

تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد داده بنیان

ایمان دوست محمدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

idmmail@yahoo.com

محمد رضا وطن پرست

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول).

vatanparast@alumni.ut.ac.ir

کیهان آزادی

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

ka.cpa2012@yahoo.com

فاضل محمدی نوده

استادیار، گروه مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان، لاهیجان، ایران.

mfazel2@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۱

چکیده

تاکنون تنها چند تلاش محدود برای توسعه مدل‌های بلوغ صورت گرفته است، با این حال، این مدل‌ها به‌عنوان ابزارهای ارزشمندی برای شناسایی نقاط قوت و ضعف در حوزه‌های مختلف سازمانی شناخته می‌شوند. مدل‌های بلوغ چارچوب‌هایی ارائه می‌دهند که به سازمان‌ها کمک می‌کند تا پیشرفت خود را در زمینه‌های گوناگون ارزیابی کنند و به‌صورت ساختاریافته به بهبود مستمر بپردازند. این مطالعه با هدف تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد داده‌بنیان انجام شده است. به‌منظور تدوین این مدل، مصاحبه‌های عمیق نیمه‌ساختاریافته با ۹ نفر از نخبگان دانشگاهی و خبرگان حسابداری مدیریت که دارای دانش و تجربه قابل‌توجهی در این حوزه هستند، انجام شد. داده‌های متنی حاصل از این مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی، با استفاده از رویکرد کدگذاری سه‌مرحله‌ای شامل کدگذاری باز، محوری و گزینشی تجزیه و تحلیل شدند. این روند تحلیلی منجر به تدوین مدل پارادایمی تحقیق شد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که الگوی مدل بلوغ برای حسابداری مدیریت حول مقوله محوری "تقویت ارتباطات و گفتگو" و "بهبود فرآیند تصمیم‌گیری" شکل می‌گیرد. این بدان معناست که با پیشرفت سازمان‌ها در حوزه حسابداری مدیریت، یکی از شاخص‌های کلیدی بلوغ آن‌ها، توانایی در تقویت کانال‌های ارتباطی داخلی و خارجی است که در نهایت منجر به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری در سازمان می‌شود. یافته‌های این تحقیق می‌تواند به‌عنوان یک راهنمای عملی برای حمایت از تصمیم‌گیری‌ها در راستای بهبود عملکرد مالی در طول دوره بلوغ به‌کار رود. این فرآیند می‌تواند هم به‌صورت داخلی توسط مدیران سازمان هدایت شود و هم با همکاری و حمایت مشاوران یا متخصصان خارجی، بسته به نیازها و شرایط خاص هر سازمان انجام گیرد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، مدل‌های بلوغ، رویکرد داده بنیان.

مبانی نظری

سیستم‌های حسابداری مدیریت به‌عنوان فرآیندهای سیستماتیک کنترلی تعریف می‌شوند که برای تأثیرگذاری بر اعضا در سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف شرکت استفاده می‌شوند (واسکوئز و همکاران^۲، ۲۰۲۰). مدل‌های بلوغ وسیله‌ای تثبیت شده برای شناسایی نقاط قوت و ضعف برخی از حوزه‌های سازمانی است (مارکس، وورتمن و مایر^۳، ۲۰۱۲). آنها برای ارزیابی بلوغ (به‌عنوان مثال شایستگی، توانایی، سطح پیچیدگی) حوزه‌های انتخابی براساس معیارهای کمابیش جامع طراحی شده‌اند (دی بروین و همکاران^۴، ۲۰۰۵). معنای واقعی کلمه بلوغ "خامی" است، که فرض می‌کند توسعه از برخی از حالات اولیه به برخی حالات پیشرفته‌تر است که بر تکامل یا پیری و عبور از تعدادی از دولت‌های میانی در راه رسیدن به بلوغ دلالت دارد (فریزر، مولتری و گریگوری^۵، ۲۰۰۲). اصول حسابداری مدیریت جهانی (GMAP⁶) که در سال ۲۰۱۴ توسط دو مورد از معتبرترین سازمان حسابداری جهان به تصویب رسید، موسسه حسابداران رسمی دولتی و موسسه حسابداران مدیریت (CIMA) ، به‌طور گسترده هم به تغییر در حرفه و هم در هنر ویژگی‌های حسابداری مدیریت، معرفی شد. حسابداری مدیریت به‌عنوان "تهیه، تجزیه و تحلیل، ارتباطات و استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به تصمیم‌گیری برای تولید و حفظ ارزش برای سازمان‌ها" تعریف شده است علاوه بر این، اظهار داشتند: "حسابداری مدیریت نگاهی روبه‌جلو دارد، راه‌حل‌های ساختاری برای مشکلات غیرساختاری فراهم می‌کند که داده‌های مربوط به تصمیم‌گیری، تجزیه و تحلیل دقیق و قضاوت آگاهانه برای تصمیم‌گیری بهتر و برقراری ارتباط با اشخاص را ارائه می‌دهد (CIMA, 2014, p.6). در نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت، حسابداران مدیریت به‌عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات و مدیران به‌عنوان استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات مطرح می‌باشند. مدل‌های بلوغ به‌صورت کلی به شکل زیر هستند.

رویکردهای بلوغ ریشه در زمینه مدیریت کیفیت دارند (فریزر، مولتیرو گرووی^۷، ۲۰۰۲). از آن زمان، شاغلان و دانشگاهیان مدل‌های بلوغ متعددی را برای بسیاری از حوزه‌ها ایجاد کرده‌اند که امکان اندازه‌گیری شایستگی برای سازمان‌ها در به دست آوردن و حفظ مزیت رقابتی فراهم می‌سازد و به‌عنوان مبنای ارزیابی و مقایسه‌ای برای بهبود استفاده می‌شود

با توجه به موفقیت مدل‌های بلوغ و پیشرفت‌های فوری که نیازمند بهبود تحول‌آفرین در آموزش حسابداری است، مدل‌های بلوغ می‌توانند به چالش‌های مرتبط با آموزش و یادگیری در حسابداری پاسخ دهند. بنابراین، ارائه تصویری از مدل بلوغ، آموزش و ارزیابی در حسابداری ضروری به نظر می‌رسد که قبلاً به ندرت بررسی شده است (آریان پور و عبداللهی^۱، ۲۰۲۴). موضوع با اهمیت این است که آنچه در ایفای نقش حسابداری مدیریت به عنوان یک عنصر ایجاد کننده ارزش اهمیت دارد، اثر بخشی آن است که این امر مستلزم تناسب حسابداری مدیریت با نیازها و اهمیت واحد تجاری است. مدل‌های بلوغ از نظر تعداد زیاد و از نظر کاربرد نیز بسیار زیاد هستند. آنها در بسیاری از دامنه‌ها تکثیر یافته و در نتیجه بیش از ۱۵۰ مدل بلوغ از جمله بلوغ قابلیت خدمات فناوری اطلاعات، هم‌ترازی استراتژیک، مدیریت نوآوری، مدیریت برنامه، معماری سازمانی و بلوغ مدیریت دانش وجود دارد (دی بروین، فریزر، کولکارنی و زارمن^۱، ۲۰۰۵). هدف مقاله ارائه چارچوب بلوغ هزینه‌یابی حمایت از حسابداران در استفاده از قضاوت و عینیت حرفه‌ای در فرایند مدیریت هزینه و تجزیه و تحلیل مدیریت داخلی است. در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه‌ها و استفاده از شیوه‌های ارتقاء کارایی و اثر بخش منابع مالی و بودجه‌ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفیتی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی بویژه با توجه به تحولات و بحران‌های اقتصادی و مالی اخیر، از مهمترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد. از این رو، با پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده‌نگر برای مدیریت کارآمد سازمان‌ها، کاهش هزینه‌های ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به‌نظر می‌رسد. با وجود تلاش‌های بی‌شماری برای بررسی سیر تحول حسابداری مدیریت، هیچ چارچوبی جامع برای ارزیابی پویایی و بلوغ آن وجود ندارد. بنابراین همانطور که پیش از این تأکید شد هدف این پژوهش آن است که مدلی برای بلوغ حسابداری مدیریت ارائه نماید و بدین ترتیب مسیر گام به گام جهت هدایت حسابداری مدیریت به سوی بلوغ را ترسیم نماید.

5 Fraser, Moultrie, & Gregory

6 Global Management Accounting Principles

7 Fraser, Moultrie, & Gregory

1 De Bruin, Freeze, Kaulkarni, & Rosemann

2 Vásquez

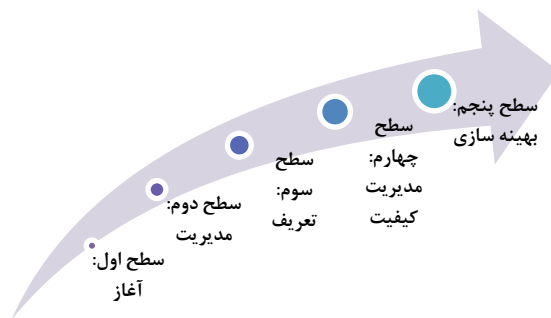
3 Marx, Wortmann, & Mayer

4 De Bruin et al.

آریان پور و عبداللهی (۲۰۲۴) چالش جدید در آموزش حسابداری: همگرایی مدل بلوغ، آموزش و ارزیابی در حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. هدف آنها ارائه چارچوبی برای همگرایی مدل بلوغ و آموزش و ارزیابی در حسابداری است که در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول برای تعیین شاخص های همگرایی مدل بلوغ و آموزش و ارزیابی در حسابداری از روش متا سنتز استفاده کردند و مدل مفهومی شامل دو بعد «فرایندهای یاددهی و یادگیری» و «روش های ارزشیابی»، پنج سطح اولیه، تکرارپذیر، تعریف شده، مدیریت شده و بهینه شده و مجموعاً ۳۵ شاخص بدست آوردند که در مرحله دوم پرسشنامه های تهیه شد. و اعضای هیئت علمی حسابداری در دانشگاه های دولتی ایران برای تکمیل پرسشنامه به صورت الکترونیکی و ارائه چارچوب نهایی، ۶۶ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفتند. نتایج نشان می دهد که دو بعد «فرایندهای یاددهی و یادگیری» و «روش های ارزشیابی» با در نظر گرفتن سطوح اولیه، تکرارپذیر، تعریف شده، مدیریت شده و بهینه شده شامل ۳۵ شاخص است که چارچوبی برای همگرایی مدل بلوغ و آموزش و ارزشیابی در حسابداری تشکیل می دهد. نتایج نشان می دهد که هر دو بعد دارای ضرایب مسیر رگرسیون مثبت و معنادار در مدل همگرایی هستند. علاوه بر این، بعد فرایندهای یاددهی و یادگیری دارای بالاترین ضریب مسیر رگرسیونی است که نشان دهنده تأثیر بیشتر بر مدل همگرایی است. همچنین، هر پنج سطح دارای ضرایب مسیر رگرسیون مثبت و معنادار با ابعاد هستند. در نهایت در این پژوهش تمامی شاخص ها براساس پنج سطح اولویت بندی شدند.

کرکوری و همکاران^۵ (۲۰۲۳) شیوه های حسابداری مدیریت مرتبط با بلوغ سازمانی در یک محیط تنظیم شده را مورد بررسی قرار دادند. مطالعه شیوه های حسابداری مدیریت را در یک شرکت خصوصی که تحت یک محیط تنظیم شده در بازار عمده فروشی برق در برزیل با توجه به تئوری چرخه حیات سازمانی (OLC) فعالیت می کند، مورد بررسی قرار می دهد. راهبرد تحقیق مورد استفاده مطالعه موردی در یک شرکت خصوصی برزیلی بود که قراردادهای تجاری سازی انرژی را در محیط آزاد تجارت می کند و مشمول فرآیند تنظیم و کنترل تراکنش انرژی الکتریکی که توسط آژانس نظارتی برزیل است انجام می شود. نتایج نشان می دهد که پویایی رشد و سبک مدیریت، و همچنین آن مصنوعات، بر ویژگی های بلوغ سازمانی تأثیر می گذارند و ویژگی های سه مرحله از پنج مرحله نظریه OLC را ترکیب

(حمیدی و همکاران^۱، ۲۰۲۴). بلوغ به طور کلی حاکی از پیشرفت معین در توسعه یک سیستم برای رسیدن به یک حالت هدف است. می توان آن را به عنوان یک فرآیند تدریجی در نظر گرفت که شامل چندین مرحله است که به ترتیب مرتب شده اند و هر کدام الزامات آن سطح از پیچیدگی را مشخص می کند. بنابراین یک مدل بلوغ شامل یک توالی تعریف شده از سطوح بلوغ برای یک کلاس از اشیاء است و بنابراین یک مسیر توسعه مورد انتظار، مطلوب یا معمولی این اشیاء را در مراحل گسسته متوالی توصیف می کند. پایین ترین سطح یک حالت اولیه را نشان می دهد. بالاترین سطح بلوغ کامل را در منطقه مورد نظر تعریف می کند. بر اساس الگوهای مفروض، یک مدل بلوغ می تواند نشان دهد که چگونه قابلیت های یک سازمان به تدریج تکامل می یابد (پنسل و همکاران^۲، ۲۰۲۳)



شکل ۱: مدل های کلی بلوغ (هانشل^۳، ۲۰۱۹)

پیشینه پژوهش

بارون و همکاران^۴ (۲۰۲۴) یک مدل بلوغ برای هدایت تمرین های مدیریت بحران و واکنش بین سازمانی ارائه کردند. مقاله یک نردبان بلوغ شش مرحله ای را برای قابلیت همکاری بین سازمانی در مدیریت بحران و عملیات واکنش پیشنهاد می کند و استدلال می کند که مدیریت بحران و واکنش مشارکتی می تواند به عنوان موردی از سیستم های انطباقی پیچیده دیده شود، که در آن آگاهی از زمینه سازمانی واکنش به بحران، قابلیت همکاری فنی و روابط فردی محرک هایی هستند که بسیج سریع و موفقیت آمیز واکنش به بحران را ممکن می سازند. نردبان بلوغ پیوندی بین قابلیت های لازم برای همکاری در اختیار واحدهای واکنش به بحران فردی و بلوغ کلی سیستم از نظر قابلیت مدیریت بحران مشارکتی فراهم می کند.

⁴ Björn et al
⁵ Cerqueira, E.,

¹ Hamidi et al
² Pensel
³ Adam Henshall

می‌کنند که نشان می‌داد شرکت در مرحله موفقیت با گرایش به مرحله بقا و جوان‌سازی قرار داشت که نشان‌دهنده انحراف از ویژگی‌های نظریه OLC است.

آنتسون و همکاران^۱ (۲۰۲۱) توسعه یک مدل بلوغ برای عملکرد انطباق شرکت‌های سرمایه‌گذاری را در نروژ بررسی کردند. مقاله مدلی را برای ارزیابی بلوغ تابع انطباق شرکت‌های سرمایه‌گذاری توسعه می‌دهد. این مدل مسیر تکاملی را نشان می‌دهد که در آن تابع انطباق از واکنش‌پذیر و ناسازگار به تبدیل شدن به بخشی فعال و یکپارچه از شیوه‌های تجاری یک شرکت بالغ می‌شود. یک رویکرد مطالعه موردی اولیه برای آزمایش کاربرد عملی مدل در یک شرکت سرمایه‌گذاری نروژی استفاده می‌شود. یافته‌ها به طور کلی روش‌هایی را نشان می‌دهند که از طریق آنها می‌توان اثربخشی تابع انطباق را با استفاده از یک مدل بلوغ ارزیابی کرد. هنگامی که در ارزیابی عملکرد انطباق در شرکت مورد استفاده شد، مدل پیشنهادی ثابت کرد که با عمل سازگار است. این مدل یک چارچوب بهبود را نشان می‌دهد که می‌تواند به مدیران کمک کند تا وضعیت عملکرد انطباق را شناسایی کرده و راهنمایی‌هایی در مورد بهبود آینده آن ارائه دهند.

ماسیکوت و هنری^۲ (۲۰۲۰) استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط هیئت مدیره برای نظارت بر اجرای استراتژی را مورد مطالعه قرار دادند. هدف از این مطالعه بررسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای نظارت بر اجرای استراتژی در زمینه حاکمیت است. این مطالعه ویژگی‌های نظری را ایجاد و یک مدل اندازه‌گیری برای استفاده از شاخص‌های عملکرد بودجه، مالی و غیرمالی توسط هیئت‌مدیره را برای نظارت بر برنامه استراتژیک نشان می‌دهد.

پیترز و همکاران^۳ (۲۰۲۰) شناسایی را به‌عنوان چالشی در مدیریت حسابداری کلیدی: مبانی مفهومی و یک مطالعه کیفی مورد بررسی قرار دادند این مطالعه بر مدیریت حسابداری کلیدی (KAM) متمرکز است. داده‌های به‌دست‌آمده از طریق ۴۰ مصاحبه نیمه ساختاریافته با مدیران، مدیریت حسابداری کلیدی و مجریان آن‌ها را شناسایی کرد و داده‌های کیفی چهار کانون شناسایی را نشان می‌دهد، یعنی شناسایی سازمانی، شناسایی حساب کلیدی، شناسایی رهبر و شناسایی شغلی، که در یک مدل مفهومی ارائه گردیده است.

کرن و خارویی^۴ (۲۰۲۰) سیستم حسابداری مدیریت در نهادهای پیچیده: تنش‌ها و مرزهای عمل در سازمان مسکن

اجتماعی را مورد مطالعه قرار دادند. این مقاله به بررسی چگونگی استفاده بازیگران سازمانی از سیستم‌های حسابداری مدیریت (MAS) در یک سازمان مسکن اجتماعی عمومی می‌پردازد که توسط فشارهای نهادی برای پاسخگویی‌های اجتماعی و مالی است. یافته‌ها نشان می‌دهد که، با وجود فشارهای نهادی افزایش‌یافته بر جنبه‌های اجتماعی، سازش بازیگران در غلبه بر نگرانی‌های مالی را نشان می‌دهد که ممکن است نه تنها به دلیل فشارهای نهادی فعلی یا MAS باشد، بلکه به دلیل تشنج در عناصر ساختاری است و نحوه سازش بازیگران را نیز توصیف می‌کند. غریبی و همکاران (۱۴۰۳) تاثیر کمیته حسابرسی اثربخش طی مراحل مختلف چرخه عمر بر عملکرد شرکت را مورد بررسی قرار دادند. برای بررسی عملکرد از ۴ معیار ارزش افزوده بازار، کیو-توبین، بازده سرمایه، و بازده دارایی‌ها استفاده شده است و برای نشان دادن شاخص کمیته‌ی حسابرسی اثربخش از تحلیل پوششی و کمک گرفتن از سه شاخص تعداد، استقلال و تجربه اعضا استفاده شده است (آماره و سطح احتمال آزمون‌های کمو و بارتلت تایید می‌کنند که می‌توان از تحلیل پوششی کمک گرفت). نمونه‌ی آماری انتخاب شده با توجه به چرخه‌ی عمر شرکت به ۵ دسته معرفی، رشد، افول، رکود و بلوغ تقسیم شد و از ۸۸ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰ جهت آزمون فرضیات استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کمیته حسابرسی اثربخش تاثیر مثبت بر میزان عملکرد شرکت دارد که این اثرگذاری وقتی از شاخص عملکرد ارزش افزوده بازار استفاده می‌شود معنادار می‌باشد. اما اثرگذاری کمیته‌ی حسابرسی اثربخش بر عملکرد با توجه به مراحل مختلف چرخه‌ی عمر متفاوت تشخیص داده شد که همواره این تاثیر مثبت می‌باشد. مقایسه‌ی مدل‌هایی که چرخه‌های عمر شرکت را مورد بررسی قرار داده‌اند با مدل‌های مشابه که چرخه‌ی عمر را وارد نکرده‌اند نشان می‌دهد کیفیت برازش مدل بر اساس آماره به طور متوسط افزایش یافته است، در مدلی که ارزش افزوده بازار به عنوان شاخص عملکرد وارد شده است تاثیر کمیته بر عملکرد در همه دوره‌ها معنادار تشخیص داده شد.

آقاجانی و همکاران (۱۴۰۲) تاثیر عدم تطبیق هزینه‌ها با درآمدها بر همزمانی مالیات طی چرخه عمر شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دادند. برای آزمون فرضیه‌ها از اطلاعات ۸۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۰ استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین عدم تطابق هزینه‌ها با درآمد در مرحله رشد و افول ارتباط

³ Peters

⁴ Anja Kern, Cécile Kharoubi

¹Antonsen

²Steeve Massicotte, Jean-François Henri

در جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه به کمک چک لیست از نظر تمام کارکنان حوزه حسابداری مدیریت شرکت ایران خودرو در سالهای ۱۳۹۹-۱۴۰۰ استفاده گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد بلوغ شرکت ایران خودرو (طی سالهای ۱۳۹۹-۱۴۰۰)، در ابعاد مدل، برای نفوذ (چهار)، ربط‌پذیری (سه)، ارزش و مباشرت (دو) و عوامل کلیدی حسابداری مدیریت (۱۴ عامل) نیز به دلیل فراوانی عدد سه، در سطح سه قرار دارند. همچنین با بررسی میزان رعایت شاخصهای ابعاد مدل بلوغ مشخص گردید که با سطح ایده‌ال خود فاصله دارند. پس از تعیین سطح بلوغ، راهکارهای دستیابی به وضعیت مطلوب، مانند «ارتباطات»، «آموزش»، «مدیریت مقاومت»، «حامی‌گری» و «مربیگری/امن‌تورینگ» ارائه گردیدند.

لنگرودی و همکاران (۱۳۹۹) الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار را مورد مطالعه قرار دادند. اهمیت نقش حسابداری مدیریت در حوزه پایدار، از یک سو در ارائه اطلاعات تسهیل‌کننده تصمیمات پایدار مدیران و از سوی دیگر در تأمین اطلاعات لازم به‌منظور گزارشگری خلق ارزش پایدار برای ذی‌نفعان مطرح است. تحلیل اطلاعات این گزارش‌ها به بهبود اثربخشی اقتصادی و محیطی و اجتماعی و کار آیی آن ابعاد کمک می‌کند. این پژوهش به بررسی اکتشافی عوامل انگیزشی و الزامات حسابداری مدیریت توسعه پایدار و یکپارچگی پیامدهای حسابداری مدیریت پایدار با تصمیمات استراتژیک شرکت و همچنین ارزیابی پیامدهای آن می‌پردازد و هدف غایی آن، تدوین مدل یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار است. برای این منظور از روش تحقیق کیفی نظریه داده بنیاد استفاده شده که داده‌های لازم از طریق مصاحبه‌های عمیق با خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای کشور طی سالهای ۹۶ و ۹۷ استخراج و پس از کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل یافته‌ها، مبنای توسعه الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار قرار گرفت.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش به‌منظور ارائه الگوی مدل بلوغ حسابداری مدیریت از روش داده بنیاد استفاده شده است. گرند تئوری روشی است که در بسیاری از مطالعات تحقیقی به کار رفته است. داده‌های کمی و کیفی می‌توانند در این رویکرد مورد استفاده قرار می‌گیرند. گرند تئوری به بررسی کشف نظریه‌های ساختاری دینا می‌پردازد و هرچند این رویکرد انعطاف‌پذیری خوبی دارد اما روش‌شناسی پیچیده‌ای محسوب می‌شود. بنابراین درک کشف و کاربرد عملی مفاهیم و فرایندهای گرند تئوری بسیار مهم است. این

معناداری وجود دارد و همزمانی مالیات طی چرخه عمر و در مرحله رشد و بلوغ شرکت‌ها تفاوت معناداری دارد. سایر نتایج بیانگر آن بود که همزمانی مالیاتی شرکت‌های رشدی با درجه کم عدم تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه زیاد عدم تطبیق در هزینه‌ها است و بین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در مرحله بلوغ با درجه کم عدم تطبیق در هزینه‌ها و همزمانی مالیات، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی را مورد مطالعه قرار دادند. هدف اصلی پژوهش، ارائه مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی ایران است تا با ارائه یک الگوی مطلوب و البته سطح‌بندی شده، هم ارزیابی این واحدها امکان‌پذیر شود و هم برای ارتقا به سطوح بالاتر، انگیزه کافی ایجاد شود و حمایت رؤسای دستگاه‌های اجرایی را برای پشتیبانی از این اقدام‌ها بهبود جلب کند. در کشورهای پیشرفته این مدل‌ها به تناسب وضعیت خاص آن کشور ارائه شده است. پس از بررسی مؤلفه‌های مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری، مدل بلوغ بومی اولیه‌ای با الگو گرفتن از مدل‌های رایج و بر مبنای تجارب و شناخت نویسندگان از وضعیت بخش عمومی ایران طراحی گردید. در مرحله بعد، از متخصصان بخش عمومی ایران که با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته‌ای به عمل آمد. مصاحبه‌ها به شکل گروه کانونی برگزار شد. یافته‌های حاصل از مصاحبه با استفاده از تحلیل مضمون واکاوی شد. با استفاده از نظر خبرگان، مؤلفه‌های استخراج شده اولیه تعدیل و اصلاح شد. ابعاد مدل بلوغ شامل فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه‌ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی استخراج شد. نتایج پژوهش، چارچوبی شفاف و جامع در جهت ارزیابی واحدهای گزارشگر بخش عمومی فراهم می‌کند و در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی واحدهای بخش عمومی کشور نقش مؤثری خواهد داشت. مؤلفه‌های استخراج شده را می‌توان مبنای جایزه تعالی به واحدهای مدیریت مالی و حسابداری گزارشگر بخش عمومی قرار داد تا مسابقه‌ای برای ارتقا و بهبود کیفیت نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی باشد.

ترابی و همکاران (۱۴۰۱) نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دادند.

هدف پژوهش استفاده از ابزار مدیریت تغییر سازمانی برای ارتقاء از یک سطح بلوغ به سطح دیگر و در چارچوب متدولوژی تغییر پروسه (۲۰۲۰) است. با توجه به هدف آن از نوع تحقیقات کمی و کاربردی بوده و مبتنی بر روش میدانی است بدین منظور

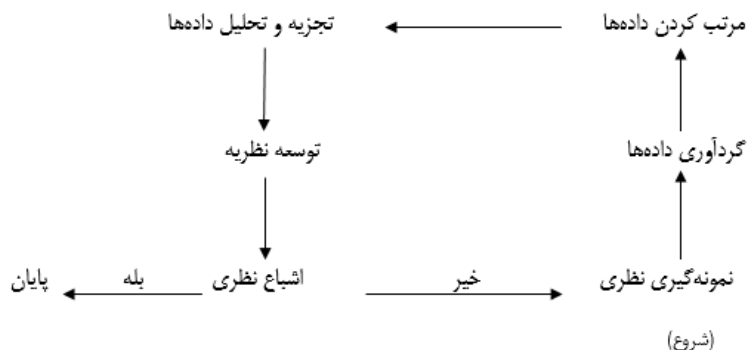
و عواقب متمرکز باشند و روابط بین آن‌ها را بیابند (شکل ۲). این دیدگاه‌ها در مورد داده‌ها به شناسایی روابط بین مفاهیم و دسته‌ها کمک می‌کند تا بتوان آن‌ها را در سطح متا مرتبط کرد. اشتراوس و کوربن (۱۹۹۰) الگوی برنامه‌نویسی را به‌عنوان یک عنصر اجباری تئوری مبنا درک می‌کنند و اگر از الگوی کدگذاری در توسعه نظریه استفاده نشود، این تئوری تراکم و دقت را از دست می‌داد (کریزر، ۲۰۱۹).

فرایند تحلیل داده‌ها در نظریه بر خاسته از داده‌ها شامل مراحل انجام کار به‌صورت زیر است:

رویکرد توسط کدگذاری در سه مرحله صورت می‌گیرد. کدگذاری باز، محوری و انتخابی. طبق گفته اشتراوس و کوربن (۱۹۹۰)، برای بررسی روابط بین مفاهیم و دسته‌هایی که در فرآیند کدگذاری باز ایجاد شده‌اند، کدگذاری محوری مورد نیاز است. همان‌طور که افراد با دیگران رفتار و تعامل می‌کنند، آن‌ها استراتژی‌های مختلفی دارند تا تفسیر خود را از موقعیت‌هایی که در آن قرار دارند، کنترل کنند اشتراوس و کوربن (۱۹۹۰) برای ایجاد روابط بین این دسته‌ها، پیشنهاد می‌کنند داده‌ها و کدها را بر اساس الگوی برنامه‌نویسی بررسی کنند که بر شرایط علی، زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، استراتژی‌های کنش / کنش متقابل



شکل ۲: چارچوب مدل گرندد (اشتراوس و کوربن ۱۹۹۰)



شکل ۳: فرآیند کار با داده‌ها در گراندد تئوری (به نقل از پندیت^۱، ۱۹۹۶)

بر مبنای این چارچوب باید به سه سؤال اصلی زیر پاسخ داده شود:
Context (زمینه یا بستر): وضعیت که با آن مواجه هستیم چه چیزی و چگونه است؟
Action (اقدام): اقدام مناسب برای آن چیست؟
Result (نتیجه): نتیجه اقدام چیست؟ جامعه چطور از نتایج آن منتفع می‌شود؟

جامعه مورد بررسی به‌عنوان مجموعه‌ای از جمعیتی که پژوهشگر مایل است که تحقیق خود را روی آن‌ها اجرا و نتایج تحقیق خود را نیز به آن‌ها تعمیم دهد، تعریف شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان و صاحب‌نظران حرفه حسابداری مدیریت است. به‌منظور انتخاب نمونه‌ای از این افراد از روش نمونه‌گیری گلوله برفی بهره گرفته شد. مصاحبه این پژوهش با بهره‌گیری از چارچوب CAR^۲ طراحی و اجرا شده است.

^۲ Context, Action, Result

^۱ Pendit

بخشی از تجزیه و تحلیل داده است که بر ایده پردازی و طبقه بندی پدیده ها از طریق تجزیه و تحلیل فشرده داده ها متمرکز است. در این مرحله از کدگذاری باز، داده ها به قسمت های کوچک تر تقسیم می شوند که عمیقاً مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند. هدف از این تحلیل درک ایده اصلی هر قسمت و تهیه کدی برای توصیف آن است. کدهای باز یا می توانند مستقیماً از داده ها با استفاده از توصیفات که از داده ها نیز گرفته شده یا نزدیک به آن ها هستند، یا با مراجعه به ادبیات فنی، مثلاً به نظریه های آموزشی، روانشناسی تربیتی یا سایر زمینه های مطالعه مربوطه باشند (کیزر^۱، ۲۰۱۶). کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم و مقوله ها شناسایی شده و ویژگی ها و ابعاد آن ها در داده ها کشف می شود (دی. فلنت، گملگارد، مانوج و پولن^۲، ۲۰۱۲). مثالی از نحوه کدگذاری در جدول ۱ ارائه شده است

در ابتدای مصاحبه ها ابتدا توضیحی در خصوص موضوع پژوهش، اهمیت و ضرورت آن برای شرکت کنندگان داده شده و ابهاماتی که در این خصوص برای شرکت کنندگان پیش آمد برطرف گردید و سپس مصاحبه آغاز گردید. و در پایان همه مصاحبه ها از شرکت کنندگان درخواست گردید در صورتی که موردی به نظر آن ها می رسد که در انجام پژوهش اهمیت داشته و در سؤال ها به آن ها پرداخته نشده را بیان نمایند.

تحلیل یافته ها

کدگذاری باز

اگرچه رویه های مختلف کدگذاری در توالی دقیق اتفاق نمی افتد، اما کدگذاری باز معمولاً اولین رویکرد به داده ها است. عناصر اصلی برنامه نویسی باز، سؤالات حساس کننده ای ایجاد می کنند و دائماً داده ها و کدها را باهم مقایسه می کنند. کدگذاری باز

جدول ۱: نمایی از کدگذاری باز پژوهش (یافته های تحقیق)

ردیف	پاسخ های دریافتی به سؤال مصاحبه	مضامین
سؤال ۱: علل و پیشایندهای مدل بلوغ حسابداری مدیریت کدامند؟		
A1	توسعه و پیشرفت تجارت و پیچیده شدن معاملات و روابط تجاری منجر به افزایش تعداد عوامل مؤثر بر تصمیم گیری مدیران شده و این شرایط لزوم ارتقای کیفیت حسابداری مدیریت جهت ارتقای خروجی حسابداری مدیریت (گزارش های حسابداری مدیریت) را که مبنای تصمیم گیری مدیران هست، به وجود آورده است.	عوامل مؤثر بر تصمیم گیری مدیران پیشرفت تجارت پیچیده شدن معاملات روابط تجاری ارتقای کیفیت حسابداری مدیریت
A2	علل و پیشایندهای مدل بلوغ حسابداری مدیریت در اصل چگونگی استفاده از ابزار فناوری اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی در عمل و میزان بهره برداری از آن ها در راستای استفاده از فرآیندهای منظم و ساختاریافته می باشد که واحد حسابداری مدیریت را قادر می سازد تا مسئولیت های خود را با صحت بیشتر، کیفیت و سرعت بالاتر انجام دهد.	فناوری اطلاعات سیستم های اطلاعاتی مسئولیت های حسابداری کیفیت و سرعت مورد نیاز حسابداری
A3	هوش مالی انسان ها و بخصوص مدیران سمت های سازمانی مدیران و سابقه کار و تحصیلات آن ها که تا چه حد به مسائل مالی مربوط هستند راحت تر با بلوغ حسابداری کنار می آیند	هوش مالی مدیران سمت سازمانی مدیر سابقه کار تحصیلات
A4	اطلاعات حسابداری مدیریتی که برای شناسایی نیاز به مشروعیت بخشیدن تغییر نهادی مورد استفاده قرار می گیرد	اطلاعات حسابداری مدیریتی ایجاد تغییر نهادی

مواردی نیز نام کدها بر اساس مفاهیم برگرفته از ادبیات موضوعی انتخاب می شوند (شریبر و استرن^۴، ۲۰۰۱). پس از طبقه بندی کدهای اولیه در قالب مفاهیم، با مقایسه مستمر مفاهیم و کدها با یکدیگر، میان طبقات مفاهیم ارتباط برقرار شد تا بر اساس آن مفاهیم در قالب مقوله های مدل طبقه بندی شوند. به بیان دیگر، با

کدگذاری داده های کیفی در این مرحله باز نامیده می شود، زیرا پژوهشگر بدون هیچ محدودیتی و با ذهنی باز به نام گذاری مفاهیم و مقوله ها می پردازد (گلدینگ^۳، ۲۰۰۲). در اکثر موارد، نام کدها بر اساس کلمات مورد استفاده توسط مشارکت کنندگان انتخاب شد، که اصطلاحاً کدهای جنینی نامیده می شود در

³Goulding

⁴Schreiber & Stern

¹ Gabriele Kaiser

²D. Flint, Gammelgaard, Manuj, & Pohlen,

مقایسه مستمر مفاهیم با یکدیگر و با کدهای اولیه، مفاهیم مشترک شناسایی شده و آن‌ها تحت عنوان یک مقوله دسته‌بندی شدند (آکتای^۱، ۲۰۱۲). مقوله‌ها در مقایسه با مفاهیم انتزاعی‌تر بوده و شالوده ساختن تئوری را فراهم می‌آورند که به‌وسیله آن‌ها می‌توان نظریه را به‌صورت یکپارچه و منسجم ارائه نمود (هود، برایانت و چارمز^۲، ۲۰۰۷).

کدگذاری سطح دوم یا محوری

طبق گفته اشتراوس و کوربن (۱۹۹۰)، برای بررسی روابط بین مفاهیم و دسته‌هایی که در فرآیند کدگذاری باز ایجاد شده‌اند، کدگذاری محوری موردنیاز است. همان‌طور که افراد با دیگران رفتار و تعامل می‌کنند، آن‌ها استراتژی‌های مختلفی دارند تا تفسیر خود را از موقعیت‌هایی که در آن قرار دارند، کنترل کنند. اقدام آن‌ها و همچنین پیگیری استراتژی‌های آن‌ها عواقبی دارد. این دیدگاه‌ها در مورد داده‌ها به شناسایی روابط بین مفاهیم و دسته‌ها کمک می‌کند تا بتوان آن‌ها را در سطح متا مرتبط کرد.

اشتراوس و کوربن (۱۹۹۰) الگوی برنامه‌نویسی را به‌عنوان یک عنصر اجباری تئوری مینا درک می‌کنند و اگر از الگوی کدگذاری در توسعه نظریه استفاده نشود، این تئوری تراکم و دقت را از دست می‌داد. کدبندی متمرکز عبارت است از استفاده از معنادارترین و یا فراوان‌ترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌ها. در این مرحله از کدبندی، انبوه داده‌ها به تعداد مشخص و محدودی از مقوله‌های عمده کاهش می‌یابند (کوربین و اشتراوس، ۲۰۰۸). برای مثال با مفاهیم یا کدهای اولیه مثل فرهنگ مسئولیت جمعی، سیستم‌های کنترل داخلی و تنظیمات حاکمیتی مقوله عمده به نام حاکمیت شرکتی ایجاد شد. در این پژوهش پس از کدگذاری متمرکز مفاهیم اولیه، در مرحله دو ۱۷ مقوله اصلی منفک شد. در جدول ۲ برای هر مقوله اقتباس شده نیز یک شرح واژه نظری نوشته شده است. شرح واژه نظری توضیح خود پژوهشگر از یک کد بوده و می‌تواند در ارتباط دادن مقوله‌ها برای ساخت مدل پارادایمی مفید باشد (چارمز^۳، ۲۰۰۶).

جدول ۲: مقوله‌های عمده (یافته‌های تحقیق)

شرح واژه	مقوله‌های عمده (کدبندی متمرکز)	مفاهیم (کدبندی اولیه)	
میزان دانش و آگاهی و همچنین ویژگی‌های مدیران حسابداری نسبت به مدل بلوغ حسابداری مدیریت	ویژگی‌های مدیران حسابداری	عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری مدیران هوش مالی مدیران سمت سازمانی مدیر سابقه کار و تحصیلات مدیر فرآیندهای مدیریت ریسک توانایی مدیریت مالی توانایی مدیریت کارکنان ارتقای کیفیت حسابداری مدیریت	۱
شواهد قابل توجهی وجود دارد که نشان می‌دهد مدل‌های بلوغ حسابداری مدیریت به‌احتمال زیاد باعث بهبود سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری می‌گردد.	سیستم‌های اطلاعاتی	فناوری اطلاعات سیستم‌های اطلاعاتی اطلاعات حسابداری مدیریتی	۲
حاکمیت شرکتی، شامل مجموعه‌ای از روابط بین مدیریت شرکت، هیئت‌مدیره، سهامداران و ذی‌نفعان دیگر است. علاوه بر آن، بلوغ حسابداری مدیریت ساختاری ارائه می‌کند که از طریق آن، اهداف شرکت، ابزار دستیابی به آن، اهداف و نظارت بر عملکرد شرکت بهتر تعیین می‌شود.	حاکمیت شرکتی	مسئولیت‌های حسابدار کیفیت و سرعت موردنیاز حسابداری ایجاد تغییر نهادی فرهنگ مسئولیت جمعی سیستم‌های کنترل داخلی تنظیمات حاکمیتی	۳
منظور از رهبری سازمان برای ایجاد و اجرای مدل بلوغ حسابداری مدیریت طرق مختلفی است که رهبران سازمان برای		رهبری تحول‌آفرین تأثیر ایده آل	۴

³ Churmaz

¹ Oktay

² Hood, Bryant, & Charmaz

شرح واژه	مقوله‌های عمده (کدبندی متمرکز)	مفاهیم (کدبندی اولیه)	
پیشبرد اهداف خود از آن استفاده می‌کنند که در اجرای مدل بلوغ ترکیبی از ویژگی‌های رهبری موردنیاز است.	ویژگی‌های رهبری سازمان	انگیزه الهام‌بخش ملاحظه فردی تحرك فکری چالش ابتکار و خلاقیت	
لزوم استفاده از مدل بلوغ حسابداری مدیریت در سازمان‌ها به دلیل مسائل تجاری یکی از مسائل طرح‌شده توسط خبرگان است	مسائل تجاری	پیشرفت تجارت پیچیده شدن معاملات روابط تجاری	۵
اراده سیاسی بازیگران قدرتمند را می‌توان از طریق شیوه‌های حسابداری مدیریت بیان کرد. به‌عنوان مثال، بازیگران قدرتمند اهداف بلندپروازانه بوده‌چ یا هزینه‌های استاندارد را تعیین می‌کنند، که توسط سایر بازیگران قابل‌دستیابی است، گرچه این بازیگران اخیر ممکن است با این اهداف موافق نباشند.	اراده سیاسی	نهادینه‌سازی یک سیستم جدید پذیرش توسط افراد بیان اراده سیاسی ایجاد حس تأمل و بینش برای تصمیم‌گیری و اجرای بهتر چالش وضع موجود	۶
راه پذیرش مدیریت حسابداری آموزش است که از طرق مختلف می‌توان مزایای اجرای مدل بلوغ حسابداری مدیریت را آموزش داد.	آموزش	آموزش برای پذیرش سیستم آموزش در داخل بخش مالی آموزش در خارج بخش مالی توسعه مداوم حرفه‌ای	۷
برای مدیریت نقدینگی بهینه، شرکت باید دارای چارچوب حسابداری و حسابرسی مناسبی باشد تا به کمک آن اطلاعات مربوط به وجوه نقد در اختیار خود را به‌صورت دستی و یا مکانیزه جمع‌آوری کند و در اختیار مدیران خود قرار دهد. یک چارچوب مدیریت نقدینگی بهینه باید نیازهای نقدی، حاشیه‌ی امن نقدینگی، تنوع سید دارایی‌ها، میزان پول نقد در دسترس، راهکارهای مختلف تأمین مالی (به‌ویژه در زمان اضطرار) و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شرکت را تعیین، هم‌سو و هدفمند سازد که مدل بلوغ حسابداری مدیریت این مهم را فراهم می‌سازد.	مدیریت نقدینگی	برنامه‌های سرمایه‌گذاری مدیریت خزانه‌داری گردش پول پیش‌بینی ترانزنامه	۸
ERP سیستم اطلاعاتی قابل‌تغییر و تنظیمی است که اطلاعات و فرایندهای مبتنی بر اطلاعات را در درون واحدهای سازمان و بین آن‌ها و روابط آن‌ها با خارج سازمان را یکپارچه می‌کند. بر اساس تعاریف بین‌المللی، سیستم برنامه‌ریزی منابع بنگاه برای برنامه‌ریزی منابع و پشتیبانی و اتوماسیون فرایندهای تجاری شرکت‌های بزرگ و متوسط به‌کاربرده می‌شود که مدل بلوغ راهی برای استفاده از این ابزار را برای برنامه‌ریزی‌ها فراهم می‌سازد.	سیستم‌های ERP	سازگاری با برنامه‌ریزی برنامه‌های مالی سالانه یکپارچه‌سازی برنامه‌های هزینه‌های جاری	۹
ساختار زمینه‌ی موردنیاز ارائه مدل بلوغ حسابداری مدیریت در شرکت‌هاست.	ساختار	نیروی انسانی استخدام آموزش و ارتقا اندازه سازمان نوع فعالیت سازمان میزان استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات میزان استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی میزان پشتیبانی از ایجاد ارزش توسط سازمان	۱۰

شرح واژه	مقوله‌های عمده (کدبندی متمرکز)	مفاهیم (کدبندی اولیه)	
		هوش مصنوعی ساختار فناوری اطلاعات عوامل تکنولوژی نرم‌افزارهای به‌روز شده	۱۱
بیان اهداف بلند جاه‌طلبانه و / یا نیاز به تغییر نهادی از طریق حسابداری مدیریت ممکن است حداقل عوامل نهادینه‌شده را تشویق کند که باوجود محدود کردن ساختارهای موجود به چنین نیازهایی پاسخ دهند و بنابراین به‌طور بالقوه تحولات نهادی را تحریک کنند.	نیاز به تغییر نهادی	کارآفرینان نهادی تناقضات بین نهادها نهادهای سیاسی و اقتصادی نیاز عینی به تغییرات مداوم مدیریت نیاز عینی به تغییرات مداوم سازمان	۱۲
به سازمان کمک می‌کند تا با ذی‌نفعان اصلی گسترده درگیر شود و استراتژی، مدل تجاری و عملکرد سازمان را توضیح دهد. افزایش کیفیت گزارشگری مالی از عوامل مداخله‌ای اجرای حسابداری مدیریت محسوب می‌شود.	گزارشگری مالی	کیفیت گزارشگری مالی مناسب بودن گزارش‌ها واضح و موجز بودن گزارش‌ها به‌موقع بودن گزارش‌ها گزارشگری قانونی گزارشگری برون‌سازمانی گزارش‌های قابل‌اتکا امکان گزارشگری در لحظه	۱۳
پیامدهای اجرای مدل بلوغ حسابداری مدیریت افزایش اعتماد بین مدیران و	افزایش اعتماد	تصمیم‌گیری صحیح صورت‌های مالی صحیح مدیریت قابل اعتماد محافظت دارایی‌های مالی محافظت غیرمالی متناسب با نیازهای کاربران	۱۴
از پیامدهای مهم اجرای مدل بلوغ حسابداری مدیریت تأمین اطلاعات موردنیاز شرکت است.	تأمین اطلاعات	اطلاعات باکیفیت اطلاعات دقیق اطلاعات صحیح اطلاعات مالی پیش‌بینی درست هزینه‌ها	۱۵
از پیامدهای مهم اجرای مدل بلوغ حسابداری بهبود عملکرد است.	عملکرد	ارزیابی عملکرد بهبود عملکرد	۱۶
فن‌های حسابداری مدیریت، قضاوت‌ها و تصمیمات افراد را نه تنها با ارائه اطلاعات تحت تأثیر قرار می‌دهد بلکه همچنان از طریق اینکه چگونه افراد منطقی به‌طور محدود، این اطلاعات را پردازش و جستجو می‌کنند و به‌طور ذهنی سازمان‌هایشان و محیطشان را تصویر می‌کنند را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد.	اطلاع‌رسانی	اطلاع‌رسانی کلیه تصمیمات کلیدی اطلاع‌رسانی کلیه تصمیمات عملیاتی اطلاع‌رسانی کلیه تصمیمات سرمایه‌گذاری	۱۷

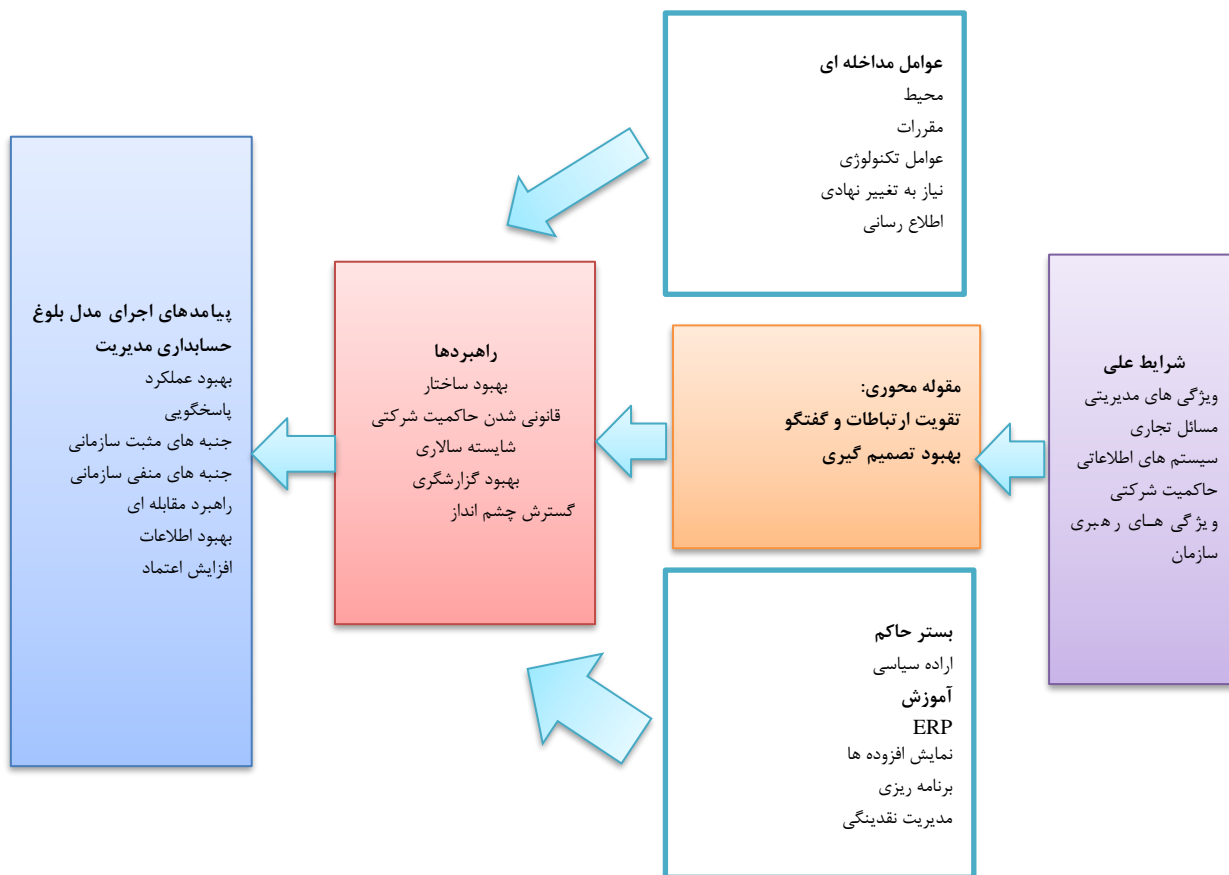
کدگذاری محوری

کدگذاری محوری بیشتر تشریح، یکپارچه و اعتبار سنجی می‌شوند. بنابراین، کدگذاری انتخابی کاملاً شبیه کدگذاری محوری است، اما در سطح انتزاعی‌تر انجام می‌شود. این دسته‌ها از لحاظ نظری در یک نظریه جامع یکپارچه ادغام می‌شوند زیرا در زیر یک دسته اصلی قرار می‌گیرند که با تمام دسته‌های

هدف از کدگذاری محوری ادغام دسته‌های مختلفی است که در طول کدگذاری محوری توسعه‌یافته، شرح داده‌شده و به‌طور متقابل با یکدیگر مرتبط بوده‌اند و در یک تئوری منسجم قرار گرفته است. برای رسیدن به این هدف، نتایج حاصل از

۱۹۹۰، ص ۱۱۶). اگر دسته اصلی پیدا شود، خط داستان تحقیق تنظیم شود یا، همان طور که والسند (۲۰۱۵) می نویسد، مسیری شناسایی می شود که از میان همه درختان عبور می کند تا بالاخره جنگل پدیدار شود. محقق با شناسایی رده اصلی، پدیده اصلی تحقیق خود را می داند و در نهایت می تواند به سؤال تحقیق پاسخ دهد. سرانجام محصول این فرآیند تحقیق ظاهر می شود: نظریه گردند که از داده ها ناشی شده است (شکل ۴).

دیگری که در مرحله محوری ایجاد شده اند مرتبط است. بنابراین، کدگذاری انتخابی فرآیندی است برای انتخاب دسته اصلی و مرتبط کردن آن با سایر دسته ها که از کدگذاری محوری حاصل شده است. علاوه بر این، این روابط نیاز به اعتبارسنجی دارند و ممکن است برخی از دسته ها اصلاح شوند و توضیحات بیشتر طبقه اصلی "پدیده اصلی که همه دسته های دیگر در اطراف آن ادغام شده اند" را توصیف کند (اشتراوس و کوربن،



شکل ۴: الگوی مبنایی حسابداری مدیریت بر اساس نظریه داده بنیان (یافته های تحقیق)

این ساختار آشیانی بدان معناست که موقعیت های کاری درون سازمانی غالباً به هم پیوسته اند و به هویتهای دیگری (با درجه پایین و درجه بالا) که با آنها مرتبط اند وابسته هستند. به عنوان مثال، ادراک و دیدگاه مدیران ارشد در مورد هویتهای نقش حسابداران به طور مستقیم بر درک و تصویب این نقش توسط حسابداران مدیریت با شرکت خود تأثیر می گذارد. علاوه بر این، تحت تأثیر سایر هویتهای (درجه بالاتر و بالاتر) یک سازمان، تحقیقات نشان می دهد که در داخل هویتهای سازمانی اغلب عوامل بیرونی، مانند منطق و ساختارهای نهادی غالب در یک

بحث و نتیجه گیری

شرایط علی این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا مقوله محوری می شوند. این شرایط را مجموعه ای از مقوله ها به همراه ویژگی هایشان تشکیل می دهند که بیشترین تأثیر را بر شکل گیری مقوله محوری دارند. ویژگی های مدیریتی، مسائل تجاری، سیستم های اطلاعاتی، حاکمیت شرکتی و ویژگی های رهبری سازمان مقوله های علی مدل بلوغ حسابداری مدیریت محسوب می شوند.

قدرتمند ابراز می‌شود. این یافته‌های در جهت مطالعات کاراماتووا^۷ (۲۰۱۷) و لیدوف^۸ (۲۰۱۹) است.

شرایط مداخله‌گر: شرایط علمی و ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند. عوامل فناوری، نیاز به تغییر نهادی و اطلاع‌رسانی مقوله‌های مداخله‌گر مدل بلوغ حسابداری مدیریت هستند. در این مقوله، سیستم حسابداری مدیریت در یک شرکت فراتر از گزارش‌های تولیدشده رسمی است. این یافته‌ها در جهت مطالعه لیدو و همکاران^۹، (۲۰۲۴) است که تلاش‌های سیستماتیک برای غنی‌سازی اطلاعات موجود را یکی از مصادیق سیستم‌های حسابداری مدیریت می‌داند که چشم‌انداز اطلاعاتی مدل بلوغ را در نظر می‌گیرد.

راهبردهای تعامل و کنش: کنش‌ها و برهم‌کنش‌ها بیانگر رفتارها، فعالیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که در پاسخ به مقوله محوری و تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر، اتخاذ می‌شوند. به این مقولات راهبرد نیز گفته می‌شود. البته از آن‌ها تحت عنوان فرآیندها نیز یاد می‌شود. در این مقوله با افزودن تفسیرهای تکمیل‌کننده اطلاعات تولیدشده توسط سیستم حسابداری مدیریت، خود را از سطوح قبلی متمایز می‌کند یافته‌های این گزاره همسو با مطالعه لومینیوو و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۱) و (پوئه^{۱۱}، ۲۰۲۰) است.

پیامد: مقوله‌ای که در رابطه با آن تئوری ارائه‌شده و نتیجه راهبردهای تعامل و کنش است، پیامد خوانده می‌شود. این مقوله همان عنوانی (نام یا برجسب مفهومی) است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده در نظر گرفته می‌شود. بهبود عملکرد، بهبود اطلاعات و افزایش اعتماد پیامدهای اجرای مدل بلوغ حسابداری مدیریت است. یافته‌های این گزاره نیز در جهت مطالعات افیفا و صالح^{۱۲} (۲۰۲۱) پیرس و آلوز^{۱۳} (۲۰۲۲)، اوجرا و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۱) است.

بدون شک، این مطالعه دارای محدودیت‌هایی است که از جمله آنها می‌توان به چارچوب مفهومی و دامنه بررسی ادبیات اشاره کرد. تحقیقات آینده برای بررسی سایر عوامل برای افزودن دیدگاه جامع‌تر از حسابداری مدیریت مورد نیاز است. تحقیقات آینده می‌تواند کار انجام شده در این تحقیق و توسعه دانش را با ترکیب عوامل احتمالی که در چارچوب مفهومی این مطالعه در نظر گرفته نشده است، گسترش دهد. در این رابطه تحقیقات

سازمان شکل می‌گیرد (لوک^۱، ۲۰۱۰). اجزای اصلی رهبری تحول‌آفرین، از جمله تأثیر ایده‌ال، انگیزه الهام‌بخش، ملاحظه فردی و تحرک فکری (باس و ریگیو^۲، ۲۰۰۶)، به‌طور کامل در رسیدن به بلوغ حسابداری مدیریت تجسم می‌یابند. حسابداری مدیریت به‌عنوان یک الگوی ایده‌ال برای پیروان در روند خلق ارزش و حفظ ارزش عمل می‌کند. در نقش رهبری خود، ویژگی‌های صداقت، تدبیر و مراقبت لازم را در خود جای‌داده است که باور و اعتماد را برای پیروان آسان می‌کند. حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق داشتن اعتمادبه‌نفس در بین اعضای سازمان و شخصیت‌های معتبر آن‌ها، از طریق داشتن و ارائه یک‌چشم‌انداز به پیروان الهام و انگیزه دهد. حسابداری مدیریت پیروان را به ابتکار و خلاقیت به چالش می‌کشد. پیروان آن‌ها را تشویق می‌کند تا وضع موجود را به چالش بکشند. لازم به ذکر است که بالاترین سطح بلوغ، یک چشم‌انداز ایده‌آل گرایانه است. اهمیت آن، این است که معیاری برای ارزیابی پویایی بهترین روش‌ها است. هرچه مدل بلوغ پیشرفته‌تر باشد، میزان رهبری در عملکرد حسابداری مدیریت بیشتر تجسم می‌یابد.

طبقه محوری: پدیده یا مقوله محوری عبارت است از ایده (انگاره، تصور) پدیده‌ای که اساس و محور فرآیند است. مقوله‌ای که به‌عنوان مقوله محوری انتخاب می‌شود باید به‌قدر کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن ربط داد. تقویت ارتباطات و گفتگو و بهبود تصمیم‌گیری مقوله محوری مدل بلوغ حسابداری مدیریت است. این یافته‌های در راستای مطالعات افیفا و صالح^۳ (۲۰۲۱) پیرس و آلوز^۴ (۲۰۲۲)، ترنر و همکاران^۵ (۲۰۱۷) و اوجرا و همکاران^۶ (۲۰۲۰) است.

شرایط زمینه‌ای به شرایط خاصی که به راهبردها تأثیر می‌گذارد بستر گفته می‌شود. تمیز آن‌ها از شرایط علی مشکل است. در برابر شرایط علی که مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است، این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، مقوله‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند که شامل اراده سیاسی، آموزش، ERP و مدیریت نقدینگی است. اراده سیاسی بازیگران قدرتمند از طریق شیوه‌های حسابداری مدیریت بیان می‌کند، بنابراین نیاز به این امر و به‌طور بالقوه تصمیم‌گیری در مورد، تغییر نهادی را موجب می‌شود. حسابداری مدیریت ممکن است به‌عنوان نوعی واسطه مورد استفاده قرار گیرد که از طریق آن اراده بازیگران

⁸ Lebedev

⁹ Luana Ladu

¹⁰ Lumineau et al.,

¹¹ Poee

¹² Afifa and Saleh

¹³ Pires and Alves

¹⁴ Ojraet al.

¹ Lok

² Bass & Riggio

³ Afifa and Saleh

⁴ Pires and Alves

⁵ Turner

⁶ Ojra

⁷ Liliya Karamatova

بر همزمانی مالیات طی چرخه عمر شرکت‌ها دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، 458-441، 12(46)، ۱۳۹۹). امیربیک لنگرودی حبیب، کردستانی غلامرضا، رضایی فرزین. (۱۳۹۹). الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار. نشریه علمی حسابداری مدیریت. ۱۳(۴۴).
پارسایی، منا، قدیربان آرانی، محمدحسین، خدیور، آمنه. (۱۴۰۱). طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۹(۲)، ۲۸۷-۳۰۰.
ترابی ناصر، ارمغان، تالانه، عبدالرضا، منصوری، فردین. (۱۴۰۱). نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت. دانش حسابداری مالی، ۹(۲)، ۹۷-۱۲۶.
قدسی فر، حسین و محمدسیروس، کاوه و بردبار، ملیکا. (۱۳۹۸). کاربرد مدل بلوغ CMMi و بهره‌گیری از آن در تعریف و توسعه سطوح بلوغ، پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت استراتژیک، تهران.
قشقایی فاطمه، مشایخ شهناز. (۱۳۹۷). تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی. پژوهش‌های تجربی حسابداری ۸(۳۰).

رحمانی، علی، ملانظری، مهناز، فعال قیومی، علی، محمودخانی، مهناز، بهبهانی نیا، پریسا سادات،

Abdel-Kader M. and Luther, R. (2008). *The impact of Firm Characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*, *British Accounting Review*, 40(1): pp.2-27.

Adam Henshall. (2019). *What are Maturity Models in Business? (Capability Maturity Model, AIMM, and More)" Business Processes, ISO, Quality Control*

Anja Kern, Cécile Kharoubi. 2020. *Management accounting systems in institutional complexity: Hysteresis and boundaries of practices in social housing* "Management Accounting Research. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100715> Get rights and content

Arianpoor, A. and Abdollahi, A. 2024. *A new challenge in accounting education: convergence of maturity model, education and evaluation in accounting*", *Accounting Research Journal*, Vol. 37 No. 2, pp. 211-229

Afifa, Malik Muneer Abu, and Isam Saleh. (2022). *Management accounting systems effectiveness, perceived environmental uncertainty and companies' performance: The case of Jordanian companies*. *International Journal of Organizational Analysis* 30: 259-88.

بیشتری مورد نیاز است، هم از نقطه نظر یک رویکرد مروری نظام مند ادبیات، و هم از نقطه نظر تحقیقات تجربی که به دنبال روشن کردن تمایزات زمینه ای (بخش‌های صنعتی و موقعیت‌های جغرافیایی) به اثرات احتمالی بر استفاده از تکنیک‌های مدل‌های بلوغ حسابداری مدیریت. بر نیاز به مطالعات بیشتر که جنبه‌های عملکرد غیر مالی و ارتباط مدل بلوغ حسابداری مدیریت را روشن می‌کند، تأکید می‌کند.

استفاده از یک مطالعه موردی واحد برای چنین هدفی می‌تواند مشکل ساز باشد (برایمن و همکاران^۱، ۲۰۱۹). با این حال، یافته‌های مطالعه ما نشان می‌دهد که در این مورد خاص می‌تواند یک نگرانی غیر ضروری باشد. حتی اگر داده‌های یک مصاحبه منفرد معمولاً برای استناد به اصلاحات مدل بسیار کم در نظر گرفته می‌شوند، یافته‌های حاصل از آن مبنایی برای دانش ملموس و وابسته به زمینه فراهم می‌کند که برای پرداختن به سؤالات تحقیق در این مطالعه اهمیت دارد (آتنسون، ۲۰۲۱).

سهم دانش افزایشی مطالعه: این مطالعه با ارائه چارچوبی برای درک مدل بلوغ حسابداری مدیریت براساس ارزیابی نحوه تأمین نیازهای [عمدتاً اطلاعاتی] ذینفعان اصلی، به نظریه حسابداری مدیریت کمک می‌کند. از نظر عملی، نتایج تحقیق می‌تواند برای حمایت از تصمیمات در تبدیل عملکرد مالی در طول دوره بلوغ آن (هم به صورت داخلی توسط مدیران و یا با حمایت مشاوران یا مشاوران خارجی انجام می‌شود) استفاده شود. یعنی، نتایج می‌تواند روند سازگاری روش‌های فعلی یک شرکت را که به یک استراتژی در جهت تحول پیشنهادی آگاه سازد. مدل بلوغ ارائه شده چارچوبی ارگانیک دارد و نه یک چارچوب مکانیکی و از آزمایش گسترده بیشتر در محیط‌های نظری و عملی برای رسیدگی به ناکارآمدی‌های احتمالی و ایجاد پیشرفت‌های لازم استقبال می‌کند. تمام تلاش‌های منطقی برای اطمینان از ارتباط و دقت مدل در مراحل طراحی و آزمایش اولیه انجام شده است. بالاین حال، برخی از محدودیت‌های تحقیق توسط کیفیت آن تعیین می‌شود، از این رو ماهیتی عینی است. برای رفع این کمبودهای احتمالی، مدل اولیه با سه گروه متمرکز متشکل از مدیران مالی مورد بحث قرار گرفت. به طور کلی بازخورد مثبت دریافت شد و بهبودهای جزئی توصیه شد.

فهرست منابع

آفاجانی، علی، محفوظی، غلامرضا، محمدی نوده، فاضل، رضایی، فرزین. (۱۴۰۲). تأثیر عدم تطبیق هزینه‌ها با درآمدها

¹ Bryman et al

- Hans Englund and Jonas Gerdin. (2018). Management accounting and the paradox of embedded agency: A framework for analyzing sources of structural change. *Management Accounting Research*. Volume 38, March 2018, Pages 1-11.
- Holter Antonsen, Helena, and Dag Øivind Madsen. 2021. Developing a Maturity Model for the Compliance Function of Investment Firms: A Preliminary Case Study from Norway. *Administrative Sciences* 11, no. 4: 109. <https://doi.org/10.3390/admsci11040109>
- Hood, J. (2007). Orthodoxy vs power. In A. Bryant & K. Charmaz (Eds.), *The SAGE handbook of grounded theory*. London: SAGE Publications.
- Leonore Peters, Björn SvenIvens, Catherine Pardo. (2020). Identification as a challenge in key account management: Conceptual foundations and a qualitative study. *Industrial Marketing Management*. Volume 90, October 2020, Pages 300-313.
- Liliya Karamatova. (2017). Management Accounting and ERP Systems Factors behind the Choice of Information Systems when Exercising Management Accounting. *Systems Sciences, bachelors' level*.
- Luana Ladu, Claudia Koch, Parsa Asna Ashari, Knut Blind, Pavel Castka. (2024). Technology adoption and digital maturity in the conformity assessment industry: Empirical evidence from an international study, *Technology in Society*, Volume 77.
- Manuj, I. and Pohlen, T. (2012). A reviewer's guide to the grounded theory methodology in logistics and supply chain management research", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 42 Nos 8/9 pp. 784-803.
- Napier, C. J. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 445-507.
- Ojra J, Opute AP, Sabti A. (2020). Influence of culture on the effectiveness of internal audit: a literature review. *Int Rev Bus Res Pap* 16(2):46-65.
- Ojra, J., Opute, A.P. & Alsolmi, M.M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Futur Bus J* 7, 64 <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00109-1>
- Oktay, J. S. (2012). *Grounded theory*. Oxford, UK: Oxford University Press.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980--2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Pires, Rui, and Maria-Ceu G. Alves. (2022). The impact of environmental uncertainty on accounting information relevance and performance: A contingency approach. *Economies* 10: 211.
- Rita Sara Schreiber, RN, DNS, Phyllis Noerager Stern, DNS, FAAN, NAP. (2001). *Using Grounded Theory In Nursing*" Springer Publishing Company
- Bass, B. M., & Riggio, R. E. (2006). *Transformational leadership* (2nd ed.). Lawrence Erlbaum Associates Publishers
- Bryant, A., & Charmaz, K. (2007a). *Grounded Theory in historical perspective: An epistemological account* The SAGE handbook of Grounded Theory. London: SAGE.
- Bryant, A., & Charmaz, K. (2007b). Introduction to grounded theory: Methods and practices. In A. Bryant & K. Charmaz (Eds.), *The SAGE handbook of Grounded Theory*. London: SAGE.
- Bryman, Alan, Emma Bell, and Bill Harley. 2019. *Business Research Methods*. Oxford: Oxford University Press
- Björn J.E. Johansson, Pär Eriksson. (2024). A maturity model to guide inter-organisational crisis management and response exercises, *International Journal of Disaster Risk Reduction*, Volume 106.
- Camila Fabrício Poltronieri, Gilberto Miller Devós Ganga, Mateus Cecilio Gerolamo. (2019). Maturity in management system integration and its relationship with sustainable performance. *Journal of Cleaner Production*. Volume 207, 10 January 2019, Pages 236-247
- Cerqueira, E., Russo, P.T., Amaral, J.V., & Slavov, T.N.B. (2023). Management accounting practices associated with organizational maturity in a regulated environment. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 27(3), 1-14.
- Christina Goulding. (2002). *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business and Market Researchers*" SAGE Publications.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2015). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (4th ed.). Newbury Park.
- 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
- Franziska Hein-Pensel, Heiner Winkler, Anja Brückner, Mandy Wölke, Iren Jabs, Ines Jasmin Mayan, Amit Kirschenbaum, Julia Friedrich, Christian Zinke-Wehlmann. (2023). Maturity assessment for Industry 5.0: A review of existing maturity models, *Journal of Manufacturing Systems*, Volume 66, Pages 200-210, ISSN 0278-6125,
- 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).
- Gammelgaard, B. (2004). Schools in logistics research? A methodology framework for analysis of the discipline. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 34 No. 6, pp. 479-91.
- Gabriele Kaiser. (2019). *Compendium for Early Career Researchers in Mathematics Education*" Springer International Publishing.

- Pandit, N. (1996). *The Creation of Theory: A Recent Application of the Grounded Theory Method. The Qualitative Report*, 2(4).
- Strauss, A., Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory (2nd ed.)*. Thousand Oaks, London, New Delhi: Sage Publications.
- Steeve Massicotte, Jean-François Henri. (2020). *The use of management accounting information by boards of directors to oversee strategy implementation" The British Accounting Review* .
- Seyed Mohammad Mahdi Hamidi, Seyed Farzad Hoseini, Hadi Gholami, Mohammad Kananzadeh-Bahmani. (2024). *A three-stage digital maturity model to assess readiness for blockchain implementation in the maritime logistics industry, Journal of Industrial Information Integration, Volume 41*,
- Turner MJ, Way SA, Hodari D, Witteman W. (2017). *Hotel property performance: the role of management accounting. Int J Hosp Manag* 63:33–43
- Ugalde Vásquez, Andrés F., and David Naranjo-Gil. 2020. *Management Accounting Systems, Top Management Teams, and Sustainable Knowledge Acquisition: Effects on Performance. Sustainability* 12, no. 5: 2132. <https://doi.org/10.3390/su12052132>
- Vollstedt, M. (2015). *To see the wood for the trees: The development of theory from empirical data using grounded theory. In A. Bikner-Ahsbabs, C. Knipping, & N. Presmeg (Eds.), Doing qualitative research: Methodologies and methods in mathematics education. Advances in mathematics education series (pp. 23–48). Heidelberg: Springer. https://doi.org/10.1007/978-94-017-9181-6_2.*



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

Development of management accounting maturity model based on data base approach

Iman Doost Mohammadi

Ph. D Student, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.
idmmail@yahoo.com

Mohammad Reza Vatan Parast

Assistant professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.
(corresponding author)
vatanparast@alumni.ut.ac.ir

Keyhan Azadi

Assistant professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.
ka.cpa2012@yahoo.com

Fazel Mohamammadi

Assistant professor, Department of Management, Lahijan Branch Islamic Azad University, Lahijan, Iran.
mnfazel2@gmail.com

Abstract

Despite a few attempts made thus far to develop maturity models, these models have proven to be valuable tools for identifying the strengths and weaknesses within various organizational domains. Maturity models serve as frameworks that help organizations assess their progress across different functional areas, providing a structured approach for continuous improvement. This study was conducted with the objective of developing a management accounting maturity model based on a data-driven methodology. To achieve this goal, in-depth semi-structured interviews were conducted with nine academic experts and management accounting professionals, who possess significant expertise in this field. The collected textual data were transcribed and subjected to rigorous analysis through a three-step process of open, axial, and selective coding, ensuring a systematic approach to data interpretation. This process ultimately led to the formulation of a paradigmatic model for the research. The findings indicate that the proposed maturity model for management accounting centers around the core category of enhancing communication, fostering dialogue, and improving decision-making processes. This suggests that as organizations advance in their management accounting practices, a key indicator of maturity is their ability to strengthen internal and external communication channels, which in turn enhances their decision-making capabilities. The results of this study can serve as a practical guide for supporting decision-making in the transformation of financial performance throughout its maturity phases. This transformation can occur either internally, led by organizational managers, or with the assistance of external consultants or advisors, offering a flexible approach depending on the organization's specific needs and context.

Keywords: management accounting, maturity models, foundation data approach