

شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تکنیک‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری

■ امیرحسین باوفا^۱

■ اسداله کردنائیج^۲

■ مهدی مرادی^۳

■ حسین خنیفر^۴

■ فاطمه صراف^۵

چکیده:

نتایج مطالعات و بررسی‌ها نشان می‌دهد اجرای حسابرسی عملکرد در کشور از مطلوبیت برخوردار نبوده و اهداف آن محقق نشده است. هدف پژوهش، شناسایی و تدوین راهبردهای بهینه حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری به منظور ارائه یک نقشه راه مناسب و تحقق اهداف آن می‌باشد. روش پژوهش، توصیفی - پیمایشی از نوع کاربردی و ابزار سنجش پرسشنامه زوجی بر اساس استاندارد ساختاری - تفسیری است. حجم نمونه پژوهش ۱۴ نفر از متخصصین دیوان محاسبات کشور می‌باشد که با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند و زمان انجام پژوهش سال ۱۴۰۱ می‌باشد. روابط میان بیست و شش عامل راهبردی برای اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور شامل هفت نقطه قوت، شش نقطه ضعف، شش تهدید و هفت فرصت بررسی شد و راهبردهای حسابرسی عملکرد ارائه گردید. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دیوان محاسبات کشور باید بر اساس جهت‌گیری مبتنی بر راهبردهای استخراج شده عمل نماید و در نتیجه جهت‌گیری تهاجمی برای دیوان محاسبات کشور رویکرد مناسبی می‌باشد. اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی‌سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت‌های لازم، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، استفاده بهینه از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی‌سازی آثار تحریم‌های بین‌المللی از مهم‌ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری - تفسیری می‌باشد.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی عملکرد، راهبردها، مدیریت راهبردی، تحلیل ساختاری-تفسیری، سوات.

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول). رایانامه:

naeij@modares.ac.ir

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۴. رئیس دانشگاه فرهنگیان و استاد، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

با اینکه حسابرسی عملکرد در دهه اخیر به صورت جدی در دستور کار دیوان محاسبات کشور قرار گرفته است، لیکن اجرای آن ابهامات قابل ملاحظه‌ای شامل نداشتن درک یکسان از اهداف، عدم وجود روش حسابرسی یکسان، استفاده نامناسب از پتانسیل‌های فنی، سازمانی، اجرایی و ... داشته است که حل آن مستلزم ارائه نقشه راه یا راهبردهای مناسب می‌باشد (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، عوامل مؤثر بر اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به شرایط و ویژگی‌های کشورهای مختلف تفاوت دارد و لازم است هر کشور با توجه به شرایط و ویژگی‌های خاص خود این عوامل را شناسایی کند تا بتواند راهبرد^۱ مناسبی را اتخاذ نماید (واسیلا و دوجیت^۲، ۲۰۱۹). در برخی از پژوهش‌های انجام شده پیشنهادهایی جهت رفع چالش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شده است، ولی به تنهایی برای اجرای مناسب و تحقق اهداف آن کافی نیست و این امر نیازمند شناسایی و بررسی ارتباط میان عوامل حسابرسی عملکرد به صورت جامع و خاص است (آذر و حبشی، ۱۳۹۶؛ حبشی و همکاران، ۱۴۰۱). امروزه تغییرات و پیشرفت‌های مستمر در نظام‌های سیاسی و اقتصادی کشورها و به خصوص کشورهای در حال توسعه موجب شده شیوه‌های سنتی نظارتی در بخش عمومی برای جامعه و نمایندگان مطلوب نباشد، فلذا این امر بر فعالیت سازمان‌های اجرایی و نظارتی بخش عمومی تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته است. در چنین شرایطی ضروری است که دیوان محاسبات کشور به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی فعالیت‌های خود را متناسب با این تغییرات انجام دهد. حل مشکلات و ناکامی‌های حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور نیازمند وجود یک نقشه راه مناسب بر اساس شرایط کشور است که مستلزم شناسایی و بررسی رابطه میان عوامل برای ارائه راهبردهای مناسب در این خصوص می‌باشد. نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد با وجود اینکه حسابرسی عملکرد در سنوات اخیر در کشور اجرایی شده ولی در تحقق اهداف اصلی خود به صورت کامل موفق نبوده است. در چنین شرایطی وجود یک برنامه راهبردی برای اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد در کشور متناسب با تغییرات و پیشرفت‌ها مستمر امری ضروری است. بر اساس بررسی‌های انجام شده تا کنون پژوهشی به این حوزه مطالعاتی نپرداخته است، هدف پژوهش شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد به منظور ارائه نقشه راه مناسب برای اجرای مناسب و تحقق اهداف آن در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. در این راستا با مطالعه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد و با استفاده از ابزارهای مناسب مدیریت راهبردی نظیر دلفی^۳، سوات^۴ و ساختاری - تفسیری^۵ راهبردهای مناسب شناسایی و تدوین شده است. با توجه اینکه پژوهشی به صورت مستقیم و گسترده به این حوزه نپرداخته است، از منظر علمی نتایج پژوهش می‌تواند به عنوان مبنایی برای

1. Strategy
2. Vasila & Daujot
3. Delphi
4. Strengths, Weaknesses, Opportunities & Threats (SWOT)
5. Interpretive Structural

تأمین نیازهای مطالعاتی پژوهشگران آتی تلقی شود. از منظر کاربردی نتایج پژوهش می‌تواند اجرای حسابرسی عملکرد را در دیوان محاسبات سامان بخشیده، اهداف آن را محقق سازد و فاصله میان اجراء تا اهداف را به حداقل میزان ممکن برساند. بنابراین انجام پژوهش در خصوص شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور ضرورت و اهمیت دارد. عوامل زمان، تغییرات عوامل سیاسی، اقتصادی، تغییرات سیاست‌گذاری، روش پژوهش و تحلیل (روش‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری) و شناسایی و بررسی عوامل و راهبردهای پژوهش در سطح کشوری (اعم از حوزه‌های ستادی و استانی) از جنبه‌های نوآوری پژوهش حاضر می‌باشد. با توجه به اینکه ساختار سیاسی، اجتماعی و اقتصادی کشورهای جهان با ایران تفاوت دارد و راهبردها مناسب باید بر اساس شرایط کشور هدف، شناسایی و تدوین شود، بنابراین عوامل راهبردی و راهبردهای معرفی شده در پژوهش‌های خارجی بر اساس شرایط کشور شناسایی و تدوین نشده است، در نتیجه پژوهش حاضر از منظر این که صرفاً بر شرایط دیوان محاسبات به عنوان مجری قانونی حسابرسی عملکرد در ایران تمرکز داشته است، نسبت به پژوهش‌های خارجی نوآوری دارد. همچنین در دهه اخیر پژوهش داخلی که صرفاً راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات بررسی کند، انجام نشده است و پژوهش حاضر از منظر عوامل زمانی، تغییرات عوامل سیاسی، اقتصادی، تغییرات سیاست‌گذاری و روش پژوهش دارای نوآوری نسبت به سایر پژوهش‌های داخلی می‌باشد.

با توجه به هدف و ماهیت پژوهش، پرسش‌های پژوهش به شرح زیر طرح می‌شود:

- عوامل داخلی (نقاط قوت و ضعف) مؤثر بر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟
- عوامل خارجی (فرصت‌ها و تهدیدها) مؤثر بر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟
- راهبردهای مناسب و برتر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟
- مدل ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟
- بر اساس تحلیل میک‌مک هر یک از راهبردهای حسابرسی عملکرد در کدام گروه جایگاه دارد؟

۲- مروری بر مبانی نظری و بسط سوالات پژوهش

سازمان‌های دولتی بعد از جنگ جهانی دوم به ابزاری برای توسعه اقتصادی دولت‌ها تبدیل شدند. این تحولات موجب شد تا حسابداری و حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده و حسابرسی‌های مالی و رعایت در بخش عمومی با هدف کسب اطمینان از رعایت استانداردها، قوانین و مقررات و انضباط مخارج دولت اجرایی شود. اوایل دهه هفتاد قرن بیستم میلادی نمایندگان منتخب مردم در این کشورهای آمریکا، کانادا، سوئد و آلمان از این نوع حسابرسی اظهار نارضایتی کردند و خواستار ارائه اطلاعاتی درباره اثربخشی و کارایی مخارج عمومی شدند، این امر موجب شد ایده حسابرسی عملکرد به سرعت گسترش یابد. مفهوم حسابرسی عملکرد

به‌عنوان حوزه جدیدی از حسابرسی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی در سال ۱۹۷۲ میلادی توسط دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا توسعه و در سال ۱۹۷۷ میلادی در نهمین کنگره سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی (این‌توسای^۱) طی بیانیه لیمّا^۲ ظهور یافت (چو^۳ و همکاران، ۲۰۱۶). حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی از طریق بررسی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها، رویه‌ها و ابزارها کاستی‌های ناشی از تصمیمات مدیران دولتی را شناسایی نموده و پیشنهادات و راحل‌هایی برای رفع ارائه می‌کند. در اصل این حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع و ارزیابی عملکرد از طریق کسب اطمینان از دستیابی دستگاه‌های دولتی به اهداف تعیین شده می‌باشد و همچنین مقدمات استفاده بهینه از بودجه دولتی فراهم می‌آورد و پاسخگویی حاکمیت را بهبود می‌بخشد (ریچبورن و جانسن^۴، ۲۰۱۸). هدف حسابرسی عملکرد میزان ایصال به سه مولفه صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در برنامه‌ها، فعالیت‌ها و سایر امور مرتبط به‌منظور میزان تحقق خط و مشی‌های بخش عمومی است (فاوچی، ۱۳۸۷: ۵). سایر اهداف آن رسیدگی جامع، بررسی فایده-هزینه، ارزش پول، عملکرد مدیریت، کارایی، اثربخشی، اقدامات پیشگیرانه، ارزیابی عملکرد، ارزیابی برنامه، ارزیابی اطلاعات، رفع نواقص شناسایی شده، بررسی پروژه و برنامه می‌باشد (آزاد^۵، ۱۹۹۴؛ اسپینر و کیجر^۶، ۱۹۹۷؛ استانداردهای حسابرسی سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی). دیوان محاسبات کشور بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون برنامه پنجم توسعه و ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع صلاحیت‌دار و قانونی اجرای حسابرسی عملکرد می‌باشد (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵؛ باوفا و باوفا، ۱۴۰۱). با وجود اینکه در سنوات اخیر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور اجرایی شده است، لیکن اجرای آن از موفقیت قابل قبول برخوردار نمی‌باشد و برای تحقق اهداف آن باید در ابتدا عوامل موثر آن با توجه به شرایط و ویژگی‌های کشور شناسایی شود تا معیارهای مناسب جهت تصمیم‌گیری و مدیریت در اختیار دیوان محاسبات کشور قرار گیرد (لاری و همکاران، ۱۳۹۵). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان معتبرترین بازوی نظارتی و محاسباتی مجلس شورای اسلامی نیازمند شناسایی و نهادینه‌سازی رویکرد راهبردی برای اجرای حسابرسی می‌باشد (تیموری، ۱۳۹۴). برنامه‌ریزی راهبردی، عوامل مثبت و منفی در داخل و خارج سازمان شناسایی می‌نماید و با کشف و تبیین نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها جایگاه سازمان را در موقعیت بهتر و برتر قرار خواهد داد (بونیات^۷ و همکاران، ۲۰۱۹). مدیریت راهبردی به مثابه یک چراغ و نقشه راه، فرآیند تصمیم‌گیری را تسهیل می‌نماید و تصمیم‌ها و فعالیت‌ها جهت

1. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

2. Lima

3. Chew

4. Reichborn & Johnsen

5. Azad

6. Scheiner & Kiger

7. Boonyarat

نیل به اهداف راهبردی سازمان شناسایی و مدیریت می‌شوند. مدیران عالی سازمان با مشارکت و مشورت کلیه سطوح سازمانی، عملکرد و جهت‌گیری بلندمدت سازمان را تعیین می‌کنند؛ در واقع مدیریت راهبردی بهترین ابزار برای سازمان‌هایی است که در صدد هستند بدون تسلیم در برابر تغییر، جهت تحقق اهداف آگاهانه عمل نمایند. در این راستا روش‌ها و تکنیک‌های بسیاری برای تجزیه و تحلیل عوامل راهبردی در فرآیند مدیریت راهبردی استفاده می‌شود که یکی از متداول‌ترین آن‌ها تکنیک سوات است که عوامل را در چهار بخش نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها طبقه‌بندی می‌کند (کردنائیج، ۱۳۹۹: ۱۳). تکنیک سوات دارای کمبودهایی بوده و برای جبران آن باید از تکنیک‌های دیگر استفاده شود، روش‌های متعددی برای جبران این نقصان وجود دارد که یکی از متداول‌ترین آن مدل‌سازی ساختاری - تفسیری^۲ است (ساسیلو^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). اساس این روش استفاده از نظریات، مفاهیم و ابزارهای محاسباتی، برای توضیح و تبیین الگوی پیچیده‌ای از روابط محتوایی موجود بین مجموعه‌ای از متغیرهای اثرگذار بر یک مسئله، در سیستم تحت بررسی است. هدف اصلی استفاده از تفکر سیستمی، منطقی و نگرش کل‌گرا به نمایش یک مسئله پیچیده از جهان واقعی است. ایده اولیه آن توسط «وارفیلد»^۴ در سال ۱۹۷۴ مطرح شد. از این روش برای شناخت سیستم‌های پیچیده و یافتن اقدامات عملی مستقل یا به‌هم‌پیوسته برای حل مسئله‌ای پیچیده استفاده می‌شود. در واقع این روش، مدل‌های ذهنی غیرشفاف، مبهم و کلی از سیستم‌ها را به مدلی قابل مشاهده تبدیل می‌کند. مدل‌سازی ساختاری - تفسیری یک فرآیند یادگیری تعاملی است و در آن مجموعه‌ای از عناصر مرتبط به هم در یک مدل نظام‌مند و جامع سازماندهی شده و روابط پیچیده میان عناصر سیستم به هم ارتباط داده می‌شوند (چری و ابراهام^۵، ۲۰۰۰). منطق اصلی این روش این است که همواره عناصری که در یک سیستم تأثیر بیشتری بر سایر عناصر همان سیستم دارند از اهمیت بالاتری برخوردارند. مدلی که با استفاده از این روش تهیه می‌گردد ساختاری از یک مسئله یا موضوع پیچیده از یک سیستم یا حوزه را نشان می‌دهد. بنابراین این روش، نه تنها بینشی درخصوص روابط میان عناصر مختلف یک سیستم فراهم می‌کند، بلکه ساختاری براساس اهمیت و یا تأثیرگذاری عناصر بر یکدیگر ایجاد می‌کند. به دلیل آن که در این روش قضاوت افراد خبره در خصوص وجود یا فقدان رابطه میان این عناصر و نیز نوع این روابط تعیین‌کننده است، روشی تفسیری است و چون بر روابط بین مجموعه پیچیده‌ای از متغیرهای یک سیستم استوار است، ساختاری است و سرانجام به این علت که روابط مشخص و ساختار کلی را در یک مدل دیاگرام (گراف جهت‌دار) نشان می‌دهد، مدل‌سازی است. اساس این رویکرد تجزیه سیستمی پیچیده به چند زیرسیستم، با استفاده از تجربه عملی و دانش خبرگان، به‌منظور ساخت یک مدل ساختاری چندسطحی است.

1. SWOT
2. Interpretive Structural Modeling (ISM)
3. Susilo & et al
4. Warfield
5. Cherry & Abraham

درواقع این روش، مدل‌های ذهنی و اغلب نامفهوم و کلی از سیستم‌های پیرامونی را به مدل‌های مشهود و خوش تعریف تبدیل می‌کند (ژاخاریا و شانکار^۱، ۲۰۰۵). در پژوهش‌های (املیا و کپشو^۲، ۲۰۱۸)، (گپرا و میشر^۳، ۲۰۲۰)، (زو^۴ و همکاران، ۲۰۲۱)، (ریادها^۵، ۲۰۲۲)، (اکبرپور و همکاران، ۱۳۹۷)، (امیری و همکاران، ۱۳۹۷)، (جبارزاده و همکاران، ۱۳۹۸)، (حیدری و همکاران، ۱۳۹۸)، (نیکویه و همکاران، ۱۳۹۹)، (روحانی و رشیدی، ۱۴۰۰)، (غلامی و همکاران، ۱۴۰۱)، (حیدری و همکاران، ۱۴۰۱) از تکنیک سوات و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری استفاده شده است، با توجه به اینکه این شیوه در سنوات اخیر مورد استفاده پژوهش‌های داخلی و خارجی بوده بنابراین دارای نوآوری می‌باشد.

پژوهشی در خصوص موضوع پژوهش انجام نشده است، در ادامه پیشینه‌های پژوهشی در خصوص پرسش‌های پژوهش اشاره می‌گردد، هازگویی و همکاران^۶ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان «مشروعیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشورهای کانادا و دانمارک» به این نتیجه رسیدند که از طریق تدوین راهبردها برای حرفه‌ای‌سازی و استانداردسازی محتوای گزارش‌های حسابرسی مشروعیت عملی، اخلاقی و شناختی محقق می‌شود. نخبه‌فعال و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی» به این نتیجه رسیدند که بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه نقشه بهبود گزارش‌ها و پاسخگویی در بخش عمومی می‌گردد. قربانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «تدوین راهبردهایی برای دیوان محاسبات کشور در راستای تحقق شاخص‌های حکمرانی خوب» به این نتیجه رسیدند که بیشترین سناریوی پیش‌روی دیوان محاسبات کشور وضعیت نیمه مطلوب است و این سازمان در تحقق اهداف مرتبط با حکمرانی خوب در شرایط نیمه مطلوبی قرار دارد. نعمتی کشتلی (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر راهبردهای یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر تقلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)» به این نتیجه رسید که تدوین راهبرد موجب بهبود عملیات در دیوان محاسبات کشور می‌شود. مهربان‌پور و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «تحلیل سوات برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران» به این نتیجه رسیدند که تحلیل سوات به روشنی نقشه راه حرفه حسابرسی مستقل در ایران را نشان می‌دهد. در این راستا دغدغه حرفه باید رفع ضعف‌های موجود با بهره‌گیری از فرصت‌های معرفی باشد تا بدین ترتیب، ضمن توسعه اعتلاء و ارزش حرفه در جامعه ایران، از پیامدهای مخرب عوامل تهدیدکننده مصون بماند. امجدی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات

1. Jharkharia & Shankar
2. Emelya & Capitu
3. Gapra & Mishra
4. Zoo
5. Ryadha
6. Hazgui & et al

بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد» به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی تأثیر مثبت و معنادار دارد و در صورت ارائه برنامه و نقشه را حسابرسان دیوان در اجرای آن از موفقیت نسبی برخوردار خواهند بود. رضایی و محمدی ملقرنی (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات» به این نتیجه رسیدند که مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور توجه به نقاط ضعف و اصلاح و شفاف‌سازی و منطقی کردن قوانین و رویه‌های نظارتی همراه با به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد و برقراری نظام پرداخت و قدردانی مناسب می‌باشد. تمولویسنس و گیایوسکاس^۱ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «تجربیات و کارکردهای نظری حسابرسی عملکرد» به این نتیجه رسیدند که دو مسئله‌ای که اجرای حسابرسی عملکرد را بیشتر به چالش می‌کشد، مورد اول وجود تناقض‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد که بعضاً به علت طیف متنوعی از گروه‌های سیاسی روی می‌دهد و مورد دوم عدم شناسایی مناسب عوامل است. نارموخامتو و البکوا^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «تجربه بین‌المللی مدیریت ریسک در حسابرسی عملکرد با رویکرد اجتماعی» به این نتیجه رسیدند که تجربه کشورهای مختلف، امکان آشنایی با تمام جنبه‌های مثبت و منفی در فعالیت‌های نظارتی را فراهم می‌کند، لذا می‌توان با استفاده از این تجارب عوامل مؤثر مناسب را جهت کاهش ریسک در حسابرسی عملکرد را شناسایی نمود. باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران» به این نتیجه رسیدند که شرایط فعلی هیچکدام از عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب نیستند. واسیلیا و دوجاتا^۳ (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان «مقایسه حسابرسی عملکرد در موسسات حسابرسی عالی کشورهای مختلف» به این نتیجه رسیدند که هر کشور فرصت زمانی و شرایط خاصی برای برنامه‌ریزی راهبردی خود دارد تا از یک روش مناسب برای شناسایی، کمی نمودن و رتبه‌بندی ریسک‌ها در گزارش‌های حسابرسی استفاده نمایند. رضایی و محمدی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان «شناسایی و تدوین راهبرد مناسب برای حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های SWOT-DANP-TOPSIS» به این نتیجه رسیدند که معیار نقاط ضعف از بیشترین اهمیت در میان معیارهای اصلی و شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب قوانین و مقررات کشور از بیشترین اهمیت در میان زیرمعیارهای موجود برخوردار است. براساس تکنیک تاپسیس راهبرد رقابتی یعنی استفاده از نقاط قوت و غلبه بر تهدیدات از بیشترین اهمیت در میان تمامی راهبردهای حسابرسی موجود برخوردار است. لازمه افزایش کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور اصلاح و شفاف‌سازی و منطقی کردن قوانین و رویه‌های نظارتی همراه با به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی

1. Tamuleviciene & Gaisauskas

2. Nurmukhametov & Alibekova

3. Vasila & Daujot

کارآمد و برقراری نظام پرداخت و قدردانی مناسب می‌باشد.

با وجود اینکه تلاش‌هایی در گذشته انجام شده است؛ ولی در خصوص شناسایی عوامل و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد پژوهشی انجام نشده است. مطالعه در این خصوص جهت اجرای مناسب و ایصال اهداف حسابرسی عملکرد کشور بسیار حائز اهمیت است؛ به همین علت به انجام این پژوهش اقدام شد. به دلیل عدم تحقیقات مشابه، پژوهش حاضر با استفاده از تکنیک‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری عوامل شناسایی و بررسی و راهبردهای حسابرسی عملکرد تدوین نموده است و نتایج جدید و کاربردی را برای دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مجری قانونی حسابرسی عملکرد فراهم می‌آورد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر استدلال، منطقی قیاسی و استقرایی دارد و هدف آن شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد برای دیوان محاسبات کشور می‌باشد که از این حیث رویکرد پژوهش، کاربردی (تصمیم‌گرا) است و از آن جایی که می‌تواند پژوهش‌های پیشین را توسعه دهد و تکمیل نماید در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای می‌باشد. برای استخراج عوامل پژوهش، پس از مطالعه منابع مرتبط، از دیدگاه خبرگان در قالب تکنیک دلفی (کیفی) و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش‌ها و نرم‌افزارهای مناسب استفاده شده است (کمی)؛ لذا این پژوهش از منظر فرآیند اجرا یک پژوهش آمیخته است. قلمرو موضوعی پژوهش، راهبردهای حسابرسی عملکرد، قلمرو زمانی بهار سال ۱۴۰۱ و قلمرو مکانی دیوان محاسبات کشور ایران است.

۳-۲- جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

در ابزار سنجش پژوهش از نوع زوجی تعداد پاسخ‌دهندگان محدود است. پاسخ‌دهندگان می‌بایست از خبرگان و متخصصان دارای تجربه کافی نسبت به موضوع و ماهیت پژوهش باشند تا با بهره‌مندی از دانش و تجربیات ایشان به نتایج مناسب دست یافت. بنابراین جامعه آماری پژوهش، خبرگان و متخصصان دیوان محاسبات کشور با ویژگی‌های زیر هستند (زارع و همکاران، ۱۳۹۱؛ ارضاء و قاسمپور، ۱۳۹۶):

۱. داشتن مدرک تحصیلی در رشته‌های حسابداری، حسابرسی یا مدیریت؛
 ۲. داشتن حداقل مدرک فوق لیسانس؛
 ۳. داشتن حداقل پانزده سال سابقه کار؛
 ۴. داشتن سابقه کار یا دانش مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
 ۵. داشتن حداقل پنج سال سابقه مدیریت در حوزه حسابرسی عملکرد.
- برای تعیین حجم نمونه از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. در این روش، پژوهشگر به دنبال نمونه‌های آگاه و خبره در حوزه مورد مطالعه است که قادر به ارائه اطلاعات

مورد نیاز پژوهش باشند (سائدرس^۱ و همکاران، ۱۹۹۷). افراد خبره و متخصص ذاتاً معدود هستند و معمولاً در مطالعات مقایسه‌ی زوجی کمتر از ده نفر در دسترس می‌باشد. در پژوهش‌هایی که از روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری استفاده نموده‌اند تعداد خبرگان بین ۴ تا ۱۴ نفر بوده است (کنان و البر، ۲۰۰۴: ۴۰۸)؛ بنابراین ۱۴ نفر از خبرگان و متخصصان دیوان محاسبات کشور که تخصص و تجربه‌ی کافی در حوزه‌ی حسابرسی عملکرد داشتند به‌عنوان حجم نمونه انتخاب شدند.

۳-۳- روش و ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش

اطلاعات پژوهش از طریق مصاحبه و پرسشنامه گردآوری شده است. روش انجام آن به شرح ذیل است:

۱. در پژوهش‌هایی که پرسشنامه استاندارد وجود ندارد باید پرسشنامه ساخته شود، اولین مرحله‌ی این فرآیند مطالعه منابع و مبانی نظری جهت استخراج عوامل و خرده عوامل است (پاشاروش و رحمتی، ۱۳۹۰). در ابتدا با مطالعه مبانی نظری دست اول عوامل ابتدایی پژوهش استخراج گردیده است.

۲. روش‌های متعددی برای بررسی و تأیید عوامل شناسایی شده در پژوهش‌های کیفی و آمیخته وجود دارد، تکنیک دلفی یکی از روش‌های مناسب در مواردی که تعداد مصاحبه‌شوندگان محدود و یا به هر علتی دسترسی ایشان دشوار است می‌باشد. همچنین این تکنیک عقاید مخلفان و موافقان مورد ارزیابی قرار می‌دهد (وانگ و دروگبا، ۲۰۱۳)، فلذا باعنایت به محدودیت ناشی از عدم سهولت دسترسی به متخصصین، در مرحله‌ی دوم از طریق مصاحبه در قالب تکنیک دلفی از نظرات اساتید راهنما و مشاور، اعضای هیأت علمی دانشگاه و خبرگان دارای تخصص با حوزه‌ی حسابرسی عملکرد استفاده شده است.

۳. روش‌های مختلفی برای بررسی و تأیید روایی^۴ وجود دارد، در مواردی که تعداد مصاحبه‌شوندگان محدود و یا به هر علتی دسترسی ایشان دشوار است می‌باشد، استفاده از روش تکنیک شاخص نسبت روایی محتوایی^۵ مناسب است (کرمی، ۱۳۸۳)، در مرحله‌ی سوم، متناسب با ماهیت پژوهش جهت بررسی و تأیید روایی از تکنیک شاخص نسبت روایی محتوایی استفاده شده است تا اطمینان حاصل شود ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش دقیقاً همان خصیصه‌های مورد نظر را می‌سنجد.

۴. جهت سنجش پایایی پرسشنامه‌های مقیاسات زوجی روش‌های آلفای کرونباخ و غیره مصداق ندارد، بلکه روش نرخ ناسازگاری مناسب است (مهرگان و همکاران، ۱۳۹۳). در مرحله‌ی چهارم، متناسب با ماهیت ابزار سنجش پژوهش که پرسشنامه مقیاس زوجی با استاندارد

1. Saunders
2. Kannan & Aulbur
3. Wang & Durugbo
4. Validity
5. Content Validity Ratio (CVR)

ساختاری - تفسیری می‌باشد، جهت بررسی و تأیید پایداری از تکنیک شاخص نرخ ناسازگاری پرسشنامه‌های پژوهش استفاده شده است تا اطمینان حاصل شود نتایج حاصل از ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش تقریباً یکسان خواهد بود.

در پژوهش‌هایی که در خصوص شناسایی و تدوین راهبردها به روش ساختاری - تفسیری انجام شده است، غالباً از دو پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه اول با هدف کشف ارتباط میان عوامل مؤثر با هدف تدوین راهبردها و پرسشنامه دوم با هدف کشف ارتباط میان راهبردهای شناسایی شده با هدف اولویت‌بندی و مدل‌سازی راهبردها می‌باشد (ماکشیمان و همکاران^۱، ۲۰۲۱). با توجه به توضیحات فوق ابزار نهایی گردآوری اطلاعات پژوهش دو پرسشنامه بر اساس مقیاس زوجی استفاده شده است. پرسشنامه شماره (۱)، پرسشنامه ساختاری - تفسیری عوامل پژوهش می‌باشد که جهت کشف ارتباط میان عوامل مؤثر در تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد استفاده شده است. در این پرسشنامه ارتباطات میان بیست و شش عامل راهبردی شامل هفت نقطه قوت، شش نقطه ضعف، شش فرصت و هفت تهدید بررسی شده است. پرسشنامه شماره (۲)، پرسشنامه ساختاری - تفسیری راهبردهای پژوهش می‌باشد که جهت کشف ارتباط میان راهبردهای حسابرسی عملکرد استفاده شده است. در این پرسشنامه ارتباطات میان دوازده راهبرد شامل شش راهبرد مبتنی بر رویکرد تهاجمی، دو راهبرد مبتنی بر رویکرد محافظه‌کارانه، سه راهبرد مبتنی بر رویکرد رقابتی و یک راهبرد مبتنی بر رویکرد تدافعی بررسی شده است. همچنین پژوهشگر با مشاهده معاونت امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور و دیوان محاسبات استان‌های قم و کرمان از صحت عوامل راهبردی و راهبردهای شناسایی شده اطمینان کسب نموده است.

۳-۴- روش و ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات پژوهش

تجزیه و تحلیل پژوهش حاضر در چند مرحله و با استفاده از تکنیک‌های مختلف انجام شده است. از تکنیک دلفی برای تعیین عوامل مؤثر در تدوین راهبردها، از شاخص نسبت روایی محتوایی برای سنجش روایی و از نرخ ناسازگاری برای سنجش پایداری پرسشنامه استفاده شده است. از تکنیک سوات جهت بررسی و تعیین نوع عوامل راهبردی جهت شناسایی و تدوین راهبردها؛ از روش ساختاری - تفسیری جهت کشف روابط میان عوامل راهبردی و راهبردها، اولویت‌بندی و مدل‌سازی آن و از تحلیل میک‌مک برای دسته‌بندی راهبردها بر اساس میزان تأثیرگذاری یا تأثیرپذیری استفاده شده است.

۳-۴-۱- تکنیک دلفی

تکنیک دلفی یکی از روش‌های کسب دانش و اطلاعات گروهی و فرآیندی ساختاری برای پیش‌بینی و اتخاذ تصمیم در طی راندهای پیمایشی و در نهایت اجماع گروهی است و نخستین بار

1. Mukeshimana & et al

«دالکی»^۱ ارائه شد (کندی^۲، ۲۰۰۴). در این تکنیک نخست به هریک از اعضای گروه جداگانه و محرمانه پرسشنامه عوامل مورد نظر با بازه امتیازی ۱ تا ۱۰ توزیع می‌شود و عواملی که میانگین امتیاز کمتر از ۷ کسب نمایند، حذف می‌شوند. عوامل باقی‌مانده مجدداً توزیع شده و این مراحل تا رسیدن به یک مجموعه عوامل با نمرات بالای ۷ ادامه می‌یابد. این روش وقت‌گیر است، در روش سریع‌تر می‌توان در همان دور اول از نمره‌های اعضا که به هر فاکتور داده شده میانگین‌گیری و عواملی که امتیاز بالای هفت کسب کرده‌اند به‌عنوان فاکتورهای نهایی انتخاب گردند (لینستون^۳ و همکاران، ۱۹۷۵: ۱۲۰).

۳-۴-۲- شاخص نسبت روایی محتوایی

جهت تعیین روایی یا تضمین اعتبار عوامل پژوهش از شاخص نسبت روایی محتوایی که توسط لاوشه طراحی گردیده استفاده شده است. عواملی که میزان نسبت روایی محتوایی آن کمتر از استاندارد باشد از شاخص روایی محتوایی قابل قبولی برخوردار نیستند و باید حذف شوند. حداقل میزان نسبت روایی محتوایی قابل قبول برای ۳۰ نفر از خبرگان ۰/۳۳ می‌باشد (لاوشه^۴، ۱۹۷۵).

۳-۴-۳- نرخ ناسازگاری

جهت تعیین پایایی عوامل پژوهش از نرخ ضریب ناسازگاری استفاده شده است. این نرخ بیانگر میزان اعتماد به داده‌های گردآوری شده از دیدگاه هر کارشناس می‌باشد، اگر میزان ناسازگاری مقایسات زوجی کمتر از ۰/۱ باشد آن‌گاه مقایسه‌های انجام شده قابل اتکاء خواهد بود. این نرخ به شرح زیر محاسبه می‌شود: (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

۱. در گام اول، ماتریس مقایسات زوجی شاخص‌ها را در بردار وزن‌های نسبی به دست آمده از آن ضرب می‌شود.

۲. در گام دوم، برای محاسبه بردار سازگاری حاصل را بر بردار وزن‌های نسبی شاخص‌ها تقسیم می‌شود.

۳. در گام سوم، میانگین حسابی عناصر بردار سازگاری (λ) محاسبه می‌شود.

۴. در گام چهارم، شاخص ناسازگاری بر اساس فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$\Pi = \frac{\lambda - n}{n - 1}$$

۵. در گام پنجم، نرخ ناسازگاری (IR) با توجه به میزان شاخص IRI بر اساس n (تعداد

1. Dulkee
2. Kennedy
- 3.. Linstone
- 4.. Lawshe

شاخص‌ها) طبق جدول شاخص ناسازگاری ماتریس تصادفی از رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

$$IR = \frac{\Pi}{IRI}$$

۳-۴-۴- تحلیل سوات

تحلیل سوات، شکل منظم هر یک از عوامل راهبردی را در قالب قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدها تحلیل نموده و راهبردهای مبتنی بر رویکرد متناسب را ارائه می‌نماید. در این تحلیل هریک از عوامل در سلول متناسب خود در ماتریس سوات جایگاه می‌یابند و راهبردهای مورد نظر بر اساس محل تلاقی هریک از عوامل ارائه می‌شود. این راهبردها شامل چهار گروه تحت عناوین تهاجمی، محافظه کارانه، رقابتی و تدافعی می‌باشد. ماتریس تجزیه و تحلیل سوات در جدول (۱) نشان داده شده است (کردنائیج، ۱۳۹۹).

جدول ۱- ماتریس تجزیه و تحلیل سوات (کردنائیج، ۱۳۹۹)

محیط داخلی محیط خارجی	نقاط قوت (S)	نقاط ضعف (W)
فرصت‌ها (O)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی (SO)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد محافظه کارانه (WO)
تهدیدها (T)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد رقابتی (ST)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد تدافعی (WT)

۳-۴-۵- تحلیل ساختاری - تفسیری

تحلیل ساختاری - تفسیری روشی است که ارتباط آشکار و میان عوامل راهبردی یا راهبردهای پژوهش در یک فرآیند هفت مرحله‌ای شامل (۱) شناسایی عوامل راهبردی یا راهبردها، (۲) تعریف روابط محتوایی میان آن، (۳) تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری، (۴) تشکیل ماتریس دسترس پذیری اولیه، (۵) تشکیل ماتریس دسترس پذیری نهایی، (۶) تعیین سطوح و اولویت عوامل یا راهبردها و (۷) ترسیم مدل یا گراف جهت دار سطح بندی و مدل سازی می‌نماید (مندل و دشماخ، ۱۹۹۴).

۳-۴-۶- تحلیل میک مک

در تحلیل میک مک بر اساس میزان تأثیرگذاری و تأثیرپذیری که میان عوامل راهبردی یا راهبردها وجود دارد، مدل به چهار دسته خودمختار، وابسته، مستقل یا کلیدی و پیوندی تقسیم می‌شود. این تحلیل اطلاعات مفیدی را جهت تصمیم‌گیری به مدیران ارائه می‌نماید (آذر و همکاران، ۱۳۹۲).

۳-۴-۷- الگوریتم مراحل شناسایی و تدوین راهبردهای پژوهش
الگوریتم مراحل شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد در شکل (۲) نشان داده شده است:

الگوریتم مراحل شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد (اکبرزاده و همکاران، ۱۳۹۷)



۴- یافته‌ها

۴-۱- شناسایی عوامل راهبردی برای تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد

عوامل راهبردی برای تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با مطالعه مبانی نظری و تکنیک‌های دلفی، شاخص نسبت روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری شناسایی و پرسشنامه مقیاس زوجی بر اساس استاندارد ساختاری - تفسیری تهیه شده است. عوامل راهبردی از طریق مصاحبه خبرگان در قالب تکنیک دلفی شناسایی گردیده است. خبرگان شامل ۳۰ نفر از متخصصین دیوان محاسبات کشور و اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و رشته تحصیلی، سابقه کاری و تجربه شغلی مرتبط با

حوزه حسابرسی عملکرد می‌باشند. در تکنیک دلفی، عواملی که میانگین امتیاز کمتر از ۷ کسب می‌کنند، حذف می‌شوند. برای تصمیم‌گیری در خصوص پایان یا ادامه راندهای تکنیک دلفی از ضریب هماهنگی کندال^۱ استفاده می‌شود. مقدار ضریب آن بین صفر و یک بوده که صفر بیانگر عدم توافق کامل و یک بیانگر توافق کامل است (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۹۰: ۱۲۴). نتایج ضریب هماهنگی کندال در جدول (۲) شده است.

جدول ۲- آزمون ضریب هماهنگی کندال (منبع: خروجی SPSS)

عنوان راند	تعداد عوامل	تعداد متخصصین	ضریب کندال	درجه آزادی	مقدار معناداری
راند اول	۳۰	۳۰	۰/۴۲۵	۵۴	۰/۰۰۳
راند دوم	۲۶	۳۰	۰/۷۸۴	۴۵	۰/۰۰۱

در راند اول ۴ عامل حذف شد و در راند دوم هیچ عاملی حذف یا اصلاح نشد و در نهایت ۲۶ عامل تأیید شد. ضریب کندال عوامل پژوهش در راند دوم (۰/۷۸۴) می‌باشد که بیانگر اتحاد قوی بین دیدگاه متخصصین است و مقدار معناداری (۰/۰۰۱) با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان به نتایج اتکاء نمود و راندهای دلفی پایان می‌یابد. جهت تعیین روایی یا تضمین اعتبار عوامل پژوهش از شاخص نسبت روایی محتوایی استفاده شده است. عوامل توسط ۳۰ نفر از خبرگان دارای تخصص با موضوع پژوهش بررسی شده است، فلذا روایی هر عامل یک از عواملی که حداقل نمره ۰/۳۳ را کسب نماید، تأیید می‌شود (روحانی و رشیدی، ۱۴۰۰). همان عوامل تأیید شده در تکنیک دلفی، بدون نیاز به اصلاح یا حذف مورد تأیید قرار گرفت و این امر بیانگر مناسب و دقیق بودن عوامل است. جهت تعیین پایایی عوامل پژوهش از نرخ ناسازگاری استفاده شده است. این نرخ بیانگر میزان اعتماد هر خبره نسبت به داده‌های گردآوری شده می‌باشد، اگر میزان ناسازگاری مقایسات زوجی کمتر از ۰/۱ باشد، مقایسه‌های انجام شده قابل اتکاء خواهد بود (حیدری و همکاران، ۱۴۰۱). نرخ ناسازگاری برابر ۰/۰۲۷ و کمتر از ۰/۱ است، بنابراین پایایی عوامل مؤثر برای تدوین راهبردها تأیید می‌شود و در نهایت با کسب اطمینان از تأیید روایی و پایایی پرسشنامه پژوهش تهیه گردید. بر اساس توضیحات ارائه شده، تعداد بیست و شش عامل راهبردی برای تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد شناسایی شده است. نتایج تکنیک‌های دلفی، شاخص نسبت روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری در قالب سوات در جدول (۳) ارائه شده است.

1.. Kendall Consensus Factor

جدول ۳- نتایج تکنیک‌های دلفی، شاخص نسبت روایی محتوایی، نرخ ناسازگاری و سوات برای عوامل راهبردی جهت تدوین راهبردهای حساسیبری عملکرد

نتیجه	CVR	دلفی	عوامل	کد	معیار
پذیرش	۰,۸۷	۹,۲۵	پیش‌بینی قانونی دیوان محاسبات	S1	نقاط قوت
پذیرش	۰,۷۳	۸,۵	استقلال حساسیبری	S2	
پذیرش	۰,۸۷	۹	حمایت و تمایل مدیران و کارکنان به اجرای مناسب حساسیبری عملکرد	S3	
پذیرش	۰,۸۰	۹,۵	جایگاه دیوان محاسبات کشور	S4	
پذیرش	۰,۷۳	۸,۷۵	وجود ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی	S5	
پذیرش	۰,۶۷	۸,۷۵	مرتبط بودن حساسیبری عملکرد با سایر تکالیف یا فعالیت‌های دیوان محاسبات	S6	
پذیرش	۰,۹۳	۹	صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان	S7	
پذیرش	۰,۹۳	۸,۵	ضعف‌های اجرایی در بخش‌های آموزشی و پژوهشی	W1	نقاط ضعف
پذیرش	۰,۸۷	۸,۵	ضعف‌های ساختار سازمانی	W2	
پذیرش	۰,۸۷	۹,۲۵	ضعف نظام پاداش و تشویق	W3	
پذیرش	۰,۸۰	۷,۵	ضعف فناوری اطلاعات	W4	
پذیرش	۰,۸۷	۹,۲۵	ضعف در اتصالات بین‌المللی	W5	
پذیرش	۰,۹۳	۸,۵	ضعف‌های فنی و حساسیبری	W6	
پذیرش	۰,۶۰	۸,۵	مطالبات مردم و نمایندگان قانونی ایشان، کارشناسان، صاحب‌نظران و پژوهشگران	O1	فرصت‌ها
پذیرش	۰,۸۷	۹,۲۵	حمایت‌های داخل کشور از اجرای حساسیبری عملکرد	O2	
پذیرش	۰,۸۷	۹,۲۵	عضویت در نهادهای بین‌المللی حساسیبری	O3	
پذیرش	۰,۶۷	۸	سیاست‌های نظام مالی کشور	O4	
پذیرش	۰,۵۳	۸,۲۵	همکاری و مساعدت سایر دستگاه‌های بخش عمومی	O5	
پذیرش	۰,۸۰	۸,۷۵	ارتقاء و بهبود گستره فناوری اطلاعات در کشور	O6	

معیار	کد	عوامل	دلفی	CVR	نتیجه
بهره‌دهی	T1	اعمال تحریم‌های ظالمانه بین‌المللی	۸,۲۵	۰,۶۰	پذیرش
	T2	دوره تصدی طولانی در دولت	۹,۲۵	۰,۸۷	پذیرش
	T3	ایرادهای قانون‌گذاری	۷,۵	۰,۹۳	پذیرش
	T4	حوزه‌های محرمانه و سری	۷,۵	۰,۵۳	پذیرش
	T5	وقوع حوادث و رویدادهای پیش‌بینی نشده	۷,۷۵	۰,۵۳	پذیرش
	T6	تغییرات و پیشرفت‌های مستمر پیش‌روی حسابرسی عملکرد	۹,۲۵	۰,۸۷	پذیرش
	T7	عدم آماده‌سازی کامل مقدمات و زیرساخت‌های لازم	۹,۵	۰,۹۳	پذیرش
نرخ ناسازگاری			۰,۰۲۷		پذیرش

(منبع: یافته پژوهش)

بر اساس جدول (۳)، همه عوامل راهبردی امتیاز دلفی بیشتر از ۷، ضریب CVR بیشتر از ۰,۳۳ و نرخ ناسازگاری کمتر ۰,۰۲۷ کسب نموده‌اند و بیانگر تأیید و دقت بالای عوامل راهبردی شناسایی شده است.

۴-۲- شناسایی و بررسی روابط میان عوامل راهبردی

روابط میان عوامل راهبردی با توزیع پرسشنامه مقیاس زوجی بر اساس استاندارد ساختاری - تفسیری شناسایی و بررسی شده است، روابط میان عوامل مذکور مبنایی برای تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد برای دیوان محاسبات کشور می‌باشد و نتایج آن در جدول (۱۴) پیوست مقاله ارائه شده است.

۴-۳- شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور

ماتریس تجزیه و تحلیل سوات جهت راهبردها با توجه به روابط میان عوامل راهبردی ارائه می‌شود. هریک از عوامل در سلول متناسب خود در ماتریس سوات جایگاه می‌یابند و راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی، محافظه‌کارانه، رقابتی و تدافعی بر اساس محل تلاقی هریک از عوامل ارائه می‌شود. (اسمیت و والش^۱، ۱۹۷۸). ماتریس تجزیه و تحلیل سوات در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴- ماتریس تجزیه و تحلیل سوات حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور

محیط داخلی	نقاط قوت (S)	نقاط ضعف (W)
	محیط خارجی	
	پیش‌بینی قانونی دیوان محاسبات استقلال حسابرسی حمایت و تمایل مدیران و کارکنان به اجرای مناسب حسابرسی عملکرد جایگاه دیوان محاسبات کشور وجود ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی مرتبط بودن حسابرسی عملکرد با سایر تکالیف یا فعالیت‌های دیوان محاسبات صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان	ضعف‌های اجرایی در بخش‌های آموزشی و پژوهشی ضعف‌های ساختار سازمانی ضعف نظام پاداش و تشویق ضعف فناوری اطلاعات ضعف در ارتباطات بین‌المللی ضعف‌های فنی و حسابرسی
فرصت‌ها (O) مطالبات مردم و نمایندگان قانونی ایشان، کارشناسان، صاحب‌نظران و پژوهشگران حمایت‌های داخل کشور از اجرای حسابرسی عملکرد عضویت در نهادهای بین‌المللی حسابرسی سیاست‌های نظام مالی کشور همکاری و مساعدت سایر دستگاه‌های بخش عمومی ارتقاء و بهبود گسترده فناوری اطلاعات در کشور	راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی (SO): تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد و تصویب قوانین و مقررات جهت الزام دستگاه‌های اجرایی به گزارشگری و پاسخگویی در حوزه حسابرسی عملکرد (O۵, O۴, O۱, ۰۲, S۳, S۱) استفاده از ظرفیت‌های (مدرسان با تجربه، امکانات، تجربیات) دیوان محاسبات، دستگاه‌های اجرایی و نهادهای بین‌المللی در خصوص برگزاری دوره‌های آموزشی مطلوب و مفید حسابرسی عملکرد (O۵, O۳, S۷, S۵, S۴) تقویت یا ایجاد زیرساخت و سامانه‌های مورد نیاز فناوری اطلاعات در کشور با قابلیت تبادل اطلاعات و مستندات میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی (O۶, O۵, O۴, O۲, S۴, S۳, S۱) تحت پوشش حسابرسی عملکرد قرار گرفتن کلیه فعالیت‌های اجرایی دستگاه‌های تحت رسیدگی و فعالیت‌های نظارتی دیوان محاسبات کشور و استفاده از یافته‌ها، نتایج و پیشنهادهای آن در بودجه‌ریزی، تصویب یا اصلاح قوانین و ... (O۵, O۲, O۱, S۶, S۴, S۳) محافظت از استقلال دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد (O۲, O۱, S۴, S۳, S۲, S۱) محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور متناسب با تغییر و تحولات جدید (O۵, O۳, O۲, S۷, S۳, S۲)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد محافظه کارانه (WO): جبران ضعف‌های آموزشی، پژوهشی، فنی و حسابرسی از طریق مشارکت در همایش‌ها و دوره‌های آموزشی ملی یا بین‌المللی (O۵, O۳, O۲, W۶, W۱) اصلاح ساختار سازمانی در سطوح مختلف با استفاده از تجربیات جهانی یا ملی (O۵, O۳, O۲, W۲) اصلاح نظام پاداش و تشویق بر اساس شایستگی، شرایط و اهمیت حوزه کاری حسابرسی حساب‌رسان با استفاده از تجربیات موفق ملی و بین‌المللی (O۳, O۲, W۳, W۲) بهبود نواقص و مشکلات زیرساختی و اجرایی حوزه فناوری اطلاعات با بهره‌مندی از پتانسیل‌های ملی و بین‌المللی (O۶, O۵, O۲, W۴) تعیین مفهوم دقیق برای مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد، بهبود ضعف‌های فنی و حسابرسی با بهره‌مندی از پتانسیل‌های ملی و بین‌المللی اصلاحات مالی و پیشرفت‌های فناوری اطلاعات (O۶, O۴, O۳, O۲, W۶, W۴)

تهدیدها (T) اعمال تحریم‌های ظالمانه بین‌المللی دوره تصدی طولانی در دولت ایزادهای قانون‌گذاری حوزه‌های محرمانه و سری وقوع حوادث و رویدادهای پیش‌بینی نشده تغییرات و پیشرفت‌های مستمر پیش‌روی حسابرسی عملکرد عدم آماده‌سازی کامل مقدمات و زیرساخت‌های لازم	راهبردهای مبتنی بر رویکرد رقابتی (ST): خنثی‌سازی یا حداقل نمودن فشارهای سیاسی (T۲, S۳, S۱) خودکفایی، بومی‌سازی و ایجاد تحولات نوین در حسابرسی عملکرد با هدف خنثی‌سازی تحریم‌ها (T۱, S۷, S۵, S۳) اصلاح، حذف قوانین و مقررات ناکارآمد و تدوین قوانین و مقررات مناسب (T۶, T۳, S۷, S۴, S۳, S۱) استقرار کامل بودجه‌ریزی عملکرد، نظام حسابداری تعهدی و سایر مقدمات لازم (T۷, T۶, S۴, S۳, S۱) به‌روزرسانی شیوه‌های اجرایی حسابرسی عملکرد متناسب با تغییرات و پیشرفت‌های مستمر (T۶, S۷, S۴, S۳)	راهبردهای مبتنی بر رویکرد تدافعی (WT): برنامه‌ریزی مناسب جهت کم‌رنگ شدن نقش ایرادات قانونی در اجرای حسابرسی عملکرد (T۷, T۶, T۳, W۶) برنامه‌ریزی مناسب با توجه به حوزه‌های محرمانه و حوادث پیش‌بینی نشده (T۵, T۴, W۶, W۴, W۱) برنامه‌ریزی مناسب جهت خنثی نمودن آثار تحریم‌ها (T۷, T۱, W۶, W۵) برنامه‌ریزی مناسب جهت وفق با تغییرات و پیشرفت‌های مستمر (T۱, W۶, W۴)
---	---	--

(منبع: یافته پژوهش)

با توجه به شکل (۴)، بیست راهبرد شامل شش راهبرد مبتنی بر رویکرد تهاجمی، پنج راهبرد مبتنی بر رویکرد محافظه‌کارانه، پنج راهبرد مبتنی بر رویکرد رقابتی و چهار راهبرد مبتنی بر رویکرد تدافعی برای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور شناسایی و تدوین شده است.

۴-۴- تعیین راهبرد مناسب

با توجه به شرایط سازمان باید مناسب‌ترین رویکرد راهبردی را از میان راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی، محافظه‌کارانه، رقابتی و تدافعی جهت اجراء تعیین شود. راهبرد مناسب از طریق (۱) تشکیل ماتریس ارزیابی عوامل داخلی و خارجی، (۲) تشکیل ماتریس عوامل داخلی و خارجی نه ناحیه‌ای و (۳) تشکیل ماتریس عوامل داخلی و خارجی چهار ناحیه‌ای مشخص می‌شود (غلامی و همکاران، ۱۴۰۱).

در ماتریس‌های ارزیابی عوامل داخلی و خارجی صرف‌نظر از تعداد عواملی که در نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها شرکت دارند، مجموع امتیاز نهایی بین ۱ تا ۴ می‌باشد. هر چقدر مجموع این اعداد به ۴ نزدیک باشد، بیانگر این است که سازمان نسبت به عوامل راهبردی به صورت بسیار عالی واکنش نشان داده و از نقاط قوت و فرصت‌ها به صورت موفقیت‌آمیز بهره‌برداری نموده است و اثر عواملی را موجب ضعف یا تهدید شده است را به صورت مناسب خنثی نموده و یا به حداقل میزان ممکن رسانده است. هر چقدر مجموع امتیاز نهایی به عدد ۱ نزدیک باشد، بیانگر این است که سازمان در تدوین راهبردها از عوامل نقاط قوت و فرصت

به صورت مطلوب بهره‌برداری ننموده است و از عوامل نقاط ضعف و تهدیدها به صورت مناسب احتراز ننموده است (فرد^۱، ۱۳۸۸). ماتریس‌های ارزیابی عوامل داخلی و خارجی عوامل راهبردی پژوهش در جدول‌های (۵) و (۶) ارائه شده است.

جدول ۵- ماتریس ارزیابی عوامل داخلی

امتیاز نهایی	رتبه	ضریب اهمیت (وزن)	عوامل داخلی	
۰,۱۸	۲	۰,۰۸۹	پیش‌تیبانی قانونی دیوان محاسبات	نقاط قوت:
۰,۲۹	۳	۰,۰۹۷	استقلال حسابرسی	
۰,۲۵	۳	۰,۰۸۴	حمایت و تمایل مدیران و کارکنان به اجرای مناسب حسابرسی عملکرد	
۰,۱۹	۲	۰,۰۹۴	جایگاه دیوان محاسبات کشور	
۰,۲۴	۳	۰,۰۸۱	وجود ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی	
۰,۰۹	۱	۰,۰۹۱	مرتبط بودن حسابرسی عملکرد با سایر تکالیف یا فعالیت‌های دیوان محاسبات	
۰,۳۳	۴	۰,۰۸۲	صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان	
۰,۲۴	۳	۰,۰۷۹	ضعف‌های اجرایی در بخش‌های آموزشی و پژوهشی	نقاط ضعف
۰,۱۸	۳	۰,۰۵۹	ضعف‌های ساختار سازمانی	
۰,۰۶	۱	۰,۰۶۴	ضعف نظام پاداش و تشویق	
۰,۱۵	۲	۰,۰۷۶	ضعف فناوری اطلاعات	
۰,۱۰	۲	۰,۰۴۸	ضعف در ارتباطات بین‌المللی	
۰,۲۲	۴	۰,۰۵۶	ضعف‌های فنی و حسابرسی	
۲,۵۲	-	۱	مجموع	

(منبع: یافته پژوهش)

جدول ۶- ماتریس ارزیابی عوامل خارجی

عوامل خارجی	ضریب اهمیت (وزن)	رتبه	امتیاز نهایی
فرهنگ و ارزش‌ها	۰,۰۹۷	۱	۰,۱۰
	۰,۰۷۹	۳	۰,۲۴
	۰,۰۴۹	۲	۰,۱۰
	۰,۰۸۵	۳	۰,۲۶
	۰,۰۸۴	۳	۰,۲۵
	۰,۰۸۶	۳	۰,۲۶
تهدیدها	۰,۰۶۸	۱	۰,۰۷
	۰,۰۸۹	۳	۰,۲۷
	۰,۰۹۵	۴	۰,۳۸
	۰,۰۴۵	۱	۰,۰۵
	۰,۰۴۵	۱	۰,۰۵
	۰,۰۹۶	۴	۰,۳۸
	۰,۰۸۲	۴	۰,۳۳
مجموع	۱	-	۲,۷۱

(منبع: یافته پژوهش)

بر اساس جدول‌های (۵) و (۶)، مجموع امتیاز نهایی عواملی داخلی و خارجی پژوهش به ترتیب ۲,۵۲ و ۲,۷۱ می‌باشد و بیانگر این است که دیوان محاسبات کشور نسبت به عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد نسبتاً به صورت عالی واکنش نشان داده و از نقاط قوت و فرصت‌ها به صورت موفقیت‌آمیز بهره‌برداری نموده است و اثر عواملی را موجب ضعف یا تهدید شده است را به صورت مناسب خنثی نموده و یا به حداقل میزان ممکن رسانده است.

برای تعیین راهبردهای مناسب از ماتریس عوامل داخلی و خارجی چهار ناحیه‌ای حسابرسی عملکرد به شرح شکل (۳) استفاده شده است. این ماتریس بر اساس مجموع امتیاز نهایی

راهبردهای مطلوب را معرفی می‌نماید (فرد، ۱۳۸۸).

شکل ۳- نمره نهایی ماتریس ارزیابی عوامل داخلی

۱	۲,۵۰	۴	۴	نمره نهایی ماتریس ارزیابی عوامل خارجی
ناحیه دوم راهبردهای مبتنی بر رویکرد محافظه کارانه	ناحیه اول راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی *	۲,۵۰		
ناحیه اول راهبردهای مبتنی بر رویکرد تدافعی	ناحیه اول راهبردهای مبتنی بر رویکرد رقابتی	۱		

ماتریس عوامل داخلی و خارجی چهار ناحیه‌ای حسابرسی عملکرد (منبع: یافته پژوهش) مجموع امتیاز نهایی عوامل داخلی ۲,۵۲ و مجموع امتیاز نهایی عوامل داخلی ۲,۷۱ است، بنابراین محل تلاقی محور Xها و Yها در ناحیه اول ماتریس عوامل داخلی و خارجی چهار ناحیه‌ای جایگاه دارد، فلذا راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی مناسب است.

۴-۵- مدل سازی راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور

تکنیک سوات دارای محدودیت‌هایی می‌باشد، در این تکنیک تنها یک گروه از چهار گروه راهبردهای شناسایی شده پیشنهاد می‌گردد و سایر راهبردها کنار گذاشته می‌شود، همچنین نقش و جایگاه راهبردهای نهایی ارائه نمی‌شود. در پژوهش جهت جبران ضعف‌های مذکور از تحلیل ساختاری - تفسیری استفاده می‌شود (هندرسون^۱، ۱۹۸۹). تجزیه، تحلیل و مدل سازی ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد برای دیوان محاسبات کشور طی هفت مرحله به شرح زیر تعیین می‌گردد (مندال و دشماخ، ۱۹۹۴).

۴-۵-۱- مرحله اول شناسایی راهبردهای مبناء حسابرسی عملکرد

راهبرد مناسب به عنوان مبناء در نظر گرفته می‌شود راهبردهای سه گروه غیرمبناء که راهبردهای گروه مبناء قادر به پوشش نتایج آن بوده، حذف می‌گردند و سایر راهبردهایی که راهبردهای گروه مبناء قادر به پوشش نتایج آن نمی‌باشد به راهبردهای مبناء اضافه می‌گردند (کردنائیج، ۱۳۹۹). با توجه به وضعیت دیوان محاسبات کشور راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی برای حسابرسی عملکرد به عنوان مبناء در نظر گرفته می‌شود و راهبردهای مبتنی بر رویکرد محافظه کارانه، رقابتی و تدافعی به عنوان غیرمبناء می‌باشند. تعداد ۱۲ راهبرد برای

1. Henderson

حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور برای تجزیه و تحلیل ساختاری - تفسیری به شرح جدول (۷) تعیین و کدگذاری شده است.

جدول ۷- راهبردهای مبناء حسابرسی عملکرد (منبع: یافته پژوهش)

کد	راهبردها
SO1	تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد و تصویب قوانین و مقررات جهت الزام دستگاه‌های اجرایی به گزارشگری و پاسخگویی در حوزه حسابرسی عملکرد
SO2	استفاده از ظرفیت‌های (مدرسین با تجربه، امکانات، تجربیات) دیوان محاسبات، دستگاه‌های اجرایی و نهادهای بین‌المللی در خصوص برگزاری دوره‌های آموزشی مطلوب و مفید حسابرسی عملکرد
SO3	تقویت یا ایجاد زیرساخت و سامانه‌های مورد نیاز فناوری اطلاعات در کشور با قابلیت تبادل اطلاعات و مستندات میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی
SO4	تحت پوشش حسابرسی عملکرد قرار گرفتن کلیه فعالیت‌های اجرایی دستگاه‌های تحت رسیدگی و فعالیت‌های نظارتی دیوان محاسبات کشور و استفاده از یافته‌ها، نتایج و پیشنهادهای آن در بودجه‌ریزی، تصویب یا اصلاح قوانین و ...
SO5	محافظت از استقلال دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد
SO6	محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور متناسب با تغییر و تحولات جدید
WO2	اصلاح ساختار سازمانی در سطوح مختلف با استفاده از تجربیات جهانی یا ملی
WO3	اصلاح نظام پاداش و تشویق بر اساس شایستگی، شرایط و اهمیت حوزه کاری حسابرسی حسابرسان با استفاده از تجربیات موفق ملی و بین‌المللی
ST1	خنثی‌سازی یا حداقل نمودن فشارهای سیاسی
ST2	خودکفایی، بومی‌سازی و ایجاد تحولات نوین در حسابرسی عملکرد با هدف خنثی‌سازی تحریم‌ها
ST3	اصلاح، حذف قوانین و مقررات ناکارآمد و تدوین قوانین و مقررات مناسب
WT2	برنامه‌ریزی مناسب با توجه به حوزه‌های محرمانه و حوادث پیش‌بینی نشده

۴-۵-۲- مرحله دوم تعریف رابطه محتوایی میان راهبردها
روابط محتوایی میان راهبردها بر اساس جدول (۸) تعریف می‌شود.

جدول ۸- تعریف روابط محتوایی میان راهبردها

ارتباط میان متغیرهای i و j	فقط متغیر i بر متغیر j تأثیر دارد.	فقط متغیر j بر متغیر i تأثیر دارد.	هر دو متغیر بر یکدیگر تأثیر دارند.	دو متغیر بر یکدیگر مؤثر نباشند.
علامت	V	A	X	O

۴-۵-۳- مرحله سوم تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری راهبردها
ماتریس‌های خودتعاملی راهبردهای پژوهش در جدول (۹) ارائه شده است.

۴-۵-۴- مرحله چهارم تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری اولیه راهبردها
ماتریس‌های دسترس‌پذیری اولیه راهبردهای پژوهش در جدول (۱۰) ارائه شده است.

جدول ۹- ماتریس خودتعاملی راهبردها

$i \backslash j$	SO1	SO2	SO3	SO4	SO5	SO6	WO2	WO3	ST1	ST2	ST3	WT2
SO1	X											
SO2		X										
SO3			X									
SO4				X								
SO5					X							
SO6						X						
WO2							X					
WO3								X				
ST1									X			
ST2										X		
ST3											X	
WT2												X

جدول ۱۰- ماتریس دسترس‌پذیری اولیه راهبردها

$i \backslash j$	SO1	SO2	SO3	SO4	SO5	SO6	WO2	WO3	ST1	ST2	ST3	WT2
SO1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0
SO2	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0
SO3	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0
SO4	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	0
SO5	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0
SO6	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
WO2	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
WO3	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0
ST1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0
ST2	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0
ST3	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0
WT2	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1

روابط میان راهبردها در شکل (۹) بر اساس علائم شکل (۸) نشان داده شده است. در شکل (۱۰) نمادهای ماتریس خودتعاملی به صورت ۰ و ۱ تبدیل شده است، بر این اساس برای نمایش روابط میان راهبردها در ماتریس در دسترس‌پذیری اولیه برای نماد (V) در ورودی (i)، (j)، عدد یک، در نماد (A) در ورودی (i)، (j)، عدد یک، در نماد (X) در ورودی (i)، (j) و در ورودی (i)، (j) در عدد یک و مابقی سلول‌ها صفر قرار داده می‌شود.

۴-۵-۵- مرحله پنجم تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری نهایی راهبردها

ماتریس‌های دسترس‌پذیری نهایی راهبردهای پژوهش در جدول (۱۴) ارائه شده است.

جدول ۱۱- ماتریس دسترس‌پذیری نهایی راهبردها (منبع: یافته پژوهش)

میزان وابستگی	WT2	ST3	ST2	ST1	WO3	WO2	SO6	SO5	SO4	SO3	SO2	SO1	i \ j
۱۱	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	SO1
۸	0	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	SO2
۵	0	1	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	SO3
۱۰	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	SO4
۹	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	SO5
۹	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	SO6
۱	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	WO2
۶	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	1	WO3
۸	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	ST1
۱۱	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ST2
۸	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	ST3
۹	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	WT2
	۱	۱۰	۷	۱۱	۹	۹	۸	۱۱	۷	۷	۵	۱۰	قدرت نفوذ

برای تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری نهایی از خاصیت تعدی یا انتقال‌پذیری در روابط استفاده شده است. بر این اساس، اگر متغیر (A) بر متغیر (B) و متغیر (B) بر متغیر (C) تأثیر داشته باشد، می‌توان نتیجه گرفت که متغیر (A) بر (C) تأثیر دارد، همچنین در حاشیه این ماتریس از مجموع اعداد ردیف‌ها میزان وابستگی و از مجموع اعداد ستون‌ها قدرت نفوذ متغیرها مشخص شده است.

۴-۵-۶- مرحله ششم تعیین سطوح و اولویت راهبردها

با استفاده از داده‌های ماتریس دسترس‌پذیری نهایی، مجموعه ورودی و خروجی هر متغیر برای سطح‌بندی متغیرها تعیین می‌شود. منظور از مجموعه خروجی همه راهبردهایی است که بر راهبرد مورد نظر تأثیر می‌گذارد و در ردیف مربوط به آن راهبرد در ماتریس دسترس‌پذیری نهایی عدد یک منظور شده است. مجموعه ورودی نیز راهبردهایی را شامل می‌شود که راهبرد مورد نظر بر ایجاد تأثیرگذار بوده است و در ستون ماتریس دسترس‌پذیری نهایی با عدد یک نشان داده شده است. در مرحله سطح‌بندی راهبردها باید مجموعه اشتراک راهبردها در مجموعه ورودی و خروجی استخراج شود. راهبردهایی که مجموعه خروجی و مشترک یکسان و کمترین قدرت

نفوذ را داشته باشند در بالاترین سطح از سلسله مراتب ساختاری - تفسیری جایگاه دارد. تعیین سطوح و اولویت راهبردهای پژوهش در جدول (۱۲) ارائه شده است.

جدول ۱۲- تعیین سطوح و اولویت‌های راهبردها

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
SO1	SO1,SO2,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO2,SO3,SO4,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	SO1,SO2,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3	L4
SO2	SO1,SO2,SO5,SO6 ST2	SO1,SO2,SO3,SO5,SO6 ST1,ST2,ST3	SO1,SO2,SO5,SO6 ST2	L4
SO3	SO1,SO2,SO3,SO4 ST2,ST3 WT2	SO3,SO4,SO5 ST1,ST3	SO3,SO4 ST3	L3
SO4	SO1,SO3,SO4 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO3,SO4,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	SO1,SO3,SO4 ST1,ST2,ST3	L5
SO5	SO1,SO2,SO3,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO2,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	SO1,SO2,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3	L2
SO6	SO1,SO2,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2	SO1,SO2,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	SO1,SO2,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2	L4
WO2	SO1,SO4,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	WO2	WO2	L1
WO3	SO1,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1	SO1,SO5,SO6 WO3 ST1	L2
ST1	SO1,SO2,SO3,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO4,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST3	SO1,SO4,SO5,SO6 WO3 ST1,ST3	L2
ST2	SO1,SO2,SO4,SO5,SO6 ST2 WT2	SO1,SO2,SO3,SO4,SO5,SO6 WO2,WO3 ST1,ST2,ST3	SO1,SO2,SO4,SO5,SO6 ST2	L4
ST3	SO1,SO2,SO3,SO4,SO5,SO6 ST1,ST2,ST3 WT2	SO1,SO3,SO4,SO5 WO2,WO3 ST1,ST3	SO1,SO3,SO4,SO5	L3
WT2	WT2	SO1,SO3,SO4,SO5 WO3 ST1,ST2,ST3 WT2	WT2	L6

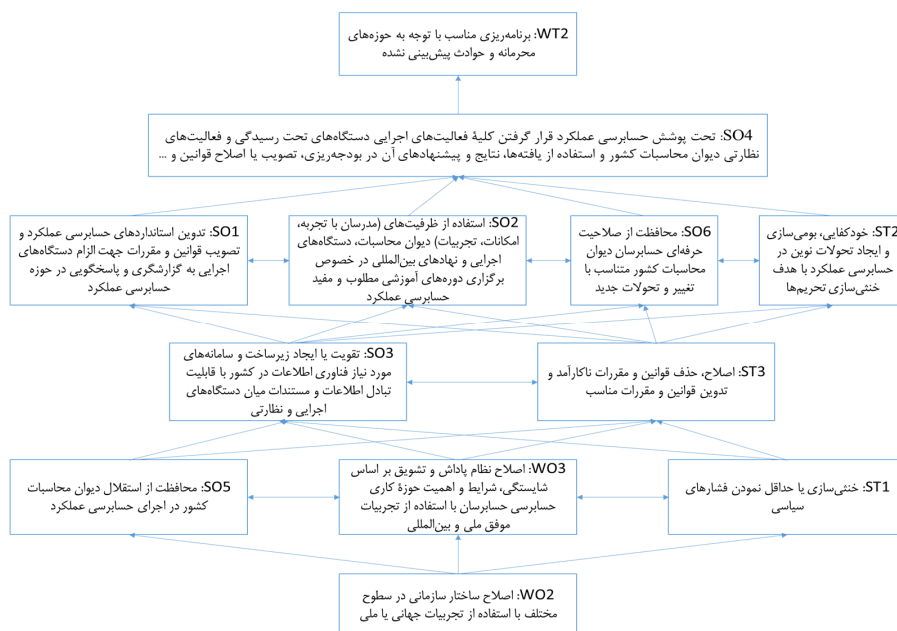
(منبع: یافته پژوهش)

در جدول (۱۲) اولویت و سطح‌بندی راهبردها جهت ارائه در مدل نمایش داده شده است، بر این اساس راهبردهایی که در سطوح اولیه قرار دارند بر سطح بعدی دارای اولویت بوده و از اولویت

بیشتری برخوردار هستند.

۴-۵-۷- مرحله هفتم ترسیم مدل ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد
مدل پژوهش با توجه به نتایج جدول (۱۲) در قالب دیاگرام یا گراف‌های جهت‌دار ارائه می‌شود. مؤلفه‌هایی که در یک سطح قرار دارند در یک ردیف کنار هم قرار داده می‌شوند و ارتباط میان آن‌ها از طریق خطوط جهت‌دار نشان داده می‌شود. ارتباط بین سطوح مختلف سیستم از پایین به بالا است و ابتدا باید عوامل واقع در سطح اول و سپس به ترتیب عوامل سایر سطوح تا سطح آخر انجام شود. مدل ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور به شرح شکل (۴) می‌باشد.

مدل ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور



۴-۵-۸- تقسیم‌بندی راهبردهای حسابرسی عملکرد

جهت تقسیم‌بندی راهبردهای حسابرسی عملکرد از تحلیل میک‌مک استفاده شده و راهبردها به چهار دسته خودمختار، وابسته، مستقل یا کلیدی و پیوندی تقسیم می‌شوند. ماتریس میک‌مک راهبردهای حسابرسی عملکرد در شکل (۶) ارائه شده است.

شکل ۵- ماتریس میک مک عوامل راهبردهای حسابرسی عملکرد

قدرت نفوذ	راهبردهای مستقل					راهبردهای پیوندی				
							ST1	SO5		
							ST3			SO1
	WO2				WO3					
								SO6		
				SO3					SO4	ST2
							SO2			
								WT2		
راهبردهای خودمختار					راهبردهای وابسته					میزان وابستگی

(منبع: یافته پژوهش)

راهبردهای خودمختار، قدرت نفوذ و میزان وابستگی کمی دارند؛ در نتیجه تأثیر اندکی بر روابط و پویایی سیستم می‌گذارند. راهبردهای وابسته، میزان وابستگی زیاد و قدرت نفوذ کم، راهبردهای مستقل یا کلیدی، قدرت نفوذ بالا و میزان وابستگی کم و راهبردهای پیوندی، قدرت نفوذ و میزان وابستگی بالایی دارند. انجام هر گونه عملیات بر روی راهبردهای پیوندی به تغییر سایر راهبردهای منجر خواهد شد.

۴-۶- جمع‌بندی پرسش‌های پژوهش

با توجه به نتایج یافته‌ها، جمع‌بندی پرسش‌های پژوهش در جدول (۱۳) پاسخ داده شده است.

جدول ۱۳- جمع‌بندی پرسش‌های پژوهش

پرسش‌های پژوهش	پاسخ
عوامل داخلی (نقاط قوت و ضعف) مؤثر بر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟	با مطالعه پیشینه‌های نظری و تجربی پژوهش‌های عوامل راهبردی استخراج شده و از طریق مصاحبه با خبرگان در قالب تحلیل‌های دلفی، نسبت شاخص روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری از مطوبیت آن اطمینان حاصل شده است. در نهایت ۱۳ عامل داخلی شامل هفت نقطه قوت و شش نقطه ضعف به‌عنوان عوامل داخلی حسابرسی عملکرد در جدول (۳) ارائه شده است.
عوامل خارجی (فرصت‌ها و تهدیدها) مؤثر بر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟	با مطالعه پیشینه‌های نظری و تجربی پژوهش‌های عوامل راهبردی استخراج شده و از طریق مصاحبه با خبرگان در قالب تحلیل‌های دلفی، نسبت شاخص روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری از مطوبیت آن اطمینان حاصل شده است. در نهایت ۱۳ عامل داخلی شامل شش فرصت و هفت تهدید به‌عنوان عوامل داخلی حسابرسی عملکرد در جدول (۳) ارائه شده است.
راهبردهای مناسب و برتر حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟	بر اساس یافته‌های تحلیل سوات با توجه به شرایط کنونی دیوان محاسبات کشور در شکل (۳) راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی برای حسابرسی عملکرد مناسب است.
مدل ساختاری - تفسیری راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کدام است؟	با توجه به ارتباط میان راهبرد و اولویت‌بندی آن‌ها با استفاده از تجزیه و تحلیل ساختاری - تفسیری مدل آن در شکل (۴) ارائه شده است.
بر اساس تحلیل میک‌مک هر یک از راهبردهای حسابرسی عملکرد در کدام گروه جایگاه دارد؟	راهبردهای حسابرسی عملکرد بر اساس تحلیل میک‌مک در گروه‌های مستقل، وابسته، پیوندی و خودمختار دسته‌بندی و در شکل (۵) ارائه شده است.

(منبع: یافته پژوهش)

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

تدوین راهبرد یک اقدام مؤثر جهت تطبیق سازمان با تغییرات و پیشرفت‌های مستمر می‌باشد. ادامه حیات سازمان متأثر از اتخاذ واکنش به‌موقع و مناسب به عوامل داخلی و خارجی پیرامون محیط سازمان است. بر اساس نتایج پژوهش‌ها انجام شده میان اجرای حسابرسی عملکرد و تحقق اهداف آن در کشور انحراف وجود دارد. هدف این پژوهش شناسایی و تدوین راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مجری قانونی آن دیوان محاسبات کشور بر اساس تکنیک‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری می‌باشد. نتایج آن به‌عنوان مبنایی برای تأمین نیازهای مطالعاتی پژوهشگران آتی و ارائه نقشه راهی برای اجرای حسابرسی عملکرد را در دیوان محاسبات به منظور تحقق اهداف آن است. روش پژوهش از منظر هدف کاربردی، از لحاظ ماهیت توصیفی و از منظر فرآیند اجراء آمیخته می‌باشد. برای مطالعه حاضر از رویکرد تحقیق در عملیات استفاده شده است، حجم نمونه ۱۴ نفر از خبرگان دارای تخصص و تجربه کافی با حوزه مطالعاتی پژوهش بوده که به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند. ابزارهای گردآوری داده‌ها مصاحبه

و پرسشنامه خبره از نوع مقیاس زوجی بر اساس استاندارد ساختاری - تفسیری می‌باشد. با استفاده از تکنیک‌های دلفی، شاخص روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری تعداد ۲۶ عامل راهبردی (شامل: هفت قوت، شش ضعف، شش فرصت و هفت تهدید) شناسایی و ارتباط میان با تحلیل ساختاری - تفسیری کشف شد. با استفاده از تحلیل سوات بر اساس روابط میان عوامل راهبردی تعداد بیست راهبرد (شامل: شش راهبرد مبتنی بر رویکرد تهاجمی، پنج راهبرد مبتنی بر رویکرد محافظه‌کارانه، پنج راهبرد مبتنی بر رویکرد رقابتی و چهار راهبرد مبتنی بر رویکرد تدافعی) برای حسابرسی عملکرد معرفی گردید، همچنین راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی با توجه به شرایط دیوان محاسبات کشور مناسب می‌باشد. راهبردهای حسابرسی عملکرد تقریباً در حد وسط و قابل قبول می‌باشد و دیوان محاسبات کشور تا کنون نتوانسته است نسبت به عواملی که موجب قوت، ضعف، فرصت و تهدید می‌شوند به صورت بسیار عالی واکنش نشان دهد و از نقاط قوت و فرصت‌ها به صورت موفقیت‌آمیز بهره‌برداری نماید و اثر عواملی که موجب ضعف یا تهدید شده است را به صورت مناسب خنثی نماید و یا به حداقل میزان ممکن برساند، فلذا باید راهبردهایی اجراء شود که موجب حفظ و نگهداری وضع موجود در قالب رشد و توسعه حسابرسی عملکرد می‌شود تا وضعیت بدتر نشود. تحلیل سوات در نهایت یک گروه راهبردی را مشخص می‌نماید و مابقی راهبردها علی‌رغم اینکه احتمال دارد در تصمیم‌گیری سازمان سودمند باشند حذف می‌گردند؛ برای رفع این محدودیت، با استفاده از روش ساختاری - تفسیری راهبردهای مبتنی بر رویکرد تهاجمی به عنوان مبنا تعیین گردید و سایر راهبردهایی که راهبردهای گروه مبنا قادر به پوشش نتایج آن نبود به مجموعه اضافه شد و در نهایت دوازده راهبرد باقی ماند. اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، محافظت از استقلال حسابرسی، خنثی‌سازی فشارهای سیاسی، تقویت مناسب بسترهای فناوری اطلاعات، اصلاح نظام آموزشی و پژوهشی، تقویت صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی‌سازی آثار تحریم‌ها، تدوین استاندارد برای حسابرسی عملکرد، اصلاح قوانین و مقررات، گسترش ابعاد مختلف حسابرسی عملکرد و مدیریت مناسب برای حوزه‌های محرمانه و سری از موارد لازم و ضروری جهت کیفیت اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. پژوهش میری (۱۳۸۹) به تدوین راهبردها مناسب برای حسابرسی عملکرد پرداخته و رویکرد تهاجمی تأیید شده است، تفاوت نتایج آن با پژوهش حاضر این است که در آن پژوهش اولاً عوامل راهبردی برای ۱۳ سال گذشته می‌باشد که با توجه به تغییرات و پیشرفت‌های مستمر پاسخگوی شرایط امروز کشور نمی‌باشد ولی در پژوهش حاضر شناسایی و تدوین راهبردها بر اساس شرایط کنونی انجام شده است، ثانیاً صرفاً از روش سوات برای بررسی عوامل و ارائه یافته‌های پژوهش استفاده شده ولی در پژوهش حاضر از روش‌های دلفی، سوات و ساختاری - تفسیری استفاده شده است تا از صحت نتایج ارائه شده اطمینان بیشتری کسب شود. همچنین پژوهش رضایی و محمدی (۱۳۹۸) در خصوص شناسایی و تدوین راهبردهای مناسب برای حسابرسی عملکرد مطالعه شده و جهت‌گیری رقابتی معرفی شده است، وجه تمایز پژوهش حاضر با آن پژوهش شامل عوامل زمان، تغییرات عوامل سیاسی، اقتصادی، تغییرات سیاست‌گذاری،

روش پژوهش و از همه مهم‌تر اینکه پژوهش حاضر به‌صورت اختصاصی بر حسابداری عملکرد تمرکز دارد ولیکن در آن پژوهش حسابداری دیوان محاسبات به صورت کلی توجه شده است. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح ذیل برای دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مجری قانونی حسابداری عملکرد ارائه می‌شود:

- جهت تحقق اهداف حسابداری عملکرد و به حداقل رساندن شکاف میان اهداف و اجرای آن راهبردهای دیوان محاسبات کشور را اجرایی نماید.
- با توجه به راهبرد (SO۱) استانداردهای حسابداری عملکرد به منظور انضباط بخشیدن اجرای فرآیند حسابداری را برای حسابرسان تدوین و اجراء نماید.

فهرست منابع

(الف) منابع فارسی:

۱. ارضاء، امیرحسین و قاسمپور، شیوا. (۱۳۹۶). رتبه‌بندی بانک‌های خصوصی ایران بر اساس مدل کملز با استفاده از رویکرد ترکیبی فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی و آراس، راهبرد مدیریت مالی، ۲ (۱۸)، ۹۹-۱۱۸.
۲. اکبرپور، محمد؛ غلامی، علی و محمدزاده لاریجانی، فاطمه. (۱۳۹۷). طراحی الگوی برنامه‌ریزی توسعه گردشگری شهر بابلسر، دانش شهرسازی، ۴ (۲)، ۶۷-۸۱.
۳. امجدی، اکبر؛ گرکز، منصور؛ بخارائیان خراسانی، مریم و معطوفی علیرضا. (۱۴۰۰). تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابداری عملکرد، دانش حسابداری، ۲۱ (۸۵)، ۳۷۲-۳۴۹.
۴. آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگوی مؤثر برای حسابداری بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، دانش حسابداری، ۱۷ (۱۷)، ۶۶-۴۱.
۵. آذر، عادل و رجب‌زاده، علی. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری کاربردی رویکرد MADM، تهران، نگاه دانش.
۶. آذر، عادل؛ خسروانی، فرهاد و جلالی، رضا. (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم، رویکردهای ساختاردهی مسئله، تهران، انتشارات سازمان مدیریت.
۷. باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۹). ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، حسابداری دولتی، ۶ (۲)، ۱۳۱-۱۴۴.
۸. باوفا، امیرحسین و باوفا، زینب. (۱۴۰۱). مدل‌سازی مفهومی جنبه‌های قانونی اجرای حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور، اولین همایش ملی مدیریت سبز در هزاره سوم «تجارب، چالش‌ها و راهکارها»، دانشگاه بیرجند.
۹. پاشاروش، لیلا و رحمتی رودسری، محمد (۱۳۹۰). اصول طراحی پرسشنامه در طرح‌های پژوهشی، تهران، تحفه.
۱۰. تیموری، لیلا. (۱۳۹۵). ارزیابی استراتژی مناسب حسابداری دیوان محاسبات کشور با استفاده از الگوی مدیریتی، سومین کنفرانس حسابداری و مدیریت، تهران.
۱۱. حبشی، نعمت؛ حمیدیان، محسن؛ آذر، عادل؛ بزرگ اصل، موسی و بیات، کریم. (۱۴۰۱). شناسایی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران (مبتنی بر مدل‌های فرآیند و قابلیت)، دانش حسابداری، ۱۷ (۱۷)، ۶۶-۲۰۷.
۱۲. حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه و سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی، تهران، کتیبه گیل.
۱۳. حیدری، رضا؛ کشتی‌دار، محمد؛ دهقان قهفرخی، امین؛ پریچ، مارکو و اویسی ثانی، فرزانه. (۱۴۰۱). مدل‌سازی عوامل نهادی مؤثر بر بهره‌برداری از فرصت‌های کارآفرینی صنعت گردشگری ورزشی در ایران با رویکرد تفسیری - ساختاری (ISM)، مدیریت برنامه‌ریزی، ۱۵ (۲)، ۱۸۹-۲۰۵.
۱۴. رضایی، عباس و محمدی ملقرنی، عطاءالله. (۱۳۹۸). شناسایی و تدوین استراتژی مناسب برای حسابداری

دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های SWOT, TOPSIS & DANP، دانش حسابرسی، ۷۶(۲)، ۳۰۰-۳۲۳.

۱۵. رضایی، عباس و محمدی ملقرنی، عطاءالله. (۱۴۰۰). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات، حسابداری دولتی، ۱۷(۱)، ۵۹-۷۸.

۱۶. روحانی، شادی و رشیدی، زهرا. (۱۴۰۰). چارچوبی برای خودگردانی مالی در دانشگاه‌ها؛ روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری (ISM)، پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، ۲۷(۱)، ۱۱۷-۱۵۲.

۱۷. زارع، هادی؛ شهرکی، علی‌رضا؛ صفری، فاطمه و خلیل‌زاده‌سلماسی، مرضیه. (۱۳۹۱). طراحی الگوی تدوین راهبرد در بنگاه‌های تولیدی، کاوش‌های مدیریت بازرگانی، ۱(۸)، ۱۱۴-۱۴۱.

۱۸. زارعی، محمدحسین و فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابرسی، ۱۶(۶۳)، ۲۶۹-۲۸۸.

۱۹. غلامی، مصیب؛ علی‌بیگی، امیرحسین و پاپ زن، عبدالحمید. (۱۴۰۱). تحلیل راهبردی سیستم ترویج کشاورزی حفاظتی با تکنیک SWOT، پردیس کشاورزی و منابع طبیعی، ۵۳(۱)، ۱۴۵-۱۶۸.

۲۰. فاوچی، هادی. (۱۳۸۷). رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، تهران، دیوان محاسبات کشور.

۲۱. فرد، آر، دیوید. (۱۳۸۸). مدیریت استراتژیک، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

۲۲. قربانی شیخ‌نشین، ارسلان؛ فروزش، روح‌اله و شفیع‌ی مقدم، صمد. (۱۴۰۰). تدوین استراتژی‌هایی برای دیوان محاسبات کشور در راستای تحقق شاخص‌های حکمرانی خوب، دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۳۴۸-۳۲۲.

۲۳. کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، ۵۷-۷۶.

۲۴. کردناچ، اسداله. (۱۳۹۹). تفکر و مدیریت استراتژیک: تئوری و عمل. چ سوم، تهران، دانشگاه تربیت مدرس.

۲۵. لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران و ملکی، علی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی، دانش حسابرسی، ۳(۵)، ۵۹-۶۸.

۲۶. مومنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۰). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران، گنج‌شایان.

۲۷. مهربان‌پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و جندقی‌قمی، محمد. (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۸(۱)، ۲۰-۴۰.

۲۸. مهرگان، محمدرضا. (۱۳۹۳). پژوهش عملیاتی پیشرفته، تهران، کتاب‌دانشگاهی.

۲۹. میری، سیدحسین. (۱۳۸۹). تدوین استراتژی‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور بر اساس مدل SWOT. پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر.

۳۰. نخبه‌فعال، افشین؛ کردستانی، غلامرضا و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۴۰۱). شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی، حسابداری دولتی، ۱۸(۱)، ۲۱۳-۲۴۰.

۳۱. نعمتی‌کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). تأثیر استراتژی‌های یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر قلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)، حسابداری دولتی، ۲۷(۲)، ۷۹-۹۴.

۳۲. نیکویه، مهدی؛ درویشی، فرهاد؛ فضلی، صفر و کشاورز ترک، عین‌اله. (۱۳۹۹). ارائه یک مدل فرآیندی یکپارچه برای ارزیابی آینده‌نگاری راهبردی در سطح ملی با رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری، آینده پژوهی ایران، ۱(۲)، ۳۳-۱.

ب) منابع خارجی:

1. Azad, A., N. (1994). Operational Auditing in US Colleges and Universities, Managerial Auditing Journal, 9(2), 12-19.
2. Boonyarat, P., M., Crowdera & B., Willsa. (2019). Importance-performance analysis based SWOT analysis, International Journal of Information Management, 10(49), 159-169.
3. Cherry, A. & B., Abraham. (2000). Testing the effects of social accounting information on decision making and attitudes: A laboratory experiment, USA: Los Angeles: University of California.

4. Chew, H., Loke, S., I., F., Abdulhamid. (2016). the perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study, *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104.
5. Hazgui, M., Triantafillou, P. & Signe, E. C. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark, *Emerald Inside*, 23(1), 65-83.
6. Henderson, B. (1989). The Origion of Strategy, *Harward Business Review*, 139-143.
7. Jharkharia, S. & R., Shankar. (2005). IT- Enablement of supply chains: Understanding the barrier. *Enterprise Information Management*, 18(1), 11-27.
8. Kannan, G. & Aulbur, W. (2004). Intellectual capital: measurement effectiveness, *Journal of Intellectual capital*, 5(3), 389-413.
9. Kannan, G., S., Pokharelb & P., Kumar. (2009). A hybrid approach using ISM and fuzzy TOPSIS for the selection of reverse logistics provider, *Resources Conservation and Recycling*, (54)1, 28-36.
10. Kennedy, HP. (2004). Enhancing Delphi research: methods and results. *JAdvNurs Mar*, 45(5), 504-11.
11. Lawshe, C. H. (1975). A quantitative approach to content validity. *Purdue University*, 28(3), 1-14.
12. Linstone, H. A., Turoff, M. & Helmer, O. (1975). *The Delphi Method Techniques and Applications*. California: Institute Book.
13. Lynch, R. (2018). *Strategic management*, Strategy Textbook.
14. Mandal, A. & S., Deshmukh. (1994). Vendor selection using interpretive structural modelling (ISM), *International Journal of Operations & Production Management*, 14(6), 52-59.
15. Mukeshimana, M. C., Zho, Z. & Nshmiyimana, J. P. (2021). Evaluating strategies for renewable energy development in Rwanda: An integrated SWOT – ISM analysis, *Renewable Energy*, 176(4), 402-414.
16. Nurmukhametov, N. & A., Alibekova. (2020). International Experience of Risk Management in Public Audit and Performance Audit, *Series of Social and Human Sciences*, (32)9, 184 – 190.
17. Reichborn, K., K., & Johnsen, A. (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions, Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway, *Accountability Journal*, 50(10), 33-49.
18. Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (1997). *Research methods for business student*. London: Pitman, 22(1), 742-754.
19. Scheiner, L., & C. Kiger. (1997). the Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control. *Macmillan Journal*, (12)40, 320-338.
20. Smith, K. & Ferrier, W. (2001). Competitive dynamics research. *Handbook of strategic management*.
21. Susilo, A., Ciptomulyono, U., Putra, I., Ahmadi, A. & O., Suharyo. (2019). Navy Ability Development Strategy using SWOT Analysis-Interpretative Structural Modeling (ISM). *Strategic Management*, (1)24, 3-31.
22. Susilo, A., Ciptomulyono, U., Putra, I., Ahmadi, A. & O., Suharyo. (2019). Navy Ability Development Strategy using SWOT Analysis-Interpretative Structural Modeling (ISM). *Strategic Management*, (1)24, 3-31.
23. Tamuleviciene, D. & L., Gaisauskas. (2020). The Concept and Functions of Performance Audit: Theoretical Study, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* (9)5, 121-134.
24. Vasila, M. & B. Daujot. (2019). Performance Audit: A Cross Country Comparison of Practices of Selected Sup-reme Audit Institutions. *Business: Theory and Practice*, (4)20, 352–362.
25. Wang, X., and Durugbo, C. (2013). Analysing network uncertainty for industrial

productservice delivery: A hybrid fuzzy approach. Expert Systems with Applications, 40(11), 4621-4636.

جدول ۱۴- روابط میان عوامل راهبردی بر اساس روش ساختاری - تفسیری

z \ i	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	W1	W2	W3	W4	W5	W6	O1	O2	O3	O4	O5	O6	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7
S1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S2	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S3	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
S4	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
S5	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S6	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0
S7	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
W1	0	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
W2	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
W3	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
W4	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
W5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
W6	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
O1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
O2	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
O3	1	1	0	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
O4	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
O5	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
O6	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T2	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T3	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T4	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T5	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T6	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T7	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

(منبع: یافته پژوهش)