



تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت

ارمغان ناصر ترابی^۱

عبدالرضا تالانه^۲

فردین منصوری^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۳

چکیده

مقوله حسابداری مدیریت از موضوعات با اهمیتی است که با تهیه و ارائه اطلاعات مفید درون سازمانی در حوزه های مختلف می تواند موجب خلق ارزش در سازمان شود. به دلیل تفاوت سطح بلوغ سازمانها (دوره عمر سازمان، اندازه سازمان، نگرش مدیریت، فرهنگ سازمان و ...) ناشی از بکارگیری «رویه های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت»، بلوغ بخش حسابداری مدیریت نیز همواره یکسان نبوده و متاثر از میزان رعایت «اصول چهارگانه جهانی حسابداری مدیریت» می باشد.

هدف مقاله حاضر تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت است. برای این منظور، ابتدا مجموعه مفاهیم، عوامل، ابعاد کلیدی و شاخص های حسابداری مدیریت استخراج شد. سپس به منظور تأیید مفاهیم، عوامل و شاخصها از ۸۶ نفر از خبرگان و صاحبان نظر حرفه حسابداری مدیریت با استفاده از نمونه گیری هدفمند، نظرسنجی گردید و دیدگاه آنها بررسی و داده های پژوهش با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تحلیل قرار گرفت. نهایتاً نیز با استفاده از «منطق مدل یکپارچه بلوغ قابلیت (CMMI)»، سطوح بلوغ تعیین گردید.

یافته های پژوهش نشان می دهد در مجموع برای پنج سطح بلوغ، ۲۸۲ شاخص باید رعایت گردد تا سازمان، به بالاترین سطح یعنی «بهینه» رهنمون گردد. از مهمترین نتایج پژوهش می توان به تدوین ابزاری برای خود ارزیابی درون سازمانی به منظور کاهش اختلاف میان انتظارات سازمانها و اهداف استراتژیک آنها اشاره نمود.

واژه های کلیدی: مدل بلوغ حسابداری مدیریت، اصول جهانی حسابداری مدیریت، رویه های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت، مدل بلوغ قابلیت یکپارچه.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. torabiarmaghan@gmail.com

۲- دانشیار، حسابداری و مدیریت، واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) unistpapers@yahoo.com

۳- استادیار، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران. Email: fm_mansor@yahoo.com

۱- مقدمه

است سودمندی خود را به شیوه‌ای نشان دهد که در سازمان ارزش ایجاد شود.

چگونه می‌توان یک واحد حسابداری مدیریت را متناسب با سازمان طراحی نمود که از یک سو دست به خلق ارزش بزند و در دیگر سو دارای رویکردی برای ارتقا و رسیدن به خلق ارزش باشد تا واحد حسابداری مدیریت، دارای هویتی دو چندان گردد؟ پاسخ چنین سوالی را باید در «طراحی مدلی برای بلوغ واحد حسابداری مدیریت» جست. چنانچه بتوان اصول مورد تاکید جامعه حسابداران رسمی آمریکا و انجمن حسابداران رسمی مدیریت، تحت عنوان «اصول جهانی حسابداری مدیریت» را با «حوزه‌های عمل حسابداری مدیریت» تلفیق نمود و در عمل نشان داد، سازمان در وضعیت فعلی خود کجا ایستاده است، و به چه اندازه با وضعیت مطلوب فاصله دارد، راه را برای معماری «واحد حسابداری مدیریت»، گشوده‌ایم.

یکی از ابزارهای مناسبی که می‌تواند در این راستا مورد استفاده قرار گیرد، مدل بلوغ قابلیت یکپارچه^۱ (CMMI) است. این مدل از یک سو کمک می‌کند تا عوامل اثرگذار بر بلوغ هدف مورد نظر، مشخص شود و از سوی دیگر مراحل بلوغ و تکامل هر یک از این ابعاد را نشان می‌دهد. مدل‌های بلوغ ابزاری برای ارتباط، چهارچوبی برای ارزیابی و نقشه راهی برای بهبود منظم هستند (رحمانی، ۱۳۹۲).

هدف پژوهش حاضر بررسی ابعاد و ویژگی‌های واحد حسابداری مدیریت، مراحل تکامل هر یک از ابعاد و تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری مدیریت با استفاده از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (CMMI) است. سازمانها باید با توجه به ماهیت و پیچیدگی نیاز اطلاعاتی خود سطح مشخصی را برای توسعه یافتگی واحد حسابداری مدیریت خود، انتخاب کنند و تمام سازمانها ملزم به انتخاب سطح مشابهی از توسعه یافتگی نیستند. بر اساس هدف مذکور، سوالات اصلی و فرعی پژوهش حاضر به شرح زیر است:

- مدل بلوغ حسابداری مدیریت در ایران چیست؟
- مفاهیم و ابعاد حسابداری مدیریت در ایران چیست؟

رشد روز افزون علم و تکنولوژی از یک سو و گسترش تجارت در جهان از دیگر سو، موجب بوجود آمدن شرکتها و تولیدکنندگان بزرگ و متعدد گردیده است. این امر موجب شده که کالا و خدمات متنوع با کیفیت و قیمت گوناگون وارد بازار شود. با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمانها هیچگاه ایستا نیست و دائماً در حال تغییر است بنابراین حسابداری مدیریت نیز برای حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت‌هایش باید دائماً در حال تکامل باشد. زیرا اگر تکامل تدریجی آن از تکامل و تحولات محیط تجاری عقب افتد و با این تغییرات هماهنگ نشود نقش و جایگاه خود را از دست داده و نه تنها در دستیابی سریع‌تر به اهداف سازمانی متوقف می‌گردد، بلکه باعث انحراف سازمان در دستیابی به اهدافش می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۴).

با توجه به نقش با اهمیت حسابداری مدیریت در درون سازمان و همچنین تغییر رویکرد در دهه‌های گذشته، از تعیین بهای تمام شده به سمت خلق ارزش در سازمان که اکنون می‌بایست، بتواند اطلاعات دقیق، درست و روشن در اختیار سازمان قرار دهد، انتظار می‌رود واحد حسابداری مدیریت نیز متناسب با نیاز، اندازه، ماهیت، فعالیت، سطح فرهنگ، و ویژگی‌های سازمان رشد یابد و با حجم تجارت سازمان، خود را متناسب‌سازی نماید.

بر اساس اهمیت ارتقای سطح واحد حسابداری مدیریت ایجاد تناسب بین نقش‌های حسابداری مدیریت با ماهیت و نیاز سازمانی که در آن خدمت ارائه می‌شود و در نهایت اطمینان از ایجاد ارزش در سازمان، می‌بایست به طریقی عمل نمود که واحد مذکور در بستر زمان و با طی مراحل بتواند به هدف خود یعنی ارتقاء دست یابد. این ارتقاء لاقلاً دو جنبه را در بر خواهد گرفت، جنبه اول: حفظ کارایی و اثربخشی و مانایی در سازمان به عنوان یک واحد تخصصی برای تصمیم‌سازی‌های مدیریتی است و جنبه دوم: سازمانی متناسب‌سازی شده بر اساس ساختار، فرآیندها، سیستم‌ها و افرادی است که قرار

- بلوغ حسابداری مدیریت در ایران چند سطحی است؟
- مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری مدیریت در ایران چگونه در قالب سطوح بلوغ قابل بیان هستند؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش مدلهای بلوغ

مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (CMMI) در دانشکده مهندسی نرم افزار دانشگاه «کارنگی ملون»^۲ با پشتوانه دولت، سازمانهای نظامی، صنایع و مراکز علمی ایجاد شد (کوزینا، ۲۰۱۱). این مدل، سازمان را در پنج سطح تعریف می‌کند، سازمانهایی که این مدل را می‌پذیرند، هدفشان افزایش سطح بلوغ سازمان است، قابل ذکر است با رسیدن به سطح ۵، یعنی سطح بهینه نباید این مدل را کنار گذاشت. سطوح پنج گانه در این مدل، همانطور که در نگاره (۱) نیز آمده است، عبارتند از:

سطح یک (اولیه): در این سطح فرآیندها غیر قابل پیش بینی و به صورت واکنشی هستند. معمولاً کارها دیرتر از زمان مقرر و با هزینه بیشتر از بودجه مقرر انجام می‌شود. در سطح اولیه فضای سازمان غیرقابل پیش بینی است و ریسک‌ها و ناکارآمدی افزایش می‌یابد.

سطح دو (مدیریت شده): در این سطح اقدامات اولیه مدیریت پروژه صورت می‌گیرد. پروژه‌ها، برنامه ریزی، اجرا، ارزیابی و کنترل می‌شوند. اما همچنان مشکلات زیادی وجود دارد.

سطح سه (تعریف شده): در این سطح سازمانها به جای رفتار واکنشی بیشتر به سمت پیش بینی و برنامه ریزی حرکت می‌کنند. مجموعه ای از استانداردهای سازمانی برای راهنمایی در اجرای پروژه‌ها و برنامه‌ها وجود دارد. در سطح تعریف شده کسب و کارها نواقص خود، روش برطرف کردن آن و اهداف در راستای بهبود را می‌شناسند.

سطح چهار (کمی شده): در این سطح کنترل و ارزیابی بیشتری وجود دارد. سازمانها با استفاده از داده‌های کمی، فرآیندهای مورد نیاز ذینفعان را پیش بینی می‌کنند. کسب و کار، جلوتر از ریسکها در حرکت است.

سطح پنج (سطح بهینه): در این سطح فرآیندهای سازمان منعطف و پایدار هستند. در سطح پایانی، سازمان در وضعیت بهبود منظم و استفاده از فرصتها خواهد بود. در سطح بهینه سازمان پایدار تر و پیش بینی پذیرتر است، که این امر فضا را برای چابکی و خلاقیت باز می‌کند (انستیتو CMMI، ۲۰۱۸). در نگاره (۱) ویژگی‌های مدل بلوغ CMMI به تفصیل ارائه شده است.

نگاره (۱) ویژگی‌های سطوح مدل بلوغ CMMI. (پالک و همکاران، ۱۹۹۳)

ویژگی‌ها	سطوح بلوغ
- سازمان به صورت پیوسته فرآیندهای خود را بر مبنای درک کمی اهداف کسب و کار، و نیازهای عملکردی خود بهبود می‌دهد. - استفاده از روش کمی برای درک انحرافات ذاتی فرایندها و دلایل خروجی فرآیندها - بهبود مستمر عملکرد فرایندها از طریق فرآیندهای تدریجی و نوآورانه - اهداف «کیفی» و «عملکرد فرایند» سازمان ایجاد می‌شوند، به طور پیوسته تجدیدنظر می‌شوند تا تغییرات اهداف کسب و کار و عملکرد سازمان را منعکس کنند. - فرایندهای تعریف شده، مجموعه‌ای استانداردهای تعریف شده‌ی سازمان و فناوری‌های حمایت‌کننده، اهدافی هستند که برای سنجش فعالیت‌های قابل کمی شدن بکار می‌روند. - یکی از تفاوت‌های مهم سطح ۴ و ۵ بلوغ در تمرکز بر مدیریت و بهبود عملکرد سازمان است. در سطح ۴، سازمان و گروه‌های کاری بر درک و کنترل در سطح زیر فرآیندها متمرکزند و از نتایج آنها به منظور مدیریت فرآیندها استفاده می‌کنند. در سطح بلوغ ۵، سازمان از طریق جمع‌آوری داده‌ها از گروه‌های کاری مختلف، با عملکرد کل سازمان سر و کار دارد.	سطح ۵ (بهینه)
- مدیریت، اهداف کمی ایجاد می‌کند تا کیفیت و اجرای فرآیندها را بسنجد - اهداف کمی بر مبنای نیازهای مشتریان، استفاده‌کنندگان نهایی، سازمان، و مجریان فرآیندها تدوین شدند.	سطح ۴

ویژگی‌ها	سطوح بلوغ (کمی شده)
<ul style="list-style-type: none"> - کیفیت و اجرای فرآیند، با توجه به مفاهیم آماری درک می‌شود. - روابط بین زیر فرآیندهای مختلف و تاثیر آنها بر دستیابی به اهداف مربوط به کیفیت و عملکرد فرایند، درک می‌شود. - تمرکز بر فرآیندهایی که بیشترین ارزش افزوده کلی را برای کسب و کار دارند. - استقرار اهداف «کیفی» برای «عملکرد فرآیندها» - تمایز اساسی بین سطح ۳ و ۴ بلوغ در پیش‌بینی پذیری عملکرد فرآیندها است. در سطح بلوغ ۴، عملکرد فرآیندها با استفاده از روش‌های آماری و سایر تکنیک‌های کمی کنترل شده است و پیش‌بینی‌ها بر مبنای تحلیل‌های آماری پردازش داده‌ها هستند. 	
<ul style="list-style-type: none"> - استفاده از فرآیندهای تعریف شده به منظور مدیریت کارها - نهادینه کردن اصول مدیریتی و فرآیندها و بهترین نحوه‌ی ارائه خدمات، به نحوی که تداوم خدمات، جلوگیری و حل مشکلات در مجموعه‌ی فرآیندهای استاندارد گنجانده شود. - خدمات ارائه شده، الزامات مورد نظر ذینفعان را برآورده کرده و معتبر هستند. - فرآیندها به خوبی مشخص و درک شدند و در استانداردها، رویه‌ها، ابزارها و روش‌های توصیف شدند. - مجموعه فرآیندهای استاندارد این سطح، به مرور زمان ایجاد شدند و بهبود یافتند. - تفاوت سطح ۲ و ۳ این است که در سطح ۲، به فراخور موقعیت، استانداردها، شرح فرآیندها می‌توانند متفاوت باشند و در هر موقعیت خاص، متفاوت از یکدیگر باشند، اما در سطح ۳، استانداردها، شرح فرآیندها و محصولات کاری در مجموعه استانداردهای فرآیندهای سازمان برای گروه‌های کاری معین یا واحدهای سازمانی خاص، مشخص شدند. بنابراین به جز در مواردی که استثناها مجاز باشند، مفاهیم سازگارتری وجود دارد. - تفاوت بعدی در قوت فرآیندهای سطح ۳ نسبت به سطح ۲ است. یک فرآیند تعریف شده، به طور واضح هدف، نهاده‌ها، معیارهای ورودی، فعالیت‌ها، نقش‌ها، سنج‌ها، گام‌های تأیید، خروجی‌ها و معیارهای خروجی‌ها را مشخص می‌کند. 	سطح ۳ (تعریف شده)
<ul style="list-style-type: none"> - پایدار کردن خدمات و فرآیندها - تعریف استراتژی خدمات و برنامه‌های کاربردی - نظارت و کنترل بر کارها با توجه به برنامه - نهادینه شدن ساختار مدیریت و ساختار فرآیندها و اطمینان‌یابی از کیفیت محصولات - مدیریت گروه‌های کاری، فعالیت‌های کاری، محصولات کاری و خدمات - فراهم بودن منابع کافی - تخصیص مسئولیت‌های اجرای فرآیند و آموزش به کارکنان در خصوص فرآیندها - ایجاد اطمینان نسبت به حفظ اقدامات موجود، در هنگام فشار و تنش 	سطح ۲ (مدیریت شده)
<ul style="list-style-type: none"> - فرآیندها اتفاقی بوده (بودن تکرار) - محیط پایداری به منظور حمایت از فرآیندها فراهم نیست - دستیابی به موفقیت به شایستگی و توانمندی افراد سازمان بستگی دارد نه به استفاده از فرآیندهای تثبیت شده - سازمان خدماتی را فراهم می‌کند که اغلب تا حدودی جوابگوی نیازهایش است - معمولاً بیش از بودجه خرج کرده و یا عملکردش دارای انحراف منفی نسبت به برنامه‌ریزی است - ترک کردن فرآیندها در شرایط بحرانی - عدم تکرار پذیری موفقیت‌ها 	سطح ۱ (اولیه)

تمام مدل‌های استاندارد ارائه شده در این زمینه، لزوماً به هر دو ویژگی سطح و بُعد اشاره نکرده‌اند. برخی از مدل‌ها صرفاً ویژگی «سطح» را مطرح کردند، برخی از مدل‌ها تأکیدشان بر ویژگی بُعد است، و برخی از مدل‌ها نیز هر دو ویژگی سطح و بُعد را ارائه داده‌اند. ویژگی بُعد در برخی از مدل‌های مدیریت پروژه نیز ارائه شده است. این مدل‌ها را می‌توان به عنوان ابزاری برای ارزیابی و بهبود فرآیندها، سیستم‌ها، و پروژه‌ها در

مدل‌های بلوغ معمولاً در غالب ماتریسی طراحی می‌شوند و بر آنها دو ویژگی «سطح» و «بُعد» در نظر گرفته می‌شود. ویژگی سطح، نشان دهنده مراحل تکامل است. معمولاً اکثر مدل‌های بلوغ ۵ سطحی هستند اما نکته ای که در بین آنها متفاوت است، تعریفی است که برای هر یک از این سطوح ارائه می‌کنند. ویژگی بُعد، به عناصر، ابعاد یا عواملی اشاره می‌کند که بررسی تکامل آنها مد نظر قرار گرفته است.

قابلیت قرار دارد (کوکینز، ۲۰۱۲) تا بتواند برای پختگی خود، برنامه‌هایی را ترتیب دهد.

مدل بلوغ حسابداری مدیریت لبدوف^۸

در طی سالهای ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹، لبدوف مدلی برای بلوغ حسابداری مدیریت در کشور روسیه ارائه کرد. هدف او برآورده نمودن نیازهای اساسی و اطلاعاتی برای ذینفعان کلیدی و حمایت از تصمیمات مختلف در رویه‌های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت (دگرگونی و مدیریت بها، گزارشگری برون سازمانی، ...، حسابرسی داخلی) مدیران ارشد سازمانها بود. مدیران می‌بایست بررسی می‌نمودند که تا چه حد اصول جهانی حسابداری مدیریت^۹ (GMAP) در رویه‌های حسابداری مدیریت^{۱۰} (MAPs) در یک سازمان جاری گردیده است. اصول جهانی حسابداری مدیریت عبارتند از:

- **نفوذ/اطلاع رسانی^{۱۱}**: که رعایت آن باعث بینشی در سازمان می‌شود که نافذ بوده و ارائه تصمیمات بهتر درباره راهبرد و اجرای آن در تمام سطوح سازمان می‌گردید.

- **رابط پذیرایی^{۱۲}**: اطلاعات ربط پذیر به سازمان کمک می‌کند تا اطلاعات مورد نیاز برای ایجاد راهبرد و تاکتیک‌های اجرای آنها طرح ریزی شده و منبع یابی شوند.

- **ارزش^{۱۳}**: که باعث می‌گردد تاثیر بر ارزش تحلیل و سناریوهای متفاوت شبیه سازی شود. در نتیجه روابط علت و معلولی بین درون داده‌ها و خروجی‌ها به اثبات می‌رسد.

- **مباشرت^{۱۴}**: که باعث می‌گردد روابط و منابع به شکل فعالانه‌ای مدیریت شود تا از دارایی‌های مالی و غیرمالی، شهرت و ارزش سازمان حفاظت شود.

لبدوف (۲۰۰۹) در طراحی مدل بلوغ حسابداری مدیریت، اساس انتخاب بُعد، را اصول جهانی حسابداری مدیریت (GMAP) قرار داد، سپس هر بُعد

نظر گرفت. موارد زیر به برخی از کارکردهای مدل بلوغ اشاره می‌کنند (رحمانی، ۱۳۹۲):

(۱) ابزار ارتباطی: این مدل را می‌توان به عنوان چهارچوب و ابزاری برای ابلاغ مفاهیم، دستورالعملها، و رهنمودها بکار برد.

(۲) چهارچوبی برای ارزیابی: ایجاد چهارچوبی برای ارزیابی قابلیت‌های یک سیستم منطبق با معیارهای از پیش تعیین شده و همچنین به عنوان مکانیزمی برای انجام خود ارزیابی و تعیین شکاف‌ها و کاستی‌های موجود برای دستیابی به اهداف تعیین شده.

(۳) نقشه راهی برای بهبود مستمر

(۴) راهنمایی برای اشاره به قوانین و استانداردهای مختلف که باید در فرآیندها مد نظر قرار گیرند.

پیشینه پژوهش

مدل‌های بلوغ ابزاری برای تشخیص نقاط قوت و ضعف حوزه‌های خاصی از یک سازمان می‌باشند (مارکس و همکاران، ۲۰۱۲). آنها برای ارزیابی بلوغ (یعنی شایستگی، قابلیت، سطح پختگی) یک دامنه انتخاب شده بر اساس مجموعه‌ای از معیارهای کم و بیش جامع طراحی شده‌اند (دی برین و همکاران، ۲۰۰۵). معنای تحت‌اللفظی کلمه بلوغ «رشد یا کمال» است، که فرض آن، ارتقاء از حالت اولیه به حالت پیشرفته‌تر می‌باشد و دلالت بر تکامل یا بزرگ‌تر شدن از نظر سنوات و عبور از تعدادی از حالات میانی در راه رسیدن به بلوغ دارد (فراسر و مولتین، ۲۰۰۲). مدل‌های بلوغ زیادی در حوزه‌ها و رشته‌های مختلف موجود است که کاربرد گسترده‌ای دارند و بالغ بر ۱۵۰ مدل بلوغ می‌باشد (دی برین و همکاران، ۲۰۰۵) اما در حوزه حسابداری مدیریت در حد بررسی نویسندگان به غیر از مدل لبدوف، مدل دیگری یافت نشد. هدف مدل‌های بلوغ، برای حسابداران، استفاده از یک نوع قضاوت حرفه‌ای و هدفمند برای انجام تحلیل‌هایی است که بتواند نشان دهد، یک سازمان درباره موضوع مورد بررسی در چه سطحی از شایستگی و

- عرضه‌کننده اطلاعات^{۱۶}: واحد حسابداری مدیریت در حال شکل‌گیری^{۱۷}، مورخ^{۱۸}، گزارشگر^{۱۹}
 - معنابخشی (شریک تجاری)^{۲۰}: متخصص^{۲۱}، مشاور^{۲۲}، رایزن^{۲۳}
 - معنادهی (نقش رهبری)^{۲۴}: رایزن مورد اعتماد^{۲۵}، رهبر مالی^{۲۶}، رهبر استراتژیک^{۲۷}
- را با معیارها رویه‌های حسابداری مدیریت (MAPs) قرار داده و با توضیحات کیفی برای هر سطح بلوغ مشخص نمود. مدل بلوغ او دارای ۱۰ سطح است (۹ سطح بلوغ و یک سطح «صفر» که در آن حسابداری مدیریت در یک شرکت وجود ندارد^{۱۵}). او سطوح بلوغ خود را در چهار لایه و به شرح زیر گروه‌بندی و برچسب گذاری نمود:

- سطح صفر: حسابداری مدیریت وجود ندارد

نگاره (۲)، اجزاء تشکیل دهنده و سطوح مدل بلوغ لبدوف را به طور خلاصه نشان می‌دهد.

نگاره (۲) سطوح بلوغ حسابداری مدیریت (لبدوف، ۲۰۱۹)

خلاصه سطح	اصول حسابداری مدیریت				نام سطح	سطح	سطح گروه
	اعتماد	ارزش	ارتباطات	اطلاعات			
حسابداری مدیریت در شرکت وجود ندارد	خیر	خیر	خیر	خیر	وجود ندارد	صفر	عرضه‌کننده اطلاعات
گزارش‌های گذشته‌نگر مد نظر هستند	خیر	خیر	خیر	خیر	در حال شکل‌گیری	۱	
اطلاعات حاصل از حسابداری مدیریت بر مبنای روایت‌ها/ تفسیرهای گذشته تکمیل می‌گردند	خیر	خیر	خیر	بلی	مورخ	۲	
روایت‌ها با توضیحات فنی تکمیل می‌گردند	خیر	خیر	بلی	بلی	گزارشگر	۳	معنابخشی (شرکای تجاری)
قضاوت‌ها و تخصص به روایت‌ها/ تفسیرها اضافه می‌شوند	خیر	بلی	بلی	بلی	متخصص	۴	
بر اساس چالش‌های شرکت و بر اساس معنابخشی به اطلاعات، راه‌حل ارائه می‌کند	خیر	بلی	بلی	بلی	مشاور	۵	
دیدگاه‌های گوناگون ذینفعان و موضوعات مربوط به مسئولیت‌پذیری، اعتبار، ثبات، صداقت و اخلاق را در نظر گرفته می‌شود	بلی	بلی	بلی	بلی	رایزن	۶	معنادهی (نقش‌های رهبری)
تضمین می‌شود که اطلاعات در یک نمای بزرگتر ارزش ایجاد می‌کند و امر به گونه‌ای است که با ارزشها و باور گیرندگان و ارزشهای سازمانی مطابقت یافته است.	بلی	بلی	بلی	بلی	رایزن مورد اعتماد	۷	
دیدگاه‌ها و باورهای مشترک ایجاد می‌شوند. تغییر در مهارتها، مربیگری موثر و کارآمد اتفاق می‌افتد. اعتماد شخصی و سازمانی و استراتژیک تقویت می‌شود.	بلی	بلی	بلی	بلی	رهبر مالی	۸	
سطح پیشرفته رهبری مالی، در جایی اتفاق می‌افتد که پایداری سیستم حسابداری مدیریت در آن تضمین شده است. مولفه‌های اصلی رهبری تحول‌گرا مورد استفاده قرار می‌گیرند.	بلی	بلی	بلی	بلی	رهبر استراتژیک	۹	

روش پژوهش

حسابداری مدیریت در داخل و خارج از کشور، از مفاهیم، عوامل و ابعاد یکسان و واحدی برخوردار است که فارغ از بستر و محیطی است که در آن بکار گرفته

هدف پژوهش حاضر تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت در ایران بوده و بر اساس یافته‌ها، اصول

صورت مشترک از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و انجمن حسابداران خبره (CIMA) منتشر شده است، جهت استخراج «عوامل و ابعاد» و «زیرمجموعه آن» و استخراج «شاخص ها» استفاده شد. رویه ها (شیوه های حسابداری مدیریت) به عنوان «عوامل و ابعاد» در «ستون» و اصول جهانی حسابداری مدیریت یعنی ۴ اصل: «نفوذ، ربط پذیری، ارزش و مباشرت»، در «سطر» ماتریس قرار داده شد (نمایه ۲). ترکیب رویه های ۱۴ گانه و اصول منجر به بروز ۲۸۲ شاخص می گردد (نگاره ۴) لازم به ذکر است که جزئیات این شاخصها در «بند ج» مقاله حاضر توضیح داده شده است. (تعریف عملیاتی ۴ اصل نفوذ، ربط پذیری، ارزش و مباشرت در نمایه (۱) و رویه های ۱۴ گانه در نگاره (۳) بیان شده است)

می شود، لذا می توان موضوع تحقیق را از بستر تحقیق تفکیک کرد. به عبارت دیگر دانش از طریق جمع آوری حقایق تائید شده بدست آمده و محصول کنش متقابل نیست و چون در این پژوهش تفسیر دیدگاه ها و نقطه نظرات کنش گران مد نظر نبوده و محقق بدون حضور در بستر تحقیق، به مطالعه مستندات و ادبیات در دسترس پرداخته است، بدین ترتیب رویکرد محقق در این پژوهش کمی (ایمان ۱۳۹۱ ص ۱۳۴)، از نظر هدف کاربردی و استراتژی پژوهش پیمایشی است.

برای تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت در پژوهش حاضر گامهای زیر طی گردیده است. الف) ابتدا برای مرور ادبیات، از نشریه اصول جهانی حسابداری مدیریت^{۲۸} که در سال ۲۰۱۴ به

نمایه (۱) ترکیب MAPs و GMAPs

	اصول حسابداری مدیریت جهانی			
	GMAPs			
	مباشرت	ارزش	ربط پذیری	نفوذ
<p>MAPs مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری مدیریت (رویه های ۱۴ گانه)</p> <p>دگرگونی و مدیریت بها، گزارشگری برون سازمانی، راهبرد مالی، کنترل داخلی، شناخت سرمایه گذاری، کنترل مدیریتی و بودجه ای، تصمیمات قیمت، تخفیفات و محصولات، مدیریت پروژه، تبعیت و رعایت مقرراتی، مدیریت منابع، مدیریت ریسک، مدیریت راهبردی مالیات، مدیریت خزانه و وجه نقد، حسابرسی داخلی</p>	<p>نفوذ: اطلاع رسانی بینشی فراهم می کند که نافذ است. حسابداری مدیریت با مباحثه ها شروع می شود و پایان می یابد. اصول طراحی شده اند تا به سازمانها کمک کنند تفکر جزیره ای را محدود کنند و تفکر یکپارچه را تشویق کنند تا به تصمیم گیری بهتر بیانجامد. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>ربط پذیری: اطلاعات ربط پذیر هستند. حسابداری مدیریت، اطلاعات ربط پذیر را در صورت نیاز در دسترس تصمیم گیران قرار می دهد. اصول، رهنمودی برای شناسایی اطلاعات گذشته، حال و آینده، شامل داده های مالی و غیرمالی از منابع بیرونی و درونی فراهم می کند. این داده ها شامل داده های اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی می شود. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>ارزش: تاثیر بر ارزش تحلیل می شود. حسابداری مدیریت، راهبرد سازمان را با مدل تجاری مرتبط می سازد. این اصل به سازمانها کمک می کند تا سناریوهای متفاوت را شبیه سازی کنند و تاثیر آنها بر ایجاد و حفظ ارزش را درک کنند. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>اعتماد: مباشرت، اعتماد را می سازد. پاسخگویی و مذاقه، فرایند تصمیم گیری را عینی تر می سازد. موازنه منافع تجاری کوتاه مدت در برابر ارزش بلندمدت برای ذینفعان، اعتبار و اعتماد را بهبود می سازد. (احمدی، ۱۳۹۵)</p>			

نگاره (۳) رویه های حسابداری مدیریت و تعاریف آنها، CIMA، ۲۰۱۴

تعریف	حوزه عمل
<p>رویه کاهش اتلاف، همزمان با حفظ یا بهبود ایجاد ارزش. این مورد شامل شناسایی و کاهش پایدار اتلاف در سراسر سازمان همزمان با اздاسازی منابع جهت سرمایه گذاری در نوآوری متمرکز بر مشتری است که ارزش آتی برای ذینفعان ایجاد می کند.</p>	<p>دگرگونی و مدیریت بها</p>

تعریف	حوزه‌ی عمل
ارائه‌ی تصویر یکپارچه و فراگیر از عملکرد مالی و غیرمالی، مدل تجاری، ریسک‌ها و راهبرد سازمان که در کنار یکدیگر مبنایی برای ارزیابی اثربخش عملکرد آتی مورد انتظار فراهم می‌کند.	گزارشگری برون سازمانی
شناسایی راهبردهای ممکن که می‌توانند خالص ارزش فعلی سازمان تخصیص منابع سرمایه‌ای کمیاب به فرصت‌های رقیب و اجرا و نظارت بر راهبرد منتخب برای دستیابی به اهداف ترسیم شده را بیشینه کنند	راهبرد مالی
چارچوب مستندی از خط‌مشی‌ها، سیستم‌ها، فرآیندها، و رویه‌ها برای مدیریت ریسک در مسیر ایجاد و حفظ ارزش، اجرای کارا و اثربخش چارچوب و گزارشگری و نظارت بر چارچوب	کنترل داخلی
ارزیابی اینکه آیا یک سرمایه‌گذاری خاص انجام شود یا خیر، بر مبنای بررسی همسویی آن با راهبرد، اولویت‌بندی راه‌حل‌ها، بضاعت سازمان و بازده‌های پذیرفتنی در مقایسه با ریسک‌های ناپذیرفتنی	شناخت سرمایه‌گذاری
سیستم کنترل پیش‌دستانه‌ی عملکرد در مقایسه با اهداف از پیش تعیین شده در تمام سطوح سازمان، که ممکن است شامل پروژه‌ها، افراد، فعالیت‌ها، فرآیندها، حجم فروش و درآمدها، کمیت منابع، گزارشگری بهای تمام شده و هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، و جریان نقدی در کنار سایر معیارهای غیرمالی باشد.	کنترل مدیریتی و بودجه‌ای
تصمیم‌گیری راجع به اینکه چه چیزی تولید شود یا چه خدمتی ارائه شود و تعیین ساختار قیمت فروش و تخفیفات اعطایی بابت محصولات و خدمات	تصمیمات قیمت و تخفیفات محصولات
یکپارچه‌سازی تمام جوانب یک پروژه، به نحوی که دانش و منابع کافی در زمان و مکان مورد نیاز در دسترس باشند و از همه مهم‌تر، اطمینان یافتن از اینکه خروجی‌های مورد انتظار به شکل به هنگام، مقرون به صرفه و با کیفیت کنترل شده ایجاد شوند.	مدیریت پروژه
ایفای تعهدات قانونی و مقرراتی مرتبط با حسابداری، گزارشگری قانونی، مالیات و سایر موارد رعایت مقرراتی. هدف آن پیشگیری از جریمه و سایر فعالیت‌های تنبیهی و ارتقای شهرت سازمان از این نظر است که شهروند شرکتی خوبی تلقی می‌شود.	تبعیت و رعایت مقرراتی
ملاحظه‌ی اولویت‌های دسترسی‌پذیری منابع در بافتار تصمیم‌گیری سازمانی. این امر به سازمان‌ها کمک می‌کند تا به شکل کارا و اثربخش، دگرگونی و بهبود مستمر محصولات و فرآیندها را مدیریت کند. این امر همچنین شامل همسویی منابع، سیستم‌ها و کارکنان با اهداف راهبردی و اولویت‌های سازمانی است.	مدیریت منابع
فرآیند شناسایی، ارزیابی، و واکنش به عدم اطمینان ناشی از فعالیت‌های سازمان برای حمایت از دستیابی به اهداف راهبردی	مدیریت ریسک
نقش مالیات در تحلیل مالی و تصمیم‌گیری همزمان با مدیریت پیش‌دستانه‌ی وضعیت مالیاتی سازمان، به نحوی که الزامات قانونی رعایت شوند	مدیریت راهبردی مالیات
مدیریت تمام جوانب مالی، تامین منابع مالی درون و برون سازمانی برای کسب و کار، بکارگیری مدیریت ریسک ارزش و نرخ بهره، تسهیلات بانکی، مدیریت تامین مالی و نقدینگی توسط شرکت	مدیریت خزانه و وجه نقد
منبع اطمینان بخشی مستقلی مبنی بر اینکه فرآیندهای مدیریت ریسک، راهبردی، و کنترل داخلی سازمان به شکل اثربخشی عمل می‌کنند. گاهی به آن بررسی و کنترل‌ها توسط مدیریت گفته می‌شود.	حسابرسی داخلی

نگاره ۴) تعداد شاخصها ترکیب یافته از MAPs و GMAPs

اصول جهانی حسابداری مدیریت مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری مدیریت	مباشرت	ارزش	رابط پذیرایی	نفوذ	تعداد شاخصها
دگرگونی و مدیریت بها	۳	۷	۵	۵	۲۰
گزارشگری برون سازمانی	۳	۳	۴	۷	۱۷
راهبرد مالی	۵	۲	۱	۲	۱۰
کنترل داخلی	۲	۵	۷	۵	۱۹
شناخت سرمایه‌گذاری	۳	۶	۷	۳	۱۹
کنترل مدیریتی و بودجه‌ای	۲	۳	۵	۶	۱۶
تصمیمات قیمت تخفیفات و محصولات	۴	۱۲	۴	۶	۲۶

اصول جهانی حسابداری مدیریت مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری مدیریت	مباشرت	ارزش	رابط پذیری	نفوذ	تعداد شاخها
مدیریت پروژه	۳	۳	۶	۳	۱۵
تبعیت و رعایت مقرراتی	۵	۴	۴	۷	۲۰
مدیریت منابع	۴	۶	۵	۴	۱۹
مدیریت ریسک	۴	۷	۱۱	۷	۲۹
مدیریت راهبردی مالیات	۶	۶	۶	۵	۲۳
مدیریت خزانه و وجه نقد	۳	۸	۶	۵	۲۲
حسابرسی داخلی	۵	۹	۷	۶	۲۷
مجموع شاخصها	۵۲	۸۱	۷۸	۷۱	۲۸۲

در دو مرحله برای سنجش میزان بلوغ، در اختیار آنها قرار گرفت:

(۱) گروه اول: افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت که «حداقل پنج سال» و یا «بین ۵ تا ده سال» سابقه کار در این حوزه داشتند و دارای مدرک کارشناسی ارشد و یا دکتری بودند.

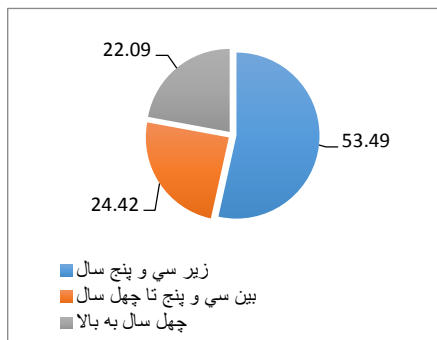
(۲) گروه دوم: افرادی که مدرک کارشناسی داشتند و بیش از «ده تا پانزده سال» در حرفه حسابداری مدیریت حضور داشتند.

(۳) گروه سوم: افراد دانشگاهی که در حوزه حسابداری مدیریت حضور داشتند.

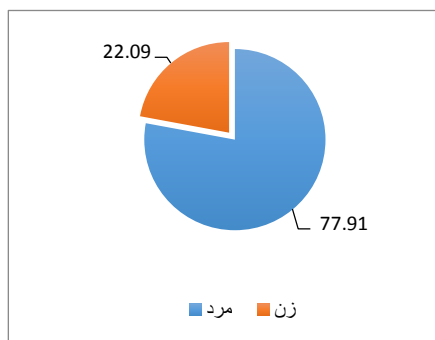
مشخصات خبرگان در نمایه های (۲) تا (۶) و به تفکیک فراوانی نسبی بر اساس معیارهای جنس، سن، سابقه و نقش و جایگاه، ارائه شده است.

ب) به منظور تأیید عوامل و ابعاد کلیدی، زیرمجموعه آن و شاخصهای حسابداری مدیریت ۸۶ نفر از خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابداری مدیریت با استفاده از ابزار پرسشنامه که حاوی ۲۹۶ سوال بوده به طرح دیدگاه های خود پرداختند. اطلاعات مندرج در پرسشنامه اعم از داده های جمعیت شناختی و سوالات مرتبط با ابعاد و عوامل کلیدی حسابداری مدیریت (چهارده رویه/شیوه حسابداری مدیریت) در نظر گرفته شد، که هر یک از پاسخ دهندگان می بایست متناسب با مقیاس لیکرت تعیین شده یعنی (خیلی زیاد=۵، زیاد = ۴، متوسط = ۳، کم=۲ و خیلی کم = ۱) به سوالات پاسخ داده و نظر خود را بیان می نمودند.

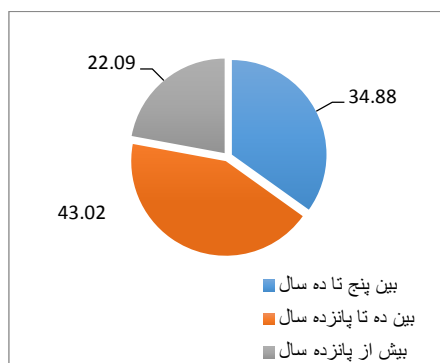
به منظور بررسی دیدگاه خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابداری مدیریت، گروهی از ایشان با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای ذیل انتخاب گردیدند. پرسشنامه تهیه شده



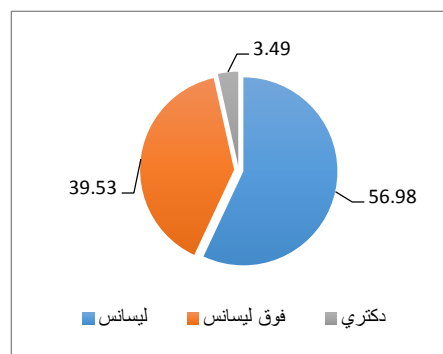
نمایه (۳) فراوانی نسبی طبقات سنی خبرگان



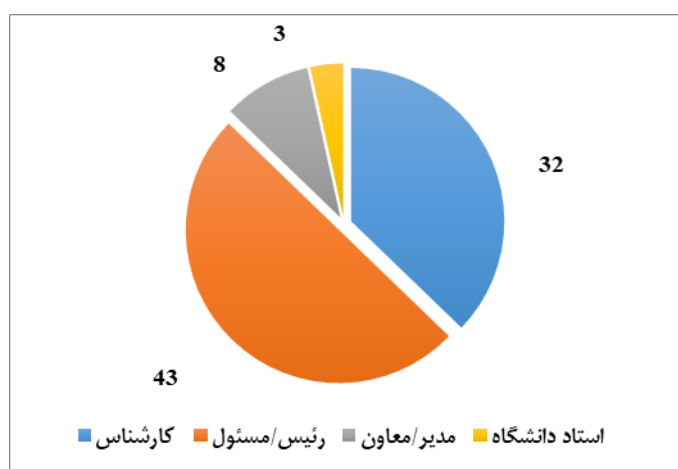
نمایه (۲) فراوانی نسبی طبقات جنسی خبرگان



نمایه ۵) فراوانی نسبی سابقه خدمت خبرگان



نمایه ۴) فراوانی نسبی سطح تحصیلات خبرگان



نمایه ۶) فراوانی نسبی نقش و جایگاه خبرگان در تحقیق

گام سوم: قرار دادن شاخصهای ۲۸۲ گانه، حاصل از ترکیب اصول جهانی حسابداری مدیریت (GMAP) و رویه های حسابداری مدیریت (MAPs)، (نمایه ۱) در سطوح مدل

گام اول: تعیین تعداد سطوح مدل بلوغ (بر اساس منطق مدل CMMI)

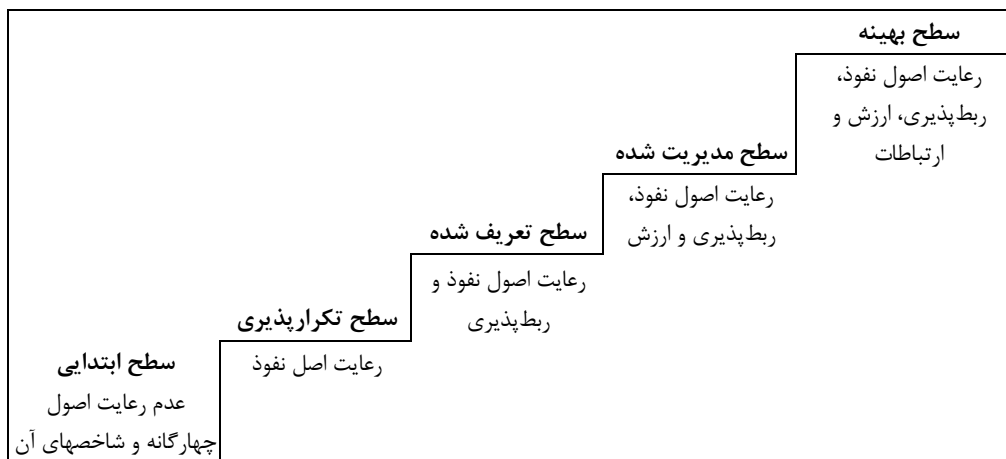
سطوح مدل بلوغ دارای پنج سطح می باشد، که در «سطح ابتدایی» آن هیچ یک از اصول جهانی حسابداری مدیریت (نفوذ، ربط پذیری، ارزش و مباشرت) برای رویه های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت مورد توجه قرار نمی گیرد و در «سطح بهینه» آن تمامی اصول به دقت رعایت می گردد. (نمایه ۷)

مقدار آماره KMO ، عدد ۰/۸۹۰ بدست آمد در پژوهش حاضر، نشانگر کفایت نمونه گیری است. همچنین آلفای کرونباخ (۰/۹۵۵) و نشان می دهد که ابزار پرسشنامه از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است.

ج) مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری مدیریت که در مرحله قبل تعیین و تأیید شده بود با استناد به منطق مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (CMMI)، در مدل دیگری شبیه سازی، جایگماری و تجمیع شده و بدین ترتیب مدل بلوغ حسابداری مدیریت تهیه و تنظیم گردید. در مدل ساخته شده توسط محقق گامهای زیر برداشته شده و تعاریف آن به شرح زیر می باشد:

گام اول: تعیین تعداد سطوح مدل بلوغ (بر اساس منطق مدل CMMI)

گام دوم: تعریف سطوح مدل بلوغ و نامگذاری هر سطح بلوغ بر اساس منطق مدل لیدوف



نمایه ۷) تعداد سطوح مدل بلوغ

گام دوم: تعریف سطوح مدل بلوغ و نامگذاری هر سطح بلوغ در نگاره (۵)، نحوه نامگذاری هر سطح به تفصیل آمده است.

نگاره ۵) تعاریف سطوح مدل بلوغ به همراه نامگذاری هر یک آنها، لبدوف، ۲۱۰۹

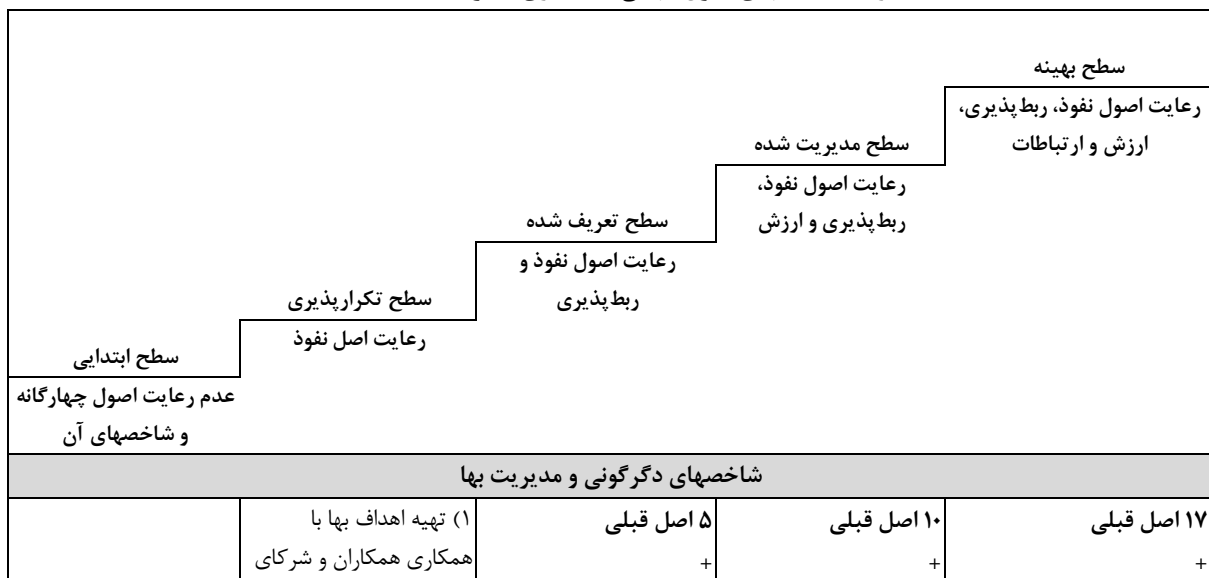
سطح بهینه		سطح مدیریت شده		سطح تعریف شده		سطح تکرارپذیری		سطح ابتدایی	
رعایت اصول نفوذ، ربط‌پذیری، ارزش و ارتباطات		رعایت اصول نفوذ، ربط‌پذیری و ارزش		رعایت اصول نفوذ و ارزش		رعایت اصول نفوذ و ربط‌پذیری		رعایت اصل نفوذ	
عدم رعایت اصول و شاخصهای آن		عدم رعایت اصول چهارگانه و شاخصهای آن		عدم رعایت اصول چهارگانه و شاخصهای آن		عدم رعایت اصول چهارگانه و شاخصهای آن		عدم رعایت اصول چهارگانه و شاخصهای آن	
رایزن: انتقال به سطح رایزن با انطباق با GAMP چهارم یعنی مباشرت مشخص می‌شود. رایزن به صورت فعالی از گفتگوهای صنفی حمایت کرده و آنها را تسهیل نموده و سپس به آینده رهنمون می‌شود. مدیریت در این سطح یک بخش غیر قابل تفکیک از فرآیند مدیریت می‌باشد. علاوه بر این حسابداری مدیریت در این سطح ایستا نیست و دائماً با نیازها و	متخصص: در این سطح یک سیستم حسابداری مدیریت از نقش خود که یک ارائه کننده اطلاعات خالص است به نقش پیچیده‌تر یعنی معنای بخشی تغییر می‌کند. و ارزش بیشتری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌آورد که برای اجرای تصمیمات بهتر و موفق‌تر بکار می‌رود. در این سطح سومین استاندارد GAMP یعنی ارزش اعمال می‌شود. این	گزارشگر: این سطح با اضافه کردن تفسیرهایی که مکمل اطلاعات ایجاد شده توسط سیستم حسابداری مدیریت است خود را از سطوح قبلی متمایز می‌کند. در این سطح استاندارد دوم یعنی ارتباطات نیز بکار برده می‌شود.	مورخ: در این سطح سیستم حسابداری فراتر از گزارش‌های تولید شده می‌رود. گزارش‌ها سعی در توضیح آنچه اتفاق افتاده است بدون اینکه بخواهند دلیل آن را توضیح دهند می‌شوند و تنها یکی از استانداردهای چهارگانه یا GMAP (استاندارد اطلاعات) مورد استفاده قرار می‌گیرد.	عدم وجود حسابداری مدیریت: در این سطح حسابداری مدیریت در یک شرکت وجود ندارد و شرکت گزارش‌های برون سازمانی در عمل ابزار حسابداری مدیریت وجود ندارد. هیچ اصلی از GMAP مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.	کنترل‌گر: در نقش کنترل‌گر گزارش‌های اصلی مدیریت، گذشته نگر می‌باشد. این گزارش‌ها صرفاً به شکلی				

<p>رسمی آنچه را که قبلاً اتفاق افتاده است با استفاده از زبان اعداد و محاسبات توصیف می‌کند. انتشار این گزارشات با یک ارتباطی رسمی اتفاق می‌افتد. گزارشها بر حسب نحوه تولید در اداره نگهداری می‌شود. در این سطح نیز GMAP اعمال نمی‌شود.</p>			<p>که فرآیند حسابداری مدیریت از خلق ارزشها توسط سازمان حمایت می‌کند. متخصصان خودشان را از گزارشگران متمایز می‌کنند.</p> <p>مشاور: مشاوران بر بعضی از سطوح اولیه سطح در معناداری می‌باشد که فرض را بر این می‌گذارد که اطلاعات تنها در طی تحلیل‌های گذشته‌نگر مهارتهای حرفه‌ای درک می‌شود، بلکه در یک زمینه وسیع‌تر از ارزشهای آنها و باورهای سازگار با ارزشهای یکپارچه و مشترک بررسی می‌شوند. تفاوت بین سطح رایزن و رایزن مورد اعتماد اساساً در نگرش آنها به طرف‌های مقابل‌شان می‌باشد.</p>	<p>آرمانهای تغییر پذیر تطابق پیدا می‌کند. به طور کلی این سطح بیانگر یک عملکرد مناسب از حسابداری مدیریت مطابق با تعاریف حال حاضر حرفه و شغل می‌باشد.</p> <p>رایزن مورد اعتماد: این سطح اولین سطح در معناداری می‌باشد که فرض را بر این می‌گذارد که اطلاعات تنها توسط گیرندگان گذشته‌نگر مهارتهای حرفه‌ای درک می‌شود، بلکه در یک زمینه وسیع‌تر از ارزشهای آنها و باورهای سازگار با ارزشهای یکپارچه و مشترک بررسی می‌شوند. تفاوت بین سطح رایزن و رایزن مورد اعتماد اساساً در نگرش آنها به طرف‌های مقابل‌شان می‌باشد.</p>
<p>بنابراین نامگذاری می‌گردد: عدم وجود حسابداری مدیریت کنترل گر بودجه و هزینه</p>	<p>بنابراین نامگذاری می‌گردد: مورخ</p>	<p>بنابراین نامگذاری می‌گردد: گزارشگر</p>	<p>بنابراین نامگذاری می‌گردد: متخصص - مشاور</p>	<p>بنابراین نامگذاری می‌گردد: رایزن/رایزن مورد اعتماد - رهبر مالی - رهبر استراتژیک/تحول‌گرا</p>

گام سوم: قرار دادن شاخصها ۲۸۲ گانه، حاصل شاخصهای استخراجی از نشریه اصول جهانی حسابداری مدیریت، در نگاره ۶ بیان شده اند.

از ترکیب MAPs و GMAPs

نگاره ۶) شاخصهای اصول جهانی حسابداری مدیریت، GMAP، ۲۰۱۴



<p>تجاری (۲) توافق با کارکنان و شرکای تجاری درباره طرح‌ها و رویکردها (۳) تجزیه طرح‌های بها برای ذینفعان متعدد (۴) تهیه گزارش‌هایی مبنی بر گسترده شدن مدیریت بها در سراسر سازمان (۵) تحلیل رانه‌های بها و مباحثه با کارکنان و شرکای تجاری</p>	<p>(۶) شناسایی رانه بها و ثبت آن (۷) مقایسه رانه‌های بها (۸) مقایسه بها با بهای هم‌ارز در سازمانهای مربوط (۹) استفاده از دارائی‌ها در گذر زمان (۱۰) مقایسه بهای سالهای پیشین</p>	<p>(۱۱) بکارگیری مدل‌های مربوط به داده‌ها (۱۲) به چالش کشیدن مدل تجاری برای تعیین اثربخشی بها (۱۳) توسعه معیارهای عملکرد رانه‌های بها (۱۴) تفسیر رانه‌های بها (۱۵) انعطاف‌پذیری و منطقی کردن اهداف بها (۱۶) مقایسه کارایی زنجیره ارزش در گذر زمان (۱۷) بازبینی منظم فرآیندهای دگرگونی بها</p>	<p>(۱۸) طراحی مشوق‌های همسویی رفتار کارکنان با اهداف سازمان (۱۹) رعایت خط‌مشی‌ها و رویه‌های داخلی و الزامات قانونی و مقررات (۲۰) محاسبه هزینه‌های فرصت رویکردها برای سازمان</p>
گزارشگری برون سازمانی			
<p>(۱) بکارگیری گزارشهای برون‌سازمانی به عنوان فرصت مشارکت ذینفعان (۲) ارائه اطلاعات گزارش شده برون‌سازمانی به شکل منظم به هیات مدیره (۳) ارائه هدفمند اطلاعات به تامین‌کنندگان سرمایه مالی (۴) ارائه اطلاعات در سلسله مراتب سازمانی قبل از انتشار برای عموم (۵) ارائه اطلاعات با اهمیت به دور از تکرار و تکلف (۶) رعایت تمامی ضرب الاجل‌های الزامی، ارائه اطلاعات واقعی و دقیق، تأیید شده، اجباری و ربط‌پذیر به تمام ذینفعان (۷) در نظر گرفتن تمامی مسیرهای اطلاع‌رسانی: چاپی، برخط و ...</p>	<p>۷ اصل قبلی + (۸) تامین نیازهای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان سازمان در گزارشگری برون‌سازمانی (۹) در نظر گرفتن روندها و چارچوب زمانی در خصوص گزارشهای برون‌سازمانی (۱۰) اطلاعات ربط‌پذیر، صادقانه، مقایسه‌پذیر، به هنگام و قابل فهم (۱۱) مدیریت و ارتباط درونی داده‌ها با اهداف گزارشگری برون‌سازمانی</p>	<p>۱۱ اصل قبلی + (۱۲) گزارشگری برون‌سازمانی به منزله چیزی فراتر از کارکرد الزامی و اجباری (۱۳) رعایت استانداردهای حسابداری و مقررات الزامی در گزارشگری برون‌سازمانی (۱۴) تاثیر سازمان بر اقتصاد، اجتماع و محیط زیست علاوه بر گزارش عملکرد</p>	<p>۱۴ اصل قبلی + (۱۵) آگاهی از روش‌های گزارشگری مقررات به شکل فعالانه (۱۶) فراهم کردن سطوح مناسب اطمینان‌بخشی درون و برون‌سازمانی (۱۷) تهیه گزارشهای برون‌سازمانی با رعایت ربط‌پذیری، استانداردهای حسابداری و آئین‌نامه‌های راهبردی حوزه‌های قانونی</p>
راهبرد مالی			
<p>(۱) اطلاع‌رسانی عملکرد گذشته، حال و آینده به طور منظم برای سازمانهای بازرگانی (۲) اطلاع‌رسانی عملکرد گذشته، حال و آینده به طور منظم برای سازمانهای</p>	<p>۲ اصل قبلی + (۳) درک روشن مدیران از اطلاعات زیر، نظیر: نماگرهای کلان اقتصادی (تورم، بهره‌وری و ...) سیاست‌های دولت (اشتغال،</p>	<p>۳ اصل قبلی + (۴) مدل‌سازی و درک تاثیر تصمیمات بر ارزش سهامداران (مثل سود هم‌سهم، سهم بازار، بازه‌دارایی‌ها و ...)</p>	<p>۵ اصل قبلی + (۶) تحقق نیازهای ذینفعان با ساختارها و فرایندهای راهبردی (۷) شفافیت راهبرد مالی برای ذینفعان (۸) اثربخشی اجرای راهبردها،</p>

<p>دولتی و غیرانتفاعی</p>	<p>تشویق سرمایه‌گذاری و ... و عوامل اقتصادی - سیاسی (تغییرات جمعیتی و ...)</p>	<p>۵) تعیین روش‌ها و معیارهایی برای ارزش‌آفرینی و جوجه (مثل) روند رضایت مشتریان، روند بهای تمام شده به ازای مشتریان راضی، روند بهای تمام شده منافع ایجاد شده</p>	<p>فرآیندها و رویه‌ها ۹) به اشتراک‌گذاری یافته‌ها با افراد مسئول پس از تکمیل حسابرسی‌ها ۱۰) فراگیری دروس بر مبنای پیشنهادها</p>
کنترل داخلی			
<p>۱) به اشتراک‌گذاری خط‌مشی‌ها و رویه‌های کنترلی برای تمام کارکنان با هدف استفاده آنها در حوزه های مسئولیتی ۲) به اشتراک‌گذاری خروجی‌های بازبینی سیستم‌های کنترلی برای تمام کارکنان به منظور تصمیم‌گیری و اقدام اثربخش مناسب ۳) گزارش درس‌های مربوطه به کارکنان در خصوص موارد وقوع شکست کنترلی (برای بررسی‌های بعدی، اصلاح و یادگیری دروس) ۴) هماهنگی در خصوص دفعات نظارت و گزارشگری فعالیتها و فرآیندهای در معرض ریسک ۵) هماهنگی و گزارش در خصوص سطح جزئیات مرتبط با عملکرد به کارکنان مسئول (نظیر روندها، مقایسه‌ها، تحلیل انحرافات و ...)</p>	<p>۵ اصل قبلی + درک اطلاعات و مستندسازی موارد زیر: ۶) ماهیت، حدود و تاثیر ریسک‌های پیش روی سازمان ۷) ظرفیت سازمان در قبال این ریسک‌ها ۸) نتایج آزمونهای ربط‌پذیری و اثربخشی خط‌مشی‌ها، فرآیندها و رویه‌های داخلی ۹) طرح‌ها، بودجه‌ها و پیش‌بینی فعالیت‌های سازمانی ۱۰) کمیت و کیفیت منابع برای دستیابی به اهداف سازمانی ۱۱) محدودیت‌های حاکم بر تفویض و اعطای اختیار برای کارکنان در تمام سطوح ۱۲) مسیرهای حسابرسی مربوط به مبادلات مالی و غیرمالی</p>	<p>۱۲ اصل قبلی + ۱۳) همسویی فعالیت‌های طرح‌ریزی، تخصیص منابع و گزارشگری به منظور ایجاد ارزش برای سازمان ۱۴) بازنگری کنترل‌ها به شکل منظم برای همسویی با مدل تجاری سازمان ۱۵) شناسایی و ارزشیابی فرآیندهای فیزیکی و مالی دارای بیشترین ریسک تحمیلی به سازمان ۱۶) تخصیص مسئولیت‌های کنترول مالی به سطوح مناسب کارکنان ۱۷) آزمون منظم ربط‌پذیری و اثربخشی کنترل‌ها</p>	<p>۱۷ اصل قبلی + ۱۸) توسعه خط‌مشی‌ها، فرآیندها و رویه‌های مناسب کنترول برای حوزه‌هایی که با ریسک بیشتر ۱۹) فراگیر و واقع‌گرا بودن خط‌مشی‌های کنترلی الزامات قانونی</p>
شناخت سرمایه‌گذاری			
<p>۱) بحث بر روی ریسک و بدیل‌های تصمیمات سرمایه‌گذاری و راه‌حل‌های واقعی ۲) ارائه نتایج محاسبات مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها به شکلی ساده و شفاف قبل از تصمیمات سرمایه‌گذاری</p>	<p>۳ اصل قبلی + ۴) شناخت سرمایه‌گذاری‌ها مبتنی بر تحلیل‌های درست اطلاعاتی ۵) شناخت سرمایه‌گذاری‌ها مبتنی بر اطلاعات جریان‌ات نقدی ربط‌پذیر، دقیق، قابل</p>	<p>۱۰ اصل قبلی + ۱۱) توسعه و ارزیابی گزینه‌ها با ارجاع مناسب به اهداف، موقعیت رقابتی و الزامات عملیاتی ۱۲) درک اهداف پروژه‌های سرمایه‌گذاری</p>	<p>۱۶ اصل قبلی + ۱۷) در میان گذاشتن پایداری منابع با مدیران به منظور تصمیم‌گیری درباره بهایابی کامل عمر و شناخت سرمایه‌گذاری‌ها ۱۸) در نظر گرفتن اطلاعات</p>

<p>۳) پیشنهادهایی در ارتباط با اولویت‌بندی سرمایه‌گذاری‌های مانع‌الجمعی</p>	<p>۶) انتخاب معیارهای مناسب شامل خالص ارزشی فعلی، نرخ بازده داخلی، دوره بازگشت و دوره سرمایه‌گذاری</p> <p>۷) در نظر گرفتن بدیل برای منابع و دارایی‌های جاری</p> <p>۸) محاسبه و تحلیل موجه بودن فنی، بازرگانی، مالی و عملیاتی</p> <p>۹) در نظر گرفتن بدیل‌ها فرآیند سنتی در زمان ارزشیابی پروژه‌های نوآورانه</p> <p>۱۰) اشاره به عامل تنزیل و خالص ارزش فعلی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری یا استانداردهای ملی برای سرمایه‌گذاری‌های بالقوه</p>	<p>۱۳) در نظر گرفتن بدیل‌های پروژه‌های سرمایه‌گذاری از قبیل اجاره، فروش، برونسپاری و ...</p> <p>۱۴) محاسبه ریسک‌ها بر مبنای تحلیل حساسیت به منظور درک مدیران برای میزان نوسان جریان نقدی پروژه‌ها</p> <p>۱۵) استفاده از آیت‌م ارزش زمانی پول و عوامل تنزیل مناسب هنگام شناخت سرمایه‌گذاری‌های دارای عمر چند ساله</p> <p>۱۶) اعمال نرخ‌های تنزیل بسته به ماهیت سرمایه‌گذاری و ریسک سیستماتیک در جریان‌های نقدی آتی</p>	<p>غیرمالی به شکل مناسب برای تحلیل فراگیر هزینه - منفعت تصمیمات سرمایه‌گذاری</p> <p>۱۹) اجرای حسابرسی پس از سرمایه‌گذاری</p>
کنترل مدیریتی و بودجه‌ای			
<p>۱) اجماع درباره بودجه با مالکان مربوطه</p> <p>۲) کمک بودجه‌ها برای تبدیل راهبرد به اقدام عملی</p> <p>۳) فرایندهای بودجه شفاف و مشورتی</p> <p>۴) اطلاع‌رسانی روابط علی و معلولی بین فعالیتها و خروجی‌های هدف</p> <p>۵) جریان یافتن معیارها و اهداف فعالیتها برای درک اینکه موفقیت افراد به موفقیت سازمان کمک می‌کند</p> <p>۶) مشارکت افراد و تیم‌های کاری در طرح‌ریزی فعالیتها، رعایت معیارها و تدوین اهداف برای ایجاد پاسخگویی</p>	<p>۶ اصل قبلی +</p> <p>۷) درک اولویت‌های راهبردی کلیدی</p> <p>۸) مربوط بودن معیارها با انتظارات سازمان</p> <p>۹) تولید بودجه مطابق با مالکان کسب و کارها/ مدیران کارکرها</p> <p>۱۰) ردیابی روندهای عملکردی درون داده‌ها، برون داده‌ها و خروجی‌ها و بهینه‌گذاری‌ها، به منظور اطمینان از اهداف رقابتی</p> <p>۱۱) اطمینان از تحقق‌پذیری عملکرد پیش‌بینی شده بر مبنای عملکرد گذشته</p>	<p>۱۱ اصل قبلی +</p> <p>۱۲) درک رانه‌های خروجی در بافتار مدل تجاری</p> <p>۱۳) کنترل عملکرد در سراسر زنجیره ارزش در قالب معیارها و اهداف مربوطه</p> <p>۱۴) اجرای سناریوهای پیش‌بینی قیمت‌ها و هزینه‌ها به منظور تحلیل ریسک فعالیت‌ها و اهداف، و توافق با مدیران در خصوص معیارها و اهداف رانه‌های ارزش</p>	<p>۱۴ اصل قبلی +</p> <p>۱۵) شناسایی وابستگی‌های متقابل بین زنجیره‌ی ارزش سازمان و نیازها و آورده‌های ذینفعان</p> <p>۱۶) پیش‌بینی مفروضات زیربنایی و نتایج مورد انتظار برای پشتیبانی از آنها</p>
تصمیمات قیمت، تخفیفات و محصولات			
<p>۱) گردآوری داده‌های کلیدی قیمت‌گذاری به شکل متمرکز</p>	<p>۶ اصل قبلی +</p> <p>۷) شناسایی و ارزیابی</p>	<p>۱۰ اصل قبلی +</p> <p>۱۱) تحلیل ترکیب</p>	<p>۲۲ اصل قبلی +</p> <p>۲۳) اجتناب از رویه‌های</p>

<p>(۲) تحلیل ترکیب محصولات و خدمات، اتخاذ تصمیمات مبتنی بر شواهده درباره‌ی تخصیص وجوه و سایر منابع به محصولات یا خدمات کلیدی</p> <p>(۳) اتخاذ تصمیمات آزمون‌شده‌ی تجربی درباره پذیرش یا رد قراردادهای اجرای منظم</p> <p>(۴) قیمت‌گذاری و مقایسه هزینه منفعت</p> <p>(۵) نهادینه کردن و استانداردسازی فرآیندهای قیمت‌گذاری در سراسر سازمان</p> <p>(۶) مشارکت حسابداران مدیریت در مراحل اولیه‌ی توسعه محصول/یا خدمت و ارزشیابی هزینه و منفعت بافتار سبد محصول/خدمت جدید</p>	<p>جریانات نقدی در کنار عوامل غیرکمی به منظور پذیرش/رد قراردادهای قیمت‌گذاری محصولات و مقایسه هزینه/منفعت تصمیم‌گیری</p> <p>(۸) انجام تحقیقات به شکل منظم برای درک حساسیت قیمتی محصولات از نظر مشتریان نسبت به بدیل‌های مناسب</p> <p>(۹) استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی مربوط به مشتریان، درباره تمام اطلاعات ربط‌پذیر گذشته، حال و آینده مشتریان</p> <p>(۱۰) تعیین بهایابی محصولات و خدمات به منظور اتخاذ تصمیمات قیمت‌گذاری (به منظور درک حاشیه‌های ناخالص و خالص سود)</p>	<p>محصولات و خدمات سازمان و ارتباط آن با نتایج فروش، رشد بازار و سهم سازمان</p> <p>(۱۲) تحلیل حسابداران مدیریت به شکل منظم از سودآوری مشتریان، مسیرها و محصولات</p> <p>(۱۳) شناسایی ارزش محصول از نظر مشتری از طریق موازنه‌ی بین قیمت پرداختی مشتریان و منافع کسب شده از محصول</p> <p>(۱۴) اجرای تحلیل سر به سر چند محصول</p> <p>(۱۵) در نظر گرفتن راهبردهای بدیل قیمت‌گذاری و پیامدهای مالی آنها از طریق مدل‌سازی مالی</p> <p>(۱۶) مدل‌سازی، شناسایی و ریسک جایابی مجدد محصول یا خدمات و اثرات آنها</p> <p>(۱۷) معرفی محصولات/خدمات جدید به عنوان یک فرصت برای بازبینی قیمت‌ها</p> <p>(۱۸) همراه بودن تغییرات در ارزش ادراک شده‌ی محصولات و خدمات از نظر مشتریان با بازبینی قیمت‌ها</p> <p>(۱۹) تغییرات در ویژگی‌های محصولات یا خدمات منجر به انباشت مشتریان موجود و جدید می‌انجامد.</p> <p>(۲۰) مدل‌سازی تصمیمات مبتنی بر تحلیل حساسیت هزینه، حجم سود و ...</p> <p>(۲۱) شناسایی محدودیت‌های متعدد روی تقاضای محصولات/خدمات و سایر محدودیت‌های تولیدی بابت تاثیر آنها بر درآمدها و سودها</p>	<p>قیمت‌گذاری غیراخلاقی توسط مدیریت ارشد و منع آن</p> <p>(۲۴) طراحی مشوق‌ها برای اجتناب از کسری فروش</p> <p>(۲۵) در اختیار داشتن، کنترل‌های حسابرسی شده در سازمان برای جلوگیری از اقدامات قیمت‌گذاری بالقوه غیرقانونی</p> <p>(۲۶) محاسبات و ارزش‌یابی‌های ارزش دائمی یک مشتری به شکل منظم</p>
--	--	---	---

مدیریت پروژه				
			(۲۲) شناسایی گلوگاه‌ها/حوزه‌های دارای عملکرد پایین‌تر از انتظار و ایجاد بهبودها	
۱۲ اصل قبلی +	۹ اصل قبلی +	۳ اصل قبلی +	(۱) جذب منابع از ذینفعان مربوطه از طریق فرآیندهای رسمی اطلاع‌رسانی (۲) بروز رسانی‌های منظم پروژه‌ها برای تمام اعضای تیم و مدیران ارشد (۳) استفاده از ابزارهای مناسب مدیریت پروژه در سازمان به منظور کمک به تبیین نقش‌ها و مسئولیت‌های اعضای تیم کاری	(۱۳) کنترل پروژه به منظور اطمینان از میزان انحراف طرح‌ها (۱۴) ارزیابی مزایای مثبت و منفی فرآیندهای پروژه به عنوان بخشی از بازبینی پروژه (۱۵) نگهداری سابقه‌ای از درس‌های فرا گرفته شده برای آگاهی بخشی پروژه‌های آتی
			(۴) تعیین هدف پروژه و ارتباط آن با اهداف راهبردی فراگیر، خروجی‌های مورد انتظار پروژه و ... (۵) توافق بر روی زمان، هزینه و کیفیت، معیارها و محدودیت‌ها (۶) توزیع نقش‌ها و مسئولیت‌های درون تیم پروژه و مستندسازی آنها (۷) همسویی بودجه‌ی پروژه با اهداف پروژه و انتظارات سازمانی (۸) منبع‌یابی جریان‌های کاری پروژه از منظر مالی، زمانی و ... (۹) مستندسازی بسته‌های کاری، شامل وقایع عمده، زمان‌های مهم، و ...	
تبعیت و رعایت مقرراتی				
۱۵ اصل قبلی +	۱۱ اصل قبلی +	۷ اصل قبلی +	(۱) هدفگذاری از طریق فرآیندهای مدیریت پیش‌دستانه‌ی ذینفعان به منظور ایجاد روابط خوب با مقررات‌گذاران و دولت (۲) رعایت مقررات از طریق آموزش و تحصیلات کارکنان و بهبود آن، همچنین حمایت مدیریت ارشد از اقدامات فرهنگی و اطلاع‌رسانی در این خصوص (۳) پذیرش و یا رد نتایج ارزیابی‌های رعایتی توسط هیات‌های نظارتی، مباحثه و بازبینی آنها (۴) ایجاد رویکردهای جدید برای رعایت مقررات در	(۱۶) گزارشگری شفاف سازمان در باره‌ی نقاط ضعیف و قوت رعایتی خود در قبال الزامات مقرراتی و سایر الزامات (۱۷) اجرای فرآیندها و بروزرسانی به شکل راهبردی برای اطمینان به ذینفعان که مقررات به شکل کامل انجام شده است. (۱۸) مستندسازی نتایج ارزیابی رعایتی اجرا شده به شکل دوره‌ای در ارتباط با الزامات مقرراتی (۱۹) در نظر گرفتن منابع، تاثیرهای سازمانی، اخلاقیات و

<p>آئین‌نامه‌های رفتاری سازمانی ۲۰) پیشرو بودن در بکارگیری استانداردهای جدید و تلاش در جهت تفسیر، اجرا و گزارشگری رعایت مقرراتی</p>	<p>منافع زیست محیطی و ...</p>	<p>استانه‌ها/اهداف رعایتی مواجهه با مقررات گذاران و حسابرسان مستقل ۵) سازگاری پیشنهادهای با روح و متن قوانین/مقررات ۶) بکارگیری دروس یاد گرفته شده از موارد عدم رعایت در بهبود خط‌مشی‌ها و رویه‌ها و پیشگیری از وقوع مجدد نقض رعایتی مستندسازی ۷) تکمیل تمام برگشت‌ها و مستندسازی‌های الزامی به دقت هنگام تکمیل</p>
مدیریت منابع		
<p>۱۵ اصل قبلی + ۱۶) نیاز برای مصرف پایدار منابع درک می‌شود و تخصیص منابع نیز بر این مبنا طرح‌ریزی می‌شود. ۱۷) تخصیص منابع برای سرمایه‌گذاری‌های با ریسک بالا یا ناشناخته، به شکل مرحله به مرحله تعیین می‌شود. ۱۸) در حالیکه بعضی سرمایه‌گذاران ممکن است واکنش منفی به طرح‌ها/تخصیص‌های دوباره‌ای داشته باشند که سودهای کوتاه‌مدت را محقق می‌کنند، دیدگاه‌های کوتاه‌مدت با ایجاد ارزش بلندمدت موازنه می‌شوند. ۱۹) تصمیمات سرمایه‌گذاری‌های گذشته از طریق تحلیل گذشته‌نگر سرمایه‌گذاری بازبینی می‌شوند. تصمیمات جدید سرمایه‌گذاری تنها زمانی در نظر گرفته می‌شود که با موردکاوی تجاری توانمندی ارائه شده باشند.</p>	<p>۹ اصل قبلی + ۱۰) همسویی تخصیص منابع، با مدل تجاری (۱۱) وجود درک مناسبی از تاثیرات جابجایی تخصیص منابع بر هزینه فرصت و مزیت‌های رقابتی ۱۲) وجود یک دوره انعکاس قبل از نهایی شدن تخصیص منابع و سپس تدوین راهبرد نهایی ۱۳) راه‌حل‌های طرح‌ریزی اجرا، حد فاصل زمانی بین نتیجه‌گیری از راهبردگذاری و نهایی کردن تخصیص منابع طراحی می‌شوند تا به سازمان فرصت دهند انتقال راهبردی منابع این اولویت‌ها را عملیاتی کند ۱۴) تخصیص‌های مجدد با مقایسه درصد منابع تخصیص یافته به یک حوزه ی خاص در سال جاری با سالهای پیشین، تحلیل می‌شوند. ۱۵) درک و تحلیل تاثیر استفاده از منابع بر خروجی‌ها</p>	<p>۴ اصل قبلی + ۵) در نظر گرفتن داده‌های مربوط به رشد بیرونی و توانایی بازار به عنوان مبنایی برای ایجاد تخصیص‌های فرضی منابع ۶) تک تک مدیران ارشد/اعضای کمیته سرمایه‌گذاری رای رسمی به نفع یا علیه تصمیمات تخصیص ارائه می‌کنند، این رای‌ها به عنوان بخشی از فرایند بازبینی بررسی دوباره می‌شوند ۷) معرفی کارکنان دارای عملکرد بالا به مدیران ارشد ۸) ارائه توجیه فنی، بازرگانی، مالی و عملیاتی تخصیص‌های پیشنهادی ۹) تولید گزارش‌هایی برای مخارج سرمایه‌ای، زمان مدیریت ارشد، مخارج بازاریابی، منابع تحقیق و توسعه و کارکنان با استعداد/دارای بالاترین عملکرد</p>
مدیریت ریسک		

۲۵ اصل قبلی	۱۸ اصل قبلی	۷ اصل قبلی	۱) فرهنگ و چهارچوب ریسک به تمام کارکنان و شرکای تجاری اطلاع‌رسانی و توسط آنها درک می‌شوند. (۲) فرهنگ مناسب آگاه از ریسک از طریق آموزش و اطلاع‌رسانی منظم خط‌مشی‌ها و فرایندها تشویق می‌شود. (۳) مباحثه‌ی اثربخش ریسک در تمام سطوح بر مبنای اطلاعاتی تسهیل می‌شوند که از فرآیند مدیریت ریسک، از شناسایی، ارزیابی و واکنش تا بازبینی و یادگیری از تجربیات پشتیبانی می‌کند. (۴) برگشت‌پذیری از طریق ایجاد فرهنگ و محیطی فراهم می‌شود که در آن اطلاعات ریسک به راحتی در سراسر سازمان به سوی مدیران جریان می‌یابد تا از ناپیوستگی در برابر ریسک که بر هیات مدیره تأثر می‌گذارد، پیشگیری شود. (۵) از اطلاعات ریسک برای پشتیبانی از قابلیت واکنش سریع سازمان برای پیشگیری از رویدادهایی استفاده می‌شود که می‌توانند به بحران تبدیل شوند.
<p>۲۶) چارچوب ریسک که سازگار با راهبرد، مدل تجاری ارزش‌های اخلاقی و فرهنگ سازمانی است، در سراسر سازمان جریان می‌یابد. این چارچوب به تمام کارکنان و شرکای تجاری اطلاع‌رسانی می‌شود</p> <p>۲۷) مدیریت ریسک در کارکرد حسابداری مدیریت قرار می‌گیرد و با سیستم مدیریت عملکرد یکپارچه می‌شود</p> <p>۲۸) از طریق ارائه اطلاعات با کیفیت درباره‌ی ریسک‌های اصلی و سیستم مدیریت ریسک در دیفای مسئولیت‌های راهبردی ریسک هیات مدیره پشتیبانی می‌شود</p> <p>۲۹) سازمان از طریق گزارشگری روشن نسبت به این امر که مدیریت ریسک‌ها و عدم اطمینان‌ها به خوبی انجام می‌شود و نیز نسبت به سیستم‌های مدیریتی و کنترلی برای ذینفعان اطمینان فراهم می‌کند.</p>	<p>۱۹) ریسک‌ها و فرصت‌ها در ارتباط با چارچوب سازمان برای ایجاد ارزش در بافتار محیط برون‌سازمانی تحلیل می‌شوند</p> <p>۲۰) ارزش بلندمدت از طریق موازنه‌ی ریسک و پاداش ایجاد می‌شود</p> <p>۲۱) چارچوب مدیریت ریسک به شکل کامل با اهداف راهبردی سازمان همسو می‌شود</p> <p>۲۲) ریسک‌ها و فرصت‌های بالقوه ارزیابی می‌شوند و در قالب ارزش ریسک/فرصت تبیین می‌شوند</p> <p>۲۳) واکنش‌های طرح‌ریزی شده به ریسک‌ها در قالب تاثیر آنها بر ارزش ایجاد شده ارزیابی می‌شوند</p> <p>۲۴) تاثیر بالقوه‌ی انگیزه‌های مدیریت عملکرد بر پروفایل ریسک سازمان درک و تبیین می‌شود</p> <p>۲۵) روابط بین ریسک‌ها شناسایی، درک، و نقشه‌ی آنها ترسیم می‌شود تا تاثیر و احتمال رویدادهای متعدد مربوطه درک شوند.</p>	<p>اطلاعات ربط‌پذیر گردآوری و مستندسازی می‌شوند و موارد زیر را در بر می‌گیرند: (۸) فرهنگ مدیریت ریسک، تحمل ریسک و ... (۹) محیط برون‌سازمانی ریسک و رانه‌های کلیدی ریسک‌ها/فرصت‌های بالقوه‌ی ریسک</p> <p>۱۰) جدولی از ریسک‌ها که از نظر سازمان با اهمیت هستند تعیین شده‌اند</p> <p>۱۱) ارزیابی و ارزشیابی این ریسک‌ها، با استفاده از ترکیبی از رویکردهای کمی و کیفی</p> <p>۱۲) واکنش‌های پیشنهادی به ریسک‌ها (اجتناب، انتقال، درمان، تحمل)</p> <p>۱۳) معرض ریسک‌ها، قبل و بعد از کاربرد کنترل‌ها</p> <p>۱۴) جزئیات رویدادها و خروجی‌های ریسک در کنار اقدامات اصلاحی</p> <p>۱۵) گزارش حسابرسی داخلی</p> <p>۱۶) سناریوهایی که نشان می‌دهند ریسک‌ها چگونه با هم تعامل دارند و ترکیب می‌شوند</p> <p>۱۷) علامت‌های خطردهنده و پرچم‌های قرمز</p> <p>۱۸) اطلاعات تامین‌شده‌ی برون‌سازمانی درباره ریسک وارد به شهرت سازمان</p>	
		<p>۱) فرهنگ و چهارچوب ریسک به تمام کارکنان و شرکای تجاری اطلاع‌رسانی و توسط آنها درک می‌شوند. (۲) فرهنگ مناسب آگاه از ریسک از طریق آموزش و اطلاع‌رسانی منظم خط‌مشی‌ها و فرایندها تشویق می‌شود. (۳) مباحثه‌ی اثربخش ریسک در تمام سطوح بر مبنای اطلاعاتی تسهیل می‌شوند که از فرآیند مدیریت ریسک، از شناسایی، ارزیابی و واکنش تا بازبینی و یادگیری از تجربیات پشتیبانی می‌کند. (۴) برگشت‌پذیری از طریق ایجاد فرهنگ و محیطی فراهم می‌شود که در آن اطلاعات ریسک به راحتی در سراسر سازمان به سوی مدیران جریان می‌یابد تا از ناپیوستگی در برابر ریسک که بر هیات مدیره تأثر می‌گذارد، پیشگیری شود. (۵) از اطلاعات ریسک برای پشتیبانی از قابلیت واکنش سریع سازمان برای پیشگیری از رویدادهایی استفاده می‌شود که می‌توانند به بحران تبدیل شوند. (۶) کارکنان آگاهی بالایی نسبت به ریسک‌های وارده به شهرت و پیامدهای آن برای فعالیت‌ها و جریان اطلاعاتی سازمان در اختیار دارند. (۷) گزارش‌های برون‌سازمانی نسبت به ریسک، ذنفعان را قادر می‌سازد تا کیفیت و اثربخشی چارچوب مدیریت ریسک سازمان را ارزیابی کنند.</p>	

مدیریت راهبردی مالیات				
۱۷ اصل قبلی	۱۱ اصل قبلی	۵ اصل قبلی	(۱) بدهی‌های مالیاتی و تاثیر آن بر سود و زیان در اطلاعات و طرح‌های تجاری مدیریت درج می‌شوند.	+
(۱۸) سازمان از طریق گزارشگری آورده‌های اقتصادی و از طریق ذکر صریح انواع و مقادیر مالیاتی که پرداخت کرده است، اعتماد در بین ذینفعان ایجاد می‌کند	(۱۲) مالیات به شکل راهبردی ملاحظه می‌شود و از قبل بابت رعایت سررسیدها طرح‌ریزی می‌شود	(۶) سازمان روی خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی برای الزام و گزارشگری توافق کرده است	(۲) در گزارشگری وضعیت مالی سازمان در صورت‌های مالی سالیانه، شفافیت وجود دارد.	+
(۱۹) سازمان تنها در طرح‌ریزی مالیاتی سازگار با فعالیت‌های بازرگانی شرکت می‌کند	(۱۳) چشم‌انداز مقرراتی و قانونی پیش می‌شود، روندها بررسی می‌شوند و تاثیر بالقوه‌ی آنها بر سازمان کمی می‌شود تا از سازمان در برابر تغییرات بالقوه‌ی آتی خط‌مشی‌ها محافظت شود	(۷) الزامات مقرراتی و قانونی برای تمام بازارهایی که سازمان در آنها فعال است، به شکل به روز رسانی شده نگهداری می‌شوند	(۳) سازمان مباحثه‌های سازنده با اتحادیه‌های بین‌المللی درباره بررسی قواعد مالیاتی جهانی ایجاد می‌کند.	+
(۲۰) مدیریت مالیاتی باید با هدف اجتناب از وضعیت‌ها یا نتایجی اهمال شود که می‌تواند شهرت شرکت را تخریب کند	(۱۴) پیامدهای مالیاتی تصمیمات راهبردی مربوط به ادغام‌ها و تحصیل‌ها، کنارگذاری‌ها و سودهای سرمایه‌ای درک می‌شوند	(۸) خط‌مشی‌ها و رویه‌های حاکم بر تمام جوانب مالیاتی ایجاد، حفظ و توسط تمام کارکنان مسئول تصدی مالیاتی درک می‌شوند.	(۴) سازمان به شکل منظم و سازنده‌ای، به مقامات مالیاتی و مشاوران سازمانی اطلاع‌رسانی می‌کند	+
(۲۱) تمام بدهی‌های مالیاتی به شکل فوری و کامل پرداخت می‌شوند	(۱۵) مقررات محلی مالیاتی به نحوی تفسیر می‌شوند که با ایجاد ارزش بلندمدت برای ذینفعان سازگار باشد	(۹) انواع کلیدی مالیات‌هایی که سازمان در معرض آنهاست در تمام حوزه‌های قضایی که سازمان در آنها فعالیت دارد، شناخته شده‌اند	(۵) روابط با دستگاه‌های مالیاتی شفاف است و هدف این است که روابط فوق سازنده و اعتماد بخش باشند	+
(۲۲) مغایرت‌گیری‌های مالیاتی به شکل منظم اجرا می‌شود	(۱۶) مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی که در حوزه‌های قضایی فعالیت سازمان در دسترس هستند، شناسایی می‌شوند و به شکل مناسب از آنها استفاده می‌شود	(۱۰) خط‌مشی‌های قیمت‌گذاری انتقالی ایجاد، رعایت و به خوبی مستندسازی می‌شوند		+
(۲۳) در صورت نیاز سازمان از مشاوران مالیاتی برون‌سازمانی استفاده می‌کند	(۱۷) تحلیل دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی معوق گروه به شکل مناسب اجرا می‌شود	(۱۱) در صورت نیاز، از فناوری برای تسریع فرآیندهای مالیاتی استفاده می‌شود و سیستم‌های مالیاتی با سیستم‌های حسابداری مالی سازمان یکپارچه می‌شوند		+
مدیریت خزانه و وجه نقد				
۱۹ اصل قبلی	۱۱ اصل قبلی	۵ اصل قبلی	(۱) مدیریت فعالانه‌ی وجه نقد و مشاهده‌پذیری آن به سازمان‌ها کمک می‌کند تا بانک‌ها، سرمایه‌گذاران، عرضه‌کنندگان و موسسات رتبه‌بندی را نسبت به مدیریت مناسب ریسک نقدینگی مطمئن کند.	+
(۲۰) برگشت‌پذیری زنجیره‌ی ارزش و یا مدل تجاری برای تعیین تغییرات بالقوه در شرایط کسب و کار و در مواجهه با ریسک نقدینگی و سایر ریسک‌ها، آزمون فشار می‌شود	(۱۲) از پیش‌بینی‌های جریان نقدی برای تشویق انجام کارای ساختاردهی سرمایه، فعالیت سرمایه‌گذاری و مدیریت نقدینگی استفاده می‌شود	(۶) اطلاعات تامین مالی و تامین وجه از ترازنامه و صورت سود و زیان، با بکارگیری اطلاعات برون‌سازمانی از قبیل نرخ‌های ارز و بهره، به		+

<p>(۲) سازمان‌ها مباحثه‌های زودهنگامی با حسابرسان، مشاوران شرکتی و وام‌دهندگان درباره‌ی تاسیسات تامین مالی نشده، تاسیساتی که در برنامه‌ی بازسازی هستند و هرگونه پیش‌بینی نقش مفاد قراردادهای برگزار می‌کند</p> <p>(۳) اهمیت مدیریت روابط بانکی درک می‌شود و ساختارها و عملکرد حساب بانکی به شکل منظم بازبینی می‌شود</p> <p>(۴) ایجاد خطوط روشن، شناسایی شکاف‌های بالقوه در جریان نقدی را ممکن می‌سازد و به تصمیم‌گیران اجازه می‌دهد تا واکنش سریعی برای کاهش تاثیر آنها از طریق مذاکره روی شرایط جدید قراردادهای عرضه‌کنندگان، وصول فاکتورهای مدت‌دار یا تامین منابع اضافی نقد از وام‌دهندگان یا سایر تامین‌کنندگان سرمایه نشان دهد</p> <p>(۵) ارزیابی‌ها از استفاده بهینه فنون پوششی، در بافتار درمان ریسک‌های نرخ ارز و نوسانات نرخ بهره، به شکل منظم اجرا می‌شوند تا مدیریت ریسک آگاهانه انجام شود</p>	<p>سادگی در دسترس قرار می‌گیرند</p> <p>(۷) خط‌مشی خزانه‌داری ایجاد می‌شود و به شکل منظم توسط هیات مدیران یا سایر افراد مسئول راهبری بر مبنای اهداف شرکتی و ریسک‌های کلیدی بازبینی می‌شود</p> <p>(۸) پیش‌بینی‌های جریان نقد به ترسیم خطوط روشن نسبت به این امر کمک می‌کند که وجوه نقد، شامل فاکتورها و موجودی‌های کالای پرداخت نشده، در کجا مصرف شده‌اند و نیز انتظار می‌رود چه مقدار وجه نقد و در چه زمانی وارد شرکت شود</p> <p>(۹) سیستم کارای مدیریت نقدی ایجاد می‌شود که رشد آتی بنگاه را تکمیل می‌کند، مانده‌های نقدی بلااستفاده را کمینه می‌کند و مشاهده‌پذیری جهانی وضعیت نقدی را ممکن می‌کند</p> <p>(۱۰) منابع نقد، مفاد تسهیلات بدهی‌های فعلی و سطوح میزان نقدینگی الزامی شناسایی و مستندسازی می‌شوند</p> <p>(۱۱) سیستم مدیریت مبادلات بین شرکتی ایجاد می‌شود که نقدینگی محلی و شرکت را موازنه می‌کند و فنون خالص‌سازی و سایر روش‌ها را بکار می‌گیرد</p>	<p>(۱۳) تحلیل انحرافات و اثربخشی کنترل‌ها، دقت درون‌دادهای ارائه‌کنندگان در مقایسه با پیش‌بینی‌های جریانات نقدی را آزمون می‌کند</p> <p>(۱۴) فرایندهای توانمند مدیریت اعتباری برای کنترل و وصول پرداخت‌ها به دقت رعایت می‌شوند</p> <p>(۱۵) شرکای زنجیره‌ی ارزش، کنترل اعتباری می‌شوند و شرایط پرداخت آنها از منظر حوزه‌های قانونی به شکل عاقلانه مدیریت می‌شوند</p> <p>(۱۶) بالاترین سطوح خودکارسازی در دسترس برای پیش‌بینی نقد استفاده می‌شود.</p> <p>(۱۷) معرض سازمان نسبت به نوسانات نرخ ارز و بهره محاسبه و به شکل پیش‌دستانه مدیریت می‌شود</p> <p>(۱۸) سودها/زبان‌های ارزی، ناشی از مبادلات ارزی خارجی و تسعیر ارزی فعالیت‌های واحدهای فرعی خارجی ایجادکننده‌ی ارزشهای خارجی، برای تعیین تاثیر مربوطه شناسایی و مدل‌سازی می‌شوند</p> <p>(۱۹) تامین مالی کسری‌های بالقوه بدهی‌های بازنشستگی و سایر بدهی‌های بلندمدت در پیش‌بینی‌های نقدی کوتاه و بلندمدت در نظر گرفته می‌شوند</p>	<p>(۲۱) بازبینی منظم اجرا می‌شود تا این امر تعیین شود که سازمان منابع مالی کافی برای تداوم فعالیت‌ها برای آینده‌ای قابل پیش‌بینی در اختیار دارد</p> <p>(۲۲) وقتی مقررات و قوانین ارزش منصفانه، سازمان را وادار می‌کنند در انتهای سال سود/زیانی گزارش کند که دقیق نیست، ریسک‌ها شناسایی و به شکل مناسب مدیریت می‌شوند</p>
حسابرسی داخلی			
<p>(۱) اطلاع‌رسانی باز با کمیته‌ی حسابرسی و مدیریت در قالب جلسات</p>	<p>۶ اصل قبلی +</p>	<p>۱۳ اصل قبلی +</p>	<p>۲ اصل قبلی +</p>

<p>معمول اجرا می‌شود و ریسک‌های با اهمیت مشخص می‌شوند تا مباحثه روی موضوعات با اهمیت متمرکز شود. حسابرسی داخلی، مسیر گزارشگری فعال و اثربخشی است. (۲) طرح‌های رسمی از تمام فعالیت‌های حسابرسی داخلی به شکل منظم توسط کمیته‌ی حسابرسی بازبینی می‌شود (۳) نتایج صرفه‌ی اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی به ذینفعان مربوطه (کمیته‌ی حسابرسی و یا مدیریت) به شکل به هنگام پس از تکمیل حسابرسی اطلاع‌رسانی می‌شود (۴) پیشنهادهایی به کمیته‌ی حسابرسی برای بهبود خطمشی‌ها، فرآیندها و رویه‌ها در قالب کارآیی و اثربخشی عملکرد ارائه می‌شود (۵) اعضای تیم کاری، نتایج حسابرسی منطقی، و نتایج حسابرسی مستلزم بررسی‌های بیشتر را مباحثه و روی آنها توافق می‌کنند (۶) اطلاعات هزینه‌های کیفیت شامل هزینه پیشگیری، ارزیابی، خطای داخلی (زمان بلااستفاده ماشین‌آلات) و خطای خارجی (مشتریان، بانک‌ها و حسابرسان مستقل) منتشر می‌شوند</p>	<p>(۷) سازمان دارای چارچوب ریسک و کنترل است که برای تمام کارکنان و اعضای کمیته‌ها در دسترس است (۸) اهداف حسابرسی‌ها با ذینفعان مربوط توافق و مستندسازی می‌شود (۹) طرح‌های حسابرسی به شکل سالانه تولید و بازبینی می‌شوند و در دسترس اعضای تیم قرار می‌گیرند (۱۰) گزارش‌های حسابرسی فرصت‌های بالقوه بهبود را شناسایی می‌کنند و به روشنی تمام موضوعات با اهمیت و موارد عدم تطابق را برجسته می‌سازند (۱۱) تعهدات قانونی و مقرراتی مربوط به حسابرس داخلی درک می‌شود، در دسترس کارکنان قرار می‌گیرند و به شکل منظم کنترل می‌شوند تا از به روز ماندن آنها اطمینان حاصل شود (۱۲) خطمشی‌های کنترلی برای تمام کارکنان مربوطه در دسترس قرار می‌گیرند و فرهنگ کنترلی قوی برای رعایت محدودیت‌ها توسط مدیریت الزامی می‌شود (۱۳) برنامه‌گذاران ضد تقلب توسط کارکنان حسابرسی داخلی پشتیبانی می‌شوند و اطلاعات حسابرسی داخلی در صورت نیاز در دسترس قرار می‌گیرد</p>	<p>(۱۴) توانایی شرکت برای برخورد با انحرافات با اهمیت به شکل منظم پایش می‌شود (۱۵) هرگونه تغییر در عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فنی، اخلاقی یا حقوقی سازمان برای تعیین تاثیر آنها بر ریسک‌ها اندازه‌گیری می‌شوند تا تعیین شود که نیازمند حسابرسی داخلی هستند یا خیر (۱۶) برنامه‌ی مقرراتی رعایت به شکل منظم با توصیه‌های دریافتی از مشاور حقوقی ارزیابی می‌شود (۱۷) اطلاعات درباره‌ی موارد وقوع خطای کنترلی (اشتباه یا تقلب با اهمیت) به کارمند مربوطه برای اصلاح و با فراگیری درس‌های مربوطه داده می‌شود (۱۸) حسابرسان داخلی منفععی مازاد بر هزینه‌های مربوطه ایجاد می‌کنند. این منافع بر مبنای کارآیی و اثربخشی آنها اندازه‌گیری می‌شوند (۱۹) حسابرسی‌هایی که مشکلات موجود در سیستم‌های فعلی را مشخص می‌کنند، سخت‌تر کردن کنترل‌ها و افزایش پایش را تشویق می‌کنند (۲۰) رویه‌های مناسب آزمون‌ها، از قبیل آزمون‌های رعایت (آزمون کنترل‌ها)، آزمون‌های محتوا (آزمون مانده‌ها یا مبادلات) و بررسی‌های تحلیلی (بررسی نسبت‌ها، روندها و تغییرات در مانده‌ها) در نظر</p>	<p>(۲۳) برای حفاظت از استقلال حسابرسی داخلی، رئیس حسابرسی داخلی دسترسی مستقیمی به کمیته‌ی حسابرسی دارد. حسابرسان داخلی کار خود را بدون مداخله‌ی بیرونی انجام می‌دهند (۲۴) کمیته‌ی حسابرسی، تنها متشکل از مدیران غیرموظف است که حداقل یکی از آنها حسابدار مستقل می‌باشد این کمیته به حداقل سالانه سه بار تشکیل جلسه می‌دهد (۲۵) کمیته‌ی حسابرسی مسئول تایید انتصاب و انفصال رئیس حسابرسی داخلی یا حسابرسی داخلی برون سپاری شده است (۲۶) افراد مسئول تعیین کنترل‌ها، مسئول آزمون آنها نیستند. حسابرسان داخلی نسبت به اجرای عملیاتی که خود آنها در گذشته مسئولیت مدیریت آنها را بر عهده داشته‌اند، اطمینان‌بخشی نمی‌کنند (۲۷) حسابرسان داخلی از استانداردهای هیات‌های مقررات‌گذار مربوطه، برای مثال، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی منتشره توسط هیات استانداردهای حسابرسی داخلی پیروی می‌کنند</p>
--	--	---	---

			گرفته و گزینش می‌شوند (۲۱) بررسی تحلیلی اجرا می‌شوند و اطلاعات مالی و غیرمالی را مقایسه می‌کنند تا روابط بین داده‌ها را بررسی کنند (۲۲) تغییرات غیرمنتظره، همیشه مورد بررسی بیشتر قرار می‌گیرند
--	--	--	---

نتیجه گیری

این ابعاد می‌توانند طی ۵ سطح بلوغ تکامل یابند. در پژوهش حاضر تلاش شد تا با تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت، ابعاد بلوغ واحد حسابداری مدیریت در یک سازمان، مراحل بلوغ هر یک از ابعاد و فرآیندهای مرتبط با آن توصیف شود که تاکنون در هیچ رهنمودی بیان نشده بود. اگرچه پژوهش‌های اندکی در رشته مختلف انجام شده است. اما کاربرد آن در رشته حسابداری بسیار بدیع است، لذا مدل بلوغ ارائه شده ابزاری برای ارتباط، چهارچوبی برای ارزیابی و نقشه راهی برای بهبود مستمر و همچنین به عنوان چهارچوبی جهت ابلاغ مراحل بلوغ حسابداری مدیریت می‌تواند مورد استفاده قرار بگیرد.

در نگاره (۷) مدل بلوغ حسابداری مدیریت تدوین شده توسط محقق با مدل بلوغ حسابداری مدیریت لیدوف که در سال ۲۰۱۹ ارائه گردیده است، مقایسه و تفاوت‌های اصلی آن نشان داده شده است.

با توجه به نقش با اهمیت حسابداری مدیریت در درون سازمان و همچنین تغییر رویکرد در دهه گذشته از تعیین بهای تمام شده به سمت خلق ارزش و نیاز به اطلاعات متنوع و روزآمد جهت تصمیم‌گیری این واحد باید به منظور حفظ بقاء و سهم خود در بازار اطلاعاتی، نقش و خدمات خود را به گونه‌ای تعدیل کند که پاسخگوی نیاز پدید آمده باشد. از این رو در این پژوهش مدلی به منظور بلوغ حسابداری مدیریت در سازمانها تدوین شده است که ضمن مشخص نمودن ابعاد با اهمیت در بلوغ یک واحد حسابداری مدیریت مراحل بالغ شدن هر یک از این ابعاد نیز مشخص شده است. یافته‌های حاصل از نظرسنجی از خبرگان نشان می‌دهد که واحد حسابداری مدیریت دارای ۱۴ بعد با اهمیت شامل دگرگونی و مدیریت بها، گزارشگری برون سازمانی و ... است که هر یک از

نگاره ۷) مقایسه ای مدل بلوغ حسابداری مدیریت لیدوف و مدل ساخته شده محقق

عنوان	مدل لیدوف	مدل محقق ساخته	توضیحات
استفاده از اصول حسابداری مدیریت جهانی (GMAPs)	بله	بله	این اصول شامل چهار آیتم «نفوذ»، «ربط پذیری»، «ارزش» و «مباشرت» می‌باشند.
استفاده از رویه های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت (MAPs)	بله	بله	این رویه های ۱۴ گانه شامل: دگرگونی و مدیریت بها، گزارشگری برون سازمانی، راهبرد مالی، کنترل داخلی، شناخت سرمایه‌گذاری، کنترل مدیریتی و بودجه‌ای، تصمیمات قیمت و تخفیفات محصولات، مدیریت پروژه، تبعیت و رعایت مقرراتی، مدیریت منابع، مدیریت ریسک، مدیریت راهبردی مالیات، مدیریت خزانه و وجه نقد و حسابرسی داخلی می‌باشد.
استفاده از منطق مدل: ترکیب اصول حسابداری مدیریت جهانی (GMAPs) و مفاهیم عوامل	صرفاً به طرح چهار آیتم «نفوذ»، «ربط پذیری»،	در طراحی مدل بلوغ حسابداری مدیریت از	* در مدل لیدوف به جزئیات سطوح بلوغ و شاخصها اشاره ای نگردیده و صرفاً به چهار آیتم «نفوذ»، «ربط پذیری»، «ارزش» و «مباشرت» پرداخته شده است.

عنوان	مدل لبدف	مدل محقق ساخته	توضیحات
کلیدی حسابداری مدیریت (MAPs)	«ارزش» و «مباشرت» در تبیین سطح بلوغ پرداخته و به جزئیات آن اشاره ای ننموده است.	بکارگیری اصول جهانی حسابداری مدیریت در رویه های حسابداری مدیریت ۲۸۲ شاخص کلیدی فراهم آمده است.	* در مدل ساخته شده توسط محقق به صورت زیر به جزئیات پرداخته شده است: - برای سطح بلوغ (صفر): هیچ شاخصی رعایت نمی گردد. - برای سطح بلوغ (۱): نیازمند ۷۱ شاخص برای مقوله «نفوذ» هستیم. - برای سطح بلوغ (۲): نیازمند ۷۱ شاخص برای مقوله «نفوذ» و ۷۸ شاخص «ربط پذیری» هستیم. - برای سطح بلوغ (۳): نیازمند ۷۱ شاخص برای مقوله «نفوذ»، ۷۸ شاخص «ربط پذیری» و ۸۱ شاخص «ارزش» هستیم. - برای سطح بلوغ (۴): نیازمند ۷۱ شاخص برای مقوله «نفوذ»، ۷۸ شاخص «ربط پذیری»، ۸۱ شاخص «ارزش» و ۵۲ شاخص «مباشرت» هستیم.
استفاده از ویژگی های سطوح مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (CMMI)	خیر	بله	* در مدل محقق ساخته شده منطق مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (CMMI) در مدل بلوغ حسابداری مدیریت به شرح زیر توجه گردیده است: - سطح (۱): اتفاقی بودن فرآیندها (رویه ها/اشیوه های حسابداری مدیریت) - سطح (۲): پایدار کردن خدمات و فرآیندها (رویه ها/اشیوه های حسابداری مدیریت) - سطح (۳): استفاده از فرآیندهای تعریف شده (رویه ها/اشیوه های حسابداری مدیریت) به منظور مدیریت کارها - سطح (۴): مدیریت، اهداف کمی ایجاد می کند تا کیفیت و اجرای فرآیندها (رویه ها/اشیوه های حسابداری مدیریت) را بسنجد. - سطح (۵): سازمان به صورت پیوسته فرآیندهای خود (رویه ها/اشیوه های حسابداری مدیریت) را بر مبنای درک کمی اهداف کسب و کار، و نیازهای عملکردی خود بهبود می دهد.
سطوح بلوغ تعریف شده	ده سطح	۵ سطح	* در مدل لبدوف که جزئیات آن در نگاره (۲) به آن اشاره گردیده است، مدل بلوغ مذکور دارای ده سطح است که: - سطح صفر - سطح اول تا سوم: عرضه کننده اطلاعات (شامل در حال شکل گیری، مورخ و گزارشگر) نامیده شده است. - سطح چهارم تا ششم، معنابخشی (شامل متخصص، مشاور، رایزن) معرفی شده است. - سطح هفتم تا نهم، معنادهی (شامل رایزن مورد اعتماد، رهبر مالی و رهبر استراتژیک) بیان شده است. * در مدل محقق ساخته شده که جزئیات آن در نگاره (۵) و (۶) اشاره گردیده است، مدل بلوغ مذکور دارای ۵ سطح است که جزئیات آن به شرح زیر می باشد: - سطح (۱): که در آن هیچ اصلی رعایت نمی شود، «کنترل گر بودجه و هزینه»، نامگذاری شده است.

عنوان	مدل لبدف	مدل محقق ساخته	توضیحات
			<p>- سطح (۲): تکرارپذیری: که در آن فقط «نفوذ» رعایت می شود، تحت عنوان «مورخ» نامگذاری شده است.</p> <p>- سطح (۳): تعریف شده: که در آن دو اصل «نفوذ» و «ربط پذیری» رعایت می شود، تحت عنوان «گزارشگر» نامگذاری شده است.</p> <p>- سطح (۴): سطح مدیریت شده: که در آن سه اصل «نفوذ» و «ربط پذیری» و «ارزش» رعایت می شود، تحت عنوان «متخصص-مشاور» نامگذاری شده است.</p> <p>- سطح (۵): سطح بهینه: که در آن تمامی اصول یعنی «نفوذ» و «ربط پذیری»، «ارزش» و «مباشرت» رعایت می شود، تحت عنوان «رایزن/رایزن مورد اعتماد، رهبر مالی - رهبر استراتژیک/تحول گرا» نامگذاری شده است.</p>

محدودیت پژوهش

محدودیت ناشی از نظرسنجی خبرگان: داده های مبتنی بر پرسشنامه دارای محدودیت می باشد، با این وجود به منظور فائق آمدن به این محدودیت در ابتدای امر ۱۰۳ نفر از خبرگان و صاحبان حرفه حسابداری مدیریت مراجعه و کلیه شرایط تحقیق برای ایشان تشریح گردید که از این میان ۸۶ نفر حاضر به مشارکت شده و تا پایان تحقیق ما را یاری نمودند. از سوی دیگر با توجه به اینکه نشریه اصول جهانی حسابداری مدیریت در سال ۲۰۱۴ منتشر شده است، می توان اذعان نمود که تعریف اصول و رویه های حسابداری مدیریت در ایران در سالهای اولیه به سر می برد، لذا نمی توان انتظار داشت افراد زیادی که دارای سابقه بیش از ۱۵ سال می باشند در دسترس بوده و بتوان از آنها به عنوان خبره و صاحب نظر (به معنی واقعی کلمه) در حسابداری مدیریت یاد کرد. با توجه به نتایج بدست آمده، پیشنهادهای محقق در دو بخش و به شرح ذیل ارائه می شود:

بخش اول: بخش کاربرد استفاده از مدل بلوغ در سازمانها

- مدل بلوغ حسابداری مدیریت در شرکت های مختلف پیاده سازی گردد و با بررسی نتایج حاصله نسبت به بهبود شاخص های اندازه گیری و عناصر کلیدی حسابداری مدیریت در صورت نیاز پیشنهادهایی ارائه گردد.

- با توجه به مولفه های حسابداری مدیریت که در این تحقیق به عنوان ابعاد (۴ بعد) و شاخصهای اندازه گیری (۲۸۲ مورد) در نظر گرفته شده است، پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی، مدل های بلوغ پذیرفته شده در خصوص حوزه های مختلف فرآیندهای کسب و کار، منابع انسانی، سازمان و غیره با جنبه های مختلف مدل بلوغ حسابداری مدیریت مورد مقایسه قرار گیرد و با بررسی نتایج حاصله، نسبت به بهبود شاخصهای اندازه گیری و عناصر کلیدی حسابداری مدیریت در صورت نیاز پیشنهادهایی ارائه گردد.
- به منظور عملیاتی نمودن بهتر مدل بلوغ ارائه شده در این تحقیق پیشنهاد می گردد، در تحقیقات آتی با بررسی چک لیست ها و ابزارهای ارزیابی مورد استفاده در سایر مدلها بلوغ، نسبت به ارائه تعاریف عملیاتی برای شاخص های اندازه گیری و ارائه ابزارهای قابل سنجش اقدام گردد.
- از آنجائیکه عوامل متعدد خارجی از جمله قوانین و مقررات و فرهنگ می تواند بر بلوغ حسابداری مدیریت تاثیر گذارد، لذا پیشنهاد می گردد در تحقیقات آتی، این عوامل مورد شناسایی و نحوه اثرگذاری آنها بر روی مدل

- building successful organizations. <https://www.cgma.org/>.
- * Cokins, G. (2012). Evaluating the costing journey: a costing levels continuum maturity framework 2.0. New York.
 - * De Bruin, T., Freeze, R., Kaulkarni, U., & Rosemann, M. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. In Australasian Conference on Information Systems (ACIS), 2005, Australia, New South Wales, Sydney.
 - * Fraser, P., Moultrie, J., & Gregory, M. (2002). The use of maturity models/grids as a tool in assessing product development capability. In IEEE international engineering management conference, Vol. 1, pp. 244–249.
 - * <https://www.cmmiinstitute.com/>
 - * Kozina, M (2011), Applying the CMMI model in software process improvement. The 22nd International DAAAM Symposium, Volume 22, No. 1, page 429-430.
 - * Lebedev, P (2019), Management Accounting Maturity Levels Continuum Model: a Conceptual Framework, European Journal of Economics and Business Studies, Volume 5, Issue 1, pp. 24–36.
 - * Lebedev, P. (2019a). Defining financial leadership: reflections on current conversations about a changing role of management accounting, IEDC Bled School of Management, Slovenia.
 - * Lebedev, P. (2019b). Three decades of management accounting in Russia: the evolution of understanding the concept of management accounting. Bled School of Management, Slovenia.
 - * Lebedev, P. (2018). Management accounting in Russian mid-sized companies: results of an extended survey-based study. In Globalization and its socio-economic consequences, Vol. 3, pp. 1196–1203.
 - * Lebedev, P. (2016). “Accounting” for leadership in management accounting and control: exploration of current conversations. In 21st International Scientific Conference “Smart and Efficient Economy: Preparation for the Future Innovative Economy.” Brno.
 - * Lebedev, P. (2015). Getting insight into management accounting and control systems: a framework for survey-based research design for emerging markets context. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 213, 293–298.
- بلوغ حسابداری مدیریت داخلی مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد.
- در این تحقیق برای شناسایی جنبه های مختلف حسابداری مدیریت و ارائه مدل بلوغ از رویکرد کمی بهره گرفته شده است، پیشنهاد می گردد که در تحقیقات آتی با بهره گیری از روش های کیفی به این امر پرداخته شود.
- بخش دوم: تحقیقات آتی
- واحدهای تجاری که تمایل به استقرار واحد حسابداری مدیریت دارند، می توانند با توجه به سطح بلوغ سازمانی خود و در نظر گرفتن مدل بلوغ حسابداری مدیریت نسبت به این امر اقدام نموده و یا از برون سپاری خدمات حسابداری مدیریت متناسب با نیاز خود بهره ببرند.
 - واحدهای تجاری که تمایل به بررسی وضعیت واحد حسابداری مدیریت خود دارند، می توانند از مدل بلوغ حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار ارزیابی استفاده نموده و با توجه به نتایج بدست آمده نسبت به اقدامات اصلاحی جهت بهبود و ارتقای سطح بلوغ واحد حسابداری مدیریت در داخل سازمان خود اقدام نمایند.
- فهرست منابع**
- * اصول جهانی حسابداری مدیریت، مترجم احمدی، شاهین، (۱۳۹۵)، انتشارات انجمن حسابداری خیره ایران.
 - * ایمان، محمد تقی (۱۳۹۹)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
 - * رحمانی، علی، (۱۳۹۲)، مدل قابلیت حسابداری داخلی، ماهنامه حسابداری، ۲۸ (۱۰): ۲۴–۳۳.
 - * شباهنگ، رضا، (۱۳۸۴)، حسابداری مدیریت، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
 - * Association of International Certified Professional Accountants, Global Management Accounting Principles (GMAP), (2015), Improving decisions and

- * Lebedev, P. (2014). Evolution of management accounting concept in Russia: in a search of identity. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 156, 580–584.
- * Marx, F., Worthmann, F., & Mayer, J. H. (2012). A maturity model for management control systems. *Business & Information Systems Engineering*, 4(4), 193–207.
- * Rahmani, A (2013), Internal auditing capability model. *Accountant magazine*. No 262. (In Persian).
- * Paulk, M.C; Curtis, B.; Chrissis, M. B; Weber, C.V. (1993). *Capability Maturity Model for Software, Version 1.1*. Software Engineering Institute.
- * The Chartered Institute of Management Accountants. (2014). *Global Management Accounting Principles*.

یادداشت‌ها

- 1.Capability Maturity Model Integration (CMMI)
- 2.Carnegie Mellon
3. Initial
4. Managed
5. Defined
- 6.Quantitatively Managed
7. Optimizing
8. Pavel Lededev, 2019
9. Global Management Accounting Principles (GMAPs)
- 10.Management Accounting Practices (MAPs)
11. Influence
12. Relevance
13. Value
14. Trust
15. Nonexistent
16. Supplying of information
17. Bean-counter
18. Historian
19. Trust
20. Sense-Making (Business Partners)
21. Expert
22. Consultant
23. Advisor
24. Sense-Giving (Leadership Roles)
25. Trusted Advisor
26. Financial Leader
27. Strategic/Transformational Leader
- 28.The Global Management Accounting Principles (GMAP)