۴۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۲۳۱۵	۲,۰۲۵	
	گزارشگری درباره برنامه بهبود و تضمین کیفیت (ارائه بازخورد): ارائه گزارش نتایج حاصل از بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح (در صورت لزوم)	بُعد	۷,۸۵۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۰۹۱۸	۱,۴۶۲	
	مستندسازی و بررسی کار حسابداری عملکرد: مستندسازی بررسی کیفیت	بُعد	۷,۶۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۸۹۱۴	۱,۹۳۰	
	نظارت: پایش بررسی کیفیت توسط مدیر حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۷۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۲۹۷۲	۱,۵۱۲	
۷	حل و فصل اختلاف نظرها در حسابداری عملکرد	عامل	۷,۵۱۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۳۱۹۲	۲,۰۵۰	۷,۴۹۶۲
۱-۷	تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابداری عملکرد: تعیین بازنگری سیاست ها، اصول کلی و روش های موسسه عالی حسابداری در برخورد و حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۷,۵۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۴۹۱۱	۱,۸۲۰	
۲-۷	اقدامات اولیه حسابداری عملکرد: تشخیص و ارزیابی به موقع اختلاف نظرها (عدم توافق های عمده) در پایان هر مرحله از کار حسابداری عملکرد (برنامه ریزی سالانه، برنامه ریزی رسیدگی و ...)	بُعد	۷,۸۳۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۲۷۹۶۴	۱,۶۳۷	
۳-۷	مرحله اول فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: توافق مستقیم	بُعد	۷,۵۶۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۴۷۷۴	۲,۰۸۷	
۴-۷	مرحله دوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: داوری	بُعد	۷,۲۳۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۴۸۲۹۳	۲,۱۹۹	
۵-۷	مرحله سوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام	بُعد	۷,۰۹۰۰	۷,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۵۱۱۲	۲,۴۰۶	
۶-۷	گزارشگری اختلاف نظرها: افشاء و اطلاع رسانی اختلاف نظرها در گزارش حسابداری عملکرد	بُعد	۷,۵۲۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۵۰۰۷۱	۲,۲۵۲	
۷-۷	مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۷,۶۴۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۱,۳۴۴۸۰	۱,۸۰۸	

همانطور که در جدول (۴) مشاهده می‌گردد نتایج مرحله دوم نیز نشان دهنده اهمیت زیاد و

خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران از دیدگاه خبرگان است که این اهمیت با توجه به میانه، مد، انحراف معیار و میانگین به دست آمده برای دسته‌ها نیز تایید می‌شود. دامنه تغییرات دسته‌ها به میزان ۳۴۵۸. گویای اتفاق نظر میان پاسخ‌دهندگان است. مقایسه جداول (۳) و (۴) نشان می‌دهد که تعداد عوامل کلیدی در پرسشنامه مرحله دوم نسبت به پرسشنامه مرحله اول تغییری نکرده است. لیکن تعداد ابعاد کلیدی به ترتیب عامل برنامه‌ریزی راهبردی از ۱۳ بُعد به ۱۴ بُعد و عامل اجرای حسابرسی عملکرد از ۱۸ بُعد به ۲۳ بُعد افزایش یافته است. و تعداد ابعاد کلیدی عامل برنامه‌ریزی عملیاتی از ۴۱ بُعد به ۳۹ بُعد و عامل پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد از ۲ بُعد به ۴ بُعد و عامل گزارشگری حسابرسی عملکرد از ۲۷ بُعد به ۲۶ بُعد کاهش یافته است. مابقی ابعاد کلیدی بدون تغییر باقیمانده است.

همچنین پاسخ‌دهندگان برخی نقطه‌نظرات و اصلاحات ویرایشی درباره عوامل و ابعاد کلیدی پیشنهاد دادند که همه این پیشنهادات پس از بررسی در پرسشنامه مرحله سوم اعمال گردید. **نتایج مرحله سوم:** همانند دو مرحله قبل برای تحلیل نتایج مرحله سوم نیز علاوه بر محاسبه برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، میانگینی برای هر دسته (شامل عوامل و ابعاد کلیدی مرتبط) محاسبه گردید. نتایج آماری مرحله سوم به شرح جدول (۵) است.

جدول ۵: آمار توصیفی عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد (نتایج مرحله سوم دلفی)

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانه	σ	مقیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱	برنامه ریزی سالانه (راهبردی) حسابرسی عملکرد	عامل	۸,۷۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۳۱۹۰	۲۱۵	۸,۶۰۵۰
۱-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین خط مشی راهبردی برای جهت دهی آتی حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۹۹۳۳۰	۳۵۹	
۲-۱	برنامه سالانه (راهبردی): بررسی مقدماتی و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه برای حسابرسی عملکرد توسط تیم‌های حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۷۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۱۴۰۵۰	۲۶۴	
۳-۱	برنامه سالانه (راهبردی): ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک‌های با اهمیت حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)	بُعد	۸,۷۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۸۲۹۰	۲۱۹	
۴-۱	برنامه سالانه (راهبردی): رتبه بندی، امتیازدهی و اولویت‌بندی موضوعات بالقوه حسابرسی عملکرد بر اساس ارزیابی‌ها	بُعد	۸,۶۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۱۵۹۵۰	۳۷۹	
۵-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حسابرسی عملکرد موضوعات	بُعد	۸,۵۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۳۱۰۶۰	۵۳۴	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	م	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۶-۱	برنامه سالانه (راهبردی): شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های انجام حساسی عملکرد	بُعد	۸,۵۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۸۸۹۵	۴۷۵	۸,۶۰۵۰
۷-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات بااهمیت حساسی عملکرد بر اساس اولویت بندی ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده	بُعد	۸,۸۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۱۹۱۱	۱۷۶	
۸-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات بااهمیت حساسی عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (راهبرد انتخاب) و آثار و پیامدهای آن برای عموم جامعه	بُعد	۸,۵۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۹۲۴۶	۳۵۱	
۹-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تهیه و تدوین برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد توسط تیم‌های حساسی عملکرد	بُعد	۸,۷۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۵۷۸۲	۲۱۰	
۱۰-۱	توافق نامه‌های حساسی چند جانبه بین‌المللی: تدوین سرفصل‌های حساسی مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حساسی (در صورت نیاز)	بُعد	۸,۱۸۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۳۳۳۹	۶۹۵	
۱۱-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انجام اصلاحات (تعدیلات) احتمالی در برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد در واکنش به تغییرهای کسب و کار، ریسک‌ها، عملیات، برنامه ها، سیستم‌ها و ...	بُعد	۸,۴۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۵۶۲۸	۴۳۱	
۱۲-۱	تایید برنامه سالانه (راهبردی): بررسی و تصویب برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط کمیته حساسی عملکرد (متشکل از مدیران حساسی عملکرد و مقامات ذیصلاح و سایر افراد حرفه ای) و درج در برنامه جامع حساسی مؤسسه عالی حساسی	بُعد	۸,۷۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۸۲۹	۲۱۹	
۱۳-۱	ابلاغ برنامه سالانه (راهبردی): ابلاغ برنامه مصوب سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط توسط مدیر ارشد حساسی عملکرد/مقامات ذیصلاح	بُعد	۸,۶۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۳۵۹۸	۲۸۷	
۱۴-۱	نظارت: پایش برنامه سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	بُعد	۸,۵۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۱۶۶۱	۵۱۴	
۱۵-۱	مستند سازی: مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی سالانه (راهبردی) حساسی عملکرد	بُعد	۸,۵۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۱۵۹۸	۵۱۳	

میانگین دسته	واریانس	معیار انحراف	مد	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی	
۸,۵۵۰	۲۱۵.	۴۶۳۱۹.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۴۰۰	عامل	برنامه ریزی رسیدگی (عملیاتی) حساسی عملکرد	۲
	۲۸۹.	۵۳۳۷۳۹.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۱۰۰	بُعد	تعیین فرایند تدوین برنامه حساسی عملکرد: تعیین رویه (راه کار) و روش اجرایی برای برنامه ریزی و تدوین برنامه تفصیلی حساسی عملکرد (طرح کلی/ برنامه رسیدگی)	۱-۲
	۸۱۴.	۹۰۲۰۷.	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۱۲۰۰	بُعد	اقدامات اولیه حساسی عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حساسی عملکرد (پذیرش یا کناره گیری یا فسخ یا به تعویق انداختن کار حساسی عملکرد)	۲-۲
	۳۸۹.	۶۲۳۶۹.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۷۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: اطلاع رسانی مستمر به واحد مورد حساسی و دریافت پاسخ (درباره شروع حساسی عملکرد و ...) و ایجاد و حفظ روابط کاری حرفه ای	۳-۲
	۶۵۴.	۸۰۸۷۳.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۴۵۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: حق دسترسی آزادانه به اطلاعات مورد نیاز و درخواست مستندات حساسی عملکرد و حفظ امنیت آنها	۴-۲
	۲۳۹.	۴۸۹۳۸.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۳۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: مدیریت افراد و تیم‌های حساسی عملکرد	۵-۲
	۶۰۴.	۷۷۷۱۴.	۸,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۱۱۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: برون سپاری خدمات حساسی عملکرد (در صورت نیاز)	۶-۲
	۱۹۹.	۴۴۶۲۰.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۷۰۰	بُعد	مدیریت کار حساسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) برای انجام حساسی عملکرد	۷-۲
	۱۷۶.	۴۱۹۱۱.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۸۱۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حساسی و موضوع اصلی حساسی عملکرد	۸-۲
	۶۰۰.	۷۷۴۳۴.	۸,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۰۸۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: استفاده از کار واحد حساسی داخلی برای کسب شناخت از واحد مورد حساسی و موضوع اصلی حساسی عملکرد	۹-۲
	۲۵۳.	۵۰۲۵۲.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۰۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: مشورت با کارشناسان و سایر افراد حرفه‌ای درون یا بیرون موسسه عالی حساسی با توجه به شناخت کسب شده (مشاوره ها)	۱۰-۲
	۲۸۰.	۵۲۹۵۳.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۸۰۰	بُعد	بررسی مقدماتی: شناسایی و ارزیابی ریسک‌های حساسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)	۱۱-۲
۷۱۵.	۸۴۵۳۷.	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۲۵۰۰	بُعد	محدودیت‌ها: شناسایی محدودیت‌ها و مشکل‌های قابل پیش بینی حساسی عملکرد	۱۲-۲	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین اهداف و مأموریت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۷۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۲۳۲	۲۱۴	۸,۵۵۰
۱۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای سوالات اصلی و فرعی حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۰۸۳۶	۳۷۰	
۱۵-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی صرفه اقتصادی	بُعد	۸,۷۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۵۷۸۲	۲۱۰	
۱۶-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی کارایی	بُعد	۸,۷۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۳۱۹	۲۱۵	
۱۷-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی اثربخشی	بُعد	۸,۷۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۷۳۱۲	۲۲۴	
۱۸-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی زیست محیطی	بُعد	۸,۵۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۰۷۲۸	۳۶۹	
۱۹-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و زیست محیطی)	بُعد	۸,۷۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۷۳۱۲	۲۲۴	
۲۰-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین حدود و دامنه حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۳۸۵۰	۴۰۸	
۲۱-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اخذ معیارهای عمومی و خاص حسابرسی عملکرد (وضعیت مطلوب)	بُعد	۸,۶۹۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۴۴۸۶	۲۹۷	
۲۲-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای عمومی حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۸۰۰۶	۳۳۶	
۲۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی صرفه اقتصادی	بُعد	۸,۷۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۲۲۲۳	۲۷۳	
۲۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی کارایی	بُعد	۸,۷۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۲۲۲۳	۲۷۳	
۲۵-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی اثربخشی	بُعد	۸,۶۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۳۲۸۶	۲۸۴	
۲۶-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی زیست محیطی	بُعد	۸,۴۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۰۲۳۸	۴۹۳	
۲۷-۲	ماتریس منطق حسابرسی: ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۵۷۱۳	۴۳۲	
۲۸-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین روش شناختی (متدولوژی) دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۰۳۴۵	۴۹۵	



دسته میانگین	واریانس	معیار انحراف	مد	میانگین	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی
۸,۵۵۰	۳۴۳	۵۸۶۰۳	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۰۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: تهیه پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد توسط تیم حسابرسی عملکرد	۲۹-۲
	۴۱۲	۶۴۱۵۷	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۵۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد (متشکل از اعضای درون و بیرون مؤسسه عالی حسابرسی مانند مدیران حسابرسی عملکرد و مقامات ذیصلاح و سایر افراد حریفه ای) برای تبادل نظر درباره پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۳۰-۲
	۳۲۵	۵۷۰۲۲	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۹۰۰	بُعد	تایید ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/ مقامات ذیصلاح و نهایی کردن (تصویب) ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۳۱-۲
	۵۵۱	۷۴۲۵۷	۸,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۲۱۰۰	بُعد	ماتریس منطق حسابرسی: اصلاح و بازنویسی پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد	۳۲-۲
	۴۳۱	۶۵۶۲۸	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۴۴۰۰	بُعد	برنامه حسابرسی: تهیه پیش نویس خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد (خلاصه ماتریس منطق حسابرسی) توسط تیم حسابرسی عملکرد	۳۳-۲
	۳۹۱	۶۲۵۶۳	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۵۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: نهایی کردن (تصویب) خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح	۳۴-۲
	۴۱۳	۶۴۲۲۸	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۴۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: ارسال نامه درخواست تأییدیه به مدیریت واحد مورد حسابرسی (درباره مسئولیت ایشان نسبت به موضوع اصلی حسابرسی، مناسب بودن اهداف و معیار حسابرسی عملکرد) همراه با نسخه نهایی خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد	۳۵-۲
	۴۴۲	۶۶۵۰۷	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۳۹۰۰	بُعد	حل و فصل اختلاف نظرها: حل و فصل هرگونه عدم توافق (اختلاف نظر) درباره تأیید مسئولیت مدیریت یا مناسب بودن معیار حسابرسی یا کوتاهی در پاسخگویی به خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد و بررسی آثار عدم توافق بر کار حسابرسی عملکرد	۳۶-۲
	۶۲۷	۷۹۱۶۲	۸,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۱۴۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: اعمال تعدیلات و تغییرات احتمالی در معیار حسابرسی عملکرد و ... پس از دریافت نقطه نظرات واحد مورد حسابرسی و اطلاع رسانی مجدد به ایشان	۳۷-۲

میانگین دسته	واریانس	انحراف معیار	د	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی	
۸,۵۵۰	۶۵۶	۸۰۹۷۳	۸,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۰۳۰۰	بُعد	قرارداد حساسی: انعقاد قرارداد رسمی حساسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه زیست محیطی (در صورت نیاز)	۳۸-۲
	۲۱۵	۴۶۳۱۹	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۴۰۰	بُعد	برنامه حساسی: تهیه و تدوین برنامه تفصیلی حساسی عملکرد (طرح کلی/ برنامه رسیدگی) توسط تیم حساسی عملکرد	۳۹-۲
	۲۶۴	۵۱۳۵۵	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۷۰۰	بُعد	مستندسازی برنامه حساسی عملکرد: مستندسازی مراحل انجام کار برنامه ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حساسی عملکرد	۴۰-۲
	۵۹۸	۷۷۳۵۵	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۲۶۰۰	بُعد	برنامه حساسی: انجام اصلاحات (تعدیلات) احتمالی در برنامه تفصیلی حساسی عملکرد به دلیل تغییر در شرایط، ریسک‌ها و سایر امور واحد مورد حساسی	۴۱-۲
	۲۱۹	۴۶۸۲۹	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۳۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: تصویب برنامه تفصیلی حساسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط کمیته حساسی عملکرد/مقامات ذیصلاح	۴۲-۲
	۲۴۴	۴۹۴۰۰	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۲۰۰	بُعد	فرایند تأیید آزمون: ابلاغ برنامه تفصیلی حساسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط (مجری) توسط مدیر ارشد حساسی عملکرد/مقامات ذیصلاح	۴۳-۲
	۴۱۳	۶۴۲۲۸	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۴۰۰	بُعد	نظارت: پایش برنامه حساسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب	۴۴-۲
۸,۶۱۹۵	۲۱۵	۴۶۳۱۹	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۴۰۰	عامل	اجرای حساسی عملکرد (بررسی اصلی/آزمون)	۳
	۴۷۵	۶۸۸۹۵	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۱۰۰	بُعد	تعیین فرایند اجرای انواع خدمات حساسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راه کارهای) اجرای حساسی عملکرد	۱-۳
	۴۵۵	۶۷۴۲۰	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۵۰۰۰	بُعد	تکنیک‌های اجرای کار: تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حساسی عملکرد	۲-۳
	۲۶۰	۵۰۹۶۰	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۳۰۰	بُعد	کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حساسی با استفاده از مولفه‌های حساسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): عملیات و اجرا	۳-۳

میانگین دسته	واریانس	انحراف معیار	مد	میانه	میانگین	طبقه	عنوان	کد عامل و بُعد کلیدی
۸,۶۱۹۵	۶۸۱.	۸۲۵۰۵.	۹,۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۱۹۰۰	بُعد	کسب شناخت: کمک مستقیم از حسابرسی داخلی واحد مورد حسابرسی برای کسب شناخت از نظام‌های راهبردی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک و ... (در صورت نیاز)	۴-۳
	۲۲۴.	۴۷۳۱۲.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۲۰۰	بُعد	آزمون‌ها و کسب شواهد مویب: گردآوری داده‌ها و شواهد حسابرسی کافی و مناسب با بکارگیری قضاوت حرفه‌ای	۵-۳
	۲۷۷.	۵۲۵۹۹.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۹۰۰	بُعد	آزمون‌ها و کسب شواهد مویب: تجزیه و تحلیل داده‌ها و شواهد حسابرسی گردآوری شده	۶-۳
	۲۲۴.	۴۷۳۱۲.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۲۰۰	بُعد	ارزیابی نظام راهبردی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام راهبردی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)	۷-۳
	۲۲۴.	۴۷۳۱۲.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۲۰۰	بُعد	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی محیط کنترلی	۸-۳
	۲۷۳.	۵۲۲۲۳.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۷۰۰۰	بُعد	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی ریسک‌ها	۹-۳
	۲۸۴.	۵۳۲۸۶.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۷۰۰	بُعد	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های کنترلی	۱۰-۳
	۳۴۱.	۵۸۴۲۲.	۹,۰۰	۹,۰۰۰۰	۸,۶۱۰۰	بُعد	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی اطلاعات و ارتباطات	۱۱-۳

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱۲-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل‌های داخلی واحد مورد حساسی‌ری با استفاده از مولفه‌های حساسی‌ری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های نظارتی	بُعد	۸,۶۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۸۲۲۳	۳۳۹	۸,۶۱۹۵
۱۳-۳	ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک مدیریت ریسک واحد مورد حساسی‌ری با استفاده از مولفه‌های حساسی‌ری عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)	بُعد	۸,۶۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۶۲۳۷	۳۱۶	
۱۴-۳	موضوعات با اهمیت: تشخیص موضوع‌های با اهمیت	بُعد	۸,۶۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۴۷۹۲	۴۲۰	
۱۵-۳	محدودیت‌ها: گزارش هرگونه محدودیت در پیاده‌سازی رویه اجرای حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۶۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۳۵۶۴	۴۰۴	
۱۶-۳	توافق‌نامه‌های حساسی‌ری چندجانبه بین‌المللی: اجرای حساسی‌ری موازی توافق‌نامه‌های چندجانبه بین‌المللی از جمله زیست محیطی (در صورت نیاز) و استخراج یافته‌ها و نتایج	بُعد	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۸۹۰۲	۴۷۵	
۱۷-۳	یافته‌های حساسی‌ری: استنتاج یافته‌های (مثبت یا منفی) حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۷۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۷۷۶۸	۲۲۸	
۱۸-۳	یافته‌های حساسی‌ری: بررسی، ارزیابی و انتخاب نهایی یافته‌های حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۷۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۷۷۶۸	۲۲۸	
۱۹-۳	یافته‌های حساسی‌ری: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش‌های حساسی‌ری عملکرد و تهیه پیش‌نویس یافته‌های حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۶۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۹۳۴۹	۲۴۴	
۲۰-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد مؤید: اطلاع‌رسانی به موقع یافته‌های حساسی‌ری عملکرد (مثبت یا منفی) به واحد مورد حساسی‌ری و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ‌ها و دلایل آن) از واحد مورد حساسی‌ری	بُعد	۸,۵۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۲۳۶۹	۳۸۹	
۲۱-۳	بررسی تکمیلی: بسط و تکمیل یافته‌های (مثبت یا منفی) حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۴۹۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۵۸۷۲	۵۷۶	
۲۲-۳	مستندسازی: مستندسازی کلیه مراحل اجرای حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۶۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۵۱۴۹	۳۰۴	
۲۳-۳	نظارت: پایش مراحل اجرای حساسی‌ری عملکرد	بُعد	۸,۵۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۱۳۲۲	۵۰۹	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین میانگین	میانگین	مد	معیار انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۴	گزارشگری حسابرسی عملکرد	عامل	۸,۷۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۳۱۹.	۲۱۵.	۸,۵۲۷۲
۱-۴	مدیریت کار: تعیین رویه‌ها (راه کارها) و سیاست‌های گزارشگری حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۲۴۷۴.	۳۹۰.	
۲-۴	نتیجه‌گیری: نتیجه‌گیری نهائی طبق اهداف حسابرسی عملکرد با استفاده از قضاوت حرفه ای	بُعد	۸,۷۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۵۷۸۲.	۲۱۰.	
۳-۴	اظهار نظر: تهیه اظهار نظر حسابرسی عملکرد به صورت پیش نویس داخلی	بُعد	۸,۷۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۳۹۹۳.	۱۹۴.	
۴-۴	توصیه‌ها و پیشنهادهای: ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اقدامات لازم در رابطه با انحراف‌های بااهمیت بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب (معیار حسابرسی عملکرد)	بُعد	۸,۷۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۶۵۹۵.	۳۲۰.	
۵-۴	توصیه‌ها و پیشنهادهای: دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۶۶۴۰.	۳۲۱.	
۶-۴	پیش نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۹۷۲۲.	۳۵۷.	
۷-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تهیه پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۷۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۳۹۹۳.	۱۹۴.	
۸-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۲۴۷۴.	۵۲۵.	
۹-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۲۴۷۴.	۵۲۵.	
۱۰-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۴۲۹۱.	۵۵۲.	
۱۱-۴	مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۴۴۲۷.	۵۵۴.	
۱۲-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: ارسال پیش نویس تجدید نظر تایید شده گزارش حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی جهت دریافت نظرات و پاسخ‌ها	بُعد	۸,۳۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۰۱۲۶.	۶۴۲.	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۱۳-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: درج نقطه نظرات و پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادهای در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۳۹۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۷۷۱۴	۶۰۴	۸,۵۲۷۲
۱۴-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: آگاه نمودن اشخاص ثالث (اعم از سازمان‌های دولتی، عرضه کنندگان مواد، کالا و خدمات، افراد ذینفع و...) از هرگونه اشاره به اسامی و اطلاعات دریافتی از آنها در پیش نویس گزارش حسابرسی عملکرد جهت اعمال مراقبت حرفه ای	بُعد	۸,۱۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۸,۰۰	۷۳۱۶۸	۵۲۵	
۱۵-۴	گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۵۴۵۰	۳۰۷	
۱۶-۴	گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با الزام‌های مورد نیاز	بُعد	۸,۷۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۸۲۹	۲۱۹	
۱۷-۴	توزیع و انتشار گزارش نهایی: ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)	بُعد	۸,۵۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۵۵۲۸	۴۲۹	
۱۸-۴	نامه مدیریت: تهیه نامه مدیریت برای جلب توجه مدیریت واحد مورد حسابرسی به سایر مسایل (در صورت نیاز)	بُعد	۸,۳۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۳۵۰۹	۶۹۷	
۱۹-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کشف اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده	بُعد	۸,۴۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۳۱۰۶	۵۳۴	
۲۰-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کسب شواهد حسابرسی جدید در حین/پس از تاریخ گزارش حسابرسی عملکرد (رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی) و اجرای روش‌های اضافی (در صورت نیاز)	بُعد	۸,۳۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۹۲۰۷	۶۲۷	
۲۱-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان از کار حسابرسی عملکرد از طریق پرسشنامه و ... (دریافت بازخورد)	بُعد	۸,۵۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۷۳۵۳	۴۵۴	
۲۲-۴	توضیحات درباره گزارش حسابرسی: تهیه و ارائه توضیحات لازم درباره موضوعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد در جلسات مربوط (مانند مراجع ذیصلاح و ...)	بُعد	۸,۵۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۰۹۲۷	۳۷۱	
۲۳-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تنظیم نهایی مستندات و پرونده‌های حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۹۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۶۸۱۰	۴۴۶	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	مد	معیار انحراف	واریانس	دسته میانگین
۲۴-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تعدیل مستندات حسابرسی عملکرد (در صورت نیاز)	بُعد	۸,۰۹۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۴۲۰۲	۷۰۹	۸,۵۲۷۲
۵	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	عامل	۸,۷۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۶۳۱۹	۲۱۵	۸,۵۸۳۳
۱-۵	تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راه کارهای) پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای و ...	بُعد	۸,۳۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۲۲۶۶	۶۷۷	
۲-۵	انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای یا یافته‌های عمده حسابرسی عملکرد پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت)	بُعد	۸,۷۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۴۹۸۳۸	۲۴۸	
۳-۵	مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۵۴۵۰	۳۰۷	
۴-۵	پیشنهاد کار پیگیری: ارائه پیشنهادهای جدید برای پیگیری یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌ها در مورد مسائل جدید (در صورت وجود)	بُعد	۸,۵۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۷۴۱۲	۴۵۴	
۵-۵	گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد): گزارش دهی نتایج و آثار پیگیری‌های گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای پیشنهادهای و توصیه‌ها، تأثیرهای حسابرسی عملکرد و انجام اقدام‌های اصلاحی) به اشخاص ذیصلاح	بُعد	۸,۵۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۵۴۱۲	۴۲۸	
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد (ارزیابی عملکرد)	عامل	۸,۶۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۱۹۵۵	۳۸۴	۸,۵۰۰
۱-۶	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های (راه کارهای) برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۵۳۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۸۸۳۶	۴۷۴	
۲-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تأیید صلاحیت بررسی کننده کیفیت	بُعد	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۶۸۹۰۲	۴۷۵	
۳-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی اجرای بررسی کیفیت	بُعد	۸,۳۹۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۲۳۲۸	۵۲۳	
۴-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تعیین معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۷۱۷۲	۵۹۶	
۵-۶	بررسی کیفیت: انجام بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۶۴۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۹۴۹۳	۳۵۴	
۶-۶	بررسی تکمیلی: تکمیل بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۲۶۰۰	۸,۵۰۰۰	۹,۰۰	۸۳۶۳۰	۶۹۹	

کد عامل و بُعد کلیدی	عنوان	طبقه	میانگین	میانگین	د	معیار انحراف	واریانس	میانگین دسته
۶-۷	گزارشگری بهبود و تضمین کیفیت (ارائه بازخورد): ارائه گزارش نتایج بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح	بُعد	۸,۶۸۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۵۲۹۵۳	۲۸۰	۸,۵۰۰
	مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۵۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۵۷۱۲	۵۷۳	
	نظارت: پیش برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۴۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۴۴۷۵	۵۵۵	
۷	حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	عامل	۸,۳۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۴۵۶۳	۵۵۶	۸,۲۹۳۷
۱-۷	تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های برخورد و حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۸,۳۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۳۱۹۵	۵۳۶	
۲-۷	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی سالانه، برنامه ریزی رسیدگی و ...)	بُعد	۸,۴۷۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۵۸۱۹	۵۷۵	
۳-۷	مرحله اول فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: توافق مستقیم	بُعد	۸,۲۶۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۹۱۶۹۶	۸۴۱	
۴-۷	مرحله دوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: داوری	بُعد	۸,۱۰۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۹۰۴۵۳	۸۱۸	
۵-۷	مرحله سوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام	بُعد	۸,۰۷۰۰	۸,۰۰۰۰	۹,۰۰	۹۲۳۹۲	۸۵۴	
۶-۷	گزارشگری اختلاف نظرها: افشاء و اطلاع رسانی اختلاف نظرها در گزارش حسابرسی عملکرد	بُعد	۸,۳۱۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۸۶۱۰۰	۷۴۱	
۷-۷	مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها	بُعد	۸,۴۲۰۰	۹,۰۰۰۰	۹,۰۰	۷۵۴۵۲	۵۶۹	

همان‌گونه که در جدول (۵) مشاهده می‌گردد، میانگین کلیه دسته‌ها بیش از ۸ به دست آمده است که نشان‌دهنده اهمیت خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران از دیدگاه خبرگان است. میانه، مد و انحراف معیار به دست آمده نیز این گفته را تأیید می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود داشته است. از سوی دیگر میانگین دسته‌ها بین ۸,۲۹۳۷ و ۸,۶۱۹۵ و دامنه تغییرات دسته‌ها به میزان ۰,۳۲۵۸ به دست آمده است که گویای اتفاق نظر میان پاسخ‌دهندگان است. در مرحله سوم پاسخ‌دهندگان هیچ‌گونه پیشنهادات جدید دیگری ارائه نکردند.

مقایسه جدول (۴) و (۵) حاکی از آن است که تعداد عوامل کلیدی در پرسشنامه مرحله سوم نسبت به پرسشنامه مرحله دوم تغییری نکرده است. لیکن تعداد ابعاد کلیدی به ترتیب عامل برنامه‌ریزی راهبردی از ۱۴ بُعد به ۱۵ بُعد و عامل برنامه‌ریزی عملیاتی از ۳۹ بُعد به ۴۴ بُعد و



عامل پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد از ۴ بُعد به ۵ بُعد افزایش یافته است. تعداد ابعاد کلیدی عامل گزارشگری حسابرسی عملکرد از ۲۶ بُعد به ۲۴ بُعد کاهش یافته است. مابقی ابعاد کلیدی بدون تغییر باقیمانده است.

پس از اجرای مرحله‌های دوم و سوم، ضریب کندال که میزان اتفاق نظر میان خبرگان و صاحب‌نظران را در خصوص کلیه عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران نشان می‌دهد، محاسبه گردید. بر اساس جدول (۶) ضریب کندال یا ضریب همبستگی میان مراحل اول و دوم برابر با ۰/۷۱۶ و میان مراحل دوم و سوم برابر با ۰/۷۲۲ به دست آمد که می‌توان گفت اتفاق نظر میان خبرگان و صاحب‌نظران در بین مراحل زیاد بوده است. ضریب کندال محاسبه شده و عدم تفاوت معنادار آن در هر دو مرحله دلیل مناسبی برای توقف مراحل دلفی است و می‌توان اعتبار عوامل و ابعاد کلیدی را به عنوان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران تایید کرد.

جدول ۶: ضریب توافق کندال بین نظر خبرگان در مراحل اول و دوم توزیع پرسشنامه دلفی

شرح	مقدار ضریب	سطح معناداری
ضریب کندال میان میانگین کلیه سوال‌ها در مرحله‌های اول و دوم	۰/۷۱۶	۰/۰۰
ضریب کندال میان میانگین کلیه سوال‌ها در مرحله‌های دوم و سوم	۰/۷۲۲	۰/۰۰

#### ۴- نتیجه‌گیری

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، تاکنون تحقیق جامعی که چارچوبی در خصوص عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران ارائه کند انجام نشده است. از این رو در تحقیق حاضر به منظور ارائه چارچوبی ادبیات موضوع از طریق مطالعات اسنادی تحلیل و بررسی شد؛ سپس به منظور اطمینان از اعتبار عناصر بنیانی استخراج شده در سطح عوامل و ابعاد از خبرگان حرفه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی به روش تحقیق دلفی نظرسنجی به عمل آمد. طبق نتایج تحقیق ۷ عامل و ۱۲۷ بُعد کلیدی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به دست آمد که این عناصر بنیانی در جدول (۷) مشاهده می‌شود. گفتنی است تمام عوامل و ابعاد کلیدی به تأیید خبرگان حرفه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی رسید.

جدول ۷: فهرست عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۱	برنامه‌ریزی سالانه (برنامه‌ریزی راهبردی) حسابداری عملکرد	۱-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین خط مشی راهبردی برای جهت دهی آتی حسابداری عملکرد
		۲-۱	برنامه سالانه (راهبردی): بررسی مقدماتی و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه برای حسابداری عملکرد توسط تیم‌های حسابداری عملکرد
		۳-۱	برنامه سالانه (راهبردی): ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک‌های با اهمیت حسابداری عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)
		۴-۱	برنامه سالانه (راهبردی): رتبه بندی، امتیازدهی و اولویت‌بندی موضوعات بالقوه حسابداری عملکرد بر اساس ارزیابی‌ها
		۵-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حسابداری عملکرد موضوعات
		۶-۱	برنامه سالانه (راهبردی): شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌های انجام حسابداری عملکرد
		۷-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات با اهمیت حسابداری عملکرد بر اساس اولویت بندی ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده
		۸-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انتخاب موضوعات با اهمیت حسابداری عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (راهبرد انتخاب) و آثار و پیامدهای آن برای عموم جامعه
		۹-۱	برنامه سالانه (راهبردی): تهیه و تدوین برنامه سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد توسط تیم‌های حسابداری عملکرد
		۱۰-۱	توافق نامه‌های حسابداری چند جانبه بین‌المللی: تدوین سرفصل‌های حسابداری مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حسابداری (در صورت نیاز)
		۱۱-۱	برنامه سالانه (راهبردی): انجام اصلاحات (تعدیلات) احتمالی در برنامه سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد در واکنش به تغییرهای کسب و کار، ریسک‌ها، عملیات، برنامه‌ها، سیستم‌ها و ...
		۱۲-۱	تایید برنامه سالانه (راهبردی): بررسی و تصویب برنامه سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط کمیته حسابداری عملکرد (متشکل از مدیران حسابداری عملکرد و مقامات ذیصلاح و سایر افراد حرفه‌ای) و درج در برنامه جامع حسابداری موسسه عالی حسابداری
		۱۳-۱	ابلاغ برنامه سالانه (راهبردی): ابلاغ برنامه مصوب سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط توسط مدیر ارشد حسابداری عملکرد/مقامات ذیصلاح
		۱۴-۱	نظارت: پایش برنامه سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد
		۱۵-۱	مستند سازی: مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی سالانه (راهبردی) حسابداری عملکرد

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۲	برنامه‌ریزی رسیدگی برنامه ریزی عملیاتی) حسابرسی عملکرد	۱-۲	تعیین فرآیند تدوین برنامه حسابرسی عملکرد: تعیین رویه (راه کار) و روش اجرایی برای برنامه ریزی و تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد (طرح کلی/برنامه رسیدگی)
		۲-۲	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حسابرسی عملکرد (پذیرش یا کناره‌گیری یا فسخ یا به تعویق انداختن کار حسابرسی عملکرد)
		۳-۲	مدیریت کار حسابرسی: اطلاع‌رسانی مستمر به واحد مورد حسابرسی و دریافت پاسخ (درباره شروع حسابرسی عملکرد و ...) و ایجاد و حفظ روابط کاری حرفه‌ای
		۴-۲	مدیریت کار حسابرسی: حق دسترسی آزادانه به اطلاعات مورد نیاز و درخواست مستندات حسابرسی عملکرد و حفظ امنیت آنها
		۵-۲	مدیریت کار حسابرسی: مدیریت افراد و تیم‌های حسابرسی عملکرد
		۶-۲	مدیریت کار حسابرسی: برون‌سپاری خدمات حسابرسی عملکرد (در صورت نیاز)
		۷-۲	مدیریت کار حسابرسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) برای انجام حسابرسی عملکرد
		۸-۲	بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد
		۹-۲	بررسی مقدماتی: استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی برای کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد
		۱۰-۲	بررسی مقدماتی: مشورت با کارشناسان و سایر افراد حرفه‌ای درون یا بیرون موسسه عالی حسابرسی یا توجه به شناخت کسب شده (مشاوره‌ها)
		۱۱-۲	بررسی مقدماتی: شناسایی و ارزیابی ریسک‌های حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)
		۱۲-۲	محدودیت‌ها: شناسایی محدودیت‌ها و مشکل‌های قابل پیش‌بینی حسابرسی عملکرد
		۱۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین اهداف و مأموریت حسابرسی عملکرد
		۱۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای سوالات اصلی و فرعی حسابرسی عملکرد
		۱۵-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی صرفه اقتصادی
		۱۶-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی کارایی
		۱۷-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی اثربخشی
		۱۸-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی زیست محیطی
		۱۹-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و زیست محیطی)
		۲۰-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین حدود و دامنه حسابرسی عملکرد
		۲۱-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اخذ معیارهای عمومی و خاص حسابرسی عملکرد (وضعیت مطلوب)
		۲۲-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای عمومی حسابرسی عملکرد
		۲۳-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی صرفه اقتصادی
		۲۴-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی کارایی
		۲۵-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی اثربخشی

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
		۲۶-۲	ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص حسابرسی زیست محیطی
		۲۷-۲	ماتریس منطق حسابرسی: ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای حسابرسی عملکرد
		۲۸-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تعیین روش شناختی (متدولوژی) دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد
		۲۹-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تهیه پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد توسط تیم حسابرسی عملکرد
		۳۰-۲	ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد (متشکل از اعضای درون و بیرون مؤسسه عالی حسابرسی مانند مدیران حسابرسی عملکرد و مقامات ذیصلاح و سایر افراد حرفه ای) برای تبادل نظر درباره پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد
		۳۱-۲	تایید ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح و نهایی کردن (تصویب) ماتریس منطق حسابرسی عملکرد
		۳۲-۲	ماتریس منطق حسابرسی: اصلاح و بازنویسی پیش نویس ماتریس منطق حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد
		۳۳-۲	برنامه حسابرسی: تهیه پیش نویس خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد (خلاصه ماتریس منطق حسابرسی) توسط تیم حسابرسی عملکرد
		۳۴-۲	فرایند تأیید آزمون: نهایی کردن (تصویب) خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح
		۳۵-۲	فرایند تأیید آزمون: ارسال نامه درخواست تأییدیه به مدیریت واحد مورد حسابرسی (درباره مسئولیت ایشان نسبت به موضوع اصلی حسابرسی، مناسب بودن اهداف و معیار حسابرسی عملکرد) همراه با نسخه نهایی خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد
		۳۶-۲	حل و فصل اختلاف نظرها؛ حل و فصل هرگونه عدم توافق (اختلاف نظر) درباره تأیید مسئولیت مدیریت یا مناسب بودن معیار حسابرسی یا کوتاهی در پاسخگویی به خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد و بررسی آثار عدم توافق بر کار حسابرسی عملکرد
		۳۷-۲	فرایند تأیید آزمون: اعمال تعدیلات و تغییرات احتمالی در معیار حسابرسی عملکرد و ... پس از دریافت نقطه نظرات واحد مورد حسابرسی و اطلاع رسانی مجدد به ایشان
		۳۸-۲	قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد از جمله توافقاتنامه‌های چند جانبه زیست محیطی (در صورت نیاز)
		۳۹-۲	برنامه حسابرسی: تهیه و تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد (طرح کلی)/ برنامه رسیدگی) توسط تیم حسابرسی عملکرد
		۴۰-۲	مستندسازی برنامه حسابرسی عملکرد: مستندسازی مراحل انجام کار برنامه ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد
		۴۱-۲	برنامه حسابرسی: انجام اصلاحات (تعدیلات) احتمالی در برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد به دلیل تغییر در شرایط، ریسک‌ها و سایر امور واحد مورد حسابرسی
		۴۲-۲	فرایند تأیید آزمون: تصویب برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط کمیته حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح
		۴۳-۲	فرایند تأیید آزمون: ابلاغ برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط (مجری) توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/ مقامات ذیصلاح
		۴۴-۲	نظارت: پایش برنامه حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب

برنامه ریزی رسیدگی (برنامه ریزی عملیاتی) حسابرسی عملکرد

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۴	اجرای حساسی‌های عملکرد (بررسی اصلی یا آزمون)	۱-۳	تعیین فرایند اجرای انواع خدمات حساسی‌های عملکرد: تعیین رویه‌ها (راه کارهای) اجرای حساسی‌های عملکرد
		۲-۳	تکنیک‌های اجرای کار: تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حساسی‌های عملکرد
		۳-۳	کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): عملیات و اجرا
		۴-۳	کسب شناخت: کمک مستقیم از حساسی‌های داخلی واحد مورد حساسی‌ها برای کسب شناخت از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک و ... (در صورت نیاز)
		۵-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد موید: گردآوری داده‌ها و شواهد حساسی‌های کافی و مناسب با بکارگیری قضاوت حرفه‌ای
		۶-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد موید: تجزیه و تحلیل داده‌ها و شواهد حساسی‌های گردآوری شده
		۷-۳	ارزیابی نظام راهبری: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)
		۸-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل داخلی واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی محیط کنترلی
		۹-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل داخلی واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی ریسک‌ها
		۱۰-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل داخلی واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های کنترلی
		۱۱-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل داخلی واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی اطلاعات و ارتباطات
		۱۲-۳	ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام‌های کنترل داخلی واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): فعالیت‌های نظارتی
		۱۳-۳	ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک مدیریت ریسک واحد مورد حساسی‌ها با استفاده از مولفه‌های حساسی‌های عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...)
		۱۴-۳	موضوعات با اهمیت: تشخیص موضوع‌های با اهمیت
		۱۵-۳	محدودیت‌ها: گزارش هرگونه محدودیت در پیاده‌سازی رویه اجرای حساسی‌های عملکرد
		۱۶-۳	توافق‌نامه‌های حساسی‌های چندجانبه بین‌المللی: اجرای حساسی‌های موازی توافق‌نامه‌های چندجانبه بین‌المللی از جمله زیست محیطی (در صورت نیاز) و استخراج یافته‌ها و نتایج
		۱۷-۳	یافته‌های حساسی‌ها: استنتاج یافته‌های (مثبت یا منفی) حساسی‌های عملکرد
		۱۸-۳	یافته‌های حساسی‌ها: بررسی، ارزیابی و انتخاب نهایی یافته‌های حساسی‌های عملکرد

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۳	اجرای حساسی‌های عملکرد (بررسی اصلی یا آزمون)	۱۹-۳	یافته‌های حساسی‌ها: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش‌های حساسی‌های عملکرد و تهیه پیش نویس یافته‌های حساسی‌های عملکرد
		۲۰-۳	آزمون‌ها و کسب شواهد مویب: اطلاع رسانی به موقع یافته‌های حساسی‌های عملکرد (مثبت یا منفی) به واحد مورد حساسی‌ها و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ‌ها و دلایل آن) از واحد مورد حساسی‌ها
		۲۱-۳	بررسی تکمیلی: بسط و تکمیل یافته‌های (مثبت یا منفی) حساسی‌های عملکرد
		۲۲-۳	مستندسازی: مستندسازی کلیه مراحل اجرای حساسی‌های عملکرد
۴	گزارشگری حساسی‌های عملکرد	۲۳-۳	نظارت: پایش مراحل اجرای حساسی‌های عملکرد
		۱-۴	مدیریت کار: تعیین رویه‌ها (راه کارها) و سیاست‌های گزارشگری حساسی‌های عملکرد
		۲-۴	نتیجه‌گیری: نتیجه‌گیری نهائی طبق اهداف حساسی‌های عملکرد با استفاده از قضاوت حرفه‌ای
		۳-۴	اظهار نظر: تهیه اظهار نظر حساسی‌های عملکرد به صورت پیش نویس داخلی توصیه‌ها و پیشنهادها: ارائه توصیه‌ها و پیشنهادهایی به مدیریت واحد مورد حساسی‌ها برای انجام اقدامات لازم در رابطه با انحرافات بااهمیت بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب (معیار حساسی‌های عملکرد)
		۴-۴	توصیه‌ها و پیشنهادها: دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حساسی‌ها به توصیه‌ها و پیشنهادهای حساسی‌های عملکرد
		۵-۴	پیش نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش نویس داخلی گزارش حساسی‌های عملکرد
		۶-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تهیه پیش نویس داخلی گزارش حساسی‌های عملکرد توسط تیم حساسی‌های عملکرد
		۷-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حساسی‌های عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش نویس داخلی گزارش حساسی‌های عملکرد
		۸-۴	پیش نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حساسی‌های عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش نویس داخلی گزارش حساسی‌های عملکرد
		۹-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش نویس داخلی گزارش حساسی‌های عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حساسی‌های عملکرد
		۱۰-۴	مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حساسی‌های عملکرد
		۱۱-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: ارسال پیش نویس تجدید نظر تایید شده گزارش حساسی‌های عملکرد به واحد مورد حساسی‌ها جهت دریافت نظرات و پاسخ‌ها
		۱۲-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: درج نقطه نظرات و پاسخ‌های واحد مورد حساسی‌ها به توصیه‌ها و پیشنهادها در پیش نویس گزارش حساسی‌های عملکرد
		۱۳-۴	پیش نویس تجدید نظر شده گزارش: آگاه نمودن اشخاص ثالث (اعم از سازمان‌های دولتی، عرضه کنندگان مواد، کالا و خدمات، افراد ذینفع و...) از هرگونه اشاره به اسامی و اطلاعات دریافتی از آنها در پیش نویس گزارش حساسی‌های عملکرد جهت اعمال مراقبت حرفه‌ای
		۱۴-۴	گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حساسی‌های عملکرد
		۱۵-۴	گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حساسی‌های عملکرد با الزام‌های مورد نیاز
		۱۶-۴	توزیع و انتشار گزارش نهایی: ارسال گزارش نهایی حساسی‌های عملکرد به واحد مورد حساسی‌ها و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)
		۱۷-۴	نامه مدیریت: تهیه نامه مدیریت برای جلب توجه مدیریت واحد مورد حساسی‌ها به سایر مسایل (در صورت نیاز)
۱۸-۴			

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۴	گزارشگری حسابرسی عملکرد	۱۹-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کشف اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده
		۲۰-۴	رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کسب شواهد حسابرسی جدید در حین/پس از تاریخ گزارش حسابرسی عملکرد (رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی) و اجرای روش‌های اضافی (در صورت نیاز)
		۲۱-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان از کار حسابرسی عملکرد از طریق پرسشنامه و ... (دریافت بازخورد)
		۲۲-۴	توضیحات درباره گزارش حسابرسی: تهیه و ارائه توضیحات لازم درباره موضوعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد در جلسات مربوط (مانند مراجع ذیصلاح و ...)
		۲۳-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تنظیم نهایی مستندات و پرونده‌های حسابرسی عملکرد
		۲۴-۴	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تعدیل مستندات حسابرسی عملکرد (در صورت نیاز)
۵	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها و پیگیری عملکرد	۱-۵	تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راه کارهای) پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها و ...
		۲-۵	انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از اجرای توصیه‌ها و پیشنهادها یا یافته‌های عمده حسابرسی عملکرد پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت)
		۳-۵	مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد
		۴-۵	پیشنهاد کار پیگیری: ارائه پیشنهادها برای پیگیری یافته‌ها یا نتیجه‌گیری‌ها در مورد مسائل جدید (در صورت وجود)
		۵-۵	گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد): گزارش دهی نتایج و آثار پیگیری‌های گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای پیشنهادها و توصیه‌ها، تاثیرهای حسابرسی عملکرد و انجام اقدام‌های اصلاحی) به اشخاص ذیصلاح
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی (ارزبانی عملکرد)	۱-۶	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های (راه کارهای) برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد
		۲-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت
		۳-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی اجرای بررسی کیفیت
		۴-۶	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تعیین معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد
		۵-۶	بررسی کیفیت: انجام بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد
		۶-۶	بررسی تکمیلی: تکمیل بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد
		۷-۶	گزارشگری بهبود و تضمین کیفیت (ارائه بازخورد): ارائه گزارش نتایج بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح
		۸-۶	مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد
		۹-۶	نظارت: پایش برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد

کد عامل	عوامل کلیدی	کد بُعد	ابعاد کلیدی
۷	حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	۱-۷	تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های برخورد و حل و فصل اختلاف نظرها
		۲-۷	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی سالانه، برنامه ریزی رسیدگی و ...)
		۳-۷	مرحله اول فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: توافق مستقیم
		۴-۷	مرحله دوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: داوری
		۵-۷	مرحله سوم فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام
		۶-۷	گزارشگری اختلاف نظرها: افشاء و اطلاع رسانی اختلاف نظرها در گزارش حسابرسی عملکرد
		۷-۷	مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها

گفتنی است، تمام عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد که خبرگان حرفه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی آنها را تأیید کردند، در بخش‌های مختلف استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد و عملیاتی سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای مؤسسات عالی حسابرسی و دیوان محاسبات کشورهای عضو آنها و ادبیات تحقیق تأکید شده‌اند. به طور کلی می‌توان نتیجه گرفت که چارچوب ارائه شده در این تحقیق، علاوه بر اینکه در استانداردهای حسابرسی عملکرد، عملیاتی و داخلی و تحقیقات علمی معتبر نیز مشاهده می‌شود، انسجام و جامعیت بیشتری دارد.

### ۵- پیشنهادهای تحقیق

با توجه به یافته‌های تحقیق به منظور انجام تحقیقات آتی موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود: نتایج تحقیقات نشان می‌دهد یکی از دلایل پایین بودن بازدهی، کارایی و عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی در دستگاه‌های دولتی و بخش عمومی ایران و همچنین معضلات زیست‌محیطی پیش آمده و مشکلات مالی و غیر مالی سالهای اخیر کاربرد ضعیف حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران در مقایسه با کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته می‌باشد. از سوی دیگر نتایج پژوهش‌ها حاکی از آن است با تأکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی احتمال اجرای توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد. بنابراین به منظور پاسداری از بیت‌المال و حل مشکلات و چالش‌های محیطی و محاطی پیش گفته پیشنهاد می‌گردد با حمایت قوه قانونگذاری و رسانه‌ها، موضوع اجرای حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به عنوان یک امر مهم به صورت قانون توسط نمایندگان مجلس شورای اسلامی تصویب شود و آیین نامه اجرایی آن تهیه گردد تا ضمانت اجرایی لازم را پیدا کند. بررسی‌های تحلیلی و رصد پیوسته استانداردهای بین‌المللی و منطقه‌ای حسابرسی عملکرد از جمله استانداردهای اینتوسای، آسوسای، یوروسای و غیره با نگاه فرآیندی و محتوایی برای تعیین آن دسته از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد که نادیده گرفته شده‌اند و استانداردهای ناچیزی



در آن خصوص تدوین شده است و همچنین با هدف همسویی، بومی سازی و به روز رسانی استانداردهای حسابرسی ملی از جمله وظایف دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی می‌باشد، پیشنهاد می‌گردد استاندارد گذاران این سازمانها با استفاده از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد تشریح شده در این تحقیق که حاصل سالها مطالعه و تجربه محققان می‌باشد و با پژوهشهای کاربردی دیگر در مقاطع زمانی مناسب با نگاه به چالش‌های محیطی و محاطی پیش گفته، جهت اصلاح استانداردهای حسابرسی عملکرد و عملیاتی بخش عمومی ایران اقدام نمایند.

امروزه در کلاس جهانی حساب‌رسان عملکرد دولتی و بخش عمومی اغلب مشغول «کسب و کار اطلاعات جدید» برای تصمیم‌گیری و بهبود سازمانی هستند که در حال رشد و توسعه می‌باشد. از این رو علاوه بر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی هزینه دربارہ جنبه‌های مختلف عملکرد مالی و غیر مالی (هر دو) نوظهوری مانند «زیست محیطی»، «اخلاق سازمانی»، «ایفای مسئولیت اجتماعی»، «دستیابی به هدف ماموریت»، «بازگشت سرمایه‌گذاری»، «وضعیت/پایداری مالی»، «به موقع/به‌هنگام بودن»، «بها/هزینه»، «حفاظت»، «رضایت مشتری»، «هزینه-منفعت»، «انصاف»، «کیفیت»، «کمیت (خروجی‌ها)»، «صداقت و راستی»، «مدیریت ریسک»، «مدیریت راهبری»، «کنترل‌های داخلی»، «تجزیه و تحلیل آینده»، «تروریسم و بیو تروریسم» و غیره اطلاعاتی را تهیه و گزارش می‌کنند که همه اینها متاثر از نیازهای روز جامعه و ذینفعان است. با توجه به نیاز بخش عمومی ایران به حسابرسی‌های عملکردی با موضوعات نوین پیشنهاد می‌گردد متناسب با شرایط محیطی حاکم بر بخش عمومی ایران همه جنبه‌های عملکردی پیش گفته و نوظهور در استانداردهای حسابرسی بخش عمومی ایران لحاظ‌گرفته و اصلاحات لازم انجام شود. معمولاً اجرای حسابرسی‌های عملکرد نوین و نوظهور مندرج در بند پیشنهادی (۳) نیازمند «دانش اندازه‌گیری» و سایر دانش‌های تحلیلی است پیشنهاد می‌گردد در این راستا با برنامه ریزی‌ها و نیازسنجی‌های آموزشی لازم توسط سازمانهای حسابرسی ذیربط از اساتید و صاحب‌نظران حرفه‌ای بین‌المللی و ملی جهت تعلیم و تربیت کاربردی به حساب‌رسان عملکرد این سازمانها دعوت‌گرفته و استفاده شود.

با توجه به گستردگی عناصر مختلف حسابرسی عملکرد که در این تحقیق به‌عنوان عوامل کلیدی (۷ مورد) و ابعاد (۱۲۷ مورد) در نظر گرفته شده است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، علاوه بر بررسی نحوه اندازه‌گیری و سنجش عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد برای تدوین مدل‌های نوین اندازه‌گیری سنجش وضعیت، کیفیت، بلوغ، قابلیت و غیره در بخش عمومی ایران، مدل‌های قابلیت و بلوغ در حوزه‌های مختلف فرآیندهای کسب‌وکار، منابع انسانی، سازمان و غیره مورد پژوهش قرار گیرد و با جنبه‌های مختلف مدل‌های فرایندی و قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی مورد مقایسه قرار گرفته و با بررسی نتایج حاصله، جهت بهبود عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران پیشنهادهایی ارائه گردد.

## ۶- فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. آذر، عادل. (۱۳۸۹). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابداری عملکرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۲. آذر، عادل، و امیرخانی، طیبه. (۱۳۹۰). بودجه‌ریزی عمومی: نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی، چاپ اول، تهران: سمت.
۳. آذر، عادل، و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگوی موثر برای حسابداری بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۶۶، ۴۰-۵.
۴. آرنز، ای؛ اِلدِر، آر؛ بیزلی، ام. (۱۳۹۴). حسابداری عملیاتی در مقایسه با حسابداری مالی (از کتاب حسابداری و خدمات اطمینان بخشی: رویکرد یکپارچه)، مرتضی اسدی (مترجم). سازمان حسابداری.
۵. آقا سید حسینی، سید رضا، و رضایی، محمدرضا. (۱۳۹۰). دوازده گام تا تدوین و پیاده‌سازی کارت امتیازی متوازن و تعیین شاخص‌های عملکردی، چاپ هشتم، تهران: برگاه.
۶. احمدی، سید علی‌اکبر، و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابداری عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی، فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی، سال چهارم، ۲ (۸)، ۵۴-۴۱.
۷. ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۷۹). فرهنگ اصطلاحات حسابداری (نشریه ۱۳۸)، چاپ اول، تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری.
۸. اسدی، مرتضی. (۱۳۹۸). خطر حسابداری، سازمان حسابداری. دی ۱۳۹۵.
۹. اسدی، مرتضی. (۱۳۹۶). حسابداری عملیاتی و چالش‌های پیش رو (با تاکید بر گزارشگری)، سازمان حسابداری.
۱۰. اسدی، مرتضی. (۱۳۹۵). حسابداری زیست محیطی یکپارچه‌سازی ملاحظات زیست محیطی (چهارمین E) در کار حسابداری عملیاتی، سازمان حسابداری. دی ۱۳۹۵.
۱۱. اسعدنیسا، حمید؛ یاور، علی؛ طاهری، اکبر. (۱۳۹۳). بررسی موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی و ارائه راهکارهای مطلوب در فرماندهی انتظامی استان همدان، فصلنامه علمی-تخصصی دانش انتظامی همدان، ۱ (۲)، ۱۵۷-۱۴۱.
۱۲. اینتوسای. (۱۳۸۸). رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابداری عملکرد، بر اساس استانداردهای حسابداری اینتوسای و تجارب عملی، هادی فاوچی (مترجم). چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۱۳. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ نیازمند مطالعه تطبیقی، دو ماهنامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی حسابداری، سال هفدهم، ۳۱، ۷۷-۲۹.
۱۴. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابداری عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۱۵. باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، ۳۷، ۱-۳۷.
۱۶. باباجانی، جعفر، و جباریان، جواد دوست. (۱۳۹۶). الگوی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال ششم، ۲۱، ۱۵۵-۱۴۳.
۱۷. برگمن، آندریاس. (۱۳۹۳). مدیریت مالی بخش عمومی، بتول زارعی (مترجم). چاپ دوم، تهران: سازمان حسابداری (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری)، ۷-۳.
۱۸. بزرگ اصل، موسی، و صفار، محمدجواد. (۱۳۸۱). حسابداری عملیاتی، مجله حسابدار، سال هفتم، ۱۴۸، ۱۰-۱۳.
۱۹. پاشاپور، فاطمه. (۱۳۹۳). بررسی موانع انجام حسابداری عملیاتی در بنیاد مسکن استان اردبیل، پایان‌نامه

- کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی.
۲۰. پورعزت، علی اصغر، و سید رضائی، میریعقوب. (۱۳۹۶). ارزشیابی عملکرد دولت و حکومت، چاپ دوم، تهران: سمت. ۱۹-۱۲.
۲۱. تدلی، چارلز، و تشکری، عباس. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش ترکیبی (تلفیق رویکردهای کمی و کیفی). عادل آذر و سعید جهانیان (مترجمان). چاپ اول، تهران: سازمان جهاد دانشگاهی.
۲۲. جباریان، جواد دوست. (۱۳۹۴). عوامل موثر بر استقرار نظام حسابداری عمکلرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۲۳. جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب‌شناسی اجرای حسابداری عمکلرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، سال دهم، شماره ۲.
۲۴. حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). تجربیات موفق بین‌المللی در زمینه اجرای حسابداری عمکلرد، هشتمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تاکید بر تحقق اقتصاد مقاومتی، ۲۵ و ۲۶ تیرماه ۱۳۹۶، سالن همایش‌های رازی، تهران.
۲۵. حبشی، نعمت. (۱۳۹۴). مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابداری) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، سال پانزدهم، ۵۹، ۱۷۴-۱۴۷.
۲۶. حبشی، نعمت. (۱۳۹۲). مطالعه روش‌های حسابداری موسسات عالی حسابداری (دیوان محاسبات) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه جهان در مقایسه با دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
۲۷. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). چالش‌های تعیین معیارها در حسابداری عمکلرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عمکلرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۲۸. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). چالش‌های حسابداری عملیاتی، مجله حسابداری، (۱۶۱)، ۳-۵.
۲۹. حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۹۱). حسابداری دولتی، چاپ اول، تهران: دانشگاه علوم اقتصادی.
۳۰. حمیدی، محمد جعفر. (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی موانع و چالش‌های اجرای حسابداری عمکلرد در دستگاه‌های اجرایی استان کرمان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان.
۳۱. حیدری‌نژاد، قدرت اله، و شکربیگی، سهراب. (۱۳۹۱). حسابداری عمکلرد، ضرورت‌ها، چالش‌ها و راه‌کارها، همایش ملی حسابداری و حسابداری، ۱۵ آذرماه ۱۳۹۱، تالار امام رضا (ع)، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.
۳۲. خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۹). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، چاپ هفتم، تهران: درایت.
۳۳. داودی، کیومرث؛ میرنجفی، سیدعباس؛ عساری، مهتاب. (۱۳۹۶). حسابداری زیست‌محیطی، چاپ اول، تهران: مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
۳۴. دهخدا. علی‌اکبر. (۱۳۱۰). لغت‌نامه، تهران: سمت.
۳۵. دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول. تهران: مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
۳۶. رایدر، هری آر. (۱۳۸۶). راهنمای جامع حسابداری عملیاتی. محمد میهنی و محمد عبدالله پور (مترجمان). چاپ چهارم، تهران: سازمان حسابداری، کمیته حسابداری عملیاتی، نشریه ۱۴۹.
۳۷. رحمانی، علی. (۱۳۹۲). مدل قابلیت حسابداری داخلی، مجله حسابداری، دی ۱۳۹۲، ۲۶۲-۲۴۳.
۳۸. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۹). چالش‌های تعیین معیارهای حسابداری عملیاتی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عمکلرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۳۹. ریاحی، رضا. (۱۳۹۲). بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات اجرای حسابداری عمکلرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد.
۴۰. سبزیان، حسین؛ نوروزی فرد، هاشم؛ شیری، احمد رضا. (۱۳۹۲). مدیریت نوآوری در بخش عمومی:

- راهکارهای اساسی برای تحول بنیادی در ارائه خدمات عمومی، چاپ دوم، تهران: آرون.
۴۱. سرزعی، علی. (۱۳۸۶). اقتصاد سیاسی بوروکراسی، روزنامه دنیای اقتصاد، ۵ اردیبهشت ۱۳۸۶.
۴۲. شاه محمدی، مقصود. (۱۳۷۷). موانع و مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی (ره).
۴۳. شباهنگ، رضا. (۱۳۸۶). حسابداری عملکرد مدیریت (نشریه ۹۸)، چاپ چهارم، تهران: سازمان حسابداری. ۱۷-۱.
۴۴. صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۹۴). دامنه بخش عمومی؛ طبق نظام آمارهای مالی دولت، دو ماهنامه تحلیلی اطلاع‌رسانی پژوهشی حسابداری، سال هفدهم، ۷۷، ۹۳-۸۶.
۴۵. صفری آخوری، مجید. (۱۳۹۰). بررسی موانع و چالش‌های پیش‌روی دیوان محاسبات در اجرای حسابداری عملکرد دستگاه‌های دولتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام‌نور استان مازندران.
۴۶. صمصامی خداداد، احسان. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابداری عملکرد مدیریت وزارتخانه‌های کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
۴۷. عربیان، اصغر. (۱۳۸۹). آسیب‌شناسی حسابداری رعایت و صورت‌های مالی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۴۸. فاوچی، هادی. (۱۳۸۹). معیارهای حسابداری عملکرد و چالش‌های تعیین آن، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
۴۹. فلاح عباسپور، رضا. (۱۳۹۲). بررسی موانع اجرای حسابداری عملیاتی در شرکت‌های آب و فاضلاب، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان.
۵۰. قربانی، سعید؛ آقایی، محمدعلی؛ احمدیان، وحید؛ نیکزاد قادیکلایی، مهدیس. (۱۳۹۳). بررسی نارسایی‌های مدل حسابداری مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابداری مبتنی بر ریسک در ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۱۴ (۵۷)، ۱۴۶-۱۲۹.
۵۱. قوامی، محمدعلی (مترجم). (۱۳۸۹). استانداردهای حسابداری دولتی (نشریه ۱۲۷)، چاپ چهارم، تهران: کمیته حسابداری عملیاتی، ۱۱۸-۱.
۵۲. کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری بخش عمومی (برای دیوان محاسبات کشور)، استانداردهای ۳۳۰ و ۴۲۱۰، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و برنامه‌ریزی.
۵۳. کارگروه حسابداری زیست محیطی اینتوسای (۱۳۹۵). راهنمای حسابداری فعالیت‌ها با نگاه زیست محیطی (استاندارد مصوب ۵۱۱۰ اینتوسای)، ابوالفضل یوسف نژاد (مترجم). تهران: دیوان محاسبات کشور، معاونت فنی و حسابداری امور عمومی و اجتماعی، هیات حسابداری زیست محیطی و توسعه پایدار.
۵۴. کامیابی، خضاله. (۱۳۹۱). شناسایی چالش‌های اساسی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابداری عملکرد، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان.
۵۵. کامیابی، یحیی، و صلاحی نژاد، مریم. (۱۳۹۱). بررسی موانع انجام حسابداری عملیاتی در شرکت‌ها و سازمان‌های تابعه وزارت راه و ترابری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی، اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت، سال ۱۳۹۱، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور، مازندران.
۵۶. کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار؛ خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، سال هجدهم، ۷۱، ۷۶-۵۷.
۵۷. کمیته اجرائی حسابداری عملکرد. (۱۳۹۰). راهنمای حسابداری عملکرد، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور.
۵۸. کمیته حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری. (۱۳۸۰). سازمان حسابداری مصوبات کمیته حسابداری عملیاتی: آشنایی با حسابداری عملیاتی، فصلنامه حسابداری، سال سوم، ۱۰، ۹۶-۱۰۲.
۵۹. گل‌پرور اجیرلو، علی، و اصلانی، عظیم. (۱۳۹۲). بررسی موانع انجام حسابداری عملیاتی در سازمان تأمین

- اجتماعی استان اردبیل، دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان‌ها، سال ۱۳۹۲، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گچساران، کهگیلویه و بویراحمد.
۶۰. محمدی، معبود. (۱۳۸۷). بررسی چالش‌های حسابداری عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، سال هشتم، ۲۵ و ۲۶ (۳۳)، ۴۷-۵۳.
۶۱. مشایخی، بیتا، و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابداری داخلی، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۵ (۱)، ۱۵۸-۱۳۵.
۶۲. معین، محمد. (۱۳۵۱). فرهنگ فارسی، تهران: امیرکبیر.
۶۳. مقدسین، منصور. (۱۳۹۲). شناسایی چالش‌های اساسی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابداری عملکرد، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
۶۴. مهام، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ حسینی، سیدعلی. (۱۳۸۹). موانع اجرایی توسعه حسابداری عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران موسسات حسابداری، فصلنامه علمی-پژوهشی پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۲ (۸)، ۱۶۰-۱۳۱.
۶۵. مهدوی، غلامحسین؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۸۸-۸۹). حسابداری عملکرد و نقش آن در ترویج فرهنگ پاسخگویی، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۳۱ (۳۸)، ۶۱-۷۱.
۶۶. میرزایی‌راد، الهه. (۱۳۹۳). بررسی موانع اجرای حسابداری عملیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
۶۷. ناصرزاده، نیما. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرایی حسابداری عملیاتی توسط موسسات حسابداری در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
۶۸. نرگسیان، عباس. (۱۳۸۷). شبه پارادایم خدمات عمومی نوین، سرویس مسائل راهبردی خیرگزاری دانشجویان ایران.
۶۹. نوری ساروکلاهی، علی. (۱۳۹۴). بررسی چالش‌های به کارگیری حسابداری عملیاتی از دیدگاه مدیران مالی و حسابداران رسمی شرکت‌های بورسی و غیربورسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
۷۰. واحد حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری. (۱۳۹۳). استانداردهای حسابداری عملیاتی، چاپ دوم. تهران: سازمان حسابداری.
۷۱. واحد حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری. (۱۳۹۴). راهنمای حسابداری عملیاتی، چاپ اول، تهران: سازمان حسابداری.
۷۲. هیوز، آون. (۱۳۷۷). مدیریت دولتی نوین. سید مهدی الوانی و خلیل شورینی (مترجمان)، چاپ اول، تهران: مروارید.
۷۳. یعقوبی، رضا. (۱۳۷۷). بررسی مشکلات اجرای حسابداری عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.
۷۴. یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۶). تدوین مدل بلوغ حسابداری داخلی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

### ب- منابع خارجی

1. African Organization Of English-speaking Supreme Audit Institutions (AFROSAI). (2016). AFROSAI-E Performance Audit Handbook, Available in: <https://www.eurosaai.org/en/databases/products>.
2. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S. & Hogan Chris E. (2016). Auditing and Assurance Services, Student Value Edition 16th Edition, United State of America: Pearson.
3. Association of Local Government Auditor (ALGA). (2016). ALGA Model Syllabus Performance Audit Class. Available in: <https://www.cdn.ymaws.com>.
4. Auditor of General of Pakistan (AGP). (2012). Performance Audit Manual Pakistan,

- Department of Auditor-General of Pakistan.
5. Barrett AO, Pat. (2019). New development: Managing risk for better performance—not taking a risk can actually be a risk, *Public Money & Management*, DOI: 10.1080/0954096.2.2019.1654321.
  6. Bergmann, Andreas. (2009). *Public sector financial management*, New York: Financial Times Prentice Hall.
  7. Bondt, Anthony De. (2014). *PERFORMANCE AUDITS BY THE EUROPEAN COURT OF AUDITORS: TIME FOR A REBALANCING?*, A thesis submitted for the degree of Master in European Governance, at the University of Luxembourg.
  8. Bonollo, Elisa. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights, *Public Money & Management*, 39:7, 468477, DOI: 10.1080/09540962.2019.1583887.
  9. Brenninkmeijer, Alex., Moonen, Gaston., Debets, Raphael . & Hock, Branislav. (2018). Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA). *Utrecht Law Review*, 14 (1), 1-17. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3128771>.
  10. Bringseilius, Louise. (2018). Efficiency, economy and effectiveness-but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture, *Public Money & Management*, 38:2, 105-110, DOI: 10.1080/09540-962.2018.1407137.
  11. Citrin, Jack. & Christopher muste. (1999). Trust in government. In *Measure of Public attitudes*, ed. J.R. Robinson, P.R. Shaver, and L.S. Wrightsman, 465-532. San Diego, CA: Academic Press.
  12. Daujotaitė, Dalia. & Mačerinskienė, Irena. (2008). *DEVELOPMENT OF PERFORMANCE AUDIT IN PUBLIC SECTOR*, 5th International Scientific Conference *BUSINESS AND MANAGEMENT*, 16-17 May 2008, Vilnius, Lithuania. 177-185.
  13. Dorasamy, N. 2010. The impact of the global crisis on ethical leadership: A case study of the South African public sector. *African Journal of Business Management*. 4(10). 2087-2096.
  14. European Court of Auditor (ECA). (2017). *Performance Audit Manual*, Directorate of Audit Quality Control, September 2017
  15. Glynn John, J. (1985). *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Prentice-Hall.
  16. Institute of Internal Auditors (IIA). (2016 revision). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, released by the International Internal Audit Standards Board (IIASB) and approved by the International Professional Practice Framework Oversight Council (IPPOC). Release Date: April 30, 2016. Available in: <https://na.theiia.org/standards-guidance>.
  17. Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing Public Sector Governance*, 2nd Edition. Release Date: Jan. 2012. Available in: <https://www.globaliia.org/standards-guidance>.
  18. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*, the Research Document of the Institute of Internal Auditors Research Foundation.
  19. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Building a Performance Audit Function*, Appendix to ISSAI 3100. Available in: <https://www.issai.org>.
  20. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Guidance on Conducting Performance Audit with an Environmental Perspective*, ISSAI 5110. Available in: <https://www.issai.org>.
  21. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Performance Audit Guidelines – Key Principles*, ISSAI 3100. Available in: <https://www.issai.org>.
  22. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019). *Performance Audit Standard, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000*.

- Available in: <https://www.issai.org>.
23. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000. Available in: <https://www.issai.org>.
  24. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2016). Fundamental Principles of Performance Auditing, ISSAI 300. Available in: <https://www.issai.org>.
  25. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2004). Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. Available in: <https://www.edel.gr>.
  26. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (1977). The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, October 1977 at the IX INCOSAI in Lima (Peru).
  27. Johnsen, A., Meklin, J., Outlasvirta, L., & Vakkuri, J. (2001). Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway, *The European Accounting Review*. 583-599.
  28. Kasendi, J. (2013). Applying "3Es" in performance Audit, NAO of Estonia.
  29. Kenton, Will. (2020). Financial Literacy, Available in: [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com) Financial Advisor Financial Planning.
  30. Khan, Muhammad. Akram. (1998). Performance Auditing for Islamic Banks. *Islamic Economic Studies*, 5 (1 & 2), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3165343>. The Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liqun, X. et al): Exploring the Model of Performance Audit in Zhejiang, Translate by Ellis P. (2014).
  31. Lebas, M.J. (1995). Performance Measurement and Performance Management. *International Journal of Production Economics*, 41, 23-35. Available in: [http://dx.doi.org/10.1016/0925-5273\(95\)00081-X](http://dx.doi.org/10.1016/0925-5273(95)00081-X).
  32. Mabala, M.j. (2008). Leadership perspectives on service delivery in the South African Public Service : a critical overview of the public financial management systems from 1994 to 2004. Doctoral thesis. University of Pretoria. Available at: <http://hdl.handle.net/2263/26841>.
  33. Manzoor Sh. Haider. (2019), Performance Audit Course, Department of Auditor-General of Pakistan.
  34. Office of the Auditor General of Canada (OAGC). (2004). Performance Audit Manual, Minister of Public Works and Government Services Canada.
  35. Oosthuizen Janse. Jacobus., Rensburg, van. & Philna. Coetzee. (2015). Internal audit public sector capability: a case study. 36-40. <https://doi.org/10.1002/pa.1574>.
  36. Padia, Nirupa., Jansen, Mark. & Vuuren, van. (2012). Performance auditing: Development of an audit model to evaluate efficiency, effectiveness and economy of the performance of a business, *African Journal of Business Management*. 6(39). 10417-10426. Available in: <https://doi.org/10.5897/AJBM12.329>.
  37. Pollitt, Christopher. (1990). *Managerialism and the Public Services: The Anglo-American Experience*, Oxford: Basil Blackwell.
  38. Pollitt, Christopher. & Bouckaert, Geert. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford: Oxford University Press.
  39. Raaum, Ronell B. & Campbell, Ralph, Jr. (2006). Challenges in performance Auditing. *The journal of Government financial management*, 55 (4), 26-30.
  40. Raaum, B. R., Morgan L. S. & Waring, G. C. (2017). Performance Auditing: MEASURING Inputs, Outputs, and Outcomes, 3rd EDITION. 23-263.
  41. Raudla, Ringa., Taro, Külli., Agu, Cherlin & Douglas, James W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organiz Rev* 16, 217–233. <https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0>.



42. Samsonowa, Tatjana. (2012). Industrial Research Performance Management: Key Performance Indicators in the ICT Industry, Contributions to Management Science, DOI 10.1007/978-3-7908-2762-0\_1, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
43. Sir John. Bourn. (2007). Public Sector Auditing: Is it Value for Money?. (ed. 1th), United State of America: Wiley.
44. Svårdsten Nymans, Fredrik. (2012). Constituting performance: Case studies of performance auditing and performance reporting, Doctoral thesis, Stockholm: School of Business, Stockholm University.81.
45. Toit, Du., Knipe, A., Van der Waldd. G., Van Niekerk, D. & Doyle, M. (2002). Service Excellence in Government, Heinemann.11-12.
46. United States Government Accountability Office (U.S. GAO). (2018 Revision). Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS also known as the Yellow Book). Available in: <https://www.gao.gov/yellowbook/Pages/10>. GAO-18-568G.
47. Van der Waldd, G., Waldd, Van Der G. & Toit, D. F. P. Du. (2005). Managing for Excellence in the Public Sector. Juta and Company Ltd, Bahman 8, 1377 AP - Business & Economics - 474 pages.
48. van Rensburg, JO Janse. & Coetzee, P. (2016). Internal audit public sector capability: a case study, Journal of Public Affairs.
49. Weets, Katrien. (2008). How effective are performance audits? A multiple case study within the local audit office of Rotterdam, 5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, K.U.Leuven-Public Management Institute.

