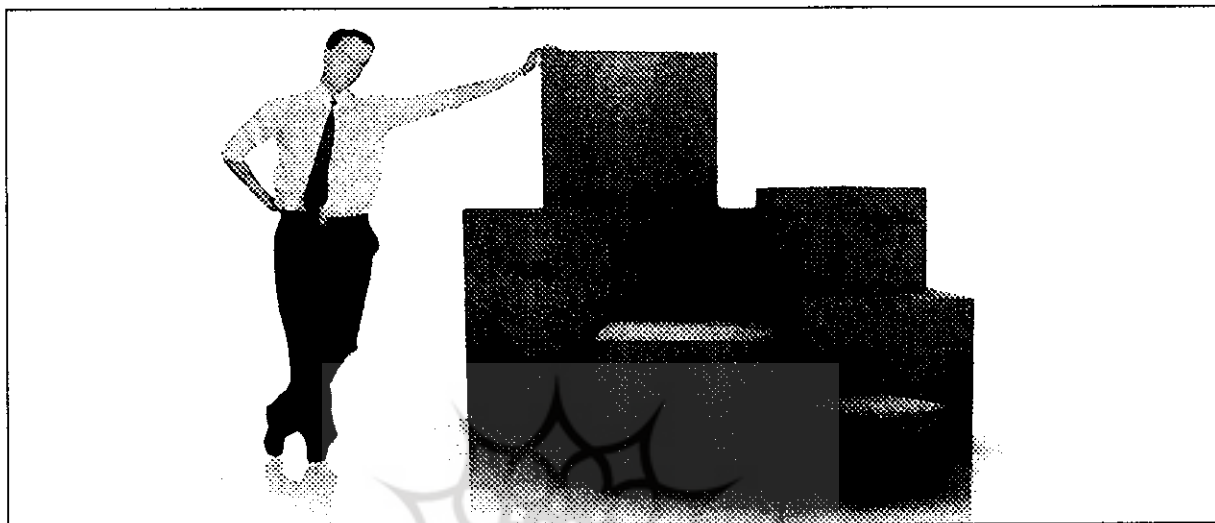


نقش حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک



دکتر مهدی مرادزاده فرد

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

مهرداد بختیاری

کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

مدیریت استراتژیک با هدف تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در آن پرداخته می‌شود.

مدیران برای دستیابی به رشد و پایداری در عرصه رقابتی، باید بدانند ارزش در کجا ایجاد می‌شود و در کجا از بین می‌رود، آیا الگوی کسب و کار به شیوه اثربخش به اجرا در می‌آید یا خیر و این‌که چگونه می‌توان همواره جهت بهتر برآورده کردن انتظارات ذی‌نفعان کوشید. در این راستا، مدیریت باید استراتژی را تعریف کند، آن را مورد ارزیابی قرار دهد، هدف‌ها را مشخص نماید، عملکرد را تحلیل نماید، آنگاه بار دیگر استراتژی را مورد ارزیابی قرار دهد. انجام دادن این کارها نیازمند اطلاعات است و مسئله مهم در این است که چنین اطلاعاتی باید به‌هنگام، دقیق و با در نظر گرفتن عوامل محیطی، منسجم باشد.

در همه سازمان‌های امروزی، بقای بنگاه‌های اقتصادی در گرو بهبود مستمر عملکرد در راستای افزایش توان رقابتی و کسب منافع بیشتر برای ذی‌نفعان است. به این منظور، بهره‌مندی از مدیریت استراتژیک به‌عنوان یک ضرورت در سازمان‌ها مطرح شده است. مدیریت استراتژیک، ابزاری چندبعدی است که نیازهای سازمان را در محورهای مختلف پاسخ می‌دهد. از آنجا که به نوعی حسابرسی داخلی عملیات، حسابرسی عملیاتی نامیده می‌شود، در این مقاله به منظور دست یافتن به درک صحیحی از نقش حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، پیش از تعریف و بیان اهداف حسابرسی عملیاتی، روابط آن با حسابرسی داخلی مورد اشاره قرار می‌گیرد. در ادامه، چگونگی ارزش‌آفرینی حسابرسی عملیاتی در سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت تشریح می‌شود. در پایان، پس از بیان مختصری از سطوح مدیریت و ایده مدیریت استراتژیک، به تشریح مراحل

ارزش‌آفرینی حسابرسی عملیاتی و داخلی

حسابرسی از مقولاتی است که در حوزه کنترل و نظارت قرار

حسابرسی داخلی مدرن^۴، حسابرسی عملکرد^۵، حسابرسی مدیریت^۶، حسابرسی سیستم‌ها^۷ نام برد. (Flesher & Zarzeski, 2002; Lane, 1983; Smith et al., 1972). اگرچه اصطلاحات و تعاریف مختلفی برای حسابرسی عملیاتی ارائه شده است، با این حال به لحاظ مفهومی تفاوت چشم‌گیری بین آنها وجود ندارد.

در ایران، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تعریفی برای حسابرسی عملیاتی ارائه کرده است که برگرفته از تعریف کاسلر و کروکت (Casler & Crockett) در سال ۱۹۸۲ است: "حسابرسی عملیاتی فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهاى عملی به اشخاص ذی صلاح برای بهبود عملیات است".

اثربخشی معرف میزان دستیابی به هدف‌ها است. کارایی عبارت از نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) است و صرفه اقتصادی عبارت از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب می‌باشد (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰).

هدف حسابرسی عملیاتی

براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی شامل: الف) ارزیابی عملکرد (ب) شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات (ج) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است. بنابراین، یکی از راهکارهای بهبود کارایی و اثربخشی عملیات سازمان، بهره‌مندی از حسابرسی عملیاتی است (Azad, 1994).

چرایی حسابرسی عملیاتی

فلسفه وجودی حسابرسی عملیاتی، پاسخگویی به کنترل‌های اضافی مدیریت است که از طریق این نوع حسابرسی به دست می‌آید (Lane, 1983). ضرورت حسابرسی عملیاتی به عوامل مختلفی بستگی دارد. این عوامل را می‌توان در دو گروه عوامل بیرونی و داخلی طبقه‌بندی کرد:

می‌گیرد. حسابرسی عملیاتی، بخش حائز اهمیتی از حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهد و این موضوع سبب شده تا برخی شکل پیشرفته حسابرسی داخلی را حسابرسی عملیاتی تلقی کنند. کونتز و اودانل (Koontz & O'Donell, 1978) در کتاب مبانی مدیریت^۱ بیان می‌دارند "از دیگر ابزار موثر کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی داخلی یا عنوانی که امروزه آن را به آن نام می‌شناسند، حسابرسی عملیاتی است". هدف اولیه حسابرسی داخلی، ارزیابی کنترل‌های موجود در سازمان به منظور اطمینان یافتن از این است که مخاطرات تجاری همواره در نظر گرفته می‌شود و سازمان به طور اقتصادی، کارآمد و اثربخش به هدف‌هایش دست می‌یابد.

حسابرسی داخلی، خود شامل حسابرسی‌های مالی، رعایت و عملیاتی است، ولی مرزهای مشخصی بین حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی وجود ندارد؛ به همین دلیل اغلب، حسابرسی عملیاتی به صورت خدمتی جداگانه و خاص ارائه می‌شود (Greenwalt, 1995). به عقیده لئو هربرت (Leo Herbert)، در بدو حسابرسی عملیاتی، حسابرس ایده و ذهنیتی مبنی بر این که سازمان چه برنامه‌هایی دارد و یا به کدام سو در حال پیش‌روی است، ندارد. این موضوع می‌تواند به عنوان بزرگترین مزیت حسابرسی عملیاتی تلقی شود، چرا که حسابرس نسبت به مدیریت در موقعیتی قرار دارد که دور از هرگونه تعصب و پیش‌داوری و با ذهن باز، می‌تواند نتیجه بهینه را برای سازمان در پی داشته باشد. شایان ذکر است اگرچه حسابرسان داخلی به ویژه در بخش دولتی با حسابرسی عملیاتی ارتباط نزدیکی دارند، ولی حسابداران رسمی و مشاوران مدیریت در این زمینه بیشتر فعال هستند و نقش موثرتری را ایفاء می‌کنند.

تعریف حسابرسی عملیاتی

گروه‌های حرفه‌ای متعددی از جمله مدیران حرفه‌ای، حسابرسان داخلی، حسابرسان دولتی و حسابرسان مستقل نسبت به طرح و تکامل حرفه حسابرسی عملیاتی همت گماشته‌اند. بررسی تعاریف حسابرسی عملیاتی در متون مختلف نمایانگر استفاده از واژه‌های متنوعی برای این نوع از حسابرسی است. برای نمونه می‌توان از حسابرسی جامع^۲، حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی^۳،

عوامل بیرونی:

● افزایش رقابت،

● کاهش عمر اقتصادی محصولات و خدمات، در نتیجه تبوتاب تولید محصولات و ارائه خدمات جدید در یک دوره کوتاه‌تر،

● توالی سریع‌تر توسعه فناوری‌ها.

عوامل داخلی:

● روند تبدیل شدن به سازمان‌های بزرگ،

● پراکندگی بیشتر جغرافیایی،

● اتوماسیون پیشرفته و در نتیجه پیچیدگی در بخش فنی و اجرایی.

در مجموع می‌توان پیچیدگی مدیریت فعالیت‌ها، محدودیت در نظارت مستقیم در راستای تصمیم‌گیری صحیح و به موقع و دستیابی به اهداف را بیانگر چرایی انجام حسابرسی عملیاتی دانست.

سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت

تصمیم‌گیری‌های مدیریت، انجام فعالیت‌ها و نتایج به دست آمده، در هر سازمان از درون سیستم‌های اطلاعاتی آن می‌گذرد و سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت بخشی از سیستم‌های اطلاعاتی موجود است. لذا مطالعه و آزمون کنترل‌های مدیریت در انجام حسابرسی عملیاتی، از ضروریات است (نخبه فلاح، ۱۳۸۴). حسابرسی عملیاتی با ارزیابی بی طرفانه سهم و تاثیر سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت در کارایی و اثربخشی عملیات سازمان و شناسایی نقاط ضعف سیستم و پیشنهاد اصلاحات لازم برای بهبود آن به مدیریت کمک می‌رساند. برای آنکه مدیریت هر سازمانی بتواند به اهداف سازمانی خود دست یابد، لازم است تا سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مناسبی را طراحی و در سازمان مستقر سازد. پیش‌نیاز اصلی طراحی سیستم برنامه‌ریزی و کنترل کارا و اثربخش، تعریف دقیق و روشن اهداف اصلی^۸ سازمان است. زیرا بدون تعریف اهداف اصلی، کنترل فعالیت‌ها بی‌معنی است. بعد از تعریف دقیق و روشن اهداف اصلی، این سؤال مطرح می‌شود که چگونه سازمان می‌تواند به اهداف از پیش تعیین شده دست یابد؟ پاسخ به این سؤال، به طرح اهداف فرعی^۹ سازگار و هماهنگ با اهداف اصلی سازمان منجر می‌شود.

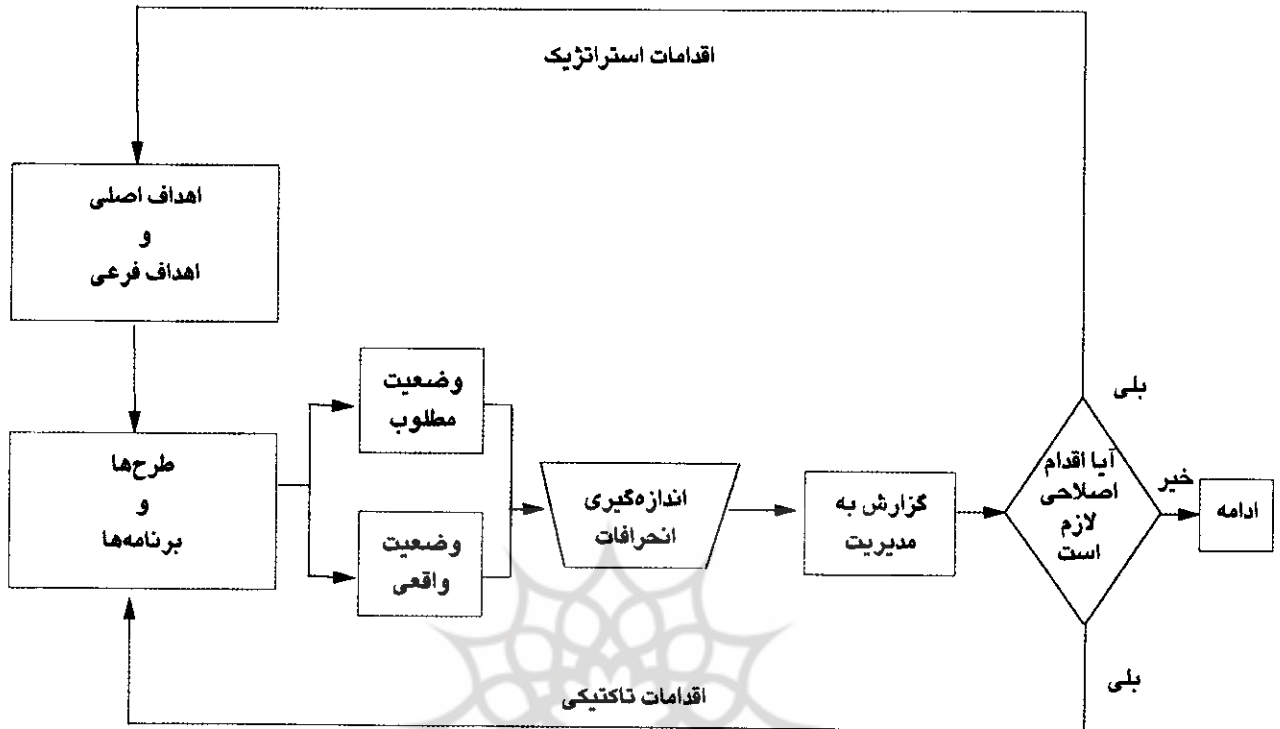
عنصر بعدی سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، تدوین طرح یا برنامه مشخص برای دستیابی به اهداف مزبور است. تعیین اهداف و تدوین برنامه تفصیلی عملیات، به تنهایی برای موفقیت سازمان کافی نیست. زیرا امکان دارد که این طرح‌ها و برنامه‌ها بر اثر روش‌های ناقص یا اشتباه، عملکرد نادرست، شرایط پیش‌بینی نشده یا مجموعه‌ای از عوامل دیگر، عقیم بماند. بنابراین، در کنار برنامه‌ریزی باید به کنترل هم توجه داشت. کنترل مستلزم اندازه‌گیری مستمر نتایج حاصل از اجرای برنامه‌ها و مقایسه آنها با نتایج مطلوب یا مورد نظر در برنامه‌ها و انعکاس یافته‌ها به مدیران مربوط است. در صورت بروز مغایرت میان نتایج مورد نظر با نتایج واقعی، باید نسبت به تعیین اقدام اصلاحی مناسب همت گماشت.

مؤلفه‌های اصلی برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، به اختصار در نمایشگر ۱ نشان داده شده است. سیستم برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش، جریان مستمر و پویایی است که برای آن نمی‌توان نقطه آغاز و پایانی را متصور شد، بلکه حلقه بسته‌ای است که برای نظارت بر شرایط موجود، ارزیابی مغایرت میان «است» و «باید» و در صورت نیاز، اعمال تعدیل‌های مناسب، طراحی شده است. این الگو، نمایی تعمیم‌یافته از سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت است که حسابرسان عملیاتی به ارزیابی بی طرفانه و سیستماتیک آن می‌پردازند (رضازاده، ۱۳۸۵).

مسئولیت‌های سطوح مدیریت

مسئولیت‌های مدیریت را می‌توان در سه سطح استراتژیک، تاکتیکی و عملیاتی طبقه‌بندی کرد. تفاوت‌های این سه سطح اساساً به میزان توجه مدیریت و زمان‌بندی (اجرا) محدود می‌شود. مدیریت استراتژیک، به کلی‌ترین، فراگیرترین و درازمدت‌ترین موضوع‌ها می‌پردازد. مدیریت تاکتیکی بر چگونگی اجرای برنامه‌های استراتژیک تمرکز می‌کند. بیشتر توجه مدیریت تاکتیکی به موضوع‌های میان‌مدت است و بر اجزا و واحدهای خاص سازمانی تاکید می‌ورزد. مدیریت عملیاتی نیز به کارها و وظایف خاص و ضروری روزانه می‌پردازد. اگرچه برخی عقیده دارند که گزارش حسابرسی عملیاتی تنها برای بالاترین سطح مدیریت تهیه می‌شود، اما به فراخور شرایط، حسابرسان عملیاتی به منظور

نمایشگر ۱- سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت (Casler & Grockett, 1982)



همه‌پسندی برای استراتژی در اختیار نداریم. برای سال‌های متمادی، استراتژی تنها در زمینه‌های نظامی کاربرد داشته است. واژه استراتژی از واژه یونانی استراتگوس^۱ گرفته شده که معنای آن، «هنر پیروزی» است. به عبارت دیگر، استراتژی به آن معناست که چگونه باید از مجموع نیروها استفاده کرد تا به پیروزی در میدان نبرد دست یافت. صاحب‌نظران و مدیران، این واژه را به گونه‌های مختلفی به کار می‌برند. در این زمینه، چند نمونه از دیدگاه‌های مختلف به شرح زیر است:

● دیدگاه اول مربوط به جیمز برین کوئین (James Brain Quinn) است که اعتقاد دارد در گذشته‌های دور، واژه استراتگوس به‌وظیفه و نقش یک مدیر ارتشی اشاره داشت و سپس مفهوم هنر ژنرال به آن اطلاق گردید که حاکی از مهارت‌های روان‌شناختی و رفتاری است که به کمک آن، وی چنین نقش و وظیفه‌ای را تقبل می‌کرد.

● دیدگاه دوم مربوط به ایگور آنسوف (Igor Ansoff) است. وی یکی از بحث‌های قدیمی، ولی عمیق را نسبت به مفهوم استراتژی در بازرگانی ارائه می‌دهد و بیان می‌دارد:

افزایش ارزش آفرینی، گزارش حسابرسی را برای هر کدام از سطوح مدیریت به‌طور جداگانه تهیه و تنظیم می‌کنند (Driessen, 1995).

تعریف مدیریت استراتژیک و استراتژی

تعاریف بسیار متنوعی برای مدیریت استراتژیک ارائه شده، به گونه‌ای که تعریف همه‌پسندی برای آن وجود ندارد. بررسی تعاریف ارائه شده توسط صاحب‌نظران گوناگون نشان می‌دهد که به‌رغم ناهمگونی در تعریف، همگی بر اهداف بلندمدت و طرق رسیدن به آن، اتفاق نظر دارند. با این توضیح، مدیریت استراتژیک را می‌توان این‌گونه تعریف کرد: فرایند برنامه‌ریزی بلندمدت در جهت تهیه، تخصیص و استفاده بهینه از منابع اقتصادی، به‌منظور دستیابی به اهداف سازمان. استفاده بهینه از منابع به معنای استفاده کارا، اثربخش و با رعایت صرفه‌های اقتصادی است.

مفهوم استراتژی

۳۲ همانند مدیریت استراتژیک، هیچ‌گونه تعریف واحد و

تعیین کند، در کارکنان انگیزه ایجاد نماید و منابع را به گونه‌ای تخصیص دهد که استراتژی‌های تدوین شده به اجرا درآید. ارزیابی استراتژی: مدیران به شدت نیازمند دانستن این موضوع هستند که استراتژی‌های خاص و مورد نظر آنان، در چه مرحله‌ای کارساز واقع می‌شوند. ارزیابی استراتژی‌ها، بدین معنی است که باید در این مورد اطلاعاتی را گردآوری کرد. برای ارزیابی استراتژی‌ها، سه فعالیت عمده به شرح زیر انجام می‌شود:

- ۱- بررسی مبانی اصلی استراتژی‌های سازمان، و
- ۲- مقایسه نتیجه‌های مورد انتظار با نتیجه‌های واقعی،
- ۳- انجام دادن اقدامات اصلاحی به منظور اطمینان یافتن از این که عملکردها با برنامه‌های پیش‌بینی شده مطابقت دارند (Alkhafaji, 2003).

مقایسه این فعالیت‌ها و اهداف حسابرسی عملیاتی، نشان‌دهنده هم‌پوشی آنهاست. بنابراین، حسابرسی عملیاتی از ابزار بسیار مفیدی است که می‌تواند برای ارزیابی استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد. با استفاده از یک الگو، می‌توان فرایند مدیریت استراتژیک را به بهترین شکل ممکن مورد مطالعه و بررسی قرار داد. چارچوب ارائه شده در نمایشگر ۲، یک الگوی جامع از فرایند مدیریت استراتژیک است که بسیار متداول می‌باشد. این الگو هیچ‌گاه موفقیت شرکت را تضمین نمی‌کند، ولی برای تدوین استراتژی‌ها، اجرا و ارزیابی آنها روش روشن و عملی ارائه می‌نماید.

حسابرسی عملیاتی ابزار مفید ارزیابی استراتژی اجرای موفق استراتژی به سه جزء نیاز دارد: فلسفه سه جزء فوق، بسیار ساده است:

- آنچه را که نمی‌توانید بسنجید (جزء دوم)، نمی‌توانید مدیریت کنید (جزء سوم)،
- آنچه را که نمی‌توانید توصیف کنید، نمی‌توانید بسنجید (جزء اول) (کاپلان و نورتون، ۱۳۸۴).

مدیریت استراتژی + سنجش استراتژی + توصیف استراتژی = نتایج

"خاستگاه اندیشه استراتژی شناختی است در مورد این‌که: الف) سازمان به مسیر حرکت و دورنمای مشخصی نیاز دارد، ب) هدف‌ها به تنهایی این نیازها را تأمین نمی‌کنند، و ج) اگر قرار است سازمان رشد منظم و سودآوری داشته باشد، به قواعد فراتری برای تصمیم‌گیری نیازمند است؛ چنین قواعد و رهنمودهای تصمیم‌گیری را استراتژی می‌گیریم."

● دیدگاه سوم مربوط به هنری مینزبرگ (Henry Mintzberg)، استراتژیست معروف کانادایی است. او بر تعاریف مختلف و متمایز استراتژی تکیه می‌کند و پنج تعریف از استراتژی ارائه می‌دهد که به پنج پی (SPs)^{۱۱} معروف است. وی تعاریفی از استراتژی متمرکز بر طرح، الگو، موقعیت، دیدگاه و صف‌آرایی، ارائه و پیوندها و همبستگی آنها را مورد بررسی قرار می‌دهد. او بر این عقیده است که استراتژی یک نقشه است، یعنی نوع مسیر اقدام آگاهانه و مورد نظر برای برخورد با یک وضعیت را نشان می‌دهد. مثلاً در مدیریت، استراتژی طرحی واحد و جامع و یکپارچه است که برای اطمینان از دستیابی به هدف‌های اساسی سازمان تنظیم می‌شود. استراتژی یک الگو است، به‌ویژه الگویی از یک سلسله اقدامات. موقعیت بودن استراتژی، یعنی این که استراتژی به چه چیزهایی اشاره دارد؛ به دانش آموزان، محیط، مشتریان و هر موضوع دیگری. استراتژی یک دیدگاه است، یعنی نوعی تصور ذهنی پایدار را نسبت به جهان در بر می‌گیرد. وقتی استراتژی صف‌آرایی است، به این معناست که عملیات ویژه‌ای برای چیرگی بر حریف یا رقیب تدارک دیده می‌شود.

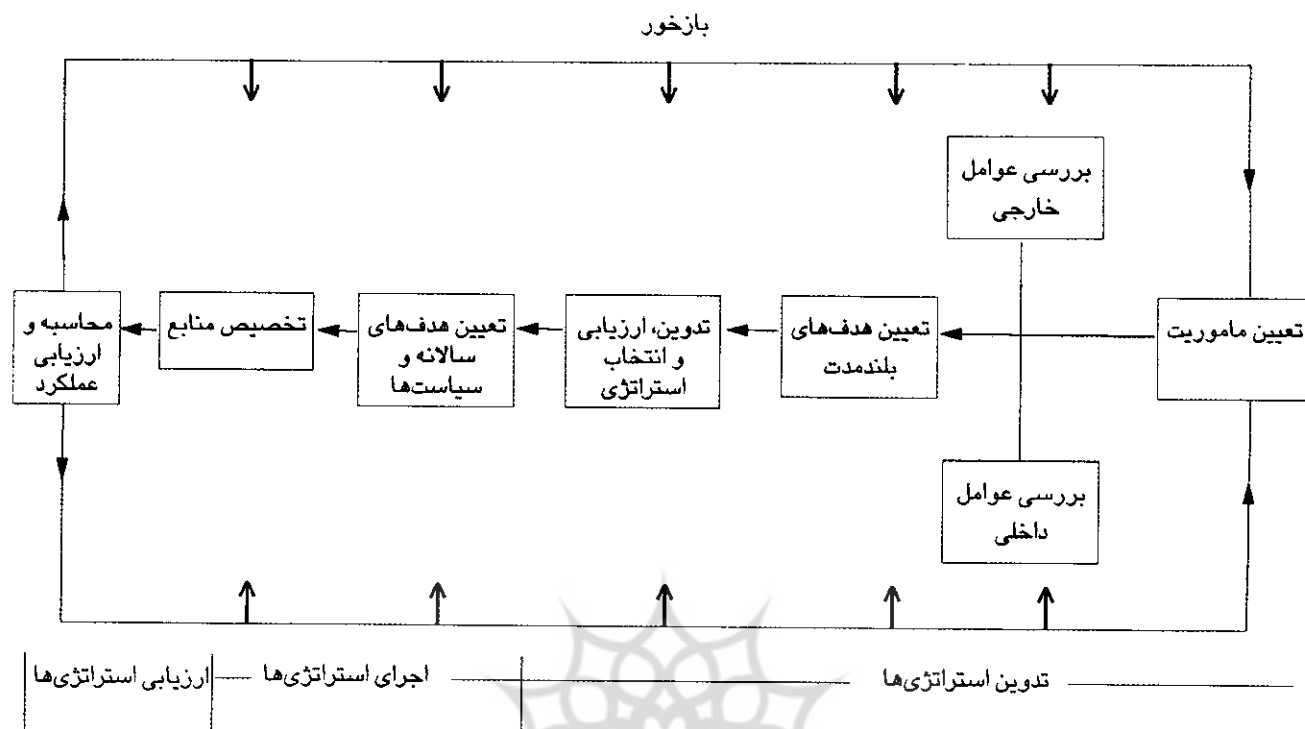
مراحل مدیریت استراتژیک

مراحل مدیریت استراتژیک شامل تدوین استراتژی^{۱۲}، اجرای استراتژی و ارزیابی استراتژی است.

تدوین استراتژی: مقصود از تدوین استراتژی این است که ماموریت سازمان تعیین شود؛ شناسایی عواملی که در محیط خارجی، سازمان را تهدید می‌کند یا فرصت‌هایی را به وجود می‌آورد؛ شناسایی نقاط قوت و ضعف داخلی سازمان، تعیین هدف‌های بلندمدت، در نظر گرفتن استراتژی‌های خاص جهت ادامه فعالیت.

اجرای استراتژی: اجرای استراتژی ایجاب می‌کند که سازمان هدف‌های سالانه را در نظر بگیرد، سیاست‌ها را

نمایشگر ۲ - الگوی جامع مدیریت استراتژیک (پارسائیان و اعرابی، ۱۳۸۲)



سابقه ضعیف مدیریتی، اغلب فاقد نگرش لازم برای شناخت فرایند سیستم مدیریت هستند (سجادی و دیگران، ۱۳۸۵).

نتیجه‌گیری

امروزه همه سازمان‌ها، چه دولتی و چه خصوصی، برای توسعه، رشد و پایداری در عرصه رقابت، به نوعی سیستم ارزیابی عملکرد اثربخش نیاز دارند که در قالب آن بتوانند کارایی و اثربخشی برنامه‌های سازمان، فرایندها و نیروی انسانی خود را مورد سنجش قرار دهند. مدیریت استراتژیک، فرایند برنامه‌ریزی بلندمدت برای استفاده بهینه از منابع اقتصادی است و تاکید آن بر توسعه استراتژی‌ها و برنامه‌هایی قرار می‌گیرد که به‌طور واقعی قابل حصول باشند. از آن جا که موفقیت امروز نمی‌تواند موفقیت فردا را تضمین نماید، باید استراتژی‌ها را به‌طور مستمر مورد ارزیابی قرار داد. به این منظور، حسابرسی عملیاتی به‌عنوان ابزاری مفید در خدمت مدیریت استراتژیک قرار دارد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Essentials of Management
- 2- Comprehensive Auditing
- 3- Value for Money
- 4- Modern Internal Auditing

حسابرسی عملیاتی و تعریف ارائه‌شده از مدیریت استراتژیک، می‌تواند به نقش حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک پی‌برد. در رابطه بالا، کارکرد حسابرسی عملیاتی، سنجش استراتژی است. بنابراین، حسابرسی عملیاتی قادر به انجام کار بسیار حساس و پیچیده ارزیابی استراتژی است. در مدیریت استراتژیک محور، تمرکز بر استراتژی است، نه هدف. براین اساس، نتایج پیش‌بینی شده پیامد استراتژی انتخابی است، نه اهداف از پیش تعیین‌شده. بنابراین، ارزیابی مستمر استراتژی حائز اهمیت خاصی است. مرحله ارزیابی استراتژی، به این دلیل اهمیت دارد که مدیریت سازمان نمی‌تواند مدت زیادی را در انتظار دستیابی به نتایج نهایی صبر کند و این احتمال وجود دارد که منابع، فرصت‌ها و امکانات خود را تا حدود زیادی از دست بدهد. در مرحله ارزیابی استراتژی می‌توان در مقاطع زمانی مناسب، تصمیم‌های اصلاحی لازم را اتخاذ کرد تا از دستیابی به هدف‌های تعیین شده سازمان اطمینان حاصل شود.

در آخر کلام لازم است بیان شود که لازمه اجرای حسابرسی عملیاتی مناسب و مفید، داشتن تجربه مدیریتی است. حسابرسان عملیاتی با سابقه کار مفید حسابرسی و

- 16- Azad, Ali, N., **Operational Auditing in US Colleges and Universities**, Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No. 2, 1994, pp. 12-19
- 17- Casler, Darwin j. and James R. Crockett, **Operational Auditing: an Introduction**, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors, Florida, 1982
- 18- Smith Charles H., Roy A. Lanier, Martin E. Taylor, **The Need For and Scope of the Audit of Management: A Survey of Attitudes**, The Accounting Review, Apr., 1972, Vol. 47, No. 2, pp. 270-283
- 19- Lane D. C., **The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability**, The Journal of the Operational Research Society, Vol. 34, No. 10, Oct., 1983, pp. 961-973
- 20- Koontz D. Harold, and O'Donnell, Cyril, **Essentials of Management**, McGraw-Hill, 1978
- 21- Flesher, Dale L., **A Management Audit of Small Business**, Long-Term Financial Affairs, Managerial Finance, Vol. 19, No. 8, 1993, pp. 14-24
- 22- Driessen, Jan; Van Der Kerk, Jense, Molenkamp, Arie, **Operational Auditing: A Management Approach**, Managerial Auditing Journal, Vol. 10, No. 7, 1995
- 23- Alkhafaji F. Abbass, **Strategic Management: Formulation, Implementation, and Control in a Dynamic Environment**, 4 Editions, New York: Haworth Press, 2003
- 24- Flesher D.L. and M.T. Zarzeski, **The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English Speaking Nations**, Accounting and Business Research, Vol. 32, No. 2, 2002, P 93-104
- 25- Greenwalt, Mary Brady, **Operationalizing the Operational Audit Course**, Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 3, 1995, pp. 26-30
- 26- Norgaard, Corine T., **The Professional Accountant's View of Operational Auditing**, The Journal of Accountancy, December, 1969, PP. 45-48
- 27- Rumelt, Richard P., Dan Schendel, David J. Teece, **Strategic Management and Economics**, Strategic Management Journal, Vol. 12, Special Issue: Fundamental Research Issues in Strategy and Economics, Winter, 1991, pp. 5-29
- 28- Thompson, Katherine, **Performance Auditing: What Is It?**, The Government Journal, Arlington: Vol. 45, Iss. 1, Spring 1996, P. 14-23
- 29- Hilton W., Ronald; W. Maher, Michael and Selto, Frank, **Cost Management: Strategies for Business Decisions**, Third Edition, McGraw-Hill, 2006
- 5- Performance Auditing
- 6- Management Auditing
- 7- System Audit
- 8- Objective
- 9- Goals
- 10- Strategus
- 11- Plan, Play, Pattern, Position, Perspective
- 12- Strategy Formulation
- منابع:
- ۱- اسلامی بیدگلی، غلامرضا، **الگوهای نظارتی در حسابرسی بودجه و حسابرسی مالی**. از سلسله مقالات دریافتی در دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی در مردادماه ۱۳۸۰
- ۲- آر دیوید، فرد، **مدیریت استراتژیک**، ترجمه دکتر علی پارسائیان و دکتر سیدمحمد اعرابی، انتشارات نیل، چاپ پنجم، ۱۳۸۲
- ۳- اکبری، حسین، سلطانی، مسعود و ملکی، امیر، **نقشه استراتژی: تبدیل دارایی‌های نامشهود به پیامدهای مشهود**، انتشارات آسیا، چاپ اول، زمستان ۱۳۸۴
- ۴- نفقی، علی، **مدیریت استراتژیک و ایده‌های نوین حسابداری مدیریت**، مجموعه مقالات حسابرس، شماره ۶، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷
- ۵- حساس‌یگانه، یحیی، **حسابرسی عملیاتی**، ماهنامه انجمن حسابداران خیره ایران (مجله حسابدار)، شماره ۱۶۰، شهریور ۱۳۸۳
- ۶- شباهنگ، رضا، **جایگاه خدمات اختیاری در مدیریت استراتژیک**، مجموعه مقالات حسابرس، شماره ۶، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷
- ۷- فاهی، مارتین، روجه، جرمی و واینر، آناسازیا، **نظام راهبری شرکتی**، ترجمه علی پارسائیان، انتشارات ترمه، چاپ اول ۱۳۸۷
- ۸- رامنی، مارشال بی، استین بیارت، پال جان، **سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری**، مترجمان حسین سجادی، محسن طباطبایی‌نژاد، دانشگاه شهید چمران اهواز، چاپ اول، ۱۳۸۵
- ۹- رضازاده، جواد، **حسابرسی عملیاتی؛ یک ضرورت ملی**، مجموعه مقالات هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران، چاپ اول، ۱۳۸۵
- ۱۰- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، **آشنایی با حسابرسی عملیاتی**، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، ص ۹۶-۱۰۲، بهار ۱۳۸۰
- ۱۱- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، **حسابرسی عملیاتی**، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، ترجمه صفار، محمدجواد، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶
- ۱۲- ملک‌زاده، غلامرضا، **ویژگی‌ها و مشخصه‌های یک راهبرد موثر**، مجله مدیریت، سال دوازدهم، شماره ۶۱-۶۲، خرداد و تیر ۱۳۸۱
- ۱۳- مهرداد، حسین، **مدیریت استراتژیک شیوه‌ای نو برای سازمان‌های آینده‌نگر**، مجله مدیریت، سال نهم، شماره ۴۰-۴۱، بهمن و اسفند ۱۳۷۸
- ۱۴- نخبه‌فلاح، افشین، **حسابرسی عملکرد و عملیاتی**، تدبیر، ماهنامه علمی-آموزشی در زمینه مدیریت، سال شانزدهم، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴
- 15- Molenkamp A. A. J. G., Driessen, **The Perspective of Operational Auditing: A New Management Too**, Managerial Auditing Journal, Bradford, Vol. 8, Iss. 5, 1993, P. 19-26