

تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های

ایرانی

فاطمه قشقایی*، شهناز مشایخ**

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۰۵

چکیده

واحد حسابداری یکی از بخش‌های با اهمیت سازمان است که با تهیه و ارائه‌ی اطلاعات سودمند، در برنامه‌ریزی و کنترل امور سازمان به مدیران آن باری می‌رساند. به دلیل تفاوت در ویژگی‌ها و مشخصه‌های واحدهای حسابداری سازمان‌های مختلف، عملکرد این واحد در سازمان‌های مختلف، متفاوت است و سطح برآورده کردن هر یک از این نیازها، یکسان نمی‌باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی ابعاد و مشخصه‌های واحدهای حسابداری و سطوح تکامل آن است. به این منظور از مدل استاندارد بلوغ CMMI، به عنوان چارچوبی برای شناسایی این ابعاد و سطوح تکامل آن‌ها استفاده شده است. ساختار ماتریسی مدل بلوغ، دارای پیوستگی عمودی و افقی است، به این معنا که به منظور بالغ کردن یک بُعد از مدل تا سطحی مشخص، نیاز است تا سایر ابعاد نیز تا آن سطح بالغ شده باشند. هر شرکت می‌تواند به تناسب نیازهای خود، سطح خاصی از بلوغ را برای واحد حسابداری‌اش انتخاب نماید. جامعه‌ی آماری پژوهش، شامل مدیران مالی، حساب‌رسان داخلی، تحلیلگران سیستم‌های مالی، شرکای موسسات حسابرسی، و مدیر عامل شرکت‌ها است که با روش گلوله برفی، ۵۱ نمونه انتخاب شدند و با آن‌ها مصاحبه انجام شد. سپس داده‌های پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم، مورد تحلیل و بررسی قرار گرفتند. تم‌های استخراج شده، در قالب مدل بلوغ CMMI، طبقه‌بندی شدند و مدل پژوهش تدوین گردید. به منظور اعتباربخشی به مدل نیز از روش‌های اجماع داده‌ها، کنترل اعضا، و معیارهای مقبولیت کوربین و استراوس استفاده شده است. براساس یافته‌های پژوهش، ماتریس بلوغ واحد حسابداری شامل ۶ بُعد: خدمات و نقش واحد حسابداری، گزارشگری، فرایندپذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان، و منابع انسانی است که هر یک از آن‌ها طی ۵ سطح بلوغ، تکامل می‌یابند.

واژه‌های کلیدی: مدل بلوغ، واحد حسابداری، تحلیل تم.

DOI: 10.22051/jera.2018.22058.2174

این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران (نویسنده مسئول)،

(Ghashghaei.fatemeh@gmail.com)

** عضو هیات علمی و دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران،

(mashayekh@alzahra.ac.ir)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مقدمه

کیفیت عملکرد واحد حسابداری در هر سازمان، نقشی غیر قابل انکار در مطلوبیت صورت‌های مالی ارائه شده و شفافیت گزارشگری مالی آن سازمان دارد. از آنجایی که استانداردهای حسابداری، مهمترین رهنمودهای مدون ارائه شده توسط نهادهای استانداردگذار برای هدایت واحدهای حسابداری هستند، انتظار می‌رود تا در شرایط استفاده از استانداردهای حسابداری یکسان، کیفیت عملکرد و ویژگی‌های اطلاعات خروجی واحدهای حسابداری مختلف نیز، نزدیک به هم باشند. اما در عمل، واحدهای حسابداری برخی از شرکت‌ها، این استانداردها را بهتر از سایرین اجرا می‌کنند و سطح عملکرد آن‌ها با یکدیگر مشابه نیست. این امر می‌تواند ناشی از تفاوت در شرایط و بسترهای مورد نیاز برای عملکرد واحدهای حسابداری باشد که در سازمان‌های مختلف با یکدیگر متفاوت است. تفاوت در ویژگی‌ها و مشخصه‌های واحدهای حسابداری بر خروجی و عملکرد آن‌ها اثرگذار است.

علی‌رغم موارد گفته شده، تاکنون هیچ منشور، رهنمود یا نمونه بهینه‌ای برای شرح ویژگی‌ها، مشخصات، ساختارها و فرایندهای واحد حسابداری در سازمان‌ها ارائه نشده است، به گونه‌ای که مشخص کند یک واحد حسابداری در یک سازمان، باید چه ویژگی‌های داشته باشد، فرایندهای آن چه حوزه‌هایی را پوشش دهند، درون دادها و برون دادهای آن چه ویژگی‌هایی داشته باشند. رهنمودی که نشان دهد به منظور تولید اطلاعات و گزارش‌های با کیفیت، صحیح و به موقع توسط واحد حسابداری، باید چه شرایط و زیرساخت‌هایی فراهم شود.

از این رو ارائه‌ی راهنمایی برای نشان دادن ابعاد یک واحد حسابداری بالغ که قادر به انجام مسئولیت‌های محول شده به آن است، می‌تواند راهگشا باشد. یکی از ابزارهای مناسبی که می‌تواند در این راستا مورد استفاده قرار گیرد، مدل یکپارچه بلوغ قابلیت CMMI است. این مدل از یک سو کمک می‌کند تا عوامل اثرگذار بر بلوغ هدف مورد نظر، مشخص شوند و از سوی دیگر، مراحل بلوغ و تکامل هر یک از این ابعاد را نشان می‌دهد. مدل‌های بلوغ، ابزاری برای ارتباط، چارچوبی برای ارزیابی، و نقشه‌ی راهی برای بهبود منظم هستند (رحمانی، ۱۳۹۲).

هدف پژوهش حاضر بررسی ابعاد و ویژگی‌های واحد حسابداری، مراحل تکامل هر یک از این ابعاد و تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری با استفاده از مدل CMMI است. سازمان‌ها باید با توجه به ماهیت و پیچیدگی نیازهای اطلاعاتی خود، سطح مشخصی را برای توسعه یافتگی واحد حسابداری شان انتخاب کنند و تمام سازمان‌ها ملزم به انتخاب سطح مشابهی از توسعه یافتگی نیستند. سوالات اصلی پژوهش حاضر به شرح زیر است:

۱. ابعاد و ویژگی‌های واحد حسابداری کدام‌اند؟
۲. مراحل تکامل هر یک از این ابعاد و عوامل به چه ترتیب است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدل‌های بلوغ

اولین مدل بلوغ در اوایل دهه‌ی ۱۹۹۰ و در حوزه‌ی نرم‌افزاری ارائه شد که به آن «مدل بلوغ قابلیت» یا CMM گفته شد. توسعه‌ی این مدل به موجب درخواست دولت فدرال آمریکا برای تعیین میزان بلوغ فرایندهای نرم‌افزاری صورت گرفت. از این‌رو، چارچوبی برای تکامل و بلوغ فرایندهای تولید نرم‌افزار، در قالب مدل، تدوین شد. هدف از تدوین مدل بلوغ، اطمینان از تحویل به موقع، قابلیت پیش‌بینی زمان و بودجه، بهره‌وری بالا، تطابق مشخصات محصول با سفارش دریافتی و به‌طور کلی، تدوین اصولی به‌عنوان زیربنای تکامل و توسعه‌ی تولید نرم‌افزار بود (CMMI، ۱۹۹۳). در سال‌های بعد نسخه‌های توسعه یافته‌تری از این مدل ارائه شدند که آخرین نسخه آن در سال ۲۰۱۰ ارائه شد. مدل‌های بلوغ توانستند تحولات زیادی در حوزه نرم‌افزاری و برنامه‌ریزی برای تکامل محصولات این صنعت ایجاد کنند. از این‌رو، این مدل‌ها توجه فعالان سایر کسب و کارها را نیز به خود جلب کردند و طی دو دهه‌ی اخیر پژوهشگران و صنعت‌گران فراوانی تلاش کردند تا متناسب با اهداف کسب و کار خود و یا برای مقاصد عام‌تر، مدل‌های بلوغ متنوعی ارائه دهند.

در نگاره‌ی زیر ویژگی‌های سطوح مدل بلوغ CMMI ارائه شده است:

تکانه (۱): ویژگی‌های سطوح مدل بلوغ CMMI

شرح	سطوح بلوغ
<p>- سازمان به صورت پیوسته فرایندهای خود را بر مبنای درک کمی اهداف کسب و کار، و نیازهای عملکردی‌اش بهبود می‌دهد.</p> <p>- استفاده از روش کمی برای درک انحرافات ذاتی فرایندها و دلایل خروجی فرایندها</p> <p>- بهبود مستمر عملکرد فرایندها از طریق فرایندهای تدریجی و نوآورانه</p> <p>- اهداف «کیفی» و «عملکرد فرایند» سازمان ایجاد می‌شوند، به‌طور پیوسته تجدیدنظر می‌شوند تا تغییرات اهداف کسب و کار و عملکرد سازمان را منعکس کنند.</p> <p>- فرایندهای تعریف شده، مجموعه‌ی استانداردهای تعریف شده‌ی سازمان، و فناوری‌های حمایت‌کننده، اهدافی هستند که برای سنجش فعالیت‌های قابل کمی شدن به کار می‌روند.</p> <p>- 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 عملکرد در سطح زیرفرایندها متمرکز اند و از نتایج آن‌ها به‌منظور مدیریت فرایندها استفاده می‌کنند. در سطح بلوغ ۵، سازمان از طریق جمع‌آوری داده‌ها از گروه‌های کاری مختلف، با عملکرد کل سازمان سر و کار دارد.</p>	سطح ۵ (بهینه شده)
<p>- مدیریت، اهداف کمی ایجاد می‌کند تا کیفیت و اجرای فرایندها را بسنجند</p> <p>- اهداف کمی بر مبنای نیازهای مشتریان، استفاده‌کنندگان نهایی، سازمان، و مجریان فرایندها تدوین شدند.</p> <p>- کیفیت و اجرای فرایند، با توجه به مفاهیم آماری درک می‌شود.</p> <p>- روابط بین زیرفرایندهای مختلف و تأثیر آن‌ها بر دستیابی به اهداف مربوط به کیفیت و عملکرد فرایند، درک می‌شود.</p> <p>- تمرکز بر فرایندهایی که بیشترین ارزش افزوده کلی را برای کسب و کار دارند.</p> <p>- استقرار اهداف «کیفی» برای «عملکرد فرایندها»</p> <p>- تمایز اساسی بین سطح ۳ و ۴ بلوغ در پیش‌بینی‌پذیری عملکرد فرایندها است. در سطح بلوغ ۴، عملکرد فرایندها با استفاده از روش‌های آماری و سایر تکنیک‌های کمی کنترل شده است و پیش‌بینی‌ها بر مبنای تحلیل‌های آماری پردازش داده‌ها هستند.</p>	سطح ۴ (کمی شده)
<p>- استفاده از فرایندهای تعریف شده به‌منظور مدیریت کارها.</p> <p>- نهادینه کردن اصول مدیریتی و فرایندها، و بهترین نحوه‌ی ارائه‌ی خدمات، به‌نحوی که تداوم خدمات، جلوگیری و حل مشکلات در مجموعه‌ی فرایندهای استاندارد گنجانده شود.</p> <p>- خدمات ارائه شده، الزامات موردنظر ذینفعان را برآورده کرده و معتبر هستند.</p> <p>- فرایندها به‌خوبی مشخص و درک شدند و در استانداردها، رویه‌ها، ابزارها و روش‌ها توصیف شدند.</p>	سطح ۳ (تعریف شده)

سطوح بلوغ	شرح
	<p>- مجموعه‌ی فرایندهای استاندارد این سطح، به مرور زمان ایجاد شدند و بهبود یافتند.</p> <p>- تفاوت سطح ۲ و ۳ این است که در سطح ۲، به فراخور موقعیت، استانداردها، شرح فرایندها و فرایندها می‌توانند متفاوت باشند و در هر موقعیت خاص، متفاوت از یکدیگر باشند، اما در سطح ۳، استانداردها، شرح فرایندها و محصولات کاری در مجموعه استانداردهای فرایندهای سازمان برای گروه‌های کاری معین یا واحدهای سازمانی خاص، مشخص شدند. بنابراین بجز در مواردی که استثنا مجاز باشند، مفاهیم سازگارتری وجود دارد.</p> <p>- تفاوت بعدی در قوت فرایندهای سطح ۳ نسبت به سطح ۲ است. یک فرایند تعریف شده، به‌طور واضح هدف، نهاده‌ها، معیارهای ورودی، فعالیت‌ها، نقش‌ها، سنجه‌ها، گام‌های تأیید، خروجی‌ها و معیارهای خروجی‌ها را مشخص می‌کند.</p>
سطح ۲ (مدیریت شده)	<p>- پایدار کردن خدمات و فرایندها.</p> <p>- تعریف استراتژی خدمات و برنامه‌های کاری.</p> <p>- نظارت و کنترل بر کارها با توجه به برنامه.</p> <p>- نهادینه شدن ساختار مدیریت و ساختار فرایندها و اطمینان‌یابی از کیفیت محصولات.</p> <p>- مدیریت گروه‌های کاری، فعالیت‌های کاری، محصولات کاری، و خدمات.</p> <p>- فراهم بودن منابع کافی.</p> <p>- تخصیص مسئولیت‌های اجرای فرایند و آموزش به کارکنان درخصوص فرایندها.</p> <p>- ایجاد اطمینان نسبت به حفظ اقدامات موجود، در هنگام فشار و تنش.</p>
سطح ۱ (اولیه)	<p>- فرایندها اتفاقی بوده (بدون تکرار).</p> <p>- محیط پایداری به‌منظور حمایت از فرایندها فراهم نیست.</p> <p>- دستیابی به موفقیت به شایستگی و توانمندی افراد سازمان بستگی دارد نه به استفاده از فرایندهای تثبیت شده.</p> <p>- سازمان خدماتی را فراهم می‌کند که اغلب تاحدودی جوابگوی نیازهایش است.</p> <p>- معمولاً بیش از بودجه خرج کرده و یا عملکردش دارای انحراف منفی نسبت به برنامه‌ریزی است.</p> <p>- ترک کردن فرایندها در شرایط بحرانی.</p> <p>- عدم تکرارپذیری موفقیت‌ها.</p>

مدل‌های بلوغ معمولاً در غالب‌های ماتریسی طراحی می‌شوند و برای آن‌ها دو ویژگی «سطح» و «بعد» در نظر گرفته می‌شود. ویژگی سطح، نشان‌دهنده‌ی مرحله‌ی تکامل است. معمولاً اکثر مدل‌ها بلوغ ۵ سطحی هستند اما نکته‌ای که در بین آن‌ها متفاوت است، تعریفی است که

برای هر یک از این سطوح ارائه می‌کنند. ویژگی بُعد، به عناصری، ابعاد یا عواملی اشاره می‌کند که بر سبب تکامل آن‌ها مدنظر قرار گرفته است. 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 به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی و بهبود فرایندها، سیستم‌ها و پروژه‌ها در نظر گرفت. موارد زیر به برخی از کارکردهای مدل بلوغ اشاره می‌کنند (رحمانی، ۱۳۹۲):

(۱) ابزار ارتباطی: این مدل‌ها را می‌توان به‌عنوان چارچوب و ابزاری برای ابلاغ مفاهیم، دستورالعمل‌ها و رهنمودها به کار برد، (۲) چارچوبی برای ارزیابی: ایجاد چارچوبی برای ارزیابی قابلیت‌های یک سیستم منطبق با معیارهای از پیش تعیین شده و همچنین به‌عنوان مکانیزمی برای انجام خود ارزیابی و تعیین شکاف‌ها و کاستی‌های موجود برای دستیابی به اهداف تعیین شده، (۳) نقشه‌ی راهی برای بهبود مستمر، (۴) راهنمایی برای اشاره به قوانین و استانداردهای مختلف که باید در فرایندها مدنظر قرار گیرند.

پیشینه پژوهش‌های انجام شده

در سال ۲۰۰۹ انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا (IIA) مدلی برای بلوغ حسابرسی داخلی ارائه کرد. هدف IIA از ارائه‌ی این مدل این بود که اگر استانداردهای ارائه شده توسط این سازمان، از کیفیت مناسبی برخوردار هستند و صرف وجود استانداردهای با کیفیت برای عملکرد با کیفیت این واحد کافی است، چرا برخی از کشورها عملکرد بهتری نسبت به سایر کشورها دارند یا حتی سازمان‌های مختلف در یک کشور نیز عملکردهای متفاوتی نسبت به یکدیگر دارند. نظر IIA بر این بود که شرایط و زیرساخت‌های مورد نیاز برای پیاده‌سازی این استانداردها در سازمان‌ها و کشورهای مختلف، متفاوت است که منجر به نتایج متفاوت می‌شوند. از این رو، نیاز است تا بستر مناسبی برای پیاده‌سازی این استانداردهای با کیفیت فراهم شود. این امر موجب شد تا IIA مدل بلوغ واحد حسابرسی داخلی را ارائه کند. در این مدل ۶ بُعد: خدمات و نقش حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، رویه‌های حرفه‌ای، مدیریت عملکرد و پاسخگویی، فرهنگ و روابط سازمانی، ساختارهای راهبری، برای بلوغ واحد حسابرسی داخلی

در نظر گرفته شد و هریک از این ابعاد بر اساس مدل CMMI تا ۵ سطح بالغ شدند (رحمانی، ۱۳۹۲).

اداره ملی حسابداری انگلستان^۲ نیز به منظور بررسی بلوغ مدیریت مالی^۳ بر حسب مدل CMMI، مدلی ارائه داده است که در جدول زیر ارائه شده است (NAO، ۲۰۱۲):

تکاوره (۲): ماتریس بلوغ مدیریت مالی بر اساس نظر اداره ملی حسابداری انگلستان (NAO)، ۲۰۱۲

سطح	عمل ^۴	آگاهی ^۵	خروجی ^۶
سطح (۵)	رویه‌های مدیریت مالی در سازمان مستقر شدند که در این حوزه پیشرو هستند و این امکان را فراهم می‌آوردند که چالش‌ها و فرصت‌های کلیدی، پیش‌بینی شوند تا بتوان عملکرد سازمان را بهینه کرد.	تأکید سازمان بر تلاش پیوسته برای پیشرو بودن در مدیریت مالی است و پیوسته در جستجوی فرصت‌های بهبود است که نوآوری دارند و گاهی ممکن است حالت افراطی داشته باشند.	سازمان، چالش‌های مربوط به تغییر شرایط را پیش‌بینی می‌کند و به آن‌ها پاسخ می‌دهد و نگاه روبه جلو دارد تا رویدادهای مهم را پیش‌بینی کند. برنامه‌ها را بر حسب زمان، هزینه و کیفیت برنامه‌ریزی شده تحویل می‌دهد، به نحوی که انحراف اندکی داشته باشد. به دنبال کارایی و بهبود خدمات ارائه شده است، به نحوی که افزایش اندکی در هزینه‌ها ایجاد شود. درک پیچیده‌ای از مبانی هزینه سازمان با توجه به شناخت محرک‌های اصلی خدمات و محصولات مختلف وجود دارد.
سطح (۴)	اقدامات مدیریت مالی حرفه‌ای در سازمان مستقر شدند که سازمان را قادر می‌سازند در موقعیت‌های چالش برانگیز موفق شود و برخی از فرصت‌های بهبود عملکردش را شناسایی کند.	سازمان به‌طور پیوسته فرایندهای مدیریت مالی خود را مرور می‌کند و بر اساس آن بهبودهایی را در فرایندهایش ایجاد می‌کند تا روش‌های جاری را توسعه دهد.	سازمان در زمان خوبی به چالش‌ها پاسخ می‌دهد و نگاهش روبه جلو است تا تأثیرات بااهمیت آن‌ها را پیش‌بینی کند. بیشتر برنامه‌ها به موقع، با هزینه و کیفیت برنامه‌ریزی شده، تحویل داده می‌شوند. اثر تغییرات بر هزینه‌ها و عملکرد برنامه‌های مختلف، درک می‌شوند و سازمان قادر است برنامه‌هایی را ارائه دهد که از نظر هزینه کارا هستند.
سطح (۳)	آن دسته از اقدامات مدیریت مالی در سازمان مستقر شدند که برای حمایت از کسب	تلاش سازمان برای بهبود مدیریت مالی خود، در نتیجه پاسخی است که به نیازهای	زمانی که محیط آشنا و پایدار باشد، سازمان به خوبی اداره می‌شود. وقوع رویدادهای پیش‌بینی نشده، تغییرات دولتی یا طرح‌های جدید، ممکن است چالش‌های قابل توجهی

عمل ^۴	آگاهی ^۵	خروجی ^۶
و کار در شرایط پایدار مناسب هستند و موجب توسعه آن می‌شوند اما در شرایط وجود چالش، مناسب نیستند.	ایجاد شده می‌دهد، زیرا در فرایندهای بهبود مستمر وارد نشده است. ممکن است در شرایط بحران لازم باشد تا تغییرات قابل ملاحظه‌ای انجام دهد.	را ایجاد کند. برنامه‌ها همیشه به موقع و با هزینه و کیفیت برنامه‌ریزی شده، ارائه نمی‌شوند، زیرا پیش‌بینی و پاسخ‌دهی به موقع به ریسک‌ها، دشوار است. سازمان از طریق ترکیب برنامه‌های کارایی و برنامه‌های کاهش بودجه، موفق به کاهش هزینه می‌شود.
سطح (۲) اقدامات مدیریت مالی ابتدایی در سازمان وجود دارند که امکان انجام عملیات روزانه را فراهم می‌آورند اما شرایط توسعه را برای آن فراهم نمی‌آورند.	سازمان آگاه است که نیاز به انجام برخی بهبودها در مدیریت مالی خود دارد اما به‌طور فعال این موارد را انجام نمی‌دهد. به‌ندرت بهبودها صورت می‌گیرند.	سازمان از تعدادی از مسائلی که با فرایندهای جاری مدیریت مالی در ارتباط هستند، آگاهی دارد. این مسائل توسط حسابرسان داخلی یا مستقل، برجسته شدند. سازمان از مخارج اضافی و تاخیرها آگاه می‌شود تا بتواند آن‌ها را کنترل کند. بخش عمده‌ای از پروژه‌ها با تاخیر و هزینه اضافی نسبت به کیفیت برنامه‌ریزی شده انجام می‌شوند. سازمان به‌منظور کاهش هزینه‌ها، اقدام به کاهش بودجه می‌کند بدون اینکه تأثیر آن را بر هزینه‌ها و کیفیت عملکرد بررسی کند.
سطح (۱) سازمان برخی از اقدامات مدیریت مالی را انجام می‌دهد. این اقدامات کافی نیستند و برای انجام عملیات روزانه خلاءهای زیادی وجود دارد.	سازمان آگاهی اندکی از نیاز به بهبود مدیریت مالی دارد و تلاش اندکی برای انجام تغییر انجام می‌دهد.	سازمان بودجه‌ای دریافت می‌کند و با آگاهی اندکی از چگونگی افزایش کارایی یا نتایجی که ممکن است در نتیجه این مخارج حاصل شود، آن را هزینه می‌کند. معمولاً هزینه، بیش از بودجه انجام می‌شود و علت‌های معمول این امر شناسایی نمی‌شوند و اقدامات اصلاحی صورت نمی‌گیرد. پروژه‌ها معمولاً با هزینه و زمان بالا انجام می‌شوند و منافع مربوط به آن‌ها معمولاً حاصل نمی‌شود. معمولاً ناکامی در پروژه‌ها زیاد است و ریسک قلب آن‌ها را تهدید می‌کند.

در برخی از پژوهش‌های حسابداری نیز به منظور ارزیابی موضوعاتی در سطح سازمان‌ها (به‌ویژه در حوزه مدیریت ریسک)، از مدل‌های بلوغ استفاده شده است اما معمولاً جزئیاتی از ماتریس تدوین شده برای مدل ارائه نمی‌شود. یکی از دلایل این امر می‌تواند عدم تمایل به افشای دانش فنی باشد. برای مثال می‌توان به مقاله‌های ارائه شده توسط پوریکاس و فیتسیلیس (۲۰۱۰)، کازینا (۲۰۱۱) و چودهری (۲۰۱۶) اشاره کرد که در حوزه طراحی مدل بلوغ نوشته شدند. در این مقالات جزئیات مدل طراحی شده و ماتریس آن افشا نشده است. در حال حاضر بسیاری از موسسات مدیریت پروژه با استفاده از مدل‌های بلوغ اشاره شده، به سازمان‌ها، ارائه‌ی خدمت می‌کنند و برای مسائل مختلف کسب و کارها، مراحل پیشرفت و بلوغ طراحی می‌کنند. بی‌شک ارائه و افشای جزئیات مدل‌های طراحی شده می‌تواند به‌عنوان افشای دانش فنی آن‌ها تلقی شود و راه‌های درآمدزایی آن‌ها را محدود کند.

روش پژوهش

داده‌های اصلی این پژوهش با استفاده از روش انجام مصاحبه، طی سه مرحله، جمع‌آوری شدند: (۱) ابتدا به منظور تعیین ابعاد با اهمیت بر عملکرد واحد حسابداری در یک سازمان، تعدادی از مدل‌ها، اسناد و متن‌های مهم و مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور شدند، تا مطالبی از آن‌ها استخراج شود که بتواند در تبیین ابعاد با اهمیت برای مدل بلوغ واحد حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. (۲) در گام دوم، به منظور شناخت فرایندهای مرتبط با هر یک از ابعاد شناسایی شده، مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته‌ای با اعضای جامعه‌ی آماری صورت گرفت. مصاحبه‌ها تا جایی ادامه پیدا کردند که مطالب جدیدی مطرح نشدند و یافته‌های پژوهش به اشباع نظری رسیدند. به منظور انجام این پژوهش، ۵۱ مصاحبه انجام شد. بعد از کامل شدن پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها و کدگذاری داده‌ها، با استفاده از روش تحلیل تم، فرایندهای مرتبط با هر یک از ابعاد مدل بلوغ، استخراج شدند و با در نظر گرفتن مدل CMMI، سطح‌بندی شدند و در نهایت مدل پژوهش تدوین شد. (۳) در گام آخر نیز از ۱۳ نفر از صاحب نظران نسبت به مدل تدوین شده، نظر سنجی به عمل آمد و مدل پژوهش با توجه به نظرات آن‌ها بازنگری شد.

سوالات پژوهش

۱. ابعاد و ویژگی‌های واحد حسابداری کدام اند؟
۲. مراحل تکامل هر یک از این ابعاد و عوامل به چه ترتیب است؟

جامعه و نمونه‌ی آماری

پژوهش حاضر، بلوغ واحد حسابداری را در سطح شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه‌ی ایران بررسی می‌کند. جامعه‌ی آماری این پژوهش، شامل مدیران مالی، حساب‌سازان داخلی، تحلیلگران سیستم‌های مالی، شرکای موسسات حسابرسی، مدیرعامل شرکت‌ها و سایر افرادی است که با واحد حسابداری یا خروجی عملکرد آن در سازمان‌ها، مستقیماً در ارتباط هستند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده، روش گلوله برفی است.

در این روش، مصاحبه‌کننده به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان، صاحب‌نظران دیگر را شناسایی می‌کند (از کیا و دربان‌آستانه، ۱۳۸۲). از این رو، ابتدا ۶ نفر از صاحب‌نظران که به تشخیص پژوهشگران در زمینه‌ی موضوع پژوهش دارای تخصص بودند، انتخاب شدند و انتخاب سایر اعضای نمونه (۴۵ نفر بعدی)، براساس روش گلوله‌ی برفی صورت گرفت. در نمونه‌گیری گلوله برفی، شرکت‌کنندگان انتخاب می‌شوند که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه‌ی کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه، از آن‌ها خواسته شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کردند و از دانش و تجربه‌ی بالایی برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد. یکی از نکاتی که در خصوص نمونه‌گیری مدنظر قرار گرفت، اندازه‌ی نمونه است. نمونه‌گیری در رویکرد کیفی معمولاً تا جایی ادامه پیدا می‌کند که پژوهشگر به اشباع نظری برسد. اشباع نظری^۷ یعنی تا زمانی که داده‌ی جدیدی به دست نیابد و مناسبات میان تم‌ها به خوبی مشخص شده باشد (افشار، ۱۳۹۲).

تحلیل تم

تحلیل تم روشی است که برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها استفاده می‌شود. یک تم، در بر دارنده‌ی چیزی با اهمیت، درباره‌ی داده‌ها و در ارتباط با پرسش پژوهش است. به‌منظور تعیین این که چه چیزی در یک پژوهش، تم به حساب می‌آید، قضاوت پژوهشگر ضروری است. کلیدی بودن یک تم، الزاما وابسته به ملاک‌های کمی (مثل تعداد دفعات تکرار) نیست. روش تحلیل تم را می‌توان یک روش اساسی دانست که رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی در اختیار می‌گذارد (کریمی و تاجیک، ۱۳۹۴). برای تحلیل تم ابتدا لازم است داده‌ها کدگذاری شوند. کدها عبارتند از ویژگی‌ای از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. کدها در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل می‌دهند.

در این پژوهش با توجه به پژوهش براون و کلارک (۲۰۰۶)، از ۶ مرحله برای انجام تحلیل تم استفاده شده است:

۱. آشنایی با داده‌ها: در اولین مرحله از تحلیل تم لازم است پژوهشگر تا جایی که ممکن است خود را با داده‌ها در تماس قرار داده و با آن‌ها به‌طور کامل آشنا شود. به‌منظور دستیابی به این معیار، در پژوهش حاضر مصاحبه‌های انجام شده (که به صورت صوتی ضبط شده و سپس پیاده‌سازی شدند) چندبار توسط پژوهشگر شنیده و خوانده شدند تا آشنایی کامل با داده‌ها حاصل شود.

۲. ایجاد کدهای اولیه: پس از آشنایی پژوهشگر با داده‌های کیفی پژوهش، لازم است کدهای اولیه ایجاد و تعیین شوند. کدها عبارتند از ویژگی‌ای از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، با اهمیت به نظر می‌رسند. همین کدها هستند که در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل خواهند داد.

۳. جستجو برای تم‌ها: پس از این که واحدهای تحلیل همگی بررسی و کدگذاری شدند، نوبت به دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها می‌رسد. نکته‌ی مهم این است که دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها یک فرآیند پویا است و پژوهشگر باید با بررسی مداوم کدها و تم‌ها، دسته‌بندی‌ها را تصفیه کند تا نهایتاً به دسته‌بندی‌ای برسد که برای او رضایت‌بخش باشد. در این مرحله

هنوز تم‌های تعیین شده نهایی نیستند بلکه طرحی اولیه از جانب پژوهشگر برای تعیین تم‌های نهایی به حساب می‌آیند.

۴. مرور تم‌ها: در این مرحله پس از آن که در مرحله‌ی قبل تم‌های منتخب، تعیین شدند، نوبت به تصفیه‌ی تم‌ها می‌رسد. در این مرحله ممکن است مشخص شود که برخی از تم‌های تعیین شده در مرحله‌ی قبل، مناسب این که به عنوان تم در تحلیل نهایی لحاظ شوند، نیستند و یا این که ممکن است ترکیب شدن دو یا چند تم، در قالب یک تم، مفید به نظر برسد. یا این که لازم شود یک تم به دو یا چند تم، شکسته (تفکیک) شود. خلاصه این که در این مرحله، مرور و تصفیه‌ی تم‌ها (به قصد بهبود نقشه‌ی تم‌ها) انجام می‌شود.

۵. تعریف و نام‌گذاری نهایی تم‌ها: این مرحله هنگامی است که پژوهشگر یک نقشه‌ی رضایت‌بخش از تم‌ها دارد. در این مرحله تم‌ها به روشنی تعریف و نام‌گذاری می‌شوند. باید روشن باشد که هر تم راجع به چیست. همچنین می‌توان علاوه بر تم‌های اصلی، تم‌های فرعی را هم به عنوان زیرمجموعه‌ی تم‌های اصلی تعیین و ارائه نمود. تم‌های فرعی در اصل تم‌های درون یک تم کلی تر هستند که ارائه‌ی آن‌ها در تحلیل، می‌تواند برای روشن کردن ساختار تم‌های پیچیده تر مفید باشد.

۶. گزارش سازی: مرحله‌ی ششم هنگامی آغاز می‌شود که پژوهشگر تم‌های نهایی خود را در اختیار داشته باشد. در این مرحله از پژوهش حاضر، تم‌های استخراج شده در قالب مدل CMMI دسته بندی شدند.

نحوه ارزیابی و اعتباربخشی به مدل

در این پژوهش از ۳ روش زاویه‌بندی داده‌ها، کنترل اعضا، ارزیابی براساس معیارهای مقبولیت، به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش استفاده شده است. اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه‌ی داده، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف. (هومن، ۱۳۹۰، حریری، ۱۳۸۵). به این منظور از نظرات گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده از جمله مدیران مالی، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، مدیرعامل شرکت‌ها، تحلیل‌گران سیستم‌های مالی که هر کدام از آن‌ها به نوعی با واحد حسابداری در ارتباط هستند، استفاده شده است. کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو، تکنیکی است

که به آن وسیله پژوهشگر مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک به منظور تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود (هومن، ۱۳۹۰، حریری، ۱۳۸۵). به این منظور، از نظرات ۱۰ نفر از صاحب نظران مشارکت کننده و غیر مشارکت کننده در پژوهش استفاده شده است. کورین و استراوس (۲۰۰۸) معیاری به نام «مقبولیت»^۸ را پیشنهاد دادند. مقبولیت به این معنا است که یافته‌های پژوهش تا چه اندازه در انعکاس تجربیات مشارکت کنندگان، پژوهشگر و خواننده در رابطه با پدیده‌ی مورد مطالعه موثق و قابل باور است.

یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناسی مصاحبه شوندگان به شرح نگاره زیر است:

نگاره (۳): ویژگی‌های جمعیت شناسی مصاحبه شوندگان

ردیف	جنسیت	طبقه‌بندی	تعداد	جمع
۱	جنسیت	زن	۳	۵۱
		مرد	۴۸	
۲	سمت	مدیر مالی	۲۱	۵۱
		شریک موسسه حسابرسی	۱۱	
		تحلیلگر سیستم‌های مالی	۴	
		حسابرس داخلی	۵	
		مدیر عامل	۵	
		سایر	۵	
۳	سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۱۰	۵۱
		۱۱ تا ۲۰ سال	۱۸	
		۲۱ تا ۳۰ سال	۱۴	
		۳۱ تا ۴۰ سال	۵	
		۴۱ تا ۵۰ سال	۴	
۴	میزان تحصیلات	کارشناسی	۵	۵۱
		کارشناسی ارشد	۲۸	
		دکتری	۱۸	
۴	رشته تحصیلی	حسابداری	۴۰	۵۱
		سایر	۱۱	

بر اساس تحلیل یافته‌های پژوهش، ۶ بُعد با اهمیت برای بلوغ خدمات یک واحد حسابداری در نظر گرفته شدند که عبارتند از: خدمات و نقش واحد حسابداری، گزارشگری و مدیریت ارتباطات، فرایندپذیری، فناوری اطلاعات، منابع انسانی، و نقش واحد حسابداری در مدیریت ریسک سازمان.

تکراه (۴): مدل بلوغ واحد حسابداری (منبع: یافته‌های پژوهش)

خدمات و نقش واحد حسابداری	گزارشگری و مدیریت ارتباطات	فرایندپذیری	فناوری اطلاعات	مشارکت در مدیریت ریسک سازمان	منابع انسانی
سطح پنجم: بهینه سازی	مشارکت موثر در راهبری سازمان	بهبود مستمر فرایندها	راه کارهای نرم افزاری مبتنی بر هوش مصنوعی	مشارکت در راهبری ریسک - های سازمانی	سرآمدی کارکنان در سطح حرفه
سطح چهارم: مدیریتی	مشارکت در تدوین استراتژی‌ها	همراستا کردن فرایندها با استراتژی‌ها، و مدیریت فرایندهای غیررسمی و استثناها	راه کارهای مبتنی بر نگرش ERP	مشارکت در مدیریت ریسک - های مالی	شکوفایی منابع انسانی
سطح سوم: یکپارچه	اطلاعاتی مدیریت به منظور برنامه - ریزی و کنترل	یکپارچه سازی و خود کار کردن فرایندهای اصلی	راه کارهای نرم افزاری یکپارچه	مشارکت در مدیریت ریسک - های عملیاتی	معماری منابع انسانی
سطح دوم: زیرساختی	اطلاعاتی سرمایه گذاران و اعتباردهندگان	توسعه رسمی سازی فرایندها	توسعه راه کارهای نرم افزاری مالی، اداری و بازرگانی	مشارکت در مدیریت ریسک های حسابداری	افزایش صلاحیت های حرفه ای عمومی کارکنان
سطح اول: آغازین	رعایت الزامات گزارشگری قانونی	فرایندهای غیررسمی	استفاده از نرم افزارهای حسابداری مالی یا دفتری ساده	مدیریت ریسک های رعایتی مربوط به گزارشگری	کارکنان غیر حرفه ای

باتوجه به ارزیابی تیم‌های حاصل از تحلیل یافته‌های پژوهش، در اولین سطح از بلوغ، تمرکز خدمات و نقش واحد حسابداری بر رعایت حداقل الزامات گزارشگری قانونی است. در این سطح، فرایندهای واحد حسابداری، ساختار نیافته، غیررسمی و غیرمستند هستند و سیستم‌های اطلاعاتی مورد استفاده نیز محدود به نرم افزارهای صرفاً مالی است. ممکن است در این سطح از نرم افزارهای مالی غیراستاندارد یا نرم افزارهای مالی که به صورت موردی، برای سازمان مورد نظر نوشته شده اند نیز استفاده شود. نرم افزار مالی مورد استفاده در این سطح، با سیستم‌های اطلاعاتی سایر بخش‌های سازمان در ارتباط نیست، حتی گاهی سیستم اطلاعاتی بخش‌های مختلف واحد حسابداری نیز به یکدیگر متصل نیست و تبادل اطلاعات بین آن‌ها، از طریق ارائه اطلاعات در فایل‌های اکسل انجام می‌شود. یافته‌های پژوهش نشان دادند که در این سطح، واحد حسابداری تلاش می‌کند تا با مدیریت ریسک‌های گزارشگری قانونی، خطر تحمیل جرائم قانونی را از سازمان دور کند. در حوزه‌ی منابع انسانی نیز اقدامات ظاهری و پراکنده صورت می‌گیرد و شرح مشاغل و مسئولیت‌ها در این سطح، مستند و مشخص نشده اند، همچنین تفویض وظایف به صورت اقتضایی و حسب نیازهای آن مقطع زمانی، انجام می‌شود.

باتوجه به تیم‌های استخراج شده در پژوهش، در سطح دوم، تلاش می‌شود تا کیفیت گزارشگری برون سازمانی (به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) افزایش پیدا کند و گزارش‌های قابل اتکا، به صورت دوره‌ای، منتشر شوند. اما هنوز در این سطح به نیازهای اطلاعاتی مدیران درون سازمانی به خوبی پاسخ داده نمی‌شود، و گزارش‌هایی تاریخی، کلی، و دوره‌ای از وضعیت سازمان به آن‌ها ارائه می‌گردد. مدیران سازمان، به منظور تصمیم‌گیری به موقع درخصوص امور داخلی و برنامه‌ریزی برای امور آتی، نیازمند اطلاعاتی قابل اتکا و به موقع هستند تا بتوانند در هر لحظه، وضعیت امور داخلی را به خوبی رصد کنند و تصمیم‌گیری نمایند.

ارزیابی تیم‌های استخراج شده نشان دادند که این سطح، آغاز رسمی سازی فرایندها است، فرایندهای بخش‌های مختلف سازمان به صورت جزیره‌ای رسمی سازی می‌شوند، به این معنا که هر واحد سازمانی، فرایندهای مربوط به خود را مدون و مستند می‌کند و در این مستند سازی، توجه زیادی به ارتباط فرایندهایش با فرایندهای سایر واحدهای سازمانی ندارد. یافته‌های پژوهش نشان دادند که در برخی از موارد ممکن است تلاش شود تا علاوه بر یکپارچه سازی

سیستم اطلاعاتی در کل واحد حسابداری، با افزودن برخی از ماژول‌های اداری، ارتباط سیستم اطلاعاتی واحد حسابداری با برخی از بخش‌های اداری سازمان برقرار شود.

با رسمی‌سازی برخی از فرایندهای واحد حسابداری، امکان استقرار رویه‌های کنترلی بر این فرایندها فراهم می‌شود. واحد حسابداری با مشارکت در استقرار کنترل‌های داخلی حسابداری به مدیریت ریسک‌های حسابداری سازمان کمک می‌کند. اولین گام مشارکت واحد حسابداری در مدیریت ریسک‌های سازمانی این است که خود، برای سازمان، منشاء ریسک نباشد. در این سطح، دستورالعمل‌هایی، به‌طور پراکنده، برای برخی از وظایف و کارهای واحد حسابداری تدوین می‌شوند و شرح مسئولیت و دستورالعمل برای آن‌ها تدوین می‌شود.

ارزیابی تم‌های استخراج شده نشان دادند که در سطح سوم بلوغ، واحد حسابداری می‌تواند با تهیه‌ی اطلاعات به‌موقع و مربوط، بسیاری از نیازهای اطلاعاتی مدیران سازمان را تامین کند و نقش برنامه‌ریزی و کنترلی خود را به خوبی ایفا کند. در سطح قبل نیز اطلاعات واحد حسابداری گاهی برای مقاصد کنترلی و یا برنامه‌ریزی مورد استفاده قرار می‌گرفتند اما به دلیل به‌موقع نبودن‌شان، از سودمندی آن‌ها کاسته می‌شد. در این سطح، یکپارچه‌سازی فرایندها در سطح کل سازمان صورت می‌گیرد و ارتباطات لازم و متقابل بین فرایندهای واحدهای مختلف سازمان، برقرار می‌شود، همچنین سازمان‌ها قادر به استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه هستند.

یکپارچه شدن سیستم‌های اطلاعاتی، امکان خودکار کردن بسیاری از فرایندهای اصلی را فراهم می‌کند. با یکپارچه شدن سیستم‌های اطلاعاتی و خودکار شدن فرایندهای اصلی حسابداری، بسیاری از رویه‌های کنترلی نیز خودکار می‌شوند و امکان گزارشگیری در لحظه از وضعیت انحرافات و کشف حوزه‌های مستعد ریسک فراهم می‌شود، این امر به مدیران سازمان در اداره‌ی امور کمک می‌کند. با مشخص بودن شاخص‌های ارزیابی عملکرد (KPIs) و شاخص‌های ارزیابی ریسک (KRIs) حسابداران تلاش می‌کنند تا پرچم‌های قرمز بخش‌های عملیاتی را کشف کنند و به مدیران هشدارهایی به‌موقع دهند. یافته‌های پژوهش نشان دادند که در این سطح، در بُعد منابع انسانی نیز معماری منابع انسانی انجام می‌شود. مدیران سازمان در این سطح به خوبی آگاه هستند که تنها منابع انسانی شایسته و با صلاحیت، ثروت سازمان است،

از این رو توجه اصلی شان بر جذب کارکنان با صلاحیت و کنارگذاری کارکنان ناکارآمد و بی انگیزه است.

یافته‌های پژوهش نشان دادند که در سطح چهارم، مدیر واحد حسابداری با بینشی که نسبت به شرایط اقتصادی و وضعیت صنعت و بازار دارد، قادر به ارائه گزارشی تحلیلی است که در تصمیم‌گیری مدیران سازمان بسیار موثر است. گزارش‌های واحد حسابداری برای مدیران، تصمیم‌ساز هستند. در بُعد فرایندپذیری، تلاش می‌شود تا در عملیات واحد حسابداری، استثنا یا فرایند غیررسمی وجود نداشته باشد زیرا وجود چنین شرایطی به معنای ناکارآمدی فرایندهای رسمی است. در این سطح، از سیستم‌های اطلاعاتی مبتنی بر نگرش ERP استفاده می‌شود. تفکر غالب در این سیستم‌های اطلاعاتی، تعریف فرایندها بر مبنای برنامه‌ریزی است. این برنامه‌ریزی، بر اساس استراتژی‌های کلان سازمان انجام می‌شود. همچنین به منظور تعریف برخی از فرایندهای خاص سازمان در سیستم اطلاعاتی، از ابزار BPMS استفاده می‌شود، در این سطح از افزونه‌های هوش مصنوعی (BI) و انبار داده نیز استفاده می‌شود.

بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل تیم‌های پژوهش، حسابداران در این سطح مشارکت موثری در مدیریت ریسک‌های مالی سازمان دارند. به دلیل کارآمدی کارکنان واحد حسابداری در این سطح، مدیران ارشد با خاطری مطمئن‌تر به نتایج کار زیردستانش اتکا می‌کنند. این امر، فرصت مشارکت مدیران واحد حسابداری را در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و امور کلان سازمان، فراهم می‌آورد. از سوی دیگر، با آموزش و سپس فرصت دادن به زیردستان، امکان شکوفایی و رشد حرفه‌ای آن‌ها فراهم می‌شود و شرایط برای ظهور ایده‌های خلاقانه مهیا می‌شود.

یافته‌های پژوهش نشان دادند که در سطح پنجم، مدیر ارشد واحد حسابداری، یکی از اعضای موثر هیات مدیره و ارکان راهبری شرکت است و با مشارکت موثر در تصمیم‌گیری‌ها، نقش راهبری را در سازمان‌ها ایفا می‌کند. صرف عضویت مدیر مالی در هیات مدیره، به معنای بالغ بودن واحد حسابداری و اثرگذاری آن در هدایت سازمان نیست. سطح آگاهی مدیر مالی از امور سازمان و اشراف وی به عملیات سازمان، میزان اثرگذاری و سودمندی آن در هیات مدیره و راهبری سازمان را مشخص می‌کند. در این سطح، واحدهای حسابداری تلاش می‌کنند تا با انجام گزارشگری یکپارچه، چگونگی خلق ارزش و استفاده از انواع سرمایه‌ها را توسط

سازمان‌ها نشان دهند. نتایج حاصل از تحلیل تم‌های پژوهش نشان دادند که به منظور حفظ مستمر مطلوبیت فرایندها، در این سطح واحد حسابداری پیوسته به دنبال بهبود مستمر و چابک‌سازی فرایندها است، و هدف از این کار، رساندن فرایندها از خوب به عالی است. باتوجه به تغییر شرایط کاری درون سازمانی و محیط بیرون از سازمان، به تدریج نیاز خواهد بود تا فرایندهای سازمان مورد بازنگری قرار گیرند تا به خوبی پاسخگوی نیازهای تغییر یافته یا ایجاد شده باشند.

در رابطه با فناوری اطلاعات نیز در این سطح واحدهای حسابداری به دنبال استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی (AI) هستند. این ابزارها قادر اند تا علاوه بر تحلیل خودکار شرایط، براساس الگوریتم‌های تعریف شده در رابطه با برخی از مسائل پیش‌بینی شده، تصمیم‌گیری نیز انجام دهند. این نرم افزارها (باتوجه به سطح هوشمندی‌شان) قادر خواهند بود تا علاوه بر تصمیم‌گیری در شرایط تعریف شده و ساختاریافته، موقعیت‌های نیمه ساختار یافته یا ساختار نیافته‌ی جدیدی را که با آن‌ها مواجه می‌شوند را نیز به خوبی تحلیل و تصمیم‌گیری نمایند. در این سطح، مدیر واحد حسابداری با دانش و آگاهی بالایی که از یک سو، از وضعیت درون سازمان و از سوی دیگر، از وضعیت صنعت و اقتصاد دارد، می‌تواند مشارکت موثری در تدوین نقشه‌ی جامع مدیریت ریسک سازمان داشته باشد. کارکنان واحد حسابداری در این سطح، افرادی چند مهارته، با توانایی حل مساله و تصمیم‌گیری صحیح در شرایط حساس هستند و با حضور فعال در نهادهای حرفه‌ای و مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها و فرایندهای استانداردگذاری آن‌ها، از این مراجع، پشتیبانی می‌کنند.

نتیجه‌گیری

پیچیده شدن محیط کسب و کار، پدیدار شدن نیازهای اطلاعاتی متنوع، الزامات گزارشگری مختلف از سوی نهادهای نظارتی و غیره، همگی عواملی هستند که موجب تحول خدمات و نقش واحد حسابداری و محیط فعالیت آن شده‌اند. این واحد نیز باید به منظور حفظ بقا و سهم خود در بازار اطلاعاتی، نقش‌ها و خدماتش را به گونه‌ای تعدیل کند که پاسخگوی نیازهای پدید آمده باشند. از این رو، در این پژوهش مدلی به منظور بلوغ واحد حسابداری در سازمان‌ها تدوین شده است که ضمن مشخص نمودن ابعاد با اهمیت در بلوغ یک واحد حسابداری، مراحل بالغ شدن هر یک از این ابعاد را نیز مشخص نموده است.

یافته‌های حاصل از تحلیل تیم‌های پژوهش نشان دادند که واحدهای حسابداری دارای ۶ بُعد با اهمیت، شامل: خدمات و نقش واحد حسابداری، گزارش‌گری، فرایندپذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان، و منابع انسانی هستند که هر یک از این ابعاد می‌توانند طی ۵ سطح بلوغ، تکامل یابند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا نیز در سال ۲۰۰۹، مدلی را برای بلوغ حسابرسی داخلی ارائه نمود، این مدل نیز براساس مدل بلوغ CMMI ارائه شده است و در آن ۶ بُعد: خدمات و نقش حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، رویه‌های حرفه‌ای، مدیریت عملکرد و پاسخگویی، فرهنگ و روابط سازمانی، ساختارهای راهبری، برای بلوغ واحد حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است که هر کدام از آن‌ها تا ۵ سطح بالغ شده‌اند (رحمانی، ۱۳۹۲).

در پژوهش حاضر تلاش شد تا با تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری، ابعاد بلوغ واحد حسابداری در یک سازمان، مراحل بلوغ هر یک از این ابعاد، و فرایندهای مرتبط با آن‌ها، توصیف شوند که تاکنون در هیچ رهنمود یا منشوری بیان نشده است. اگرچه تاکنون پژوهش‌های متعددی در خصوص کاربرد مدل‌های بلوغ در رشته‌های مختلف، از جمله رشته مدیریت، انجام شده است، اما کاربرد این مدل‌ها در رشته‌ی حسابداری بدیع است. مدل بلوغ ارائه شده، ابزاری برای ارتباط، چارچوبی برای ارزیابی و نقشه راهی را برای بهبود مستمر ارائه می‌دهد.

مدل ارائه شده در پژوهش حاضر می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای ابلاغ مراحل بلوغ خدمات و نقش واحد حسابداری در سازمان‌ها به کار رود. در این مدل بیان می‌شود که به منظور بلوغ خدمات و نقش واحد حسابداری و گزارش‌گری این واحد در سازمان، فرایندهای مستقر در این واحد باید چه ویژگی‌هایی داشته باشند، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی مورد نیاز این واحد در هر یک از سطوح چگونه است، منابع انسانی آن چه ویژگی‌هایی دارند و نقش این واحد در مدیریت ریسک‌های سازمانی چگونه است.

پی نوشت

- | | | | |
|---|-------------------------------------|---|-----------------------------|
| ۱ | Capability Maturity Mode | ۲ | National Audit Office (NAO) |
| ۳ | Financial Management Maturity Model | ۴ | Practice |
| ۵ | Awareness | ۶ | Outcome |
| ۷ | The Oretical Saturation | ۸ | Credebility |

منابع

- از کیا، مصطفی و دربان آستانه، علیرضا. (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق، جلد اول، انتشارات کیهان، چاپ اول.
- حریری، نجلا. (۱۳۸۵). اصول و روش‌های پژوهش کیفی. چاپ اول، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم تحقیقات.
- رحمانی، علی. (۱۳۹۲). مدل قابلیت حسابداری داخلی. ماهنامه حسابداری. ۲۸ (۱۰): ۲۴-۳۳.
- کرمی، غلامرضا و تاجیک، کامران. (۱۳۹۴). تدوین مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۲ (۱): ۱۰۴-۱۲۵.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۰). راهنمای عملی پژوهش کیفی، انتشارات سمت، تهران، چاپ سوم.
- Azkiya, M. & Darbane astane, A. R. (2003). Practical research methods. Vol 1. Keyhan pub. Ed 1. (In Persian).
- Capability Maturity Model Integrated - SVC. Version 1. 3. (2010). Software Engineering Process Management Program.
- Chaudhari. K. (2016). Importance of CMMI-DEV in COBIT-based IT Governance. At: http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/Documents/COBIT-Focus-Importance-of-CMMI-DEV-in-COBIT-based-IT-Governance_nlt_Eng_0116.pdf
- Corbin, Juliet, Strauss, Anselm. (2008). Basics of Qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory. 3th edition.
- FINANCIAL MANAGEMENT MATURITY MODEL. (2012). National Audit Office (NAO). At: <https://www.nao.org.uk/report/financial-management-maturity-model-4/>
- Hariri, N. (2006). Principal and methods of qualitative surveys. Ed 1. Islamic Azad University. (In Persian).
- Hooman, H. (2011). Qualitative survey scientific guidance. Ed 3. SAMT. (In Persian).
- Karami, Q. , Tajik, K. (2014). Developing inflation accounting model in Iran. Accounting and auditing review journal. No 22 (1). Pp 124-105. (In Persian).
- Kozina. M. (2011). Applying the CMMI model in software process improvement. The 22nd International DAAAM Symposium, Volume 22, No. 1, ISSN 1726-9679.
- Paulk, M. C. ; Curtis, B. ; Chrissis, M. B. ; Weber, C. V. (1993). Capability Maturity Model for Software, Version 1. 1. Software Engineering Institute.
- POURILAS. K. ; & FITSILIS. P. (2010). APPLYING CAPABILITY MATURITY MODEL FOR MAINTENANCE SERVICES: A CASE STUDY. 1ST

OLYMPUS INTERNATIONAL CONFERENCE ON SUPPLY CHAINS, KATERINI, GREECE.

Rahmani, A. (2013). Internal auditing capability model. Accountant magazine. No 262. (In Persian).

The Institute of Internal Auditors Research Foundation, (2009) , Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector.

