

Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the Public Sector of Iran¹

Nemat Habashi², Mohsen Hamidian³, Adel Azar⁴,
Mousa Bozorg Asl⁵, Karim Bayat⁶

Received: 2022/04/08

Accepted: 2022/09/12

Research Paper

Abstract

Today, low efficiency and effectiveness, lack of economic efficiency and environmental problems are the major challenges of the Iranian public sector. To solve these challenges, it is possible to gradually improve the processes of public sector by providing an appropriate model of performance auditing. Therefore, the purpose of this study is to analyze the literature to extract the basic elements of performance auditing with process and content approaches to provide a model using the Capability Maturity Model Integrity for the public sector of Iran. This research was conducted by mixed exploratory and Delphi methods and modeling. 100 members of performance and operational auditing experts were selected by snowball method as a research sample. To collect data, library (with combined techniques of resource review) and field study methods were used. The data collection tool is questionnaire. To analyze the data, combined analysis was used using coding and data conversion techniques and application software. Based on findings, First, (7) factors and (127) dimensions as the basic elements of performance auditing were extracted by exploratory method and approved by experts. Then, Performance Audit-Capability Model for the public sector of Iran was designed and validated in the form of matrix. The conclusion is that, this model describes a roadmap and evolutionary path and its goal is to develop performance auditing to the highest level of professionalism to improve processes.

Keyword: Basic Elements of Performance Auditing, Capability Maturity Model Integrity, Delphi Method, Public sector.

JEL Classification: M42, C68.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34166.2769
2. Ph. D. Student, Department of Accounting, Valiye asr University Complex, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (habashi05@yahoo.com).
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Valiye asr University Complex, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (hamidian_2002@yahoo.com).
4. Professor, Department of Industrial Management, Faculty of Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (azara@modares.ac.ir).
5. Assistant Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'I University, Tehran, Iran. (bozorgasl@audit.org.ir).
6. Assistant Professor. Department of Operations Research Management, Faculty of Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (karimbayat@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مدل قابلیت حسابداری عملکرد برای بخش عمومی ایران^۱نعمت حبشی^۲، محسن حمیدیان^۳، عادل آذر^۴، موسی بزرگ اصل^۵، کریم

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۱

مقاله پژوهشی

چکیده

امروزه پایین بودن بازدهی و کارایی، عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی و معضلات زیست محیطی از چالش‌های مهم بخش عمومی ایران به شمار می‌روند. برای حل این چالش‌ها می‌توان با ارائه مدل تحولی مناسب حسابداری عملکرد به بهبود تدریجی فرآیندهای بخش عمومی ایران پرداخت. از این رو، هدف پژوهش حاضر واکاوی ادبیات موضوع برای استخراج عناصر بنیانی حسابداری عملکرد با دو رویکرد فرایندی و محتوایی جهت ارائه الگویی مناسب با استفاده از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه برای بخش عمومی ایران است. این پژوهش با روش آمیخته اکتشافی و از نظر ماهیت و محتوایی مبتنی بر روش دلفی و مدل‌سازی انجام شد. ۱۰۰ نفر از خبرگان و متخصصین حسابداری عملکرد و عملیاتی با روش گلوله‌برفی به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش مطالعات کتابخانه‌ای (با تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع) و میدانی استفاده گردید. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه و طرح پژوهش محقق ساخته است. برای واکاوی داده‌ها، از تحلیل‌های ترکیبی با استفاده از تکنیک‌های کدگذاری و تبدیل داده‌ها و نرم‌افزارهای کاربردی استفاده شد. بر اساس یافته‌ها ابتدا، ۷ عامل و ۱۲۷ بُعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابداری عملکرد به روش اکتشافی استخراج و به تایید خبرگان رسید. سپس، مدل قابلیت حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران به شکل ماتریس چند صفحه‌ای طراحی و اعتبارسنجی شد. نتیجه اینکه این مدل یک نقشه راه و مسیر تکاملی را توصیف می‌کند و هدف آن توسعه حسابداری عملکرد تا حد اعلای حرفه‌ای شدن برای بهبود فرآیندها است.

واژه‌های کلیدی: عناصر بنیانی حسابداری عملکرد، مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، بخش عمومی، روش دلفی.

طبقه بندی موضوعی: C68، M42

10.22051/JERA.2021.34166.2769:DOI .۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (habashi05@yahoo.com).
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (hamidian_2002@yahoo.com).
۴. استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (azara@modares.ac.ir).
۵. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (bozorgasl@audit.org.ir).
۶. استادیار، گروه مدیریت پژوهش در عملیات، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (karimbayat@gmail.com).
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

امروزه وقوع رسوایی‌های مالی، کسری بودجه‌های سنواتی، پایین بودن بازدهی و کارایی، عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی و معضلات زیست‌محیطی از مهمترین چالش‌های بخش عمومی ایران به شمار می‌روند (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲ و حبشی، ۱۳۹۶ و مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۸-۸۹). حسابرسی عملکرد به بررسی این مسائل و مولفه‌ها پرداخته و به عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد بخش عمومی کشورها کاربرد دارد. مطالعه‌ی انجام شده نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد در کشورهای آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی، ترکیه به شکل قوی کاربرد دارد و در آلمان و استرالیا محدود به کارایی است. در مقایسه با این کشورها در ایران و آفریقای جنوبی حسابرسی عملکرد کاربرد ضعیفی دارد و رشد چندانی نیافته است (حبشی، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۴). از این رو، مسئله پژوهش حاضر عبارتست از اینکه در ایران مدل تحول مناسبی وجود ندارد که یک نقشه راه و مسیر تکاملی را برای توسعه‌ی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران تا حد اعلا‌ی حرفه‌ای شدن توصیف کند. به نظر محققان، با تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و سپس طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران می‌توان به این مهم دست یافت.

پرسش اصلی - مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران چیست؟ پرسش‌های فرعی عبارتست از: ۱) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چیست؟ ۲) چگونه می‌توان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد را اندازه گرفت؟ ۳) قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چند سطحی است؟ ۴) مدل تأثیر و تأثر (تلاقی) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بر سطوح قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چگونه است؟

پژوهش حاضر در سه گام کلی انجام شده است. در گام اول، با استفاده از روش مطالعات کتابخانه‌ای و با بهره‌گیری از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع، چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد تعیین گردید و به روش دلفی اعتبارسنجی شد. در گام‌های دوم و سوم با استفاده از عناصر بنیانی تعیین اعتبار شده (نتیجه گام اول) و همچنین منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران طراحی و اعتبارسنجی گردید. پژوهش حاضر نخستین مطالعه‌ای است که در حوزه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی صورت می‌گیرد و خروجی آن می‌تواند به عنوان ورودی مقاله‌های آتی باشد تا دانش موجود در خصوص حسابرسی‌های عملکرد و عملیاتی را توسعه دهد.

ساختار پژوهش حاضر به این ترتیب ادامه می‌یابد؛ ابتدا به مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش پرداخته و سپس شرحی از روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه، به شرح مبسوطی از یافته‌های پژوهش در سه گام پیش گفته پرداخته و نتایج، تحلیل و پیشنهادهایی ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

مطابق تعریف اینتوسای^۱ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۹)، «حسابرسی عملکرد^۲ بررسی مستقل و عینی اقدامات، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا سازمان‌های دولتی است که با در نظر گرفتن یک یا چند جنبه از «صرفه‌اقتصادی^۳»، «کارآیی^۴» و «اثربخشی^۵» انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است (ISSAI, 3000-3100). همچنین مطابق استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا^۶ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۸)، حسابرسی‌های عملکرد، تجزیه و تحلیل عینی، یافته‌ها، و نتیجه‌گیری را برای کمک به مدیریت و افراد عهده‌دار حکومت و نظارت جهت بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری و یا آغاز اصلاح و کمک به پاسخگویی عمومی ارائه می‌دهد. با تاکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی احتمال اجرای توصیه‌های این نوع حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (رُدلا و همکاران، ۲۰۱۶).

توسعه حسابرسی عملکرد بخش عمومی تا حد اعلای حرفه‌ای شدن در نخستین گام نیازمند تعریف و تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی است. این موضوع حاصل بررسی ادبیات نظری حسابرسی عملکرد و سایر موضوعات مرتبط می‌باشد و می‌بایست توسط خبرگان و متخصصین مورد ارزیابی قرار گیرد و اعتبارسنجی شود. «عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد^۷ مجموعه‌ی عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی می‌باشد. «عامل کلیدی^۸ یک مفهوم استراتژیک (کل نگر) و مهم‌ترین عنصر برای دستیابی یک سازمان یا یک حوزه خاص به موفقیت می‌باشد که شامل چندین بُعد کلیدی است (آقا سید حسینی و رضایی،

1 . International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

2 . Performance Audit

3 . Economic Efficiency

4 . Efficiency

5 . Effectiveness

6 . Generally Accepted Governmental Accounting Standards (GAGAS)

7 . Basic Components (Elements) of Performance Audit

8 . Key Success Factors (KSF)

۱۳۹۰). «بعد کلیدی^۱» عبارتست از پارامترهایی که برای تعریف ویژگی‌های یک حوزه خاص نیاز است (دهخدا، ۱۳۱۰ و معین، ۱۳۵۱). برای ارزیابی حوزه‌های فرآیندی، «شاخص‌هایی» تعریف شده است تا به توان بلوغ هر حوزه را با توجه به میزان تحقق شاخص‌ها اندازه‌گیری کرد. از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد (حوزه‌های فرآیندی) برای ارزیابی سطح قابلیت فعالیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی در چارچوب مدل بلوغ قابلیت یکپارچه استفاده می‌شود. «بخش عمومی^۲» موجودیت‌هایی که خدمات آنها جنبه عمومی و حاکمیتی داشته و بخش اصلی مالکیت آنها در اختیار دولت است، از قبیل سازمان‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی (آذر و حبشی، ۱۳۹۶ و باباجانی، ۱۳۹۴ و رحمانی، ۱۳۹۲).

«مدل‌های بلوغ قابلیت یکپارچه^۳» دو مسیر تحول مختلف شامل قابلیت^۴ و بلوغ^۵ را با استفاده از سطوح ارائه می‌دهد که معمولاً در قالب‌های ماتریسی طراحی می‌شوند. در ساختار مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ویژه خدمات) از دو ویژگی «سطح» و «بعد/عنصر» استفاده می‌شود. «سطوح» برای به تصویر کشیدن مسیر تحولی کاربرد دارد که نشان دهنده‌ی مراحل تکامل است. مدل‌های بلوغ پنج سطحی هستند که به ترتیب عبارتند از: سطح اول- آغازین، سطح دوم- زیرساختی، سطح سوم- یکپارچگی، سطح چهارم- مدیریتی و سطح پنجم- بهینه‌سازی. مدل بلوغ قابلیت یکپارچه از تأثیر و تأثر عناصر بنیانی و سطوح قابلیت «حوزه‌های فرآیند کلیدی^۶» به دست می‌آید. «حوزه فرآیندی» مجموعه‌ای از اعمال به هم مرتبط در یک حوزه خاص هستند، که وقتی با یکدیگر به کار برده می‌شوند، منجر به تأمین مجموعه‌ای از اهداف می‌شوند. هر حوزه فرآیند کلیدی شامل: یک هدف، فعالیت‌های اساسی، خروجی، نتایج و رویه‌های نهادینه است (آذر، بیات، خدیور و امیرخانی، ۱۳۹۲ و بنیاد تحقیقات علمی انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹).

پیشینه پژوهش

مرور ادبیات حاکی از آن است که مطالعات متعددی در زمینه‌ی حسابرسی عملکرد انجام شده است. از آنجا که در این پژوهش قصد داریم با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی

- 1 . Key Dimension (KD)
- 2 . Public Sector
- 3 . Capability Maturity Model Integrity (CMMI)
- 4 . Capability Levels
- 5 . Maturity Levels
- 6 . Process Areas

به عناصر بنیانی (عوامل و ابعاد) حسابرسی عملکرد پی ببریم، از این رو، گروه‌بندی موضوعی پژوهش‌های انجام شده در این خصوص می‌تواند راهنمای خوبی باشد. این مطالعات به شرح ذیل است:

(۱) مطالعات فرایندی حسابرسی عملکرد: در این مطالعات محققان با تمرکز بر جریان حسابرسی عملکرد، فعالیت‌ها و مراحل آن را مطالعه کردند (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷).

جدول ۱. مطالعه تطبیقی اجزای چارچوب مفهومی فرایند حسابرسی عملکرد با استناد به منابع

منابع و مأخذ	فرایند حسابرسی عملکرد
رضا شهابنگ (۱۳۹۸)	(۱) بررسی مقدماتی، (۲) بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت، (۳) رسیدگی، (۴) گزارش
محمد مهمینی (۱۳۸۰)	(۱) برنامه‌ریزی، (۲) تدوین برنامه حسابرسی، (۳) اجرای عملیات، (۴) تکمیل یافته‌ها
دیوان محاسبات (۱۳۹۰)	(۱) برنامه‌ریزی در حسابرسی، (۲) گردآوری شواهد حسابرسی، (۳) گزارشگری
بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۹)	(۱) بررسی‌های مقدماتی و برنامه‌ریزی، (۲) تعیین نهایی بالاترین سطح اولویت، (۳) ارزیابی عملکرد فعالیت‌های مهم، (۴) بررسی و تکمیل عملیات حسابرسی، (۵) تدوین گزارش، (۶) برگزاری جلسات با مدیریت و کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، (۷) پیگیری جهت انجام و اقدامات اصلاحی
سازمان حسابرسی (۱۳۹۴)	(۱) مرحله برنامه‌ریزی، (۲) مرحله جمع‌آوری و ارزیابی شواهد (۳) مرحله گزارش‌گری
محمد ذوالفقار آرائی، امید رضانی (۱۳۹۴)	(۱) شناخت برنامه حسابرسی، (۲) تدوین برنامه حسابرسی، (۳) اجرای عملیات، (۴) تکمیل یافته‌های ارزیابی نتایج، (۵) پیشنهاد، (۶) گزارش‌دهی
محمد جواد صفار (۱۳۷۶)	(۱) برنامه‌ریزی و کنترل، (۲) شناسایی واقعیت، (۳) تحلیل و مستند سازی، (۴) پیشنهاد، (۵) گزارش‌گری
محمد رضا بنی فاطمی (۲۰۱۰)	(۱) تدوین رسالت‌ها و دستاوردها، (۲) طراحی مدل ارزیابی عملکرد، (۳) ابلاغ شاخص-ها، (۴) اندازه‌گیری عملکرد واقعی، (۵) مقایسه عملکرد با معیارهای ارزیابی، (۶) ابلاغ نتایج ارزیابی به ارزیابی شونده، (۷) اقدامات اصلاحی و بهبود عملکرد
https://sisu.ut.ee/env-intro/book	(۱) برنامه‌ریزی، (۲) اجرای کار حسابرسی، (۳) تجزیه و تحلیل یافته و نوشتن گزارش، (۴) اصلاح یافته‌ها/گزارش، (۵) انتشار گزارش و پیگیری.

(۲) مطالعات محتوایی حسابرسی عملکرد: این مطالعات به دنبال تشریح مفاهیم و تعاریف حسابرسی عملکرد و شناسایی مؤلفه‌ها و عوامل زمینه‌ساز، تأثیرگذار و شرایط کمک‌کننده به یافته‌ها و نیز مدل‌های کارکردی برای افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی عملکرد هستند (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷).

جدول ۲. اجزای چارچوب مفهومی محتوا (تطبیق متغیرها/مؤلفه ها با مدل سه شاخگی با استناد

به منابع)

عناصر مدل سه شاخگی	متغیرها/مؤلفه های حسابرسی عملکرد	منابع و مأخذ
زمینه‌ای	(۱) مفهوم حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، (۲) مفاهیم اثربخشی کارایی و صرفه اقتصادی در مدیریت، (۳) قوانین و مقررات کمیته بال	کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)،
زمینه‌ای	(کفایت سرمایه)، (۴) اهداف راهبردی و بودجه ای (بودجه‌ریزی عملیاتی)، (۵) بهای تمام شده، (۶) تأمین مالی پایدار، (۷) وجود قوانین و مقررات، (۸) تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد، (۹) پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، (۱۰) سطح مطالبات عمومی مردم (۱۱) سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس، (۱۲) حمایت مسئولین ارشد کشور، (۱۳) توسعه دروس و رشته‌های مرتبط، (۱۴) استاندارد-های حسابرسی عملکرد، (۱۵) مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، (۱۶) زمان اختصاص یافته، (۱۷) زمان‌بندی، (۱۸) میزان بهره‌وری، (۱۹) نسبت‌های عملیاتی، (۲۰) کمیت خروجی‌ها و ...	شهرزاد، ف. (۱۳۹۰)، مهشید، ش. (۱۳۹۲)، عمید، ا. (۱۳۸۷)، طالب نیا، ق. (۱۳۸۵)، عادل آذر، م. (۱۳۹۰)، مهدوی، ا. (۱۳۸۶)، بنی-فاطمی (۲۰۱۰)، بزرگ اصل (۲۰۱۰)، رایدر و هری (۲۰۰۲)، رحیمیان، ن. (۱۳۸۳)، نخبه فلاح (۲۰۰۵)، فلشر (۱۹۸۴)، صلاحی-نژاد (۲۰۰۹)، احمدی و ر (۱۳۹۷).
ساختاری	(۱) استقرار نظام حاکمیت شرکتی، (۲) توسعه ابزارهای فناوری اطلاعات، (۳) بودجه‌بندی عملیاتی، (۴) کمیته حسابرسی، (۵) محاسبه بهای تمام شده، (۶) استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، (۷) سیستم حسابداری و گزارشگری، (۸) به کارگیری مبنای تعهدی، (۹) حسابرسی داخلی، (۱۰) مشارکت با نهادهای بین‌المللی و ...	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، بدری (۱۳۸۷)، حساس یگانه (۱۳۹۱)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)
محتوایی (توانمندسازی/رفتاری)	(۱) وضعیت و توسعه هدفمند نیروی انسانی، (۲) تقویت انضباط، سلامت و شفافیت، (۴) یکپارچه‌سازی سامانه‌های منابع انسانی، (۷) آموزش و دیدگاه کارکنان، (۱۰) انتخاب مدیران باتجربه و متخصص، (۱۲) دانش و تجربه کارکنان، (۱۴) دیدگاه نهادهای عمومی و ...	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)، حلیمی، م. (۱۳۹۳).

هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل قابلیت حسابرسی عملکرد است. از این رو، مرور تحقیقات اندک در زمینه‌ی مدل‌های قابلیت و بلوغ حسابرسی داخلی و عملکرد راه‌گشا است. "مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی" ارائه شده توسط بنیاد تحقیقات علمی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۱ (2009)، سطوح و مراحل کاملی که فعالیت حسابرسی داخلی می‌تواند از تعاریف، تکامل، اندازه‌گیری‌ها، کنترل‌ها، و توسعه فرایندها و رویه‌های آن استنتاج شود را نشان می‌دهد. "تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی" ارائه شده توسط یزدانیان (۱۳۹۶)،

1. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2014

به دو مرحله‌ی کلی ایجاد مدل بلوغ حسابداری داخلی با مطالعه‌ی ادبیات به روش تحلیل محتوا و سپس ارائه و نظرسنجی فهرستی از ۵ مفهوم و ۱۷ عامل کلیدی به روش دلفی و در نهایت ارزیابی مدل اشاره دارد.

"کاوش مدل حسابداری عملکرد در ذیجانگ" ارائه شده توسط گروه مطالعه‌ی اداره حسابداری ایالتی ذیجانگ، (۲۰۱۴)؛ الیس (مترجم)،^۱ به دنبال یافتن مدل حسابداری عملکرد متناسب با شرایط توسعه اقتصادی، سیاسی و اداری شهر ذیجانگ چین برای تسریع تغییر بنیادین در کار حسابداری از مدل سنتی به مدل مدرن است. حبشی (۱۳۹۴) در پژوهش خود با عنوان "مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران" به این نتیجه دست یافت که طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات بین نحوه‌ی ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد. مجموعه تحقیقات بالا راهنمای مناسبی برای انجام پژوهش حاضر بوده است. با مرور ادبیات تاکنون تحقیقی برای تعیین عناصر بنیانی و یا ارائه مدل قابلیت حسابداری عملکرد انجام نگردیده و پژوهش حاضر برای پر کردن خلأ موجود کمک شایانی کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در سه گام کلی به شرح زیر اجرا شده است:

گام اول - تعیین و اعتبارسنجی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد: به روش مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) با جستجو در پایگاه‌های اطلاعات علمی معتبر در دسترس (مانند «پروکوئیست^۲»، «الزویر^۳»، «امرالده^۴» و غیره) و همچنین وب سایت‌های مربوط (مانند «ایتوسای^۵»، «آسوسای^۶»، «یوروسای^۶» و غیره)، چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابداری عملکرد (اعم از عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی) با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی از مبانی نظری (مانند کتب، پایانامه‌ها،

- 1 . The Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liqun, X. et al.): Translate by Ellis, 2014.
- 2 . ProQuest
- 3 . Elsevier
- 4 . Emerald
- 5 . Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)
- 6 . European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)

مقالات علمی-پژوهشی و غیره) با استفاده از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع (نظیر مرور نظام-مند و تحلیل محتوای ادبیات تحقیق) استخراج و به روش کدگذاری به صورت مدل آبخاری در قالب یک بسته نرم‌افزاری طرح تحقیق/پرسشنامه تهیه و تنظیم شد. سپس با رویکرد اکتشافی به منظور تعیین اعتبار عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد از دیدگاه خبرگان و متخصصین از «روش دلفی»^۱ استفاده شد (تدلی و تشکری، ۱۳۹۵).

گام دوم- طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران: برای طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ویژه خدمات) و چارچوب توسعه مدل بلوغ دوبرن و فریز استفاده گردید. چارچوب اخیر از طریق وارد به مرحله توصیفی و سپس انتقال به مرحله تجویزی و قیاسی، در درون یک حوزه خاص (مانند حسابرسی عملکرد) انجام می‌گیرد. بر این اساس در اولین مرحله حوزه کاربردی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد شامل سازمان‌های نظارت-کننده (مانند دیوان محاسبات کشور) و نظارت‌شونده (بخش عمومی ایران) تعیین گردید. در دومین مرحله برای مدل‌سازی، شناسایی اجزاء، ابعاد و نحوه ارتباط آنها با یکدیگر ضروری است. از این رو، با استفاده از منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، مدل قابلیت حسابرسی داخلی و سایرمدل‌های پذیرفته شده، سطوح قابلیت مدل پژوهش حاضر در پنج سطح به شرح زیر طراحی گردید:

سطح اول- آغازین (ابتدایی): قابلیت غیر تکرار و ناپایدار- وابسته به تلاش‌های فردی؛
 سطح دوم- زیرساختی (تکرارپذیر): شیوه‌ها و تکنیک‌های قابل تکرار و پایدار؛
 سطح سوم- یکپارچگی (جامع/تعریف شده): مدیریت حسابرسی عملکرد و تکنیک‌های حرفه‌ای بطور یکسان کاربرد دارد.
 سطح چهارم- مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی): حسابرسی عملکرد اطلاعات کل سازمان را برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک یکپارچه می‌سازد.
 سطح پنجم- حرفه‌ای (بهینه‌سازی): یادگیری حسابرسی عملکرد از درون و بیرون سازمان به منظور بهبود مستمر.

در سومین مرحله، از تأثیر و تأثر (تلاقی) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد (نتایج گام اول) بر سطوح قابلیت (نتایج دومین مرحله از گام دوم)، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به شکل ماتریس چند صفحه‌ای طراحی گردید.

گام سوم - اعتبارسنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران: دو برن و فریز بیان می‌دارند هنگامی که یک مدل جامعیت یافت، برای ارتباط باید به دقت مورد آزمایش قرار گیرد. آزمون از هر دو جنبه ساختار و ابزار مدل از نظر اعتبار، قابلیت اطمینان و قابلیت عمومی مهم است. اعتبار ساختار مدل با بررسی اعتبار صوری و اعتبار محتوایی حاصل می‌شود. اعتبار صوری بررسی می‌کند که: "آیا ساختار مدل به خوبی بیان شده است؟" این اعتبار در طول جامعیت مدل پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه (طرح پژوهش) مورد بررسی قرار گرفت. اعتبار محتوایی بررسی می‌کند که، "چگونه حوزه‌های فرآیندی مدل به طور کامل مورد بررسی قرار گیرد". تا حدی که بررسی ادبیات و وسعت حوزه تحت پوشش، اندازه‌گیری از اعتبار محتوایی فراهم کند. به این منظور، با استفاده از پاسخ خبرگان و متخصصین (گروه دلفی) به گزینه «میزان مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود» هر یک از عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد (به عنوان اجزاء مدل پژوهش) که در سوالات طرح پژوهش مطرح شد، به ترتیب سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی، عوامل کلیدی و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران طی سه مرحله به شرح زیر تعیین و مدل پژوهش اعتبارسنجی و آزمون گردید.

مرحله اول - تعیین سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد: ابتدا با استفاده از میانگین کلی پاسخ خبرگان (گروه دلفی)، درصد نرخ تحقق عوامل و ابعاد کلیدی (عناصر بنیانی) به تفکیک هر سطح قابلیت محاسبه گردید. سپس با استفاده از این نرخ، وضعیت سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد در پنج حالت "کاملاً تحقق نیافته" (درصد نرخ تحقق = ۰٪)، "تحقق نیافته" (درصد نرخ تحقق = ۰-۲۵٪)، "نسبتاً تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۲۵-۵۰٪)، "تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۵۰-۹۰٪)، "کاملاً تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۹۰-۱۰۰٪) تعیین شد. حالت ششمی با عنوان "تعریف نشده" نیز وجود داشت چرا که ممکن بود برای سطح مشخصی از بلوغ قابلیت شاخص لزیر بعدی تعریف نشده باشد.

مرحله دوم - تعیین سطح بلوغ عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد: ابتدا درصد اهمیت نسبی ابعاد کلیدی اصلی با قضاوت حرفه‌ای تعیین گردید. سپس از حاصل ضرب این درصد در سطح بلوغ تعیین شده مرحله‌ی قبلی، یک نمره برای هر یک از این ابعاد محاسبه شد. آنگاه بر اساس جمع نمره‌های به دست آمده، سطح بلوغ هر یک از عوامل کلیدی تعیین گردید. مجموع ضرایب اهمیت نسبی ابعاد کلیدی اصلی می‌بایست ۱۰۰ درصد باشد.

مرحله سوم - تعیین سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران: با محاسبه‌ی متوسط کل سطح بلوغ عوامل کلیدی در مرحله‌ی دوم، سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران به دست آمد.

روش و ابزار گردآوری و واکاوی داده‌ها

همان‌طور که در بخش قبل شرح داده شد، برای اجرای این پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، از دو روش مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) و دلفی استفاده شد. با توجه به اینکه پژوهش از نوع آمیخته اکتشافی است. از این رو در گام اول، از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع نظیر مرور نظام‌مند و تحلیل محتوای ادبیات پژوهش استفاده گردید. در روش تحلیل محتوا، کدگذاری از طریق اندازه‌گیری اسمی مقوله‌ها صورت گرفت و به این ترتیب عناصر بنیانی (اعم از عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی) حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران استخراج و طبقه‌بندی شد. در ادامه، با رویکرد اکتشافی، به منظور تأیید اعتبار عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران از روش دلفی که ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در پرسشنامه (طرح تحقیق) است، بهره برده شد. برای واکاوی داده‌ها، از تکنیک تبدیل داده‌ها و نرم‌افزارهای کاربردی استفاده گردید.

روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

به منظور تعیین اعتبار ابزار گردآوری داده‌ها همواره به دو معیار "روایی" و "پایایی" اشاره می‌شود. منظور از روایی آن است که ابزار مورد استفاده واقعاً همان چیزی را می‌سنجد که قصد اندازه‌گیری آن را دارد. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسشنامه و طرح پژوهش محقق ساخته حاوی نتایج مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) با رویکرد آمیخته اکتشافی بود. با توجه به نحوه اعتبارسنجی و پاسخ‌دهی گروه دلفی به پرسش‌های پرسشنامه و طرح پژوهش می‌توان نسبت به تأیید روایی آن اطمینان حاصل کرد. از سوی دیگر، ابزار باید از پایایی و ثبات نیز برخوردار باشد؛ یعنی هرگاه آن را دوباره مورد استفاده قرار می‌دهیم، همان نتایج حاصل گردد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه و طرح پژوهش، از محاسبه ضریب آلفای کرونباخ^۱ بهره گرفته شد. به این نحو که با استفاده از نرم‌افزارهای کاربردی، ضریب آلفای کرونباخ برای طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله اول تا سوم ۰/۹۹۲ محاسبه گردید. نتایج حاصل بیانگر آن است که طرح پژوهش (پرسشنامه) مورد استفاده در این پژوهش از پایایی قابل قبول و مطلوبی برخوردار بوده و پایایی آن تأیید می‌گردد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان و متخصصین با شرایط زیر بودند:

1 . Cronbach Alpha

افراد شاغل در حرفه‌های حسابداری عملیاتی و عملکرد با مدرک لیسانس تادکتری که دست کم در این حوزه‌ها سه سال به بالا در سازمان حسابداری، دیوان محاسبات کشور، موسسه حسابداری مفید راهبر و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تجربه کاری داشته باشند (گروه اول)؛ یا افراد دانشگاهی متخصص و صاحب نظر که در مقاطع تحصیلی کارشناسی تا دکتری و یا در سایر سازمان‌ها، حسابداری‌های عملیاتی و عملکرد را تدریس کرده‌اند و یا در این حوزه‌ها به تالیف کتاب و یا ارائه مقالات علمی-پژوهشی پرداخته‌اند (گروه دوم)؛ و یا سایر افراد شامل: اعضاء کمیته حسابداری عملکرد دیوان محاسبات کشور، شرکت کنندگان در دوره‌ی آموزشی بین‌المللی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور طی سال ۹۹-۱۳۹۸، موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران آشنا به کار حسابداری عملیاتی، مدیران حسابداری داخلی (گروه سوم).

با توجه به اینکه اسامی کلیه افراد جامعه‌ی آماری بالا در اختیار نبود، برای انتخاب نمونه‌ی موردنظر، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی بهره برده شد. در نهایت، از بین ۱۲۵ نفر خبره و متخصص که مراجعه گردید، ۱۰۰ نفر در اجرای این پژوهش همکاری کردند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های گام اول- تعیین و اعتبارسنجی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد

بخش اول- واکاوی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش: به منظور اطمینان از اعتبار عناصر بنیانی حسابداری عملکرد، از خبرگان و متخصصین به کمک روش دلفی نظرسنجی شد. مطابق داده‌های گردآوری شده، بیشترین گروه پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد حسابداری بوده و بین ۲۰-۱۱ سال در حوزه فنی و حسابداری در سمت سرپرست هیات (مدیر گروه) حسابداری و بیش از سه سال در حسابداری‌های عملیاتی و عملکرد سابقه کار داشتند. بخش دوم- واکاوی نتایج اجرای روش دلفی: روش دلفی در چهار مرحله انجام گرفت. واکاوی نتایج مراحل چهارگانه دلفی به شرح زیر است:

واکاوی نتایج مرحله صفر یا مقدماتی: خبرگان ضمن معرفی منابع جدید مطالعاتی برای تکمیل پژوهش، بعضی نقطه‌نظرات و پیشنهادات اصلاحی را ارائه کردند:

۱. با توجه به شروع به کار واحد حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری در اوایل دهه ۱۳۸۰ ه.ش. و مطالعات و تالیفات انجام شده در این خصوص و همچنین انجام حسابداری عملیاتی (۷۰) شرکت دولتی توسط سازمان حسابداری برای اولین بار، مستند به ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه (سازمان حسابداری، ۱۳۹۶) و از سوی دیگر آغاز اندیشه انجام حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور از اواخر دهه ۱۳۸۰ مطالعات و اقدامات انجام شده در این باره، نمی‌توان انتظار داشت که افراد سابقه‌ی بیشتری در حوزه‌های حسابداری عملیاتی و عملکرد داشته باشند و جزو جامعه آماری باشند.

- (۱) یکی از مدیران حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی: "حسابرسی مبتنی بر ریسک، ویژگی‌های حسابرسان عملکرد، یکپارچه بودن سیستم‌های گزارش‌گری، حسابرسی زیست بین‌المللی، شفافیت در برنامه‌ریزی راهبردی و... لازم است بیشتر مورد توجه قرار گیرد. در ایران بخش تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد نداریم! پرسشنامه تا سطح ابعاد نظر خواهی شود.
- (۲) یکی از مدیران حسابرسی موسسه حسابرسی مفید راهبر: "نکاتی که کمتر مورد توجه قرار گرفته عبارتند از: کنترل کیفیت، الزامات اخلاقی، توانمندی منابع انسانی، مشورت با کارشناسان و رعایت استانداردها. این حجم سوالات مورد نظر سنجی مخاطبین قرار نگیرد."
- (۳) یکی از اساتید صاحب نظر در حسابرسی عملیاتی: "عنوان «پرسشنامه» به «طرح پژوهش» تغییر یابد. مشکل پرسشنامه حجیم بودن آن است! آخر پرسشنامه تعاریف و مفاهیم واژه‌ها بیان و تعریف گردد. همچنین اصلاحات ویرایشی گفته شده اعمال گردد."
- (۴) یکی از مدیران حسابرسی دیوان محاسبات: "عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی تعریف شود، به تهدیدها و فرصت‌های حسابرسی، رتبه‌بندی و امتیازدهی بر اساس اهمیت مالی، حوزه‌های مشکل آفرین و... توجه گردد. اصلاحات ویرایشی گفته شده نیز انجام گردد."
- (۵) یکی از مشاوران دیوان محاسبات کشور: "انتخاب موضوع، نیاز به تدوین برنامه راهبردی ندارد. در تجزیه و تحلیل تعیین موضوع، قضاوت حرفه‌ای صورت نمی‌گیرد. با توجه به اهمیت اولویت‌بندی، تعیین موضوعات حسابرسی، ارزیابی اهمیت اقتصادی از ارزیابی اهمیت اجتماعی، فرهنگی جداگانه بیان شود. اصلاحات ویرایشی گفته شده نیز انجام گردد.
- محققان با مطالعات تکمیلی کتابخانه‌ای نقطه‌نظرات و پیشنهادات خبرگان و متخصصین در مرحله مقدماتی را در طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله اول لحاظ کردند.
- واکاوی نتایج مرحله اول: بررسی پاسخ خبرگان به پرسشنامه مرحله اول حاکی از آن است نقطه‌نظرات و پیشنهادات اصلاحی جدیدی ارائه شده که به برخی از آنها اشاره می‌گردد:
- (۱) یکی از اساتید صاحب نظر در زمینه‌ی حسابرسی‌های داخلی و عملیاتی: "عامل کلیدی با عنوان «شناخت و ارزیابی نظام راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک» اضافه گردد."
- نتیجه بررسی: مورد پیشنهادی از ابعاد زیرمجموعه‌ی عامل «اجرای حسابرسی عملکرد» می‌باشد. لذا، بُعد (۳-۳) اصلاح و ابعاد جدید (۳-۷) و (۳-۱۱) ایجاد گردید.
- (۲) یکی از اساتید صاحب نظر در زمینه‌ی حسابرسی داخلی و عملیاتی: "بُعد جدید (۳-۱۹) با عنوان "انجام پیگیری" اضافه گردد." نتیجه‌ی بررسی: این مورد پیشنهادی قبلاً به عنوان عامل کلیدی (۵) تعیین گردیده است. بنابراین نیازی به تکرار مجدد آن نیست.

- ۳) یکی از مدیران گروه سازمان حسابرسی: "عامل کلیدی با عنوان «محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی عملکرد» اضافه گردد. "نتیجه‌ی بررسی: «محدودیت‌ها» نمی‌تواند از عوامل حسابرسی عملکرد باشد. زیرا این محدودیت‌ها قبلاً در بُعد (۶-۱) لحاظ گردیده و در ابعاد (۷-۱)، (۱۲-۲) و (۱۳-۳) نیز مورد توجه قرار گرفته است.
- ۴) یکی از مدیران گروه حسابرسی دیوان محاسبات استانها: "عامل کلیدی با عنوان «الزام سازمان‌ها به حسابرسی عملکرد سالانه یکی از طرح‌ها و برنامه‌های خود» اضافه گردد. "نتیجه بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند از عوامل کلیدی فرآیند حسابرسی عملکرد باشد. لیکن، با توجه به مالکیت عمومی، این موضوع از تکالیف دیوان محاسبات کشور است.
- ۵) از معاونان مدیر کل حسابرسی دیوان محاسبات: "عامل کلیدی «تحقق واقعی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی و شرکت‌های دولتی» اضافه گردد. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند از عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد باشد. لیکن، یکی از شاخص‌های شناسایی ریسک‌ها بوده که قبلاً در بُعد (۱۱-۲) لحاظ گردیده است.
- واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی در مرحله‌ی اول دلفی: بطور میانگین بیش از ۹۳,۷۱ درصد و ۹۲,۲۶ درصد از پاسخ دهندگان به ترتیب عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد را تایید کردند. در این مرحله میانگین دسته‌ها بین ۶/۵۷۲۵ و ۷/۹۶۰۷ و دامنه تغییرات دسته‌ها ۱/۳۸۸۲ به دست آمد که گویای این است خبرگان به طور متوسط کلیه عوامل و ابعاد کلیدی را دارای اهمیت زیاد دانسته‌اند و اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود دارد.
- واکاوی نتایج مرحله دوم: بررسی پاسخ خبرگان به پرسشنامه مرحله دوم حاکیست در این مرحله نیز پیشنهادات اصلاحی جدیدی ارائه شده است که به برخی از آنها اشاره می‌گردد:
- ۱) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در عامل کلیدی (۶) با عنوان «بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد» عبارت «ارزیابی عملکرد» به آخر جمله جابجا شود. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند به آخر جمله جابجا شود زیرا عبارت «ارزیابی عملکرد» منسوب به «بهبود و تضمین کیفیت» است.
- ۲) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در بُعد (۲-۱) با عنوان «برنامه سالانه: بررسی مقدماتی (شناخت) و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابرسی عملکرد» عبارت «برای» قبل از عبارت «حسابرسی عملکرد» و عبارت "توسط تیم‌های حسابرسی عملکرد" بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» اضافه شود. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۲-۱) اصلاح گردید.

- ۳) یکی از کارشناسان تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور: "در بُعد (۴-۱) با عنوان «برنامه سالانه: رتبه‌بندی، امتیازدهی و اولویت‌بندی و تعیین معیارهای اصلی انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد» عبارت "بالقوه" قبل از عبارت «حسابرسی عملکرد» و عبارت "بر اساس ارزیابیها" بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» اضافه شود.
- نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۴-۱) اصلاح گردید.
- ۴) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در بُعد (۷-۱) بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» عبارت «بر اساس اولویت‌بندی‌ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده» جایگزین عبارت «بر مبنای ریسک، اولویت-بندی و معیارهای اصلی انتخاب با لحاظ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده» گردد.
- نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۷-۱) اصلاح گردید.
- ۵) یکی از مدیران گروه حسابرسی دیوان محاسبات کشور: "در بُعد (۸-۱) با عنوان «انتخاب موضوعات با اهمیت حسابرسی عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی و تاثیرها و پیامدهای آن برای عموم جامعه» عبارت «آثار» جایگزین عبارت «تاثیرها» شود.
- نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۸-۱) اصلاح گردید.
- واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مرحله‌ی دوم: واکاوی نتایج مرحله دوم دلفی نیز نشان‌دهنده اهمیت زیاد و خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد از دیدگاه خبرگان بود. این اهمیت با توجه به میانگین دسته‌ها (بین ۷/۴۹۶۲ و ۷/۸۴۲۰) و انحراف معیار (بین ۱/۰۶۰۹۷ و ۱/۶۳۸۲۷) و سایر شاخص‌های به دست آمده (میان‌ه بین ۶/۵ و ۹ و مُد بین ۵ و ۹) نیز تایید شد. دامنه تغییرات دسته‌ها ۰/۳۴۵۸/ گویای اتفاق نظر میان خبرگان بود.
- واکاوی نتایج مرحله سوم: بررسی پاسخ خبرگان به طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله‌ی سوم دلفی حاکیست هیچ‌گونه نقطه‌نظر و پیشنهاد جدیدی توسط پاسخ‌دهندگان ارائه نشد.
- واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مرحله‌ی سوم: در این مرحله میانگین دسته‌ها (بین ۸/۲۹۳۷ و ۸/۶۱۹۵) و دامنه تغییرات دسته‌ها ۰/۳۲۵۸/ به دست آمد که نشان‌دهنده اهمیت خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد از دیدگاه پاسخ‌دهندگان است. نتیجه این که در مرحله سوم دلفی نیز اجماع نظر مناسبی وجود دارد.
- ضریب توافق کندال (ضریب همبستگی): برای تعیین میزان اتفاق نظر بین خبرگان و متخصصین، ضریب توافق کندال (ضریب همبستگی) مورد استفاده قرار گرفت. در این پژوهش

ضریب توافق کندال میان مراحل اول و دوم دلفی در سطح معناداری ۰/۰۰ برابر با ۰/۷۱۶ و ضریب توافق کندال میان مراحل دوم و سوم دلفی در سطح معناداری ۰/۰۰ برابر با ۰/۷۲۲ به دست آمد که می‌توان گفت اتفاق نظر میان خبرگان در مراحل دلفی زیاد بوده است. یافته‌های گام دوم- طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران با استفاده از نتایج گام اول پژوهش (عوامل و ابعاد کلیدی تأیید اعتبار شده) و با استناد به منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ماتریس تلاقی عناصر و سطوح قابلیت)، در چارچوب توسعه مدل بلوغ شش مرحله‌ای دو برن و فریز، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به صورت ماتریس چند صفحه‌ای به شرح جدول (۳) طراحی و اعتبارسنجی شد.

جدول ۳. مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران

کد	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (پهنه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: بکارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۱	برنامه‌ریزی سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱	تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۹ برنامه سالانه تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط تیم‌های حسابرسی عملکرد با لحاظ اهداف، استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی موسسه عالی حسابرسی (دیوان محاسبات) و آگاهی بخشی به واحد حسابرسی عملکرد؛ (۱-۱۰) توافق نامه‌های حسابرسی چند جانبه بین المللی: تدوین سرفصل‌های حسابرسی مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست‌محیطی میان موسسات عالی حسابرسی (در صورت نیاز) با استفاده از تکنولوژی؛ (۱-۱۱) برنامه سالانه: انجام تعدیلات احتمالی در برنامه سالانه حسابرسی عملکرد در واکنش به تغییرهای کسب و کار، ریسک‌ها، عملیات، برنامه‌ها، سیستم‌ها و ...	۱-۹ برنامه سالانه: تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط تیم‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنولوژی؛ (۱-۱۰) توافق نامه‌های حسابرسی چند جانبه بین المللی: تدوین سرفصل‌های حسابرسی مشترک توافق نامه‌های چند جانبه از جمله زیست‌محیطی میان موسسات عالی حسابرسی (در صورت نیاز) با استفاده از تکنولوژی؛ (۱-۱۱) برنامه سالانه: انجام تعدیلات احتمالی در برنامه سالانه حسابرسی عملکرد در واکنش به تغییرهای کسب و کار، ریسک‌ها، عملیات، برنامه‌ها، سیستم‌ها و ...	۱-۳ برنامه سالانه: ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک-های با اهمیت حسابرسی عملکرد (برنامه‌ریزی بر مبنای ریسک) با توجه به اشتباهات ریسک ^۱ واحد مورد حسابرسی و لحاظ حوزه‌های پرریسک و تشریح روش اجرایی ارزیابی ریسک در رهنمود حسابرسی عملکرد؛ (۱-۴) برنامه سالانه: تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد با در نظر گرفتن شایستگی پرسنل و تهیه سند استراتژی حسابرسی عملکرد شامل اهداف راهبردی، رسالت و	۱-۱ برنامه سالانه: تعیین خط‌مشی راهبردی برای جهت‌دهی حسابرسی؛ (۱-۲) برنامه سالانه: بررسی مقدماتی و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابرسی عملکرد توسط تیم‌ها؛ (۱-۳) برنامه سالانه: ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک‌های با اهمیت حسابرسی عملکرد (برنامه‌ریزی بر مبنای ریسک) با اخذ نظرات و در نظر گرفتن پرسنل؛ (۱-۴) برنامه سالانه: تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد با اولویت‌بندی موضوعات بالقوه حسابرسی بر اساس ارزیابی‌ها؛ (۱-۵) برنامه سالانه: تعیین منابع اصلی و قابل دسترسی اطلاعات برای حسابرسی عملکرد موضوعات؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۱	ادامه- برنامه- ریزی سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱	ادامه- تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	جمله زیست‌محیطی میان موسسات عالی حسابرسی (در صورت نیاز) با در نظر گرفتن اهداف، استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی موسسه عالی حسابرسی	مأموریت حسابرسی عملکرد و تهیه رهنمود حسابرسی عملکرد (شامل تشریح روش اجرایی و رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی عملکرد).	۱-۶ برنامه سالانه: شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌ها (۱-۷) برنامه سالانه: انتخاب موضوعات با اهمیت حسابرسی عملکرد بر اساس اولویت‌بندی‌ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌ها؛ (۱-۸) برنامه سالانه: انتخاب موضوعات با اهمیت حسابرسی عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (انتخاب راهبرد) و پیامدهای آن. (۹-۱) برنامه سالانه: تهیه برنامه حسابرسی با استفاده از منشور حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ دوم)		

۱. اشتباهات ریسک (Risk Appetite): میزانی از ریسک است که واحد مورد حسابرسی در راستای تحقق اهداف خود می‌پذیرد.

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۱-۲	تصویب برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۲) تایید برنامه سالانه: بررسی و تصویب منشور، سند استراتژی و رهنمود حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط در برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط کمیته حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۱-۱۲) تایید برنامه سالانه: بررسی و تصویب منشور، سند استراتژی و رهنمود حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط در برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط کمیته حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۱-۱۲) تایید برنامه سالانه: بررسی و تصویب برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط کمیته حسابرسی (مشکل از مدیران حسابرسی عملکرد و مقامات ذیصلاح و افراد حرفه‌ای) و درج در برنامه جامع حسابرسی موسسه پیش از سال مالی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)		فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۳	ابلاغ برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۳) ابلاغ برنامه سالانه: ابلاغ برنامه مصوب سالانه حسابرسی و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد همراه با تعیین ذینفعان حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)			سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۴	نظارت/پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۴) نظارت: پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد با ارائه گزارش انحرافات قابل توجه. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۱-۱۴) نظارت: پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد از طریق مقایسه کارهای انجام شده با برنامه سالانه در مقاطع زمانی مناسب و تحلیل انحرافات. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		در این بُعد اصلی سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۵	مستند سازی برنامه سالانه حسابرسی	۱-۱۵) مستند سازی: مستندسازی برنامه ریزی سالانه با بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۱-۱۵) مستند سازی: مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی سالانه حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		در این بُعد اصلی سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۲	برنامه ریزی رسیدگی (برنامه ریزی عملیاتی/نقص یلی) حسابرسی عملکرد	۲-۱	تعیین فرآیند تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد	۲-۱) تعیین رویه اجرایی برنامه‌ریزی رسیدگی و تهیه برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد همراه با تشریح آنها در رهنمود حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)			در این بُعد اصلی سطوح ۲ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۲	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد	در این بُعد اصلی سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند	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). (مربوط به سطح بلوغ دوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۳	مدیریت کار حسابرسی عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)	۲-۳) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با هم‌راستایی سیاست‌های مدیریت افراد و سازمان، بازرینی رویه‌ها و سیاست‌های مدیریت افراد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردهای بین‌المللی، به کارگیری حسابرسان "مهمان"	۲-۳) مدیریت کار حسابرسی: اطلاع‌رسانی مستمر به واحد مورد حسابرسی و دریافت پاسخ (مانند شروع حسابرسی عملکرد و ... و ایجاد و حفظ روابط حرفه‌ای؛ ۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با ایجاد ارتباط درونی میان افراد؛ ارزیابی اثربخشی برنامه‌های آموزشی، گردش حسابرسان و مدیران ارشد حسابرسی عملکرد در حوزه‌های	۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با تعیین سیاست‌ها و رویه‌های مدیریت افراد در مستندات کلیدی حسابرسی، تصویب و اجراء برنامه‌های آموزشی متناسب با نیازهای افراد و سازمان، استفاده از برنامه‌های تشویقی جهت حفظ پرسنل و برقراری ارتباط میان حقوق با ارزیابی عملکرد پرسنل، ارزیابی عملکرد و	۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: دسترسی به اطلاعات و کارکنان واحد مورد حسابرسی با حفظ امنیت. ۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی با تعیین رویه‌های معتبر استخدام نیرو، تعیین تعداد نفرات موردنیاز، تعیین شرایط احراز شغل و نگهداری پایگاه اطلاعاتی افراد واجد شرایط، تعیین نیازهای آموزشی حسابرسان، پرداخت حقوق و مزایای پرسنل بر اساس سیستم طبقه‌بندی مناسب،	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

<p>تدوین شرح وظایف حسابرسان، تعیین شرایط ارتقاء شغلی، تعیین صلاحیت مدرک تحصیلی مرتبط، کسب دانش حسابداری و کاربرد ابزارها و تکنیک‌های حسابداری، استانداردها و قوانین مربوط، افزایش تجربه انجام حسابداری مستقل، افزایش مهارت‌های حل مسئله، کار گروهی، تحلیل و پرس‌وجو، عدم اجازه حسابداری کارکنان اطمینان-بخشی در واحدهای مورد حسابداری که قبلاً در آن مسئولیت داشته‌اند.</p> <p>۶-۲) مدیریت کار حسابداری: برون‌سپاری خدمات حسابداری عملکرد (در صورت نیاز) با دریافت مدارک حرفه‌ای ارائه‌دهندگان این خدمات؛</p> <p>۷-۲) مدیریت کار: مدیریت منابع (بودجه و زمان) برای انجام هر پروژه حسابداری عملکرد.</p>	<p>پرورش توانایی کار تیمی بین حسابرسان عملکرد، آگاهی بخشی به پرسنل از شرایط ارتقاء شغلی، افزایش دانش حسابداری‌های عملکرد، عملیاتی و داخلی و کسب‌وکار و کاربرد فناوری اطلاعات و ارتباطات، کسب تجربه حسابرسی عملکرد در صنایع مختلف، افزایش مهارت ارتباط شغلی، کسب تجربه گزارشگری و ارائه، افزایش مهارت‌های آموزش به همکار، آگاهی بخشی نسبت به جایگاه سازمانی حسابداری عملکرد زیر نظر رئیس کل موسسه عالی حسابداری و گزارش نتایج حسابرسی به قانونگذار، تصویب منشور و برنامه حسابداری عملکرد توسط مقامات ارشد موسسه عالی حسابداری (استقلال سازمانی)، عدم طراحی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در واحد مورد حسابداری، عدم تعیین اشیای ریسک و عدم اعمال فرآیندهای مدیریت ریسک و عدم تصمیم‌گیری در خصوص واکنش به ریسک در واحد مورد حسابداری، عدم گزارش مستقیم به واحد مورد حسابداری یا سایر ذینفعان بدون مجوز مقامات ارشد موسسه عالی حسابداری (پرهیز از موارد نقض استقلال)، عدم حسابداری حوزه‌هایی که بستگان آنها در آن دارای پست کلیدی یا جایگاه حسابداری هستند (بی‌طرفی-پرهیز از تضاد منافع)، حضور مدیر حسابداری عملکرد در کمیته مدیریتی و اطلاع‌رسانی به واحد حسابداری عملکرد در خصوص برنامه‌های استراتژیک و مهم موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو)</p>	<p>مختلف حسابداری در مقاطع زمانی مناسب بدون خدشه به صلاحیت و تخصص آنها مطابق سیاست مدون، استفاده از فعالیت حسابداری عملکرد برای آموزش افراد جهت دریافت پست‌های مدیریتی، تشویق پرسنل در اشتراک‌گذاری دانش (مدیریت عملکرد)، کسب دانش نسبت به مفاهیم بنیادی حسابداری عملکرد، ایجاد و ارتباط سامانه‌های درونی و بیرونی، توجه به کنترل‌های داخلی، کسب مهارت‌های داده‌کاو، حل اختلاف، مذاکره و قدرت متقاعدکنندگی، رهبری و مدیریت تیم، پیش‌بینی بودجه لازم جهت انجام حسابداری عملکرد، تصویب حقوق و پاداش مدیر حسابداری عملکرد توسط رئیس کل، عدم تعیین تکلیف امور حسابداری عملکرد توسط افرادی خارج از تیم حسابداری (در خدمات اطمینان بخشی) و افشای موارد بالقوه و بالفعل نقض استقلال، پرهیز از هرگونه فشار یا انگیزه‌ای برای رسیدن به یک نتیجه یا توصیه خاص حسابداری؛ دسترسی مستقیم و نامحدود مدیر حسابداری عملکرد به مدیران ارشد موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو)؛</p> <p>۶-۲) مدیریت کار حسابداری: برون‌سپاری خدمات حسابداری عملکرد (در صورت نیاز) با بررسی استقلال ارائه‌دهندگان خدمات حسابداری برون‌سپاری شده، رعایت اصول منشور حسابداری عملکرد توسط ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری، پرداخت آخرین قسط قرارداد منعقد خدمات حسابداری برون‌سپاری شده پس از رعایت کلیه مفاد قرارداد، نظارت بر ارائه‌دهندگان خدمات حسابداری برون‌سپاری در حفظ اطلاعات موسسه عالی حسابداری؛</p>	<p>(افرادی از سایر واحدها جهت افزایش مهارت تیم)، کسب مدارک بین‌المللی حرفه‌ای، بهبود رویکرد سایرین نسبت به نقش و جایگاه حسابداری عملکرد در درون و بیرون سازمان، تصویب عزل، نصب و ارتقای مدیر کل حسابداری عملکرد توسط رئیس کل موسسه عالی حسابداری و در نهایت حضور مدیر کل حسابداری عملکرد در کمیته راهبری موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو).</p>	<p>مدیریت کار حسابداری عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)</p>	۲-۳	
--	--	---	--	--	-----	--

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۲-۳	ادامه- مدیریت کار حسابرسی عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)	ادامه سطح بلوغ چهارم: مدیریت کار حسابرسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) انجام حسابرسی عملکرد با پایش بودجه حسابرسی عملکرد جهت دستیابی به برنامه مصوب سالانه، تعیین ضریب انحراف از برنامه مصوب سالانه و تأیید آن توسط مقامات ارشد موسسه عالی حسابرسی (پیش بینی زمان احتمالی برای انجام رسیدگی)	ادامه سطح بلوغ سوم: مدیریت کار حسابرسی: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برون‌سپاری خدمات حسابرسی عملکرد در منشور و رهنمود حسابرسی عملکرد، تعیین اهداف و دامنه کار برون‌سپاری، تعیین حداقل شرایط ارائه دهندگان خدمات برون‌سپاری، تنظیم قرارداد با ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی برون‌سپاری، انتقال دانش و تخصص مورد نیاز از طریق ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری و بالعکس (تعامل دوسویه)، ارائه پاسخ کتبی به یافته‌ها و نظرات ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری، بحث و گفتگو در خصوص گزارش ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری به واحد دریافت‌کننده خدمات (تعامل واحد دریافت‌کننده خدمات حسابرسی با ارائه‌دهندگان خدمات)، عدم به‌کارگیری حسابرسان مستقل برای انجام خدمات برون‌سپاری شده، تعیین حداقل معیارهای استقلال و برون‌سپاری بر اساس آنها (استقلال ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی برون‌سپاری شده)؛	۲-۶	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۲-۴	بررسی مقدماتی	۲-۹ (۲-۹) بررسی مقدماتی: استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی برای کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد با تعیین سیاست‌ها و رویه‌های ارتباط برقرار کردن با حسابرسان داخلی و مستند نمودن آن در منشور و رهنمود (نظامنامه) حسابرسی عملکرد، برگزاری جلسات رسمی با حسابرسان داخلی جهت هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی عملکرد و مستقل، میزان و نحوه اتکای حسابرسان عملکرد بر کار حسابرسان داخلی (تعامل حسابرسی عملکرد با حسابرسی داخلی)؛	۲-۱۰ (۲-۱۰) بررسی مقدماتی: مشورت با کارشناسان و سایر افراد حرفه‌ای درون یا بیرون موسسه عالی حسابرسی یا توجه به شناخت کسب شده؛	۲-۱۱ (۲-۱۱) بررسی مقدماتی: شناسایی و ارزیابی ریسک‌های حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)؛ (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۹ (۲-۹) بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۵	شناسایی محدودیت‌ها	-	-	۲-۱۲ (۲-۱۲) محدودیت‌ها: شناسایی محدودیت‌ها و مشکلات قابل پیش‌بینی حسابرسی عملکرد؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۶	تهیه ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	-	-	۲-۱۳ (۲-۱۳) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین اهداف و مأموریت برای هر پروژه حسابرسی عملکرد در راستای تدوین برنامه تفصیلی؛	۲-۱۴ (۲-۱۴) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای سوالات اصلی و فرعی حسابرسی عملکرد؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
						۲-۱۵ (۲-۱۵) ماتریس حسابرسی: تعیین سوالات اصلی صرفه اقتصادی؛		
						۲-۱۶ (۲-۱۶) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های اصلی حسابرسی کارایی؛		
						۲-۱۷ (۲-۱۷) ماتریس منطق حسابرسی: ارزش‌یابی میزان مناسب بودن معیار حسابرسی؛		
						۲-۱۸ (۲-۱۸) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین متدولوژی حسابرسی؛		
						۲-۱۹ (۲-۱۹) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین اهداف حسابرسی؛		
						۲-۲۰ (۲-۲۰) ماتریس منطق: اصلاح و بازنویسی پیش‌نویس ماتریس منطق حسابرسی طبق نظر کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد با تصویب هر گونه تعدیل؛		

کد	عنوان عامل	کد ابعاد	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)	
		۲-۶	ادامه- تهیه ماتریس منطق حسابداری عملکرد	ادامه سطح بلوغ دوم: ۲-۱۷) ماتریس منطق حسابداری: تعیین سوالات اصلی حسابداری اثربخشی؛ ۲-۱۸) ماتریس حسابداری: تعیین سوالات اصلی حسابداری زیست محیطی؛ ۲-۱۹) ماتریس منطق حسابداری: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های بالا؛ ۲-۲۰) ماتریس منطق حسابداری: تعیین دامنه هر پروژه حسابداری عملکرد برای تدوین برنامه تفصیلی؛ ۲-۲۱) ماتریس منطق حسابداری: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اتخاذ معیارهای عمومی و خاص؛ ۲-۲۲) ماتریس منطق حسابداری: تعیین معیارهای عمومی؛ ۲-۲۳) ماتریس منطق حسابداری: شناسایی و تعیین معیارهای صرفه اقتصادی؛ ۲-۲۴) ماتریس منطق حسابداری: شناسایی و تعیین معیارهای خاص کارایی؛ ۲-۲۵) ماتریس منطق حسابداری: شناسایی و تعیین معیارهای خاص اثربخشی؛ ۲-۲۶) ماتریس منطق حسابداری: شناسایی و تعیین معیارهای زیست محیطی؛ ۲-۲۹) ماتریس منطق حسابداری: تهیه پیش‌نویس ماتریس منطق توسط تیم حسابداری عملکرد؛ ۲-۳۰) ماتریس منطق حسابداری: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابداری عملکرد (متشکل از اعضای درون و بیرون مؤسسه عالی حسابداری) برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس ماتریس منطق حسابداری؛					
		۲-۷	تصویب ماتریس منطق حسابداری عملکرد فاقد بعد فرعی اند	۲-۳۱) تایید ماتریس منطق حسابداری: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابداری عملکرد/مقامات ذیصلاح و تصویب ماتریس منطق حسابداری در زمان مناسب پیش از تهیه خلاصه برنامه‌ریزی حسابداری (مربوط به سطح بلوغ دوم)				فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۸	تهیه برنامه تفصیلی (رسیدگی/طرح کلی) حسابداری عملکرد	۲-۳۹) برنامه حسابداری: تهیه برنامه تفصیلی حسابداری عملکرد (رسیدگی) توسط تیم حسابداری عملکرد با استفاده از تکنولوژی؛		-	۲-۳۳) برنامه حسابداری: تهیه پیش‌نویس خلاصه برنامه‌ریزی حسابداری عملکرد (خلاصه ماتریس منطق) توسط تیم حسابداری؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۹	تصویب و ابلاغ برنامه تفصیلی (طرح کلی برنامه رسیدگی) حسابداری عملکرد	۲-۳۵) فرآیند تأیید آزمون: ارسال نامه درخواست تأییدیه به مدیریت واحد مورد حسابداری (درپاره مسئولیت ایشان نسبت به موضوع اصلی حسابداری، مناسب بودن اهداف و معیار حسابداری عملکرد) همراه با نسخه نهایی خلاصه برنامه ریزی حسابداری؛ ۲-۴۳) فرآیند تأیید آزمون: ابلاغ برنامه تفصیلی حسابداری عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط مدیر ارشد حسابداری عملکرد؛ ۲-۳۶) حل و فصل اختلاف نظرها: حل و فصل هرگونه عدم توافق (اختلاف نظر) درباره تأیید مسئولیت مدیریت یا مناسب بودن معیار حسابداری یا کوتاهی در پاسخگویی به خلاصه برنامه‌ریزی حسابداری عملکرد و بررسی آثار عدم توافق بر کار حسابداری؛	۲-۳۴) فرآیند تأیید آزمون: ارسال تصویب هرگونه تعدیل در خلاصه برنامه‌ریزی حسابداری توسط مدیر ارشد حسابداری/مقامات ذیصلاح؛ ۲-۳۷) فرآیند تأیید آزمون: اعمال تعدیلات احتمالی در معیار حسابداری عملکرد و ... پس از دریافت نقطه نظرات واحد مورد حسابداری و اطلاع رسانی مجدد به ایشان؛ ۲-۴۲) فرآیند تأیید آزمون: تصویب هرگونه تعدیلات در برنامه تفصیلی حسابداری توسط کمیته حسابداری عملکرد/مقامات ذیصلاح.	۲-۳۴) فرآیند تأیید آزمون: نهایی کردن (تصویب) خلاصه برنامه ریزی حسابداری عملکرد توسط مدیر ارشد حسابداری/مقامات ذیصلاح در زمان مناسب پیش از تهیه برنامه تفصیلی حسابداری؛ ۲-۴۲) فرآیند تأیید آزمون: تصویب برنامه تفصیلی حسابداری عملکرد توسط کمیته حسابداری عملکرد/مقامات ذیصلاح	فقدان حوزه فرآیند کلیدی		

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۲-۱۰	انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد	سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند ۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی حسابرسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی حسابرسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه زیست‌محیطی (در صورت نیاز) با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد از جمله توافقنامه‌های چند جانبه زیست‌محیطی (در صورت نیاز) با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۱۱	مستندسازی برنامه تفصیلی (رسیدگی) حسابرسی عملکرد	۲-۴۰) مستندسازی برنامه عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۱۲	پایش برنامه تفصیلی (برنامه رسیدگی/طرح کلی)	-	۲-۴۴) نظارت: پایش برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد با گزارش انحرافات به مدیر مربوط.	۲-۴۴) نظارت: پایش برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد از مقایسه پیشرفت کار با برنامه تفصیلی و بررسی انحرافات.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	اجرای حسابرسی عملکرد (بررسی اصلی یا آزمون)	۳-۱	تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راهکارها) با استفاده از تکنولوژی به منظور اجرای بهینه انواع خدمات حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راهکارها) با استفاده از تکنولوژی به منظور اجرای بهینه انواع خدمات حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های (راهکارهای) اجرای حسابرسی عملکرد با تشریح هدف، ضوابط و رویه‌های حرفه‌ای آن در مستندات کلیدی و رهنمود حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های (راهکارهای) اجرای حسابرسی عملکرد با تشریح هدف، ضوابط و رویه‌های حرفه‌ای آن در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد.	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۲	تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حسابرسی عملکرد (بررسی اصلی/آزمون)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین و بازنگری ابزارها و تکنیک‌های اجرای حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین و بازنگری ابزارها و تکنیک‌های اجرای حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حسابرسی عملکرد (نظامنامه) حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۳		۳-۳	کسب شناخت	۳-۳) کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبردی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد و بازبینی چک‌لیست‌ها در جهت اطمینان از انطباق آن‌ها با تغییرات در قوانین و مقررات داخلی و استانداردها و بهترین رویه‌های بین‌المللی.	۳-۳) کسب شناخت: بررسی و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها با استفاده از نظام‌های راهبردی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی و مولفه‌های حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی واحد مورد حسابرسی مانند مستندات حسابرسی داخلی؛ ۳-۴) کسب شناخت: کمک از حسابرسی داخلی واحد برای کسب شناخت از نظام‌های راهبردی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک و ... و ارزیابی میزان تحقق اهداف، نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی.	۳-۳) کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبردی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست‌محیطی و ...) و تعیین دامنه خدمات حسابرسی داخلی و بررسی چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی به نظام‌های بالا.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
	۳-۴	انجام آزمون ها و کسب شواهد موند	-	-	۳-۶ آزمون‌ها و کسب شواهد: تجزیه و تحلیل شواهد	۳-۵ آزمون‌ها و کسب شواهد: گردآوری شواهد کافی و مناسب	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۵	ارزیابی نظام راهبری واحد مورد حسابرسی	۳-۷ ارزیابی نظام سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد از عملکرد و باز بینی چک‌لیست‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با قوانین و استانداردهای بین‌المللی	۳-۷ ارزیابی نظام راهبری: ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی زیست‌محیطی و ...) و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی.	۳-۷ ارزیابی نظام راهبری: ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین دامنه ارائه خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد و تهیه چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی نظام راهبری واحد مورد حسابرسی.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۶	ارزیابی نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست‌محیطی و ...): ارزیابی های محیط کنترلی، ریسک ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست‌محیطی و ...): ارزیابی های محیط کنترلی، ریسک ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: ۳) ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست- محیطی و ...): ارزیابی‌های محیط کنترلی، ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین دامنه و گستره ارائه خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد و تهیه چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی به نظام های کنترل داخلی واحد مورد حسابرسی	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۷	ارزیابی نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و بازبینی چک‌لیست‌ها در انطباق با تغییرات در قوانین و استانداردها	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین دامنه ارائه خدمات حسابرسی و درج نتایج در مستندات کلیدی و تهیه چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۳-۸	تشخیص موضوعات با اهمیت	-	-	۳-۱۴ موضوعات با اهمیت: تشخیص موضوعات با اهمیت	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۹	گزارش هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد	۳-۱۵ محدودیت‌ها: بررسی هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد و گزارش نتایج به مدیریت ارشد، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و تشریح در گزارش نهایی در صورت عدم رفع محدودیت. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۱۵ محدودیت‌ها: بررسی هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد و گزارش نتایج به مدیریت ارشد، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و تشریح در گزارش نهایی در صورت عدم رفع محدودیت. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۱۵ محدودیت‌ها: بررسی هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد و گزارش نتایج به مدیریت ارشد، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و تشریح در گزارش نهایی در صورت عدم رفع محدودیت. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۰	اجرای حسابرسی موازی توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی و استخراج یافته ها با لحاظ اهداف، استراتژی ها و برنامه ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی و استخراج یافته ها با لحاظ اهداف، استراتژی ها و برنامه ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی و استخراج یافته ها با لحاظ اهداف، استراتژی ها و برنامه ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۱	استخراج یافته های حسابرسی عملکرد	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۲	اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی عملکرد	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اغذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اغذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اغذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۳	بررسی تکمیلی	-	-	۳-۲۱ بررسی تکمیلی: بسط و تکمیل یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۴	مستندسازی کلیه مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	۳-۲۲ مستندسازی: مستندسازی اجرای حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها	-	۳-۲۲ مستندسازی: مستندسازی مراحل اجرای حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک ها و ابزارهای مناسب	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۵	نظارت/پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	-	۳-۲۳ نظارت: پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط سرپرست مستقیم و ارائه گزارش به مدیر حسابرسی عملکرد در خصوص انحرافات و مسائل و مشکلات.	۳-۲۳ نظارت: پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد با مرور کاربرگ ها و سایر مستندات مربوط به مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط سرپرست مستقیم.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴	گزارش گری حسابرسی عملکرد	۴-۱	تعیین فرآیند گزارش گری حسابرسی عملکرد	۴-۱ مدیریت کار: بازنگری در سیاست ها و رویه های گزارش گری حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردهای بین المللی، بازرسی	۴-۱ مدیریت کار: انتشار سیاست ها و رویه های گزارش گری و پاسخ گویی میان ذینفعان، ارزیابی نحوه تعامل مدیریت ارشد موسسه عالی حسابرسی با واحد حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب (تعامل دو سویه)، تعیین لایه های دفاعی در موسسه	۴-۱ مدیریت کار: تعیین الزامات قانونی، سیاست ها و رویه های گزارش گری حسابرسی عملکرد و پاسخ گویی در منشور و رهنمود حسابرسی عملکرد، تعیین نحوه تعامل (درون و بیرون موسسه عالی حسابرسی)	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد	عنوان عامل	عنوان بعد کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (پهنه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: بکارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
			۴-۱	ادامه- تعیین فرآیند گزارش‌گری حسابرسی عملکرد	روابط میان لایه‌های دفاعی در موسسه عالی حسابرسی و مسئولیت پاسخگویی توسط مدیریت ارشد موسسه عالی حسابرسی	عالی حسابرسی طبق مدل خطوط دفاعی، تفکیک وظایف هر یک از لایه‌های دفاعی، برگزاری جلسات هم‌اندیشی و انتقال دغدغه‌ها میان لایه‌های دفاعی به فراخور نیاز و گزارش نتایج به مقامات ارشد موسسه حسابرسی	و خطوط گزارش‌گری در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد (تعمیر دو سو به)، برگزاری جلسات با واحدهای نظارتی پیرونی (در صورت نیاز).		
			۴-۲	نتیجه‌گیری نهایی از حسابرسی عملکرد	-	-	۴-۲) نتیجه‌گیری: نتیجه‌گیری نهایی طبق اهداف حسابرسی عملکرد با قضاوت حرفه‌ای؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۳	تهیه اظهارنظر حسابرسی عملکرد	-	-	۴-۳) اظهار نظر: تهیه اظهارنظر حسابرسی عملکرد به صورت پیش‌نویس داخلی؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۴	ارائه توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد	۴-۵) توصیه‌های حسابرسی عملکرد: دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۴-۴) توصیه‌های حسابرسی عملکرد: ارائه توصیه‌هایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اصلاحات لازم در رابطه با انحرافات با اهمیت (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سسطوح ۲ و ۵ فاقد بعد فرعی اند		فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۵	تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	۴-۶) پیش‌نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد؛ ۴-۷) پیش‌نویس داخلی گزارش: تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم؛ ۴-۸) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی؛ ۴-۹) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بعد فرعی اند			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۶	تهیه پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش حسابرسی عملکرد	۴-۱۲) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: ارسال پیش‌نویس تجدید نظر تایید شده گزارش حسابرسی به واحد مورد حسابرسی جهت دریافت نظرات و پاسخ‌ها؛ ۴-۱۳) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: درج نقطه نظرات و پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادها در پیش‌نویس گزارش حسابرسی؛ ۴-۱۴) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: آگاه نمودن اشخاص ثالث (اعم از سازمان‌های دولتی، عرضه‌کنندگان مواد، کالا و خدمات، افراد ذینفع و...) از هرگونه اشاره به اسامی و اطلاعات دریافتی از آنها در پیش‌نویس گزارش حسابرسی عملکرد جهت اعمال مراقبت حرفه‌ای. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۵ فاقد بعد فرعی اند	۴-۱۰) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح سوم)		فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۷	تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	۴-۱۵) گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با تعیین محتوا و فرمت گزارش انواع خدمات حسابرسی عملکرد اعم از مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و درج در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد؛ ۴-۱۶) گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با رعایت الزامات و ویژگی‌های مورد نیاز با بکارگیری مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سسطوح ۲ و ۴ فاقد بعد فرعی اند			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
			۴-۸	توزیع و انتشار گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحدهای مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز) با لحاظ	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: تعیین مخاطبان، نحوه تحویل و زمان توزیع گزارش‌ها به تفکیک خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی، ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: مرور و بررسی گزارش تهیه‌شده جهت اطمینان از رعایت کلیه نکات ذکر شده در رویه گزارش‌گری توسط مدیر حسابرسی عملکرد، ارسال گزارش نهایی حسابرسی	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عنوان عامل کلیدی	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریت (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
	۴-۸	ادامه- توزیع و انتشار گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	دسترسی ایشان به تکنولوژی انتشار نتایج گزارش حسابرسی عملکرد (تعیین رویه گزارش‌گری).	و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)، استفاده از تکنولوژی برای انتشار نتایج حسابرسی عملکرد، مرور و بررسی گزارش حسابرسی جهت اطمینان از ارتباط گزارش با نتایج حاصل از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد.	عملکرد به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)، بحث و بررسی نتایج حسابرسی عملکرد با در یافت کنندگان خدمات حسابرسی عملکرد و مستند نمودن پاسخ دریافت کنندگان.	
	۴-۹	تهیه نامه مدیریت	۱۸-۴) نامه مدیریت: تهیه نامه مدیریت برای جلب توجه مدیریت واحد مورد حسابرسی به نکات عمده حسابرسی عملکرد	-	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۴-۱۰	رویدادهای پس از دوره حسابرسی	۱۹-۴) رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کشف اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده (در صورت وجود) و بررسی آثار آن بر نتایج گزارش حسابرسی توسط مدیر حسابرسی عملکرد، اصلاح و تعدیل گزارش بر اساس اصلاح اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها و توزیع مجدد گزارش پس از اصلاح اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها؛ 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 حسابرسی (در صورت نیاز). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصولی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
	۴-۱۱	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد	۲۱-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان از کار حسابرسی عملکرد از طریق پرسشنامه و ... (در یافت بازخورد) و انجام اقدامات اصلاحی در راستای بهبود ارائه انواع خدمات حسابرسی عملکرد (خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای-ارزیابی خدمات ارائه شده در مقایسه با خدمات تشریح شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد)؛ ۲۳-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تنظیم نهایی مستندات و پرونده های حسابرسی عملکرد (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	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) با بررسی میزان مطابقت خدمات ارائه شده در عمل با خدمات تعیین شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد، ریشه‌یابی و بررسی علل انحراف ایجاد شده در خدمات ارائه شده با خدمات تعیین شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش نتایج بررسی و ارزیابی (خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای-ارزیابی خدمات ارائه شده در مقایسه با خدمات تشریح شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد)؛ 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 ...) با تعیین روال پاسخ‌گویی به گزارش‌ها به تفکیک برای هر یک از خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی؛ ۲۴-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تعدیل مستندات حسابرسی (در صورت نیاز). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصولی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۴-۱۲	مستندسازی گزارش حسابرسی عملکرد	۱۱-۴) مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب به منظور اطمینان از مطابقت آن‌ها با استانداردها و بهترین رویه‌های بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۱۱-۴) مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی - اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه‌سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۵	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	۵-۱	تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد	(ادامه سطح بلوغ پنجم) (۵-۱) تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و غیره و همچنین بازنگری فرآیند پیگیری	(ادامه سطح بلوغ سوم) (۵-۱) تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و غیره و همچنین تعیین فرآیند پیگیری به تفکیک	فقدان حوزه فرآیند کلیدی		
		۵-۲	انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۵-۲) انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از اجرای توصیه‌ها یا یافته‌های عمده حسابرسی پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت) با آگاهی بخشی و ایجاد تمایل دریافت خدمات حسابرسی عملکرد در بخش‌های مختلف جامعه (حسابرسی عملکرد به عنوان یک فعالیت ارزش افزا). (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۵-۲) انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از یافته‌های عمده حسابرسی پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت) با استفاده از تکنولوژی کنترل فرآیند پیگیری و انجام اقدامات مناسب و به موقع در رابطه با یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی عملکرد (تعامل دو سویه-در نظر گرفتن حسابرسی عملکرد به عنوان یک فعالیت ارزش افزا). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی اند		
		۵-۳	مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد	(۵-۳) مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌های بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۵-۳) مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند		
		۵-۴	پیشنهاد کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۵-۴) پیشنهاد کار پیگیری: ارائه پیشنهادهای جدید برای پیگیری یافته‌های مربوط به مسائل جدید. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی اند		
		۵-۵	گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی؛ بازنگری در سیاست‌ها و رویه‌های گزارش‌گری نتایج و آثار پیگیری گزارش حسابرسی عملکرد در مقابل زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها؛ ارسال نتایج گزارش به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)؛ لحاظ دستوری ایشان به تکنولوژی انتشار نتایج	(۵-۵) گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد)؛ ارسال گزارش نتایج و آثار پیگیری گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای توصیه‌ها، آمار حسابرسی عملکرد و اقدامات اصلاحی) به اشخاص ذیصلاح با استفاده از تکنولوژی انتشار، زمانی مناسب به اشخاص ذیصلاح	(۵-۵) گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد)؛ تدوین سیاست‌ها، رویه‌ها و چارچوب گزارش‌دهی در خصوص نتایج پیگیری، تهیه و صدور گزارش نتایج و آثار پیگیری - گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای پیشنهادهای توصیه‌ها، آثار حسابرسی عملکرد و اقدامات اصلاحی) با رعایت سیاست‌ها، رویه‌ها و چارچوب مربوط.		
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد (ارزیابی عملکرد)	۶-۱	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد		(۶-۱) تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد و تعیین اهداف، مسئولیت‌ها و ذینفعان برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی، تعیین انواع معیارها و شاخص‌های	(۶-۱) تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد و تعیین اهداف، مسئولیت‌ها و ذینفعان برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی، تعیین انواع معیارها و شاخص‌های		

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد (ارزیابی عملکرد)	۶-۱	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد	(ادامه سطح بلوغ چهارم) کلیدی عملکرد، استفاده از تکنولوژی جهت پیاده‌سازی برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد، آموزش پرسنل حسابرسی عملکرد در خصوص ارزیابی درون سازمانی (افزایش آگاهی پرسنل حسابرسی عملکرد در خصوص مسئولیت ایشان نسبت به ارزیابی و شیوه انجام آن).	(ادامه سطح بلوغ سوم) برون‌سازمانی، تعیین مقاطع زمانی انجام ارزیابی‌های درون و برون‌سازمانی مطابق سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت، برگزاری جلسات با پرسنل و بحث و تحلیل نتایج حاصل از ارزیابی درون سازمانی توسط مدیر حسابرسی عملکرد، بحث و تحلیل نتایج (افزایش آگاهی پرسنل).			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۲	تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت (برون سازمانی)	(۶-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت با بررسی عدم وجود هرگونه تضاد منافع بالقوه ظاهری یا واقعی یا واحد مورد ارزیابی (تایید صلاحیت و استقلال ارزیاب یا گروه ارزیابی). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت با بررسی عدم وجود هرگونه تضاد منافع بالقوه ظاهری یا واقعی یا واحد مورد ارزیابی (تایید صلاحیت و استقلال ارزیاب یا گروه ارزیابی). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۳	زمان بندی اجرای بررسی کیفیت	(۶-۳) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی بررسی کیفیت با در نظر گرفتن ضریب انحراف از برنامه و تأیید آن توسط مقامات ارشد. موسسه عالی حسابرسی (پیش بینی زمان برای بررسی کیفیت). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۳) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی بررسی کیفیت با برآورد زمان مورد نیاز برای بررسی کیفیت بر اساس تجارب سال‌های گذشته (پیش بینی زمان احتمالی برای بررسی کیفیت). (مربوط به سطح بلوغ سوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۴	تعیین معیارهای خاص ارزیابی	در این بُعد اصلی، سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	(۶-۴) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تعیین معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ دوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۵	انجام بررسی کیفیت	-	-	-	(۶-۵) بررسی کیفیت: انجام بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۶	بررسی تکمیلی کیفیت	-	-	-	(۶-۶) بررسی تکمیلی: تکمیل بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۷	گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت	(۶-۷) گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت (بازخورد): ارائه گزارش نتایج حاصل از بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح مانند مدیریت ارشد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۷) گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت (بازخورد): ارائه گزارش نتایج حاصل از بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح مانند مدیریت ارشد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۸	مستندسازی بررسی عملکرد حسابرسی	(۶-۸) مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد و بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۶-۸) مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد و بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)		سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۹	پایش برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد	(۶-۹) نظارت: پایش از طریق گزارش انحرافات قابل توجه و بازنگری و تعدیل برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد در صورت نیاز. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۹) نظارت: پایش از طریق گزارش انحرافات قابل توجه و بازنگری و تعدیل برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد در صورت نیاز. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۱	تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	(۷-۱) تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های حل و فصل اختلاف نظرها با تعیین فرآیند داوری جهت حل و فصل اختلاف نظر میان حسابرسان عملکرد و مدیریت واحد مورد رسیدگی در مستندات کلیدی و استفاده از تکنولوژی مربوط. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	(۷-۱) تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های حل و فصل اختلاف نظر میان حسابرسان عملکرد و مدیریت واحد مورد رسیدگی در مستندات کلیدی و استفاده از تکنولوژی مربوط. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۲	تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها	(۷-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی سالانه، برنامه ریزی رسیدگی و ...). (مربوط به سطح بلوغ دوم)	(۷-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی سالانه، برنامه ریزی رسیدگی و ...). (مربوط به سطح بلوغ دوم)		سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۳	فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها	(۷-۳) مرحله اول حل و فصل اختلاف نظرها: توافق (۷-۴) مرحله دوم حل و فصل اختلاف نظرها: داوری (۷-۵) مرحله سوم حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۷-۳) مرحله اول حل و فصل اختلاف نظرها: توافق (۷-۴) مرحله دوم حل و فصل اختلاف نظرها: داوری (۷-۵) مرحله سوم حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد	عنوان عامل	کد ابعاد	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۷-۴	گزارش‌گری اختلاف‌نظرها	۷-۶) گزارش‌گری اختلاف نظرها: افشاء و اطلاع رسانی اختلاف نظرها در گزارش حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)			سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۵	مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها	۷-۷) مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها با بازنگری روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب به منظور اطمینان از مطابقت آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۷-۷) مستندسازی: مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها با بازنگری روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب به منظور اطمینان از مطابقت آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی‌اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

یافته‌های گام سوم- اعتبار سنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد

برای بخش عمومی ایران: به منظور اعتبارسنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد، سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی، عوامل کلیدی و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران طی سه مرحله به روش پیش گفته (بخش روش‌شناسی) تعیین و واکاوی گردید.

مرحله اول- واکاوی سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد: همان‌طور که در جدول (۱) نشان داده شده است، ۷ مورد از ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد مانند "۲-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد"، "۲-۷) تایید ماتریس منطق حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ دوم- زیرساختی قرار دارند. یعنی ویژگی این ابعاد کلیدی اصلی به گونه‌ای است که حسابرسی عملکرد به تکرار موفقیت‌های گذشته پرداخته و نتوانسته است سیاست‌های خود را در این زمینه مستندسازی نموده و مشخصه‌های بهبود فرایند را تعریف و به آن‌ها جامه عمل ببوشاند. این در حالی است که ۲۴ مورد از ابعاد کلیدی اصلی مانند "۱-۱) تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و "۱-۵) مستندسازی برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ پنجم- بهینه‌سازی قرار دارند. ۱۲ مورد از ابعاد کلیدی اصلی مانند "۱-۲) تایید برنامه سالانه حسابرسی عملکرد"، "۲-۱) تعیین فرآیند تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد" و ... در سطوح بلوغ سوم- یکپارچگی قرار دارد. این بدین معنی است که مدیریت و تکنیک‌های حرفه‌ای حسابرسی عملکرد در این ابعاد بطور یکسان کاربرد دارند. از سوی دیگر، ۲۰ مورد از ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد مانند "۱-۳) ابلاغ برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و "۱-۴) پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ چهارم- مدیریتی (مدیریت کمی) قرار دارند.

مرحله دوم- واکاوی سطح بلوغ عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد: واکاوی نتایج مرحله دوم نشان داد سه عامل کلیدی "عامل ۱: برنامه ریزی سالانه"، "عامل ۳: اجرای حسابرسی

عملکرد" و "عامل ۷: پیگیری اجرای توصیه‌ها" به ترتیب با بالاترین سطح بلوغ ۴/۲۵، ۴/۴۸ و ۴/۸۵ در میان سطوح بلوغ قابلیت چهارم و پنجم قرار دارد. یعنی این عوامل سطح بلوغ چهارم-مدیریت کمی را رد کرده و در حال گذار به سطح بلوغ پنجم-حرفه‌ای قرار دارد و هنوز کاملاً سطح بلوغ پنجم تحقق نیافته است. این در حالی است که عوامل کلیدی "عامل ۲: برنامه ریزی رسیدگی حسابرسی عملکرد"، "عامل ۴: گزارشگری حسابرسی عملکرد" و "عامل ۶: بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد" و "عامل ۷: حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد" به ترتیب با بالاترین سطح بلوغ ۳/۷۵، ۳/۹۰، ۳/۶۵ و ۳/۹۰ در میان سطوح بلوغ قابلیت سوم (یکپارچگی) و چهارم (مدیریتی) قرار دارند.

مرحله‌ی سوم- واکاوی سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران:
متوسط سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران ۴/۱۱ به دست آمد. یعنی مدل پژوهش، سطح بلوغ قابلیت چهارم-مدیریت کمی را رد کرده و در حال گذار به سطح بلوغ قابلیت پنجم-حرفه‌ای است و هنوز سطح بلوغ پنجم تحقق نیافته است. با توجه به نتایج گام سوم پژوهش، می‌توان نسبت به کفایت و اعتبار و قابلیت پیاده‌سازی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران اطمینان حاصل کرد.

بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که پیش از این اشاره شد، تاکنون تحقیقی که چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد تعیین کند و سپس مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی را ارائه و اعتبارسنجی نماید، انجام نشده است. از این رو، پژوهش حاضر در سه گام کلی طراحی و اجرا گردید. نتیجه‌ی گام اول، ۷ عامل و ۱۲۷ بُعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران بود. سپس با استفاده از نتایج گام اول و منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه و سایر مدل‌های پذیرفته شده، مدل پژوهش حاضر به صورت ماتریس چند صفحه‌ای (جدول ۳) طراحی و با تعیین سطح بلوغ وضعیت موجود، مدل پژوهش اعتبارسنجی و آزمون گردید. همچنین از مقایسه‌ی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران با سایر مدل‌های پذیرفته شده حسابرسی (در سطح مدل و عناصر) نتایج زیر به دست آمد:

- میان فرآیندهای برنامه‌ریزی، اجرای حسابرسی (بررسی و آزمون)، گزارش‌گری و پیگیری مطالعات تطبیقی اجزای چارچوب مفهومی تطبیق فرایند حسابرسی عملکرد (جدول ۱) با برخی عوامل و ابعاد کلیدی مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - میان مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی، صرفه‌اقتصادی، اهداف راهبردی، وضعیت نیروی انسانی و توسعه هدفمند سرمایه‌های انسانی اجزای چارچوب مفهومی محتوا (جدول ۲) با ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد مدل پژوهش (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - میان عناصر «فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی»، «مدیریت افراد»، «رویه‌های حرفه‌ای»، «برنامه تضمین کیفیت و بهبود» و... همچنین سطوح بلوغ مدل‌های قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی (انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۹ و ۲۰۱۲ و رنزیبرگ و کوئتری، ۲۰۱۴) و تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی (یزدانیان، ۱۳۹۶) با عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد و سطوح بلوغ قابلیت مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - هدف اصلی مدل‌های قابلیت مانند مدل قابلیت حسابرسی داخلی (رنزیبرگ و کوئتری، ۲۰۱۴)، تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی (یزدانیان، ۱۳۹۶) و... فراهم کردن ابزارهای ارزیابی، بهبود فرآیند و محک‌زنی است که با کارکرد مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه دارند.
- با عنایت به موارد بالا نتیجه کلی عبارتست از:
- ۱) اغلب عناصر بنیانی ارائه شده در پژوهش حاضر، در استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد و عملیاتی و داخلی سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای مؤسسات عالی حسابرسی و تحقیقات معتبر علمی بصورت پراکنده مشاهده می‌شود، لیکن عناصر مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) انسجام و جامعیت بیشتری دارد.
 - ۲) در تدوین مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه که مورد پذیرش گسترده در سطح جهان بوده و از مطلوبیت بالایی برخوردار می‌باشد، استفاده شده است.

- ۳) مدل پژوهش حاضر یک نقشه راه و مسیر تکاملی برای حرفه‌ای شدن در زمینه حسابرسی‌های عملکرد، عملیاتی و حتی حسابرسی داخلی است.
- از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به احتمال کاهش دقت در پاسخ‌گویی به سوالات پرسشنامه به دلیل تخصصی بودن و نیز کم تجربه بودن پاسخ‌دهندگان به سوالات پرسشنامه به دلیل نوپا بودن حرفه حسابرسی عملکرد، عملیاتی و داخلی در ایران اشاره کرد.
- با توجه به نتایج پژوهش موضوعات زیر پیشنهاد می‌گردد:
- ۱) دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع حسابرسی می‌توانند با استفاده از مدل پژوهش حاضر، وضعیت فعلی خود در زمینه حسابرسی عملکرد و عملیاتی با وضعیت مطلوب مورد ارزیابی و مقایسه قرار داده و از نتیجه آن برای ارائه برنامه‌ها و اقدامات آتی در جهت بهبود مستمر و توسعه حسابرسی عملکرد اثربخش بخش عمومی اقدام نمایند.
 - ۲) پژوهش‌هایی در زمینه مدل‌های نوین اندازه‌گیری سنجش وضعیت، کیفیت عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و طراحی و آزمون مدل بلوغ و قابلیت فرآیندهای کسب و کار، منابع انسانی، سازمان و غیره انجام شود تا نتایج حاصله با جنبه‌های مختلف مدل پژوهش حاضر مورد مقایسه قرار گیرد و پیشنهادهایی برای بروزرسانی و بهبود مدل ارائه شود.
 - ۳) برای اجرای نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی، دبیرخانه‌ای در ستاد دیوان محاسبات تشکیل گردد و با برگزاری دوره‌های کنفرانس در زمینه معرفی، اجرا و ارتقاء مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران، سازمان‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی که در اجرای این نظام حسابرسی اقداماتی انجام دهند، معرفی و مورد تشویق قرار گیرند.

منابع

- آذر، عادل؛ حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه‌ی دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶ (۱۷)، ۵-۴۰.
- آذر، عادل؛ بیات، کریم؛ و خدیور، امیرخانی. (۱۳۹۲). خلاصه گزارش جایزه بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ویرایش سوم، تهران: دبیرخانه کنفرانس بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- احمدی، سید علی‌اکبر و روزبهنی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال پنجم، شماره ۲ (۴)، ۵۴-۴۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ نیازمند مطالعه تطبیقی، دو ماهنامه تحلیلی اطلاع‌رسانی پژوهشی حسابر، سال هفدهم، شماره ۷۷، ۴۲-۲۸.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱، ۳۷ (۱۰)، ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر؛ دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱ (۶)، ۱۴۳-۱۵۶.
- تدلی، چارلز؛ تشکری، عباس. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش ترکیبی (تلفیق رویکردهای کمی و کیفی). عادل آذر و سعید جهانیان (مترجمان). چاپ اول، تهران: سازمان جهاد دانشگاهی.
- حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). تعاریف، مفاهیم و مدل‌های حسابرسی عملکرد، هشتمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۱۳۹۶، سالن همایش‌های رازی، تهران.
- حبشی، نعمت. (۱۳۹۴). مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، ۵۹ (۱۵)، ۱۷۶-۱۴۷.
- داودی، کیومرث؛ میرنجفی، سیدعباس؛ عصار، مهتاب. (۱۳۹۶). حسابرسی زیست‌محیطی، چاپ اول، تهران: مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۶). اخبار، دو ماهنامه تحلیلی پژوهشی حسابر، سال نوزدهم، ۸۸، ۲۶-۲۰.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار؛ خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست‌محیطی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۷۱ (۱۸)، ۷۶-۵۷.
- کمیته اجرائی. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور.

- مشایخی، بیتا؛ یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱ (۲۵)، ۱۳۵-۱۵۸.
- واحد حسابرسی عملیاتی. (۱۳۹۴). راهنمای حسابرسی عملیاتی، چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.
- یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۶). تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی، رساله دکتری، دانشگاه تهران.

References

- Auditor of General of Pakistan (AGP). (2012). *Performance Audit Manual Pakistan*, Department of Auditor-General of Pakistan.
- Ahmadi, Seyed Aliakbar., And Roozbahani, Alireza. (1395). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks, *Biannual Journal of Governmental Accounting, Fifth Year*, NO. 2 (4), 41-54 (In Persian).
- Auditing Organization. (1396). News, *Analytical Quarterly of Auditor Research Information*, Nintinth Year, NO.88, 20-26 (In Persian).
- Azar, A.; Bayat, K., And Khadivar, A. (1392). *Summary of Performance-Based Budgeting Maturity Award Report*, 3rd Edition, Tehran: Secretariat of Performance-Based Budgeting Conference (In Persian).
- Azar, A., And Habashi, N. (1396). Provide an effective model for the public sector audit of Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran, *Journal of Audit Knowledge*, 17th Year, NO.66(17),5-40 (In Persian).
- Babajani, Jafar. (1394). Public sector accounting standards; Requires a comparative study, *Analytical Quarterly of Auditor Research Information*, Seventeenth Year, NO.77, 28-42 (In Persian).
- Babajani, Jafar.; Azar, Adel., And Moayeri, Morteza (1392). Factors and drivers of change in the public sector's financial and operational accountability system, *Quarterly Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, Eleventh Year, NO.37 (10), 1-37 (In Persian).
- Babajani, Jafar., And Doust Jabbarian, Javad. (1396). A Performance Auditing Implementation Model for Institutions Of the Public Sectors in Iran, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, Sixth Year, NO.21 (6), 143-156 (In Persian).
- Davoodi, Kiomars.; Mirnajafi, Seyed Abbas.; Assari, Mahtab. (1396). *Environmental Audit*, First Edition, Tehran: Training and Planning Center of the Supreme Audit Court of IRAN (In Persian).
- Executive Committee of Performance Audit. (1390). *Performance Auditing Guide*, First Edition, Supreme Audit Court of IRAN (In Persian).
- Habashi, Nemat. (1396). Definitions, Concepts and Performance Audit Models, *8th International Conference on Performance-Based Budgeting with Emphasis on Achieving Resistance Economics*, July 26, 2017, Razi Conference Hall, Tehran (In Persian).
- Habashi, Nemat. (1394). Study the performance evaluation by the Audit Court(Supreme Audit Institutions) in the twelve developed and developing

- countries, in comparison with the Islamic Republic of Iran, *Journal of Audit Knowledge*, 15th Year, NO.59(15),147-174 (In Persian).
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing Public Sector Governance*, 2nd Edition. Release Date: Jan. 2012. Available: <https://www.globaliia.org/standards>.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*, the Research Document of IIA RF.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Building a Performance Audit Function, Appendix to ISSAI 3100*. Available in: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Guidance on Conducting Performance Audit with an Environmental Perspective*, ISSAI 5110. Available: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Performance Audit Guidelines – Key Principles, ISSAI 3100*. Available in: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). *Performance Audit Standard, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000*. Available: <https://www.issai.org>.
- Kamyabi, Yahya.; Malekian, Esfandiar.; Khanlari, Morteza (1397). Explaining the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental and social performance, *Journal of Audit Knowledge*, Twentieth Year, NO.71 (18), 57-76 (In Persian).
- Mashayekhi, Bitaa., And Yazdani, Alemeh. (1397). A Survey on Key Components of Internal Audit, *Journal of Accounting and Auditing Review*, NO.1 (25), 135-158 (In Persian).
- Operational audit unit of the auditing organization. (1394). *Operational Auditing Guide*, First Edition, Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Raam, B.R., Morgan L.S. & Waring, G.C. (2017). *Performance Auditing: MEASURING Inputs, Outputs and Outcomes*, 3rd Edition. 23-263.
- 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.
- Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liquan, X. et al): *Exploring the Model of Performance Audit in Zhejiang*, Translate Ellis P. (2014).
- Tedli, Charles., And Tashkori, Abbas. (1395). *Foundations of mixed methods research: integrating quantitative and qualitative approaches*. Adel Azar and Saeed Jahanian (translators). First Edition, Tehran: University Jihad Organization (In Persian).
- United States Government Accountability Office (GAO). (2018 Revision). *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)*. Available: <https://www.gao.gov/yellowbook/Pages/10>.
- Van Rensburg, JO Janse. & Coetzee, P. (2016). Internal audit public sector capability: a case study, *Journal of Public Affairs*.

- 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.
- Yazdani, Alemeh. (1396). *Development of Internal Audit Maturity Model*, PhD Thesis, University of Tehran (In Persian).

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

