

The Role of Organizational Change Management Improving the Level of Management Accounting Maturity

Armaghan Nasertorabi

Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran,
torabiarmaghan@gmail.com

Abdolreza Talaneh*

Department of Accounting, Firuzkuh Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran,
unistpapers@yahoo.com

Fardin Mansouri

Faculty of Economics, Management and Accounting, Sistan and Baluchestan University, Zahedan, Iran, fm_mansori@yahoo.com

Abstract

Purpose: If we consider the management accounting maturity model as a roadmap that aims to identify strengths and improvements and the goal is to upgrade from the "initial level" to the "optimal level", then the main concern to go to the higher level of the model is to eliminate gaps between These two levels will be. The purpose of this study is to use organizational change management tools to improve from one level of maturity to another and within the framework of the Prosci of process change.

Method: The present study is a quantitative and applied research according to its purpose and is based on the field method. For this purpose, in data collection, interviews with the help of checklists for all employees of Iran Khodro's management accounting in the years 1399-1400 were used.

Results: The results showed that the maturity score of the model dimensions in Iran Khodro Company during the mentioned years is for penetration (four), relevance (three), value and management (two). Then, the maturity of each of the key factors of management accounting (14 factors) was determined, which due to the frequency of the number three, it can be concluded that these factors are at level three. Also, the degree of compliance with the dimensions of the maturity model was examined and it was determined that they are far from their ideal level, so to achieve the desired level, the organization change management program was used.

Conclusion: After the level of maturity, strategies were considered to improve the status quo. The program included "Communication", "Training", "Resistance Management", "Sponsorship" and "Coaching/Mentoring", which were tailored to the level of maturity of the organization.

As long as the knowledge, enthusiasm and knowledge of the management accounting staff are at a low level, reaching higher levels of maturity is unattainable.

Contribution: Maturity models are developed by experts in each field and all of them emphasize on improving the technical aspects of an organization to reach the highest level and expertise, but what is hidden from view is the role of the human factor in reaching this level of maturity. Studies show that organizational change management tools can enable the efficiency needed to move to a higher level of maturity. Therefore, the combination of accounting knowledge (work technique, or management accounting specialty) and management (the art of managing people) has been considered.

Keywords: Management Accounting Maturity Model, Organizational Change Management, The Prosci ADKAR Change Management Model.

Research Article

Cite this article: Nasertorabi, Talaneh & Mansouri(2022); The Role of Organizational Change Management Improving the Level of Management Accounting Maturity, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.2, Summer 2022, 97-126.

DOI: 10.30479/jfak.2021.16232.2918

Received on 10 September, 2021 Accepted on 24 December, 2021

© The Author(s).



Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Abdolreza Talaneh (unistpapers@yahoo.com)

نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت

ارمغان ناصر ترابی

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

عبدالرضا تالانه*

دانشیار، حسابداری و مدیریت، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. unistpapers@yahoo.com

فردین منصوری

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

چکیده

هدف: اگر مدل بلوغ حسابداری مدیریت را نقشه راهی در نظر بگیریم که هدف آن شناسایی نقاط قوت و قابل بهبود و ارتقاء از «سطح اولیه» به «سطح بهینه» باشد، بنابراین دغدغه اصلی برای رفتن به سطح بالاتر مدل از بین بردن شکاف‌های بین این دو سطح، خواهد بود. هدف پژوهش حاضر استفاده از ابزار مدیریت تغییر سازمانی برای ارتقاء از یک سطح بلوغ به سطح دیگر و در چارچوب متدولوژی تغییر پروسه (۲۰۲۰) است.

روش: پژوهش حاضر با توجه به هدف آن از نوع تحقیقات کمی و کاربردی بوده و مبتنی بر روش میدانی است بدین منظور 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: 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 ایده‌آل خود فاصله دارند.

نتیجه‌گیری: پس از تعیین سطح بلوغ، راهکارهای دستیابی به وضعیت مطلوب، مانند «ارتباطات»، «آموزش»، «مدیریت مقاومت»، «حامی‌گری» و «مربیگری/منتورینگ» ارائه گردیدند.

دانش افزایی: مدل‌های بلوغ توسط متخصصان هر رشته تدوین می‌گردند و تاکید همگی آنها بر ارتقاء جنبه‌های فنی یک سازمان برای رسیدن به بالاترین سطح و خبرگی است، لیکن آنچه از نظرها پنهان می‌ماند، نقش عامل انسانی در رسیدن به این سطح بلوغ است. مطالعات نشان می‌دهد ابزار مدیریت تغییر سازمانی می‌تواند کارآمدی لازم برای حرکت به سطح بالاتر بلوغ را ممکن سازد. بنابراین ترکیب دانش رشته حسابداری (فن کار، یا تخصص حسابداری مدیریت) و مدیریت (علم و هنر اداره افراد) مد نظر بوده است.

واژگان کلیدی: مدل بلوغ حسابداری مدیریت، مدیریت تغییر سازمانی، مدل مدیریت تغییر پروسه (آدکار).

مقاله پژوهشی

*استناد: ناصر ترابی، تالانه و منصوری (۱۴۰۱): نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۲، پیاپی ۳۳، تابستان ۱۴۰۱، ۹۷-۱۲۶.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۶/۲۵ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۱۰/۳

ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان



۱- مقدمه

مدل‌های بلوغ^۱ برای تشخیص نقاط قوت و ضعف حوزه‌های خاصی از یک سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرند (مارکس و همکاران، ۲۰۱۲؛ ۱۹۳). این مدل‌ها به منظور ارزیابی بلوغ یک حوزه فعالیت و بر اساس یک سری معیارهای نسبتاً جامع طراحی می‌شوند (دی برین و همکاران، ۲۰۰۵؛ ۱۰۹). معنای کلمه بلوغ «رشد و کمال» است، که به معنی ارتقاء از سطح اولیه به سطح بهینه بوده و بر عبور از حالات میانی برای رسیدن به حالت کمال دلالت دارد (فاسر و مولتین، ۲۰۰۲؛ ۲۴۴). مدل‌های بلوغ در حسابداری برای قضاوت حرفه‌ای و تحلیل اینکه سازمان در موضوع مورد نظر در چه سطحی قرار دارد، مورد استفاده قرار می‌گیرند (کوکینز، ۲۰۱۲؛ ۲۹). برای اولین بار مدل بلوغ توسط دانشگاه کارنگی ملون ایجاد شد (کوزینا، ۲۰۱۱؛ ۴۲۹). در دهه گذشته پژوهشگران و شاغلان حوزه حسابداری مالی، حسابرسی، حسابداری مدیریت و ... بیش از ۱۵۰ مدل بلوغ را با تنوع گسترده ارائه کردند. علیرغم تعداد شایان توجه، دامنه وسیع و دستاوردهای امیدبخش از مدل‌های بلوغ در دسترس (رحمانی، ۱۳۹۲؛ ۲۴، یزدانیان، ۱۳۹۶؛ ۲۰۷، ناصرترابی، تالانه و منصوری، ۱۴۰۰؛ ۸۰، کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۳؛ ۲، لبدوف، پاول، ۲۰۱۴؛ ۵۸۰، ۲۰۱۵؛ ۲۹۳، ۲۰۱۶؛ ۱۱۹، ۲۰۱۸؛ ۱۱۹۶؛ ۲۰۱۹؛ ۲۴، ۲۰۱۹a؛ ۳۶، ۲۰۱۹b؛ ۳۵)، هنوز استفاده از این مدل‌ها که صرفاً به جنبه فنی، یک حوزه تخصصی از دانش تحت بررسی (فن کار/دانش چگونگی انجام)، اشاره می‌نمایند، به طور جامع پذیرش نشده‌اند و فقط یک بخش از بررسی‌های موجود در ادبیات موضوع در عمل آزمایش شده و منافع حاصل از آن تشریح شده است (نظیر پژوهش رحمانی، ۱۳۹۲؛ ۲۴، یزدانیان، ۱۳۹۶؛ ۴۱).

از آنجائی که مدل‌های بلوغ، در ارائه برنامه‌های خود برای ارتقاء، صرفاً به جنبه‌های فنی (جنبه فنی یک تغییر) پرداخته و جنبه انسانی تغییر را مد نظر قرار نمی‌دهند، مدیریت تغییر سازمانی^۲ در ارتقاء پروژه‌های بلوغ سازمانی، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. مرکز پروسی، مدیریت تغییر را اینگونه تعریف می‌کند، مجموعه‌ای از ابزارها، تکنیکها، فرآیندها برای هدایت جنبه‌های انسانی تغییر برای دستیابی به بهترین نتایج، که با بکار بستن آن می‌توان تا ۹۶ درصد به اهداف سازمانی دست یافت (پروسی، ۲۰۲۰؛ ۲۳۴). همچنین انجمن متخصصین مدیریت تغییر^۳ در سال ۲۰۱۸، استانداردی را درباره نحوه بکارگیری موضوع مدیریت تغییر در سازمان‌ها (فارغ از خصوصی، دولتی و غیر انتفاعی و اندازه سازمان، پیچیدگی، طول عمر، فرهنگ و ...) به علاقمندان معرفی نمود که با رعایت اصول، تعاریف و مفاهیم و فرآیندهای پیشنهادی آن در یک پروژه تغییر (در اینجا یعنی ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت در یک سازمان) می‌توان به اهداف مدیریتی، دست یافت. از جمله نتایج بکارگیری مدیریت تغییر می‌توان به افزایش آمادگی، انعطاف‌پذیری و انطباق‌پذیری سازمانی، افزایش مشارکت، روحیه و آمادگی ذینفعان برای اجرای روش جدید، تسریع و حداکثر کردن عملکرد در طول مدت اجرای تغییر، به حداقل

رساندن منحنی یادگیری و سرعت پذیرش روش جدید و افزایش احتمال تحقق منافع سازمانی، درباره موضوع تغییر انتخابی اشاره نمود. (تلوحسینی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۱۸)

بررسی‌های اولیه و تجربه شخصی محققان و دیگر حسابداران در سازمان‌ها و شرکت‌ها نشان می‌دهد که سازمان‌ها و شرکت‌های ایرانی فاقد چارچوبی برای سنجش و ابزاری برای ارتقاء سطح مدل بلوغ خود هستند. با توجه به خلاء موجود، هدف پژوهش حاضر، معرفی ابزاری برای ارتقای سطح بلوغ حوزه حسابداری مدیریت در یک شرکت نوعی می‌باشد. در این راستا از مدل بلوغ تدوین شده توسط محققین (ناصر ترابی، تالانه و منصوری، ۱۴۰۰؛ ۶۹) استفاده شد تا بعد از تعیین سطح بلوغ شرکت، با استفاده از ابزار مدیریت تغییر، برنامه‌ها و راهکارهای ارتقاء ارائه گردد. این برنامه‌ها و راهکارها بر اساس استاندارد انجمن مدیریت تغییر آمریکا و متدولوژی سه مرحله‌ای مرکز یادگیری مدیریت تغییر سازمانی^۵ تحت عنوان مدل آدکار^۵ می‌باشد.

با توجه به موارد مذکور و از آنجائیکه حسابداری مدیریت همچون سایر رشته‌های علمی، تغییرات مستمر را تجربه می‌کند (نیپر، ۲۰۰۶؛ ۴۴۵)، ضرورت دارد تا در کنار چارچوب‌های تدوین شده مدل‌های بلوغ بخشی، که متمرکز بر دانش انجام کار هستند، استفاده از ابزارهایی نظیر مدیریت تغییر که بر فرهنگ‌سازی و آمادگی سازمان برای پذیرش تغییر متمرکز هستند، را نیز مد نظر قرار دهد. در رشته حسابداری بعضاً مدل‌های بلوغ وجود دارد و به طور همزمان و مجزا مدل‌ها و متدولوژی‌های مدیریت تغییر نیز موجود هستند لیکن ترکیب این دو تاکنون در هیچ پژوهشی استفاده نشده است و همین ویژگی نوآوری و دانش‌افزایی این پژوهش به شمار می‌رود. چارچوب و دانش بدست آمده از این اجرا می‌تواند برای ارزیابی، پیاده‌سازی و ارتقاء آسان‌تر، به مابقی سازمان‌های مشابه کمک نماید و اهداف مدل‌های بلوغ و نتایج اجرا شده آن در یک صنعت را با یکدیگر مورد مقایسه قرار دهد. این در حالی است که شرکت‌ها و سازمان‌ها باید بتوانند نقاط ضعف و قوت خود را در حوزه‌های مختلف سازمانی شناسایی و بررسی نمایند. پرسش اصلی پژوهش حاضر این است که مدیریت تغییر چیست و چگونه می‌توان بین مدل بلوغ و مراحل مدیریت تغییر ارتباط برقرار کرد و نهایتاً چگونه می‌توان چارچوبی برای ارتقای وضع موجود حسابداری مدیریت در یک سازمان فرضی، فراهم نمود.

در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش شامل دیدگاه‌های موجود در رابطه مدل‌های بلوغ و مدیریت تغییر سازمانی بیان شده است. در بخش‌های بعدی، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه گردیده و در بخش آخر، نتیجه‌گیری پژوهش بیان شده است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱. مدل‌های بلوغ

اصطلاح بلوغ در رویکردهای مدیریتی به معنای تکامل و همچنین مسیر رشد و توسعه است. به بیان دیگر بلوغ و یا بالندگی یعنی توسعه یافتگی کامل. بر اساس تعریف موسسه اس.ای.آی.^۷، بلوغ عبارتست از پتانسیل رشد توانمندیها. بر این اساس همراه با افزایش توانمندیها سطح بلوغ نیز افزایش خواهد یافت. در بعضی از مراجع در توضیح مفهوم بلوغ از واژه‌هایی مانند پیش‌بینی‌پذیری، کنترل و یا اثربخشی استفاده می‌شود. سازمانهای بالغ به شکل سازمان یافته عمل می‌کنند، در حالیکه در سازمانهای نابالغ دستیابی به نتایج در نتیجه تلاشهای قهرمانانه افراد در استفاده از رویکردهایی است که زیاد به طور خود انگیزه یا خودجوش آن را بوجود آورده اند. سازمانهای بالغ برنامه‌های زمانبندی شده را تنظیم می‌کنند و دائماً آن را محقق می‌سازند و به اهدافی دقیق دست می‌یابند که تعهد کرده بودند بدست آورند. و همچنین دارای فرآیندهای سازمان یافته و نظام‌مند بوده و شیوه‌های انجام کار مستند شده دارند. داده‌های گذشته را جمع آوری می‌کنند و برای پیش‌بینی نتایج تلاشهای مشابه در آینده مورد استفاده قرار می‌دهند. (یزدانیان، ۱۳۹۶؛ ۳۸).

مدل‌های بلوغ در رشته‌ها و حوزه‌های مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد. در گرایش‌های مختلف رشته حسابداری تحقیقات کمی در داخل و خارج صورت گرفته که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌گردد.

رحمانی، علی (۱۳۹۲؛ ۲۴) در مقاله «مدل قابلیت حسابرسی داخلی» برای بلوغ حسابرسی داخلی و با هدف برنامه‌ریزی، ارزیابی و توسعه حسابرسی داخلی سازمانها مدلی را طراحی و ارائه نمود تا از این طریق بتواند رهنمودهای لازم را به مدیران ارشد شرکتها ارائه دهد. این مدل ارتباط مشخصی با گزاره‌های ارزش حسابرسی داخلی داشته و دارای پنج سطح قابلیت و شش عنصر حسابرسی داخلی می‌باشد. او بیان می‌کند هر سازمانی با توجه به سطح پیچیدگی و ریسک فعالیتهای خود می‌تواند سطح قابلیت مناسب خود را انتخاب و پیاده نماید. از نظر وی سطوح بالاتر قابلیت پر هزینه‌تر است و در صورتی توجیه دارد که منافع بیشتری عاید سازمان کند. پنج سطح مدل بلوغ قابلیت او عبارتند از: «سطح آغازین»، «سطح زیرساختی»، «سطح منسجم یا یکپارچه»، «سطح مدیریتی» و «سطح حرفه‌ای یا بهینه‌سازی». هر سطح ویژگی‌ها و قابلیت‌های یک فعالیت حسابرسی داخلی را توصیف می‌کند. هنگامی که اندازه یا پیچیدگی سازمان یا ریسک‌های مرتبط با عملیات سازمان افزایش می‌یابد، نیاز به قابلیت‌های حسابرسی داخلی پیشرفته‌تری احساس می‌شود. این مدل تلاش می‌کند تا ماهیت و پیچیدگی یک سازمان را با قابلیت‌های مورد نیاز برای پشتیبانی از سازمان مطابقت دهد. به عبارت دیگر اگر سازمان درجه بزرگتری از خبرگی و پیشرفتگی در رویه‌های عملی حسابرسی داخلی را ایجاب کند،

فعالیت حسابرسی داخلی، معمولاً به یک سطح بالاتر قابلیت خواهد رفت. او با ارائه این مدل انتظار دارد که واحدها یا فعالیتهای حسابرسی داخلی برای ارزیابی سطح توانمندی کنونی و تعیین ضعف ها و قوت سازمانی خود از آن استفاده نمایند.

یزدانیان (۱۳۹۶؛ ۲۰۷-۲۳۱)، در رساله دکتری خود اقدام به تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی نمود، او بدین منظور مفاهیم، عوامل و ابعاد حسابرسی داخلی را استخراج کرد و بعد از اعتبارسنجی در مدل یکپارچه بلوغ قابلیت^۸ قرار داد، مفاهیم و عوامل مدل بلوغ او ویژگیهای کلیدی حسابرسی داخلی (صلاحیت، استقلال، بی طرفی)، مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی (مستندات کلیدی مربوط به رویه ها و سیاست های فعالیت حسابرسی داخلی، ارزیابی عملکرد، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، مدیریت افراد)، خدمات و نقش حسابرسی داخلی (خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای، نقش حسابرسی داخلی)، فرآیند اجرای عملیات حسابرسی داخلی (برنامه سالانه حسابرسی داخلی، برنامه رسیدگی برای هر کار حسابرسی داخلی، اجرای کار حسابرسی داخلی، گزارش نتایج کار حسابرسی داخلی، پیگیری نتایج کار حسابرسی داخلی)، روابط سازمانی (تعامل دو سویه با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد، هماهنگی با دیگر عرضه کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای درون سازمانی و برون سازمانی)، می باشد. همچنین ابعاد مدل نیز شامل دانش، تجربه، مهارت گزارشگری به هیئت مدیره/کمیته حسابرسی، پرهیز از موارد نقش استقلال و ... بود. وی جهت ارزیابی مدل و اطمینان از کیفیت نتایج آن را در شرکت مپنا مورد استفاده قرار داد و سطح بلوغ حسابرسی داخلی شرکت مپنا را تعیین کرد.

ناصر ترابی، تالانه و منصوری (۱۴۰۰؛ ۴۱)، به بررسی ابعاد و مشخصه های واحدهای حسابداری مدیریت و سطوح تکامل آن پرداختند و برای این منظور از منطق مدل یکپارچه بلوغ قابلیت به عنوان چارچوبی برای شناسایی این ابعاد و سطوح تکامل آنها استفاده نمودند. آنها با ارائه ساختار ماتریسی مدل بلوغ، که دارای پیوستگی عمودی و افقی است، دریافتند هر شرکت می تواند به تناسب نیازهای خود، سطح خاصی از بلوغ را برای واحد حسابداری مدیریت خود، انتخاب نماید. بر اساس یافته های پژوهش، ماتریس بلوغ حسابداری مدیریت پیشنهادی آنها شامل ۱۴ عامل (دگرگونی و مدیریت بهاء، گزارشگری برون سازمانی، راهبرد مالی و ...) و چهار بعد: نفوذ، ربط پذیری، ارزش و مباشرت است (احمدی، ۱۳۹۵؛ ۳) که هر یک از آنها طی پنج سطح بلوغ تکامل می یابند. در نهایت آنها اذعان داشتند مدل ارائه شده در پژوهش می تواند به عنوان ابزاری برای ابلاغ مراحل بلوغ حسابداری مدیریت، در سازمانها بکار رود^۹.

کی بی ام جی (۲۰۱۳؛ ۹) در مقاله «دگرگونی حسابرسی داخلی» و به منظور اصلاح روش شناسی سنتی حسابرسی داخلی مدل بلوغی را ارائه می کند. در این مدل ویژگی های روش شناسی حسابرسی داخلی از سطح آغازین تا بالاترین سطح بلوغ (سطح پنجم) ارائه شده

است. کی‌بی‌ام‌جی (۲۱۰۳؛ ۹) معتقد است که دستیابی به سطح پنجم بلوغ (اطمینان بخشی مستمر در خصوص مدیریت ریسک تجاری) محال و هدفی بلندپروازانه برای یک واحد حسابرسی داخلی است، با این وجود، تاکید می‌کند که در صورتیکه این واحد در نظر دارد تا رویکرد خود را ارتقاء داده و رشد کند، می‌تواند از این مدل بهره گرفته و نسبت به ویژگی‌های اولیه مورد نیاز در هر سطح آگاه بوده و به این ترتیب به سوی تغییر گام برداشته و سطوح بالاتر بلوغ را تجربه کند. همچنین بیان می‌کند که این مدل همانند راهنمایی برای سفر از مدل‌های سنتی حسابرسی داخلی به سمت سطوح بالغ حسابرسی مستمر است. در واقع این مدل نشان می‌دهد که در هر مرحله از سطح بلوغ، روش‌شناسی حسابرسی داخلی چگونه است و چه تفاوت‌هایی در سطوح مختلف وجود دارد. کی‌بی‌ام‌جی (۲۱۰۳؛ ۲) حرکت از سوی حسابرسی داخلی سنتی به سمت حسابرسی مستمر را «سفر تغییر» می‌نامد که نخستین گام آن تعیین سطح فعلی بلوغ و مستلزم مقایسه با یک مدل مبنا است. هدف از چنین مقایسه‌ای آن است که اختلاف میان وضعیت فعلی با وضعیت مطلوب در آینده مشخص شود. بنابراین در سطح کلی تر و فارغ از تمرکز صرف بر روش‌شناسی حسابرسی داخلی و با استناد به رویکرد کی‌بی‌ام‌جی (۲۱۰۳؛ ۲) در بیان «سفر تغییر» می‌توان گفت که به منظور تعیین سطح بلوغ واحد حسابرسی داخلی، ابتدا لازم است، وضعیت فعلی این واحد با یک مدل مبنا که سطوح بلوغ را به وضوح مشخص کرده است، مقایسه شود. هدف از این مقایسه آن است که سطح بلوغ آتی مطلوب واحد حسابرسی داخلی که متناسب با واحد تجاری که برای آن فعالیت می‌کند، تعیین و اختلاف میان وضعیت فعلی و وضعیت آتی مشخص شود. تا به این ترتیب بتوان استراتژی را پیش گرفت که به سمت وضعیت مطلوب آینده گام برداشت. لذا مدل بلوغ حسابرسی داخلی همانند مکانیزمی برای سنجش این مسیر عمل می‌کند.

لیدوف، پاول (۲۰۱۹؛ ۲۴)، در مقاله «مدل پیوستگی سطوح بلوغ حسابداری مدیریت: یک چارچوب مفهومی» مدلی را 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. بدین منظور مدیران می‌بایست بررسی می‌نمودند که تا چه حد اصول جهانی حسابداری مدیریت^۱ در رویه‌های حسابداری مدیریت^۱ در یک سازمان جاری گردیده است (موسسه حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵؛ ۳). او در طراحی مدل بلوغ حسابداری مدیریت پیشنهادی خود، اساس انتخاب بعد، را اصول جهانی حسابداری مدیریت قرار داد، سپس هر بعد را با معیارها رویه‌های حسابداری مدیریت، 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). او سطوح

بلوغ خود را در چهار لایه و به شرح زیر گروه‌بندی و برچسب گذاری نمود: لایه اول: سطح صفر: حسابداری مدیریت وجود ندارد، لایه دوم: عرضه‌کننده اطلاعات: واحد حسابداری مدیریت در حال شکل‌گیری، مورخ، گزارشگر، لایه سوم: معنابخشی (شریک تجاری): متخصص، مشاور، رایزن، لایه چهارم: معنادهی (نقش رهبری): رایزن مورد اعتماد، رهبر مالی، رهبر استراتژیک. او با ارائه این مدل انتظار دارد که واحدها حسابداری مدیریت برای ارزیابی سطح توانمندی کنونی و تعیین ضعف‌ها و قوت سازمانی خود از آن استفاده نمایند.

۲-۲. مدیریت تغییر

انجمن مدیریت پروژه آمریکا^{۱۲} (۲۰۱۴؛ ۲۳)، مدیریت تغییر را اینگونه تعریف می‌کند: رویکردی جامع، چرخه‌ای و ساختاریافته، که افراد، فرآیندها، گروه‌ها و سازمان‌ها، با در نظر گرفتن منافع سازمان، از «وضعیت فعلی» به «وضعیت آتی» انتقال می‌دهد. این رویکرد به سازمان‌ها کمک می‌کند علاوه بر موارد مذکور ساختار، فرهنگ و استراتژی را نیز با یکدیگر همسو سازند. لذا بکارگیری مدیریت تغییر در محیط‌های آشفتنه و پیچیده سازمانی، امری ضروری است.

سپسون (۲۰۱۷؛ ۱۰) در مقاله خود تحت عنوان «طبقه‌بندی مدل‌های مدیریت تغییر» اظهار می‌دارد که بیش از ۴۱ متدولوژی در ارتباط با مدیریت تغییر وجود دارد که آنها را می‌توان در چهار دسته کلی جای داد. دسته اول: زمینه‌ای (شامل مدل‌های کلان استراتژیک که می‌توانند در درک زمینه تغییر یا پشتیبانی از تغییر مفید باشند نظیر مدل نادلر و توشمن)، دسته دوم: مدل تغییر سطح بالا (شامل مدل‌های خاص تغییر که مفهومی هستند نظیر مدل مدیریت تغییر کارنال)، دسته سوم: مدل‌های اجرایی/عملی (همراه با جزئیات، مراحل و اقدامات تعریف شده، نظیر متدولوژی آدکار پروسه)، دسته چهارم: مدل‌های پشتیبان (که جنبه زیرساختی و فلسفی را برای تغییر بازی می‌کنند و به ارائه فرمول برای تغییر می‌پردازند مثل مدل بکهارد و هریس). او در مقاله خود بیان می‌کند که در این طبقه‌بندی، ما از حجم مدل‌ها متعجب شدیم و می‌توان ادعا کرد که جستجوی برای رسیدن به فرمول تغییر و تعمیم آن به سایر تغییرات شاید امکان‌پذیر نباشد و این امر شاید باعث تردید پژوهشگران در انتخاب بهترین آنها گردد. در پاسخ به رفع این نقیصه، گزارش الگوپردازی بهترین تجارب مدیریت تغییر سال ۲۰۲۰ نشان می‌دهد که باید به ویژگی‌ها و مشخصاتی نظیر: پیگیری آسان، قابل درک بودن، انعطاف‌پذیر و مقایسه‌پذیر بودن، دسترسی به منابع مناسب، چارچوب واضح، روشمند و دارای ابزار و کاربرگ که به زبان سازمان نزدیک باشد، توجه جدی معطوف داشت^{۱۳}، تا بتوان متدولوژی برتر را برگزید (آلیسون، ۲۰۲۰؛ ۱۲).

در مقاله حاضر از متدولوژی ترکیبی مرکز پروسه یا همان آدکار (به دلیل عملیاتی بودن) و استاندارد انجمن مدیریت تغییر آمریکا (به عنوان یک سند بالادستی) استفاده شده است. مدل آدکار، دارای پنج مرحله آگاهی^{۱۴} از نیاز به تغییر، تمایل^{۱۵} و اشتیاق به انجام تغییر،

دانش^{۱۶} چگونگی تغییر، توانایی^{۱۷} انجام تغییر و تثبیت^{۱۸} تغییر، بوده که در ذیل جزئیات آن تشریح و مراحل آن در نمایه (۱) به اختصار بیان شده است (تلوحسینی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۶۰)

مرحله اول: آماده‌سازی برای تغییر

- تعریف استراتژی مدیریت تغییر: در این بخش متناسب با اندازه، دامنه و گستردگی یک تغییر، فعالیت‌های تغییر مورد شناسایی قرار گرفته و بر اساس خصوصیات آن، استراتژی تغییر تعریف می‌گردد (پروسی، ۲۰۲۰؛ ۷۷).

- تعریف و معرفی تیم مدیریت تغییر: افراد و گروه‌هایی که قرار است موضوع تغییر را پیاده‌سازی نمایند، این افراد باید دارای شایستگی و صلاحیت لازم در خصوص موضوع تغییر را دارا باشد (پروسی، ۲۰۲۰؛ ۹۸).

- تعریف/تعیین حامی تغییر: حامی، شخص یا گروهی است که منابع مالی را، اعم از نقدی و یا کالا، برای پروژه فراهم می‌سازد. در ابتدای تعریف یک پروژه، حامی از آن دفاع می‌کند. این مساله، شامل مذاکره با مدیریت ارشد جهت کسب پشتیبانی در کل سازمان و تبلیغ مزایایی است که پروژه به همراه خواهد داشت. حامی، پروژه را به سمت اقدامات یا فرآیند انتخاب، هدایت کرده تا به صورت رسمی تصویب شود و نقش مهمی را در تهیه منشور و محدوده اولیه پروژه بازی می‌کند. درخصوص مشکلاتی که خارج از کنترل مدیر پروژه باشد، حامی پروژه، نقش بیشتری دارد. همچنین، حامی ممکن است در مسائل مهم دیگری مانند تصویب تغییرات در محدوده پروژه، بازنگری پایان فازهای پروژه و اخذ تصمیم جهت ادامه یا توقف پروژه، در مواردی که ریسک‌ها نسبتاً بالا هستند وارد شود (استاندارد مدیریت تغییر آمریکا، ۲۰۱۸؛ ۱۱۶).

مرحله دوم: مدیریت تغییر

- تعریف برنامه‌های مدیریت تغییر

• برنامه ارتباطات: برنامه‌ای که بر اساس آن مخاطبان اصلی تغییر شناسایی می‌شوند، تا با ارسال پیام‌های کلیدی به آنها، ارتباطات و اطلاع‌رسانی در خصوص موضوع تغییر، شکل گیرد. در برنامه ارتباطات، تعداد دفعات (فراوانی) اطلاع‌رسانی یک پیام، مکانیزم‌های ارسال و تحویل پیام از سوی فرستندگان به گیرندگان و کانال‌های ارتباطی و ... را می‌توان جای داد (بهترین تجارب مدیریت تغییر، پروسی، ۲۰۲۰؛ ۱۲۲).

• برنامه آموزش (یادگیری و رشد): تعریف دانش، مهارت، و شایستگی‌های مورد نیاز ذینفعان تغییر و به منظور پذیرش موضوع تغییر می‌باشد (استاندارد مدیریت تغییر آمریکا، ۲۰۱۸؛ ۱۲۸).

• برنامه مدیریت مقاومت: به فرآیند حل و فصل مخالفت ذینفعان در برابر موضوع تغییر و تهیه برنامه‌ای برای مدیریت ذینفعان تغییر گفته می‌شود (استاندارد مدیریت تغییر آمریکا، ۲۰۱۸؛ ۱۵۶).

• برنامه حامی‌گری: شخص یا گروهی که با پاسخگویی سازمانی برای تحقق مزایا و منافع تغییر، اقدام می‌نماید. آنها در برنامه یا طرح حامی، موظفند ذینفعان تغییر را برای حمایت و پشتیبانی از تغییر همسو نمایند. (استاندارد مدیریت تغییر آمریکا، ۲۰۱۸؛ ۸۸).

• برنامه مربیگری و منتورینگ: برنامه مربیگری و منتورینگ مشخص می‌کند که چگونه مدیران و سرپرستان در اجرای تغییر، از موضوع انتخابی تغییر، حمایت خواهند و آن را تعمیم می‌دهند.

○ در مربیگری: کارکنان در خصوص موضوع تغییر و چرایی آن، به سطح بالاتری از آگاهی خواهند رسید و خود برای آن راه‌حل ارائه خواهند نمود.

○ در منتورینگ: کارکنان روش اجرای موضوع انتخابی تغییر را تمرین نموده و آن را در عمل فرا خواهند گرفت.

- اقدام بر روی برنامه‌های تغییر: بدین معنا که بایستی بر روی برنامه‌های پنجگانه تغییر اقدام صورت پذیرد.

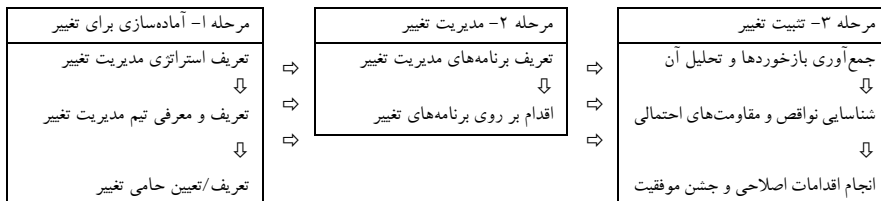
مرحله سوم: تثبیت تغییر

- جمع‌آوری بازخوردها و تحلیل آنها: یعنی داده‌ها و بازخوردهای کارکنان مورد بررسی قرار گرفته و بر روی دروس آموخته شده تمرکز گردد.

- شناسایی نواقص و مقاومت‌های احتمالی: شناسایی شکاف‌ها و مدیریت مقاومت یک فرآیند مستمر و با هدف: تعیین علت اصلی مقاومت، آماده‌سازی رهبران و حامیان برای مدیریت مقاومت است.

- انجام اقدامات اصلاحی و جشن موفقیت: یعنی به علت موفقیت پروژه و تقویت و تثبیت رفتارها از اعضای تیم پروژه قدردانی و تجلیل می‌شود.

نمایه (۱) متدولوژی مدیریت تغییر مرکز یادگیری مدیریت تغییر سازمانی (پروسی، ۲۰۲۰؛ ۸۸)



همانطور که گفته شد مدل‌های مدیریت تغییر زیادی وجود دارد که هدف اینگونه از مدلها تسهیل شرایط برای قبول و پذیرش تغییر، توسط افراد سازمان بوده و به طور کلی بر جنبه‌های انسانی یک تغییر (و نه جنبه‌های فنی آن) متمرکز هستند (پروسی، ۲۰۱۴؛ ۷). فلسفه‌هایی که امروزه درباره شیوه‌های مدیریت تغییر وجود دارد، اشاره به برنامه‌ریزی (به جای واکنش) در مورد چالش تغییر سازمانی است. بنابراین همگی بر مواردی چون ایجاد انگیزه در افراد سازمان برای، توانمندسازی افراد در تغییر، ایجاد ارتباط مناسب با ذینفعان تغییر، ترسیم چشم‌انداز آتی برای تغییر، حامی‌گری تغییر، تثبیت تغییر و ... را مورد تاکید قرار داده‌اند. با توجه به انواع مدل‌های یاد شده و در حد بررسی محققین در پژوهش حاضر، مقاله‌ای را که بتوان به آن استناد نمود و آن مقاله تلفیقی باشد از حوزه «بلوغ حسابداری مدیریت» و دانش «مدیریت تغییر»، یافت نگردید. در اینجا، تنها به یک نمونه از متدولوژی‌های مدیریت تغییر یعنی مدل کرت لوین و کاربرد آن در بانک صادرات اشاره می‌گردد.

اسکندری، فرشید (۱۳۸۹، ۱۳۱) در پژوهش خود تحت عنوان «به کارگیری عملی مدل‌های تحول سازمانی در بانک صادرات» اظهار می‌نماید چشم‌انداز بانک صادرات، خدمت‌رسانی صرف به مردم، تعریف شده بود. اما با گذشت زمان مشکلات و معضلاتی همچون ساختار بزرگ، پایین بودن بهره‌وری که نشأت گرفته از نوع تفکرات و مدیریت دولتی بر سازمان است، بانک صادرات را متوجه ساخت در ادامه با تغییر نگرش دولت مبنی بر خصوصی‌سازی بانکها و افزایش خدمت از طریق رقابت و همچنین اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی، بانک صادرات در معرض خصوصی‌سازی قرار گرفت و وارد بورس شد. این مرحله گذر از یک بانک دولتی به بانک خصوصی نیازمند تغییر و تحول بوده که در این تحقیق، محقق از مدل لوین که دارای سه مرحله، خروج از انجماد، تغییر و انجماد مجدد است بهره جسته است. لذا در ابتدای امر برای تحلیل رفتار کارکنان و شناخت لازم در خصوص رفتارهای صحیح از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای هزینه، و همچنین برای نظارت کلی در زمینه خلق ارزش از ارزش افزوده اقتصادی استفاده شده است و نهایتاً جهت بهبود وضعیت بانک صادرات برنامه‌هایی برای تغییر من جمله مقاومت در برابر تغییر، ارتباطات، آموزش و ... و همچنین راهبردهایی برای مشارکت و توانمندسازی تیم ارائه نموده است.

۳- روش‌شناسی

هدف تحقیق حاضر ابتدا ارزیابی و تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت در یک سازمان و سپس تبیین نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت، می‌باشد، بنابراین، پژوهش کاربردی است.

یکی از ویژگی‌های بارز مدل بلوغ این است که چارچوبی برای ارزیابی فراهم می‌آورد. به عبارت دیگر می‌توان با استفاده از مدل بلوغ طراحی شده، وضعیت فعلی واحد حسابداری

مدیریت یک سازمان را مورد ارزیابی قرار داده و نسبت به ارائه برنامه‌ها و اقدامات آتی در جهت بهبود مستمر و ارتقاء به سطح بالاتر و در نهایت اجرای هر چه بهتر فعالیت حسابداری مدیریت، پیشنهادهایی ارائه نمود. برای این منظور از مدل بلوغ تدوین شده توسط ناصرترابی، تالانه و منصوری (۱۴۰۰؛ ۶۹) جهت ارزیابی و سنجش سطح بلوغ واحد حسابداری مدیریت شرکت ایران خودرو استفاده گردید. (دلیل انتخاب شرکت ایران خودرو استقرار فرآیندهای مالی و حسابداری در نرم‌افزار برنامه‌ریزی منابع بنگاه^{۱۹}، شرکت سپ^{۲۰} و همچنین دسترسی مناسب به مدیران شرکت مذکور بود).

به منظور تحقق این امر، چک لیستی^{۲۱} (نمایه ۲) حاوی سوالات مربوط به هر یک از ابعاد کلیدی حسابداری مدیریت و بر اساس شاخص‌های اندازه‌گیری مربوطه تهیه و با مراجعه به شرکت ایران خودرو و بررسی برخی از مدارک، مستندات و مصاحبه با کارکنان آن، سطح بلوغ واحد حسابداری مدیریت آن مشخص گردید. سوالات چک لیست به گونه‌ای طراحی شد که به منظور پاسخ به آن باید یکی از گزینه‌های «بله»، «تا حدودی» و «خیر» که هر یک بیانگر میزان تحقق موضوع مورد سوال در واحد حسابداری مدیریت بود، انتخاب می‌شد. نمایه (۲) صرفاً به عنوان نمونه می‌باشد.

دگرگونی و مدیریت بها		
خیر	بلی تا حدودی	بلی
	۱	۱
<p>نفر۲: تهیه اهداف بها، با همکاری همکاران و شرکای تجاری توافق درباره طرح‌ها با کارکنان و شرکای تجاری درباره مدیریت بها</p>		

گزارشگری برون سازمانی		
خیر	بلی تا حدودی	بلی
	۰/۵	۱
<p>نفر۲: گزارشگری برون‌سازمانی فرصتی برای مشارکت با ذینفعان، و ... ارائه اطلاعات گزارش شده برون‌سازمانی به شکل منظم به هیات مدیره</p>		

حسابرسی داخلی		
خیر	بلی تا حدودی	بلی
	۱	۱
<p>نفر۲: اطلاع‌رسانی باز با کمیته‌ی حسابرسی و مدیریت در قالب جلسات معمول (حسابرسی داخلی، گزارشگری فعال و اثربخش)</p>		

نمایه ۲) چک لیست ارزیابی تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت

نمایه ۲) چک لیست ارزیابی تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت
 پس از پاسخ به کلیه سوالات (۲۸۲ سوال)، «درصد نرخ تحقق» به تفکیک برای هر یک از ابعاد حسابداری مدیریت و به تفکیک هر یک از سطوح بلوغ محاسبه گردید. به منظور محاسبه این درصد، پاسخ بله معادل یک و پاسخ تا حدودی معادل ۰/۵ توسط محقق و به صورت قراردادی، در نظر گرفته شد (نگاره ۱). برای مثال اگر برای یک بعد حسابداری مدیریت، سه

شاخص در سطح سوم تعریف شده که پاسخ یک مورد «بله» و پاسخ دو مورد تا حدودی باشد نرخ تحقق، ۲ و درصد نرخ تحقق ۶۷٪ محاسبه می‌شود. نگاره (۱) به عنوان نمونه بوده و برای ۱۳ مورد دیگر نیز محاسبات صورت گرفته است.

نگاره (۱) چک لیست میزان بکارگیری چهار اصل در دگرگونی و مدیریت بها در شرکت ایران خودرو

دگرگونی و مدیریت بها	بلی	تا حدودی	خیر
تهیه اهداف بها، با همکاری همکاران و شرکای تجاری	۱		
توافق درباره طرح‌ها یا کارکنان و شرکای تجاری درباره مدیریت بها	۱		
تجزیه و تحلیل مناسب طرح بها برای ذینفعان متعدد		۰	۲/۵
گزارش درباره تهیه رویکردهای مدیریت بها در سراسر سازمان		۰	
تحلیل رانه‌های بها به همراه کارکنان و شرکای تجاری	۰/۵		
شناسایی و ثبت رانه‌های بها	۱		
مقایسه رانه‌های بها در گذر زمان		۰	
مقایسه بها با بهای هم ارز در سازمان‌های مشابه		۰	۲
استفاده بهینه از دارایی‌ها در گذر زمان	۰/۵		
شناسایی و مقایسه بهای سالهای پیشین بر اساس بخش‌ها/کارکردها و محصول	۰/۵		
استفاده از مدل‌های مختلف تحلیل داده‌ها برای ایجاد ارزش در فرآیندها و خروجی‌ها			
ارزیابی و به چالش کشیدن مدل تجاری برای تعیین اثربخشی بها			
بالایش و توسعه معیارهای عملکرد رانه‌های بها برای اجزای مدل تجاری			
طراحی رویکردها جدید با تفسیر رانه‌های بها در مدل تجاری			
منطقی کردن اهداف بها، انعطاف‌پذیری و توسعه آن			
مقایسه کارایی زنجیره ارزش در گذر زمان با سازمان و صنعت مشابه			
بازبینی فرآیندهای دگرگونی بها به شکل منظم و مرتبط با ذینفعان			
طراحی مشوق‌هایی برای کارکنان با هدف ایجاد همسویی رفتارها			
حفظ و رعایت خط‌مشی‌ها و رویه‌های داخلی به الزامات قانونی	۱		۱
محاسبه هزینه‌های فرصت و رویکردهای توصیه شده به سازمان			
جمع	۴	۱/۵	۵/۵

سپس بر اساس درصد نرخ تحقق، وضعیت سطح بلوغ هر یک از ابعاد حسابداری مدیریت در پنج حالت «کاملاً تحقق نیافته» (درصد نرخ تحقق = ۰٪)، «تحقق نیافته» (درصد نرخ تحقق = ۰-۲۵٪)، «نسبتاً تحقق یافته» (درصد نرخ تحقق = ۲۵-۵۰٪)، «تحقق یافته» (درصد نرخ تحقق = ۵۰-۷۵٪)، «کاملاً تحقق یافته» (درصد نرخ تحقق = ۷۵-۱۰۰٪) طبقه‌بندی شدند. البته با توجه به مدل بلوغ ارائه شده یک حالت ششمی تحت عنوان تعریف نشده نیز وجود دارد چرا که ممکن است برای سطح مشخصی از بلوغ یک بعد حسابداری مدیریت، شاخص تعریف نشده باشد. سپس بر اساس برآیند وضعیت، سطح بلوغ هر یک از ابعاد حسابداری مدیریت تعیین گردید. نگاره (۲)

نگاره (۲) سطوح بلوغ ابعاد در شرکت ایران خودرو

سطح دوم	سطح سوم	سطح چهارم	سطح پنجم	سطح بلوغ
تحقق یافته	تحقق یافته	تحقق یافته	تحقق یافته	۴
تعریف نشده	نسبتاً تحقق یافته	نسبتاً تحقق یافته	نسبتاً تحقق یافته	۳
تعریف نشده	تعریف نشده	تحقق نیافته	تحقق نیافته	۲
تعریف نشده	تعریف نشده	تعریف نشده	تحقق نیافته	۲

راهنمای جدول:

رنگ قرمز	رنگ زرد	رنگ سبز
ابعاد در وضعیت بحرانی قرار دارد	فقط ۵۰ درصد از ابعاد محقق شده است	ابعاد در وضعیت مطلوب قرار دارد

همانطور که در نگاره (۲) ملاحظه می‌شود ابعاد مباشرت و ارزش در سطح بلوغ دو قرار دارند، به عبارتی دیگر ویژگی‌های این موارد به گونه‌ای است که واحد حسابداری مدیریت نتوانسته است آنها را در چهارده رویه حسابداری مدیریت به طور نسبی بکارگیرد و به آنها جامه عمل بپوشاند، بر اساس درصد تحقق ابعاد مباشرت و ارزش که به ترتیب برای ارزش (۲۴/۷٪) و برای مباشرت (۱۷/۳٪) هستند سطح بلوغ این ابعاد دو می‌باشد (تحقق نیافته) این امر در حالی است که بعد نفوذ (۵۰/۷٪) و در بالاترین سطح بلوغ قرار دارد (سطح چهار) و ربط‌پذیری (۴۷/۴٪) در سطح سه بلوغ تعریف شده است.

پس از تعیین سطح هر یک از ابعاد حسابداری مدیریت لازم است، سطح بلوغ هر یک از عوامل کلیدی حسابداری مدیریت نیز مشخص شود به منظور تعیین سطح بلوغ هر یک از عوامل کلیدی حسابداری مدیریت بر اساس سطح بلوغ ابعاد زیر مجموعه آنها، ابتدا برای هر یک از ابعاد مرتبط با یک عامل کلیدی حسابداری مدیریت نسبی تعیین نمودیم. شایان ذکر است این امر کاملاً به نظر و قضاوت ارزیاب بستگی دارد و نمی‌توان برای آن الگوی مشخصی تعیین نمود. نکته مهم این است که مجموع ضرایب اهمیت نسبی اختصاصی به ابعاد مرتبط با هر یک از عوامل کلیدی حسابداری مدیریت، ۱۰۰ درصد باشد. پس از تعیین اهمیت نسبی هر بعد، از حاصلضرب این عدد در سطح بلوغ آن یک نمره برای هر یک از ابعاد محاسبه گردید و سپس بر اساس جمع نمره‌های به دست آمده برای ابعاد مرتبط با هر یک از عوامل کلیدی حسابداری مدیریت، سطح بلوغ هر یک از عوامل تعیین گردید که در نگاره (۳) مشخص شده است.

نگاره (۳) سطوح بلوغ ابعاد در شرکت ایران خودرو

عوامل	ابعاد کلیدی	اهمیت نسبی هر یک از ابعاد	سطح بلوغ ابعاد	نمره اهمیت نسبی	سطح بلوغ عوامل کلیدی حسابداری مدیریت
دگرگونی و مدیریت بهاء	نفوذ	۰/۴۳۸	۴	۱/۷۵۲	۳/۲۲
دگرگونی و مدیریت بهاء	ربط پذیری	۰/۳۴۷	۳	۱/۰۴۱	
دگرگونی و مدیریت بهاء	ارزش	۰/۰۵	۲	۰/۱	
دگرگونی و مدیریت بهاء	مباشرت/ارتباطات	۰/۱۶۵	۲	۰/۳۳	۳/۴۵
گزارشگری برون سازمانی	نفوذ	۰/۵۶۶	۴	۲/۲۶۴	
گزارشگری برون سازمانی	ربط پذیری	۰/۳۱۷	۳	۰/۹۵۱	
گزارشگری برون سازمانی	ارزش	۰/۰۶۷	۲	۰/۱۳۴	۳/۲
گزارشگری برون سازمانی	مباشرت/ارتباطات	۰/۰۵	۲	۰/۱	
راهبرد مالی	نفوذ	۰/۴۸۴	۴	۱/۹۳۶	
راهبرد مالی	ربط پذیری	۰/۲۳۳	۳	۰/۶۹۹	۳/۲
راهبرد مالی	ارزش	۰/۲۳۳	۲	۰/۴۶۶	

نقش مدیریت تغییر سازمانی در ارتقاء سطح بلوغ حسابداری مدیریت/۱۱۱

	۰/۱	۱	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	راهبرد مالی
	۰/۶	۴	۰/۱۵	نفوذ	کنترل داخلی
۳/۱	۲/۲۵	۳	۰/۷۵	رابطه پذیری	کنترل داخلی
	۰/۱	۲	۰/۰۵	ارزش	کنترل داخلی
	۰/۱	۲	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	کنترل داخلی
	۱/۳۸۸	۴	۰/۳۴۷	نفوذ	شناخت سرمایه‌گذاری
۳/۱	۱/۳۱۴	۳	۰/۴۳۸	رابطه پذیری	شناخت سرمایه‌گذاری
	۰/۳۳	۲	۰/۱۶۵	ارزش	شناخت سرمایه‌گذاری
	۰/۱	۲	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	شناخت سرمایه‌گذاری
	۱/۷۵۲	۴	۰/۴۳۸	نفوذ	کنترل مدیریتی و بودجه‌ای
۳/۳	۱/۳۱۴	۳	۰/۴۳۸	رابطه پذیری	کنترل مدیریتی و بودجه‌ای
	۰/۱۴۸	۲	۰/۰۷۴	ارزش	کنترل مدیریتی و بودجه‌ای
	۰/۱	۲	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	کنترل مدیریتی و بودجه‌ای
	۱/۳۳۲	۴	۰/۳۳۳	نفوذ	تصمیمات قیمت تخفیفات و محصولات
	۰/۸۰۱	۳	۰/۲۶۷	رابطه پذیری	تصمیمات قیمت تخفیفات و محصولات
۲/۹	۰/۴	۲	۰/۲	ارزش	تصمیمات قیمت تخفیفات و محصولات
	۰/۴	۲	۰/۲	مباشرت/ارتباطات	تصمیمات قیمت تخفیفات و محصولات
	۰/۸۳۲	۴	۰/۲۰۸	نفوذ	مدیریت پروژه
۲/۹	۱/۵	۳	۰/۵	رابطه پذیری	مدیریت پروژه
	۰/۳۳۴	۲	۰/۱۶۷	ارزش	مدیریت پروژه
	۰/۲۵	۲	۰/۱۲۵	مباشرت/ارتباطات	مدیریت پروژه
	۲/۹۳۲	۴	۰/۷۳۳	نفوذ	تبعیت و رعایت مقرراتی
۳/۶	۰/۴۵	۳	۰/۱۵	رابطه پذیری	تبعیت و رعایت مقرراتی
	۰/۱۳۴	۲	۰/۰۶۷	ارزش	تبعیت و رعایت مقرراتی
	۰/۱	۲	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	تبعیت و رعایت مقرراتی
	۱/۲۶۸	۴	۰/۳۱۷	نفوذ	مدیریت منابع
۳/۱	۱/۲۸۱	۳	۰/۴۲۷	رابطه پذیری	مدیریت منابع
	۰/۴۱۲	۲	۰/۲۰۶	ارزش	مدیریت منابع
	۰/۱	۲	۰/۰۵	مباشرت/ارتباطات	مدیریت منابع
	۱/۱۷۶	۴	۰/۲۹۴	نفوذ	مدیریت ریسک
۳/۱	۱/۴۱	۳	۰/۴۷	رابطه پذیری	مدیریت ریسک
	۰/۲۳۸	۲	۰/۱۱۹	ارزش	مدیریت ریسک
	۰/۲۳۸	۲	۰/۱۱۹	مباشرت/ارتباطات	مدیریت ریسک
	۱/۳۸۴	۴	۰/۳۴۶	نفوذ	مدیریت راهبردی مالیات
۳/۰	۰/۹۲۱	۳	۰/۳۰۷	رابطه پذیری	مدیریت راهبردی مالیات
	۰/۳۸۶	۲	۰/۱۹۳	ارزش	مدیریت راهبردی مالیات
	۰/۳۰۸	۲	۰/۱۵۴	مباشرت/ارتباطات	مدیریت راهبردی مالیات
	۰/۹۵۲	۴	۰/۲۳۸	نفوذ	مدیریت خزانه و وجه نقد
۲/۷	۰/۵۷۳	۳	۰/۱۹۱	رابطه پذیری	مدیریت خزانه و وجه نقد
	۰/۹۵۲	۲	۰/۴۷۶	ارزش	مدیریت خزانه و وجه نقد
	۰/۱۹	۲	۰/۰۹۵	مباشرت/ارتباطات	مدیریت خزانه و وجه نقد
	۱/۰۷۶	۴	۰/۲۶۹	نفوذ	حسابرسی داخلی
۲/۹	۱/۰۳۸	۳	۰/۳۴۶	رابطه پذیری	حسابرسی داخلی
	۰/۶۱۴	۲	۰/۳۰۷	ارزش	حسابرسی داخلی
	۰/۱۵۴	۲	۰/۰۷۷	مباشرت/ارتباطات	حسابرسی داخلی

همانطور که در نگاره (۳) ملاحظه می‌شود عامل دگرگونی و مدیریت بهاء، گزارشگری برون سازمانی، راهبرد مالی و کنترل داخلی، شناخت سرمایه‌گذاری و کنترل مدیریتی، بودجه و تبعیت و رعایت مقرراتی، مدیریت منابع، مدیریت ریسک و مدیریت راهبردی مالیات در سطح سه بلوغ و سایر عوامل در سطح دو بلوغ قرار گرفته‌اند، از آنجائیکه اعداد سطح بلوغ در یک ضریب

نسبی، ضرب شده‌اند سطح بلوغ بدست آمده برای هر یک از عوامل کلیدی حسابداری مدیریت به صورت اعشاری است که این امر می‌تواند میزان پیشرفت یک عامل در یک سطح بلوغ را نشان دهد برای مثال عدد $3/6$ برای عامل تبعیت و رعایت مقرراتی نشان می‌دهد که این عامل از سطح سه بلوغ عبور نموده، اما هنوز سطح چهارم بلوغ تحقق نیافته است.

در ادامه به منظور استفاده هر چه بهتر از نتایج حاصل از چک لیست ارزیابی شاخصهای ابعاد مدل بلوغ حسابداری مدیریت در شرکت ایران خودرو، یک نمونه (عامل دگرگونی و مدیریت بها) استنتاج شده از نگاره (۱)، به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

در بعد نفوذ، به دلیل عدم تجزیه و تحلیل مناسب طرح بها برای ذینفعان و همچنین عدم تهیه گزارش درباره تهیه رویکردهای مدیریت بها در سراسر سازمان در سطح سه بلوغ قرار دارد. لذا برای رفتن به سطح بالاتر بلوغ سازمان باید نسبت به انجام تجزیه و تحلیل مناسب طرح بها برای تمام ذینفعان اقدام نماید.

در بعد ربط‌پذیری، به دلیل عدم مقایسه رانه‌های بها در گذر زمان و مقایسه آن با سازمانهای هم ارز و مشابه، در سطح سه بلوغ قرار گرفته است. بنابراین سازمان باید گزارش مقایسه‌ای رانه بها را تهیه و با سازمان مشابه دیگری مقایسه نماید.

در بعد ارزش، به دلیل رعایت نکردن کلیه شاخصها، بلوغ کاملاً تحقق نیافته است. در اینجا از سازمان انتظار می‌رود با استفاده از مدل‌های مختلف تحلیل داده و با به چالش کشیدن مدل تجاری سازمان و پالایش معیارهای عملکردی رانه‌های بها، نسبت به منطقی کردن اهداف بها اقدام نموده و ضمن مقایسه آن با یک صنعت مشابه گزارش مرتبط را ارائه دهد.

در بعد مباشرت، به دلیل عدم محاسبه هزینه‌های فرصت و رویکردهای توصیه شده به سازمان، تحقق نیافته قلمداد می‌گردد.

به همین ترتیب، برای تعیین سطح بلوغ، برای ۱۳ مورد دیگر و با توجه به شاخص‌های آن، می‌توان تحلیل‌های مشابه‌ای را ارائه نمود.

بر اساس ارزیابی و تعیین سطح بلوغ انجام شده (ابعاد، عوامل و شاخصها در نگاره ۱ و ۳)، و تجزیه و تحلیل آن که پیش‌تر ارائه گردید، حال جای طرح یک سوال باقی است که چگونه به کمک ابزار مدیریت تغییر می‌توان موجبات ارتقاء سطح بلوغ سازمان را فراهم و آن را تضمین نمود؟ پاسخ این سوال در تجزیه و تحلیل و استنتاج از اطلاعات نگاره (۱) و نقش ابزار مدیریت تغییر، نهفته است.

بر اساس نگاره (۱) محقق ابتدا می‌بایست نسبت به بررسی پاسخ‌های ارائه شده در چک لیست (برای هر یک از ابعاد نفوذ، ربط‌پذیری، ارزش و مباشرت) می‌پرداخت و سپس چنانچه در آن شاخص سازمان نمره صفر گرفته بود، برنامه مرتبط را تهیه می‌نمود از آنجائیکه این برنامه‌ها صرفاً به جنبه‌های فنی تغییر (یعنی نقش، تخصص و حرفه حسابداری مدیریت و پیرامون

آن می‌پردازد و جنبه‌های انسانی تغییر، (یعنی کسب حمایت از مقامات ارشد سازمان (حامی‌گری)، اطلاع‌رسانی و آموزش به کارکنان) را نادیده می‌گرفت، ابزار مدیریت تغییر سازمانی می‌تواند در ارتقاء پروژه‌های بلوغ سازمانی، مورد استفاده قرار گرفته تا با هدایت جنبه‌های انسانی تغییر به میزان تقریبی ۹۶ درصد به اهداف سازمانی کمک نماید. با توجه به توضیحات فوق و در این بخش ضروری تا مجموعه اقدامات مرتبط با ارتقاء سطح بلوغ بر اساس ابزار مدیریت تغییر سازمانی تشریح گردد.

نحوه ارتقاء با ابزار مدیریت تغییر

مراحل ارتقاء سطح بلوغ شرکت ایران‌خودرو در حسابداری مدیریت، به صورت کلی، به شرح زیر می‌باشد:

۱) ارائه راهکارها/برنامه‌ها بر اساس مدل سه مرحله‌ای پروسه (مدل آدکار) و استاندارد انجمن مدیریت تغییر آمریکا

در این مرحله و پس از تعیین هدف برای سازمان نسبت به اجرای مدیریت تغییر سازمانی بر اساس متدولوژی ترکیبی مرکز پروسه و انجمن مدیریت تغییر آمریکا اقدام می‌گردد. مجموعه اقدامات لازم برای جاری‌سازی مفهوم حسابداری مدیریت با استفاده از ابزار مدیریت تغییر سازمانی به شرح توضیحات آتی خواهد بود.

*** تعهد مدیریت (کسب حمایت مدیریت ارشد سازمان)**

این بدین معنی است که رهبران به استفاده از «مدل بلوغ حسابداری مدیریت» در سازمان مطبوع خود، متعهد بوده و این تعهد را از طریق تفهیم مطالب آن در خود گسترش می‌دهند. همچنین رهبران سازمان آموزش مرتبط با «مدل بلوغ حسابداری مدیریت» را دیده‌اند و از آن به عنوان یک راهنما و پیش‌برنده در فعالیت‌های واحد حسابداری مدیریت به منظور بهبود مستمر آن را استفاده می‌کنند.

*** بررسی وضعیت موجود و مطلوب سازمان در حسابداری مدیریت**

در تجزیه و تحلیل سازمان بعد از تعیین دامنه کار، اولین قدم شناسایی وضع موجود می‌باشد، در حقیقت وضع موجود نشان می‌دهد که چطور فرآیندها و رویه‌های حسابداری مدیریت در سیستم جاری در حال اجرا است و فقط وضع واقعی سازمان (آنچه هست) را به تصویر می‌کشد. تحلیل‌گران بررسی وضع موجود را جهت فهمیدن و بهبود فرآیند سازمان در نظر می‌گیرند، اینکه برای تعیین وضع موجود از رویکرد مشارکتی استفاده می‌شود باعث کاهش مقاومت اعضاء برای تغییر می‌شود. وضع مطلوب، وضعیت آینده فرآیندها و رویه‌های حسابداری مدیریت، را در یک سازمان تعریف می‌نماید. در واقع نتیجه‌ای از بهبود فرآیند وضع موجود بوده و این مفهوم را که فرآیندهای موجود بایستی چگونه باشند (آنچه باید باشد)، را شرح می‌دهد.

۲) انجام تحلیل شکاف و یا فاصله (میزان انحراف): در نفوذ، ربط‌پذیری، ارزش و مباشرت برخی شاخص‌ها رعایت نمی‌گردد، یعنی بین آنچه که هست و آنچه که باید باشد فاصله وجود دارد. برای پر کردن این فاصله و شکاف و رهنمون شدن به سطح بالای بلوغ باید اقدامات و برنامه‌هایی در نظر گرفته شود که این امر بدون ابزار مدیریت تغییر سازمانی محقق نخواهد شد.

*** تعریف ساختار، فرآیندها و شرح وظایف افراد**

ساختار سازمانی روشی است که یک سازمان برای نظم دادن به افراد و کارها در پیش گرفته می‌گیرد تا بتواند از این طریق وظایف را به بهترین شکل انجام دهد و به اهدافش برسد. فرآیند: مجموعه فعالیت‌هایی است که داده‌ها (ورودیها) را به ستانده‌ها (خروجی‌ها) تبدیل می‌کند. در حسابداری مدیریت فرآیند مجموعه‌ای از رخدادها، فعالیت‌ها و نقاط تصمیم مرتبط به هم است که تعدادی از عملگرها و اشیاء را دخیل نموده تا به خروجی مشخصی رسیده و برای حداقل یکی از مشتریان خود ایجاد ارزش نماید. شرح وظایف افراد: برای تدوین شرح وظایف هر پست سازمانی در وهله اول باید به سراغ فردی که متصدی آن پست است رفت و از او خواست که تمام کارهای روزمره خود را انجام می‌دهد، بنویسد، در وهله بعد باید بر روی مواردی که وی ارائه کرده است، کنترلی انجام دهیم و آن را ویرایش کنیم. آنچه به عنوان وظایف جامانده است را اضافه کنیم و آنچه در زمره وظایف وی نیست را حذف کنیم.

*** تشکیل تیم ارزیابی بر اساس مدل بلوغ حسابداری مدیریت**

به تعیین تیم‌هایی برای انجام خود ارزیابی سطح بلوغ، انتخاب و آموزش آنها که مستقیماً درگیر خودارزیابی خواهند شد را شامل می‌شود.

*** تخصیص منابع مالی و غیر مالی (انسانی) برای ارزیابی مدل بلوغ حسابداری**

مدیریت

تخصیص منابع مالی مناسب برای ارزیابی تعیین سطح بلوغ واحد حسابداری مدیریت در سازمان یکی از مواردی است که تیم مدیریت ارشد باید روی آن صحنه‌گذاری و مصوب نماید. در هر پروژه‌ای تخصیص نیروی انسانی متخصص و علاقمند برای انجام ارزیابی تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت می‌باشد. این امر به گونه‌ای است که می‌بایست افرادی وارد فرآیند ارزیابی گردند که دارای سابقه و تجربه حداقل ده سال در حوزه حسابداری مدیریت باشند و همچنین بر موضوع ارزیابی به گونه‌ای مسلط باشند و از هرگونه جانبداری در حین ارزیابی نسبت به سازمان خود اجتناب نمایند.

*** شناسایی و مدیریت ذینفعان کلیدی**

ارزیابی ذینفع/ذینفعان یعنی افراد و گروه‌هایی که به نوعی در موفقیت یا شکست یک پروژه، سهمیم هستند، شناسایی و سپس مدیریت گردند. بنابراین شناسایی ذینفع/ذینفعان یکی از اقدامات اساسی به هنگام تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت می‌باشد.

* بکارگیری روش مدیریت فرآیندها، درباره رویه‌ها و حوزه‌های عمل حسابداری

مدیریت

مدیریت فرآیند، فازهای مختلفی دارد که به چهار مرحله طبقه‌بندی می‌گردد. این چهار مرحله مغز (هسته اصلی) و محور اصلی بلوغ یک فرآیند را تشکیل می‌دهند که به مراحل عمومی مدیریت فرآیندهای کسب و کار^{۲۲} معروفند و شامل طراحی، اجرا، پایش و بهبود فرآیند، هستند، که باید برای تمامی رویه‌ها/حوزه‌های عمل حسابداری مدیریت به دقت مورد استفاده قرار گیرد.

* شناخت الزامات مدل بلوغ حسابداری مدیریت و ارزیابی آن

بر اساس مدل بلوغ حسابداری مدیریت طراحی شده (محقق ساخته) لازم است تا تیم ارزیابی، به تمامی ابعاد آن، اشراف کامل داشته و بداند که به طور مثال، تحقق «دگرگونی و مدیریت بها» در گرو، رعایت اصول جهانی حسابداری مدیریت یعنی:

اطلاع‌رسانی، بینشی فراهم می‌کند که نافذ است

اطلاعات ربط‌پذیر هستند

تاثیر بر ارزش تحلیل می‌شود

مباشرت، اعتماد را می‌سازد، خواهد بود.

* هزینه ارزیابی انتقال از یک سطح به سطح بالاتر بلوغ

در این بخش ضروری است تا با توجه به ارزیابی صورت گرفته شده و تعیین سطح قطعی سازمان نسبت به برآورد مقدار هزینه انتقال از یک سطح به سطح دیگر مد نظر قرار گیرد.

* انتخاب مشاور/مشاوران در صورت نیاز

در انتخاب مشاور/مشاوران می‌بایست به طریق زیر عمل کرد:

(۱) درخواست پیشنهاد^{۲۳} در خصوص ارزیابی تعیین سطح بلوغ سازمان درباره حسابداری

مدیریت

(۲) انتخاب مشاور/مشاوران صلاحیت‌دار و توانمند در امر حسابداری مدیریت

(۳) انتخاب مشاور/مشاورانی که خدمات مشاوره با کیفیت و رقابتی را ارائه می‌نمایند

(۴) ارزشیابی عملکرد خدمات مشاوره توسط مشاور/مشاوران: فرایندی که در آن سطح

کیفی کارهای در دست انجام یا انجام شده مشاور/مشاوران، در مقاطع یا دوره‌های زمانی خاص

تعیین می‌شود

(۵) درخواست ارزیابی کیفی^{۲۴} و تضمین کیفیت خدمات مشاوره توسط مشاور در پروژه

«تعیین سطح بلوغ حسابداری مدیریت»

* مدیریت تغییر سازمانی

مدیریت تغییر سازمانی دارای سه مرحله است که در مرحله اول، سازمان باید خود را برای

تغییر آماده کند که در این مرحله اقداماتی نظیر تعریف استراتژی تغییر، تعریف و معرفی تیم

مدیریت تغییر، تعیین حامی تغییر برای واحد حسابداری مدیریت انجام می‌شود. در مرحله دوم بر اساس متدولوژی مرکز پروسی (۲۰۲۰؛ ۸۸)، مدیریت تغییر سازمانی شامل پنج برنامه ارتباطات، آموزش، مدیریت مقاومت، حامی‌گری و مربیگری و منتورینگ است. در نهایت در مرحله سوم برای اینکه سازمان بازگشت به رفتارهای قبلی را تکرار نکند اقدامات تثبیت کننده در نظر گرفته می‌شود، این اقدامات می‌تواند تهیه دستورالعمل‌ها یا بخشنامه‌ها یا پروتکل‌های ابلاغی باشد. در این بخش مقاومت‌های احتمالی، عدم رعایت برنامه‌ها، و شناسایی نواقص احتمالی و محدودیت‌های پیاده‌سازی مدل بلوغ حسابداری مدیریت مد نظر قرار می‌گیرد، لذا پس از اجرای برنامه‌های مدیریت تغییر انجام اقدامات اصلاحی و تهیه دوباره برنامه در دستور کار قرار می‌گیرد و چنانچه سازمان در تمامی شاخص‌ها موفق به پوشش فاصله (شکاف) گردید، جشن گرفته می‌شود. بنابراین بر اساس آنچه که گفته شد با توجه به سطح بلوغی که سازمان در آن قرار دارد، در هر یک از مراحل مدیریت تغییر اقدامات به دو شکل اختیاری و اجباری برای انتقال از یک سطح به سطح دیگر بلوغ حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۴- یافته‌ها

پس انجام مجموعه اقدامات فوق‌الذکر و به منظور درک بهتر نحوه ارتقا سازمان و بنابر آنچه که پیش‌تر مطرح گردید، با قراردادن مراحل مدیریت تغییر سازمانی (سطر) و سطوح مدل بلوغ حسابداری مدیریت (ستون) به نگاره (۴) دست خواهیم یافت. نگاره (۴)، از دو جنبه حاوی اطلاعات زیر است:

الف): از منظر مدل بلوغ حسابداری مدیریت (جنبه فنی)

در سطح یک بلوغ: به احتمال زیاد سازمان از اصولی جهانی حسابداری مدیریت بی‌اطلاع است.

در سطح دو بلوغ: سازمان از اصولی جهانی حسابداری مدیریت مطلع شده (آگاهی) و با دو موضوع (دانش و تمایل برای انجام آن) روبروست.

در سطح سه بلوغ: سازمان، اصولی جهانی حسابداری مدیریت را آموخته (دانش) و با موضوع (توانایی انجام آن) روبروست. (در این مرحله آگاهی و تمایل نسبت به سطح دو، بیشتر شده است)

در سطح چهار بلوغ: سازمان، اصولی جهانی حسابداری مدیریت را بکار بسته (توانایی) و با موضوع (تثبیت و نهادینه شدن در رفتار سازمان) روبروست. (در این مرحله آگاهی، دانش سازمان بالاست و تمایل به انجام نیز افزایش یافته، لکن علیرغم توانایی بالا برای انجام و رعایت اصول با مسئله تثبیت روبرو است، زیر هنوز به شکل استاندارد رفتاری و دست‌و‌عالم اجرایی در نیامده است)

در سطح پنج بلوغ: سازمان اصولی جهانی حسابداری مدیریت را بکار می‌بندد و مطابق استاندارد دستورالعمل اجرایی رفتار می‌نماید، لیکن اثربخشی محاسبه نمی‌گردد، بنابراین با مسئله تثبیت روبرو است، البته این مسئله قابل اغماض است) بنا بر آنچه از منظر فنی مطرح گردید، اقدامات جنبه انسانی به شرح زیر را می‌توان متصور بود.

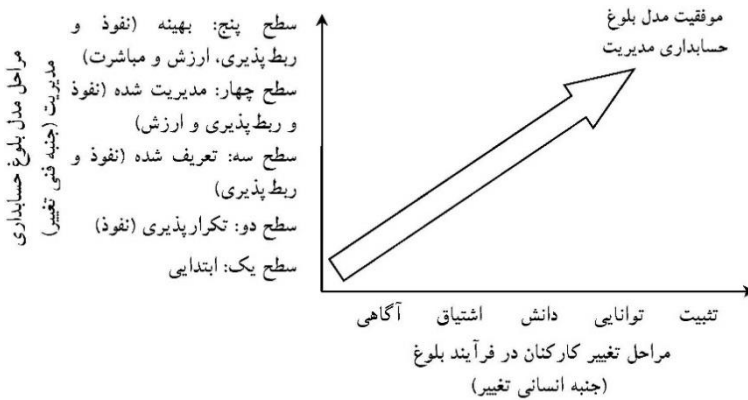
ب): از جنبه مدیریت تغییر (جنبه انسانی) در سطح یک بلوغ: برنامه‌های افزایش آگاهی (برنامه ارتباطات) و دانش (برنامه آموزش) ضروری است.

در سطح دو بلوغ: سازمان به برنامه‌های افزایش آگاهی و دانش خود ادامه می‌دهد، اما بر افزایش تمایل برای رعایت اصول جهانی حسابداری مدیریت تأکیدی دو چندان می‌نماید و مقاومت‌های احتمالی را مدیریت می‌نماید. (مدیریت مقاوت)

در سطح سه بلوغ: سازمان، پس از آگاهی بخشی‌های فراوان (در قالب آموزش، سمینار، نشست تخصصی و ...) و قادر ساختن کارکنان واحد حسابداری مدیریت (برنامه توانایی و کارگاه‌های آموزشی) نسبت به مدیریت مقاومت کارکنان اهتمام جدی دارد. در این سطح سازمان همچنان برای ارتقاء دانش افراد سازمان اصرار می‌ورزد.

در سطح چهار بلوغ: سازمان با مسئله تثبیت رفتارها روبرو است و می‌بایست نسبت به تهیه دستورالعمل اجرایی اقدام جدی نماید. بنابراین اینگونه تصور می‌شود مجموعه اقدامات مرتبط با افزایش آگاهی، تمایل، دانش و توانایی، صورت گرفته و برای حصول اطمینان از بکار بستن اصول جهانی حسابداری مدیریت ناگزیر است استاندارد رفتاری مصوب داشته باشد.

در سطح پنج بلوغ: سازمان اصولی جهانی حسابداری مدیریت را بکار می‌بندد و مطابق استاندارد دستورالعمل اجرایی رفتار می‌نماید، لیکن اثربخشی محاسبه نمی‌گردد، بنابراین با مسئله تثبیت روبرو است، و باید نرخ بازگشت سرمایه‌گذاری برای ارتقای سطح بلوغ حسابداری مدیریت و هزینه‌های آن را محاسبه نماید.



نمایه (۳) همسویی مدل آدکار با سطوح مدل بلوغ حسابداری مدیریت

نمایه (۳) همسویی مدل آدکار (مدیریت جنبه انسانی) و سطوح مدل بلوغ حسابداری مدیریت (مدیریت جنبه فنی) را به طور توأمان نشان می‌دهد.

در نگاره (۴) و بر اساس نتایج تحقیقات مرکز پروسی (۲۰۲۰؛ ۱۴۱)، تهیه برنامه حامی‌گری در تمامی سطوح مدل بلوغ دارای سطح اجباری - مهم می‌باشد. همچنین با افزایش میزان آگاهی، تمایل، دانش، توانایی و تثبیت تمامی برنامه‌های از حالت اجباری - مهم (●●●) به حالت اختیاری (○) تبدیل می‌گردند. با توجه به اینکه در ابتدای برنامه تغییر عملاً اقدامات اطلاع‌رسانی و برنامه‌های آموزشی در دستور کار سازمان قرار می‌گیرد، لذا در سطح یک و دوم بلوغ برنامه‌ها به شکل حالت اجباری - مهم (●●●) درخواهند آمد. اگر سازمان به سطحی از بلوغ رسیده باشد که بیش از ۵۰ تا ۹۰ درصد اصول جهانی حسابداری مدیریت را رعایت کند اقدامات و برنامه‌ها به سمت اختیاری (○) و برنامه‌های تثبیت و تقویت رفتار به سمت اجباری - مهم (●●●) پیش خواهند رفت.

نگاره (۴) مراحل مدیریت تغییر سازمانی در هر سطح بلوغ

(۵) سطح بهینه		(۴) سطح مدیریت شده		(۳) سطح تعریف شده		(۲) سطح تکرارپذیری		(۱) سطح ابتدایی		
در این سطح چهار اصل رعایت می شود و با توجه به میزان آگاهی و تمایل، دانش و توانایی و تثبیت بالای سازمان در رعایت رویه های حسابداری، سطح برنامه ها به شکل زیر خواهد بود		در این سطح سه اصل رعایت می شود و با توجه به ارتقاء دانش و تمایل، سازمان، در رعایت رویه ها، اقدامات تثبیت کننده نظیر دستورالعمل ها و آیین نامه های سازمانی برای تثبیت رفتارها، مورد نیاز است، پس سطح برنامه ها به شکل زیر خواهد بود		در این سطح دو اصل رعایت می شود و علاوه بر نیاز مجدد به آگاهی و دانش، همچنین برنامه های ایجاد تمایل به رعایت رویه ها، نیازمند ایجاد توانایی در کارکنان سازمان هستیم، پس سطح برنامه ها به شکل زیر خواهد بود		در این سطح یک اصل رعایت می شود و علاوه بر نیاز مجدد به آگاهی و دانش، باید بروی تمایل به رعایت رویه ها عمیقاً کار شود، پس سطح برنامه ها به شکل زیر خواهد بود		در این سطح هیچیک از اصول رعایت نمی شود و آگاهی و دانش پایین است پس سطح برنامه ها به شکل زیر خواهد بود		اصول جهانی حسابداری مدیریت
نفوذ+ ربط پذیری+ ارزش	نفوذ+ ربط پذیری+ ارزش	نفوذ+ ربط پذیری	نفوذ+ ربط پذیری	نفوذ	-	اصول جهانی حسابداری مدیریت				
R	R	A, D, K, A	A, D, K	A, K		مدل آدکار (ADKAR)				
●●●●	●●●●	●●●●	●●●●	○		مرحله اول: آماده سازی برای تغییر				
●●●●	●●●●	●●●●	●●●●	○		تعیین استراتژی تغییر				
●●●●	●●●●	●●●●	●●●●	○		تعیین و معرفی تیم مدیریت تغییر				
●●●●	●●●●	●●●●	●●●●	○		تعیین/تعمین حامی تغییر				
○	○	○	○	○		مرحله دوم: تعریف برنامه های مدیریت تغییر				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه ارتباطات				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه آموزش				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه مدیریت مقاومت				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه حامی گری/طرح حامی				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه مربیگری/منتورینگ				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه تثبیت/تقویت (یاداش و تثبیه)				
○	○	○	○	○		مرحله سوم: تثبیت تغییر				
○	○	○	○	○		جمع آوری بازخوردها و تحلیل آنها				
○	○	○	○	○		شناسایی نواقص و مقاومت های احتمالی				
○	○	○	○	○		انجام اقدامات اصلاحی و جشن موفقیت				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه ضرورتی ندارد.				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه کاملاً اختیاری است.				
○	○	○	○	○		تهیه برنامه اختیاری است.				
A: آگاهی	D: تمایل	K: دانش	A: توانایی	R: تثبیت						

۵- بحث و نتیجه گیری

عموماً مدل های بلوغ را می توان به عنوان یک نقشه راه برای ارتقاء سازمان دانست که هدف اولیه آنها شناسایی نقاط قوت و قابل بهبود سازمان می باشد، همچنین راهنمایی است که با آن می توان از سطح ابتدایی به سطح بهینه رهنمون شده، و فاصله های بوجود آمده را به حداقل

رساند. پژوهش حاضر با در اختیار داشتن مدل بلوغ حسابداری مدیریت که حاصل تلاش محققین است، بر آن بود تا پس از ارزیابی سطح بلوغ حسابداری مدیریت در شرکت ایران خودرو نشان دهد که چگونه می‌توان یک شرکت نوعی را پس از ارزیابی و تعیین سطح بلوغ، با هدفگذاری دقیق به سطح بالاتر سوق داد. لذا در این راستا پژوهشگران تلاش نمودند با کمک ابزار مدیریت تغییر سازمانی، شرکت مذکور را به سطح بالاتر، هدایت نمایند. مراحل انجام کار به شرح ذیل بود:

۱) چک لیست حاوی سوالات مربوط به هر یک از ابعاد کلیدی حسابداری مدیریت بود و بر اساس شاخصهای اندازه‌گیری مربوط طراحی شد. و سپس با مراجعه به کارکنان شرکت ایران خودرو و بر اساس مدارک و مستندات و مصاحبه با آنها سطح بلوغ حسابداری مدیریت مشخص شد.

۲) با توجه به تعیین سطح بلوغ هر یک از ابعاد و عوامل و نهایتاً رعایت شدن شاخصها در هر بعد و انجام تحلیل شکاف/فاصله نسبت به ارائه راهکارهای مدیریت تغییر اهتمام گردید. در مجموع یازده راهکار در نظر گرفته شد که از تعهد مدیریت گرفته تا بررسی وضع موجود سازمان، تبیین وضع مطلوب، ساختار، فرآیند، شرح وظایف افراد، تشکیل تیم، تخصیص منابع و ... را شامل می‌شد. در نهایت نیز بکار بستن متدولوژی سه مرحله‌ای، مدیریت تغییر پروسی به عنوان اقدام اجرایی در نظر گرفته شد.

با توجه به اینکه بنیان و اساس متدولوژی مذکور بر پایه مدل آدکار می‌باشد محققین می‌بایست ارتباط تنگاتنگی را بین سطوح مدل بلوغ حسابداری مدیریت (ستون‌های جدول) و فازهای مدیریت تغییر (سطرهای جدول) ایجاد می‌کردند تا از تلاقی و برخورد سطر و ستون یاد شده به برنامه‌ها و اقدامات عملیاتی رهنمون گردند. نگاره (۴) حاوی نکات زیر می‌باشد که در تدوین برنامه‌ها و اقدامات عملیاتی به آنها توجه جدی شده است:

نکته اول: منطق پیوستار بلوغ

(۱) سطح ابتدایی	(۲) سطح تکرارپذیری	(۳) سطح تعریف شده	(۴) سطح مدیریت شده	(۵) سطح بهینه
نابالغ در حسابداری مدیریت				بالغ در حسابداری مدیریت
هیچ اصلی رعایت نمی‌شود	رعایت اصل نفوذ	رعایت اصل نفوذ و ربط‌پذیری	رعایت اصل نفوذ، ربط‌پذیری و ارزش	رعایت اصل نفوذ، ربط‌پذیری، ارزش و مباشرت

نکته دوم: منطق پیوستار مدل آدکار در هر یک از سطوح بلوغ

(۱) سطح ابتدایی	(۲) سطح تکرارپذیری	(۳) سطح تعریف شده	(۴) سطح مدیریت شده	(۵) سطح بهینه
نابالغ در حسابداری مدیریت				بالغ در حسابداری مدیریت
آگاهی سازمان بسیار پایین	آگاهی سازمان پایین	آگاهی سازمان متوسط	آگاهی سازمان بالا	آگاهی سازمان بسیار بالا
تمایل سازمان بسیار پایین	تمایل سازمان پایین	تمایل سازمان متوسط	تمایل سازمان بالا	تمایل سازمان بسیار بالا
دانش سازمان بسیار پایین	دانش سازمان پایین	دانش سازمان متوسط	دانش سازمان بالا	دانش سازمان بسیار بالا
توانایی سازمان بسیار پایین	توانایی سازمان پایین	توانایی سازمان متوسط	توانایی سازمان بالا	توانایی سازمان بسیار بالا
تشبیه سازمان بسیار پایین	تشبیه سازمان پایین	تشبیه سازمان متوسط	تشبیه سازمان بالا	تشبیه سازمان بسیار بالا

از تلفیق نکته اول و دوم چنین استنباط می‌گردد که:

سطح ابتدایی (۱)، دقیقاً جایی است سازمان در حرفه حسابداری مدیریت نابالغ بوده و هیچ یک از اصول جهانی حسابداری مدیریت را رعایت نمی‌کند و بدان اشراف ندارد، بنابراین در این سطح میزان آگاهی و دانش سازمان درباره اصول فوق‌الذکر بسیار پایین بوده و در اینجا نمی‌توان سخن از تمایل و توانایی و تشبیه به میان آورد، لذا برای حرکت به سطح بعدی بلوغ (مثلاً دوم) می‌باست ابتدا برنامه‌های مرتبط با ارتباطات، آموزش، حامی‌گری را به طور کاملاً «اجباری - مهم» (●●●) دنبال نماید. باید اذعان نمود در این سطح مقاومت سازمان عملاً ریشه در ناآگاهی دارد و برای برون رفت از آن باید برنامه مدیریت مقاومت نیز به صورت «اجباری - مهم» (●●●) از پیش مورد توجه قرار گیرد. همچنین با توجه به نابالغ بودن سازمان در بکارگیری حسابداری مدیریت برنامه مربیگری/منتورینگ قابل تعریف نیست. بر اساس دیدگاه پروسی داشتن برنامه تشبیه در این سطح ضرورتی ندارد. لازم به ذکر بر اساس گزارش بهترین تجارب پروسی (۲۰۲۰؛ ۱۴۱)، برنامه حامی‌گری همواره در تمامی سطوح بلوغ، دارای سطح «اجباری - مهم» می‌باشد. در سطح دو، یعنی تکرارپذیری، به تدریج با افزایش میزان آگاهی و دانش سازمان درباره رعایت اصول جهانی حسابداری، اجرای مرحله آماده‌سازی برای تغییر (فاز ۱) به حالت اجباری درآمده و برنامه‌ها رنگ و بوی جدی‌تری به خود می‌گیرند و لذا با اهمیت‌ترین برنامه در این سطح ایجاد تمایل در افراد سازمان برای رعایت اصول فوق می‌باشد. در این سطح تعریف استراتژی سازمان و معرفی تیم پیش‌برنده اصول جهانی حسابداری مدیریت در سازمان به حال اجباری درآمده و حامی خود شخصاً، به ایفای نقش می‌پردازد. در اینجا برنامه ارتباطات،

آموزش، مدیریت مقاومت و حامی‌گری نیز دارای سطوح «اجباری-مهم» هستند. مربیگری/منتورینگ تعریف نمی‌گردد و سخنی درباره تثبیت تغییر نمی‌توان زد.

در سطح سه، یعنی تعریف شده، حال سازمان با انبوهی از تعاریف مرتبط با اصول جهانی حسابداری مدیریت روبرو گشته و با افزایش میزان آگاهی، دانش در سازمان، نیازمند ایجاد توانایی در افراد، فرآیندها، سیستم‌ها و ... برای بروز شاخصهای حسابداری مدیریت می‌باشد، لذا کیفیت آموزشها در این سطح از آشنایی صرف با اصول مذکور به سمت ایجاد توانایی و کاربردی شدن مطالب دارای اهمیت می‌گردد.

با توجه به طول عمر شرکت ایران خودرو که بیش از ۴۰ سال از آن می‌گذرد و با توجه به اظهارات صورت گرفته و همچنین تعیین سطح بلوغ صورت گرفته توسط پاسخ‌دهندگان و فراوانی سطح سه، در عوامل، چنین استنباط می‌گردد که ایران خودرو در سطح سه، بلوغ قرار دارد. لذا در این سطح سازمان از مرحله آگاهی، تمایل، و دانش بر اساس مدل آدکار تا حدودی عبور کرده و اکنون نیازمند ایجاد توانایی، قابلیت و شایستگی بالاتر برای بروز خود در حرفه حسابداری مدیریت می‌باشد.

بر اساس نگاره (۴) و همچنین استنباط از متدولوژی پروسه و اصول جهانی حسابداری مدیریت، سطح سوم بلوغ دقیقاً جایی است که سازمان توانسته استراتژی خود را درباره مقوله حسابداری مدیریت روشن نموده، تیم/تیم‌های خود را تعیین نموده و حامی خود را در سطح مناسبی جایگماری نموده باشد و سازمان از برنامه حامی‌گری منتفع شده باشد. در این سطح همچنین با توجه به درجه اهمیت (مطابق آنچه که در تشریح نگاره (۴)، گفته شده یعنی اختیاری (O) یا اجباری بودن (●) بودن برنامه‌ها)، پنج برنامه ارتباطات، آموزش، مدیریت مقاومت، حامی‌گری و مربیگری/منتورینگ، مشخص گردیده‌اند، که لازم است برای ارتقاء به سطح بالاتر بلوغ از حالت «اجباری» به «اجباری-مهم» تغییر شکل دهند.

سطح چهار مدیریت شده: باید اظهار نمود بر اساس فاز سوم متدولوژی پروسه برای دستیابی سازمان به سطح چهارم و ایجاد خلق ارزش در حسابداری مدیریت، ناگزیر است تا با جمع‌آوری بازخوردها و تحلیل آنها، شناسایی نواقص و مقاومت‌های احتمالی در رعایت اصول مذکور قدم‌های اجرایی را بردارد. در این سطح برنامه مربیگری/منتورینگ و تثبیت تغییر، سازمان به حالت «اجباری» (●●) در می‌آید. این سطح جایی است که دیگر آگاهی، تمایل به تغییر، دانش چگونگی تغییر و توانایی انجام تغییر در سطح بسیار مناسبی شکل گرفته و ما نیازمند تنها تثبیت رفتارها هستیم.

در سطح پنج بهینه: علاوه بر اجباری و مهم بودن بسیاری از برنامه‌ها همه هدف سازمان می‌بایست بر این امر استوار باشد که فرآیند تثبیت تغییر (یعنی بکارگیری تمامی اصول جهانی حسابداری مدیریت در سازمان) شکل عینی به خود بگیرد.

بنابراین در مجموع باید دقت داشت که ابزار مدیریت تغییر علاوه بر تشریح مسیر بهبود (تجویزی بودن) امکان ارزیابی شرایط موجود با شرایط مطلوب و همچنین امکان محک زنی را فراهم می‌نماید به گونه‌ای که سازمانها با بهره‌گیری از این ابزار می‌توانند، شکاف میان انتظارات سازمان را از ایده‌آل خدمات حسابداری مدیریت با آنچه که هست را کاهش دهند و بدین ترتیب میزان اثربخشی و کارایی را در سازمان خود افزایش داده و در نهایت منجر به خلق ارزش خواهد شد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|--|
| 1.Maturity Models | ۱۳. مرکز پרוسی در سال ۲۰۲۰، اظهار می‌دارد که ۸۰ درصد مشتریان او را Fortune 100 شرکت برتر دنیا (Companies) شکل داده اند که از این متدولوژی رضایت داشته اند. |
| 2.Pavel Lebedev (2019) | 14. Awareness |
| 3.Organizational Change Management (OCM) | 15. Desire |
| 4.The Association of Change Management Professional (ACMP) | 16. Knowledge |
| 5.Organizational Change Management Learning Center (Prosci) | 17. Ability |
| 6.The Association of Change Management Professional (ACMP) | 18. Reinforcement |
| 7.Software Engineering Institute (SEI) | 19.Enterprise Resource Planning (ERP) |
| 8.Capability Maturity Model Integration (CMMI) | 20.Systems Applications and Products in data processing (SAP) |
| ۹.علاقمندان برای دانستن جزئیات بیشتر می‌توانند به مقاله مذکور مراجعه نمایند. | ۲۱. علت انتخاب این روش/چک لیست، سادگی و روان بودن آن بود که قبلاً در شرکت مینا توسط خانم عالمه یزدانیان در تحقیق خود از آن استفاده کرده بود. |
| 10.Global Management Accounting Principles (GMAPs) | 22. Business Process Management (BPM) |
| 11.Management Accounting Practices (MAPs) | 23. Request for Proposal (RFP) |
| 12.Project Management Institute (PMI) | 24. Request for Qualification (RFQ) |

کتابنامه

اسکندری، فرشید (۱۳۸۹). به کارگیری عملی مدل‌های تحول سازمانی در بانک صادرات. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی پرتال جامع علوم انسانی.

انجمن حرفه‌ای مدیریت تغییر آمریکا (۱۳۹۸). استاندارد مدیریت تغییر. ترجمه فرخ تلو حسینی و همکاران، انتشارات مهربان، چاپ اول.

انجمن مدیریت پروژه آمریکا، (۱۳۹۸) مدیریت تغییر در سازمانها: راهنمای عملی، ترجمه فرخ تلو حسینی و همکاران، انتشارات جهاد دانشگاهی شهید بهشتی تهران، چاپ اول.

جفرى هيات، تيموتى كريسى، (۱۳۹۶)، مديريت تغيير: جنبه انساني تغيير، ترجمه فرخ تلو حسيني و همكاران، انتشارات: انتشارات مدير فلاح، چاپ سوم.
رحمانى، على، (۱۳۹۲)، مدل قابليت حسابرسي داخلي، ماهنامه حسابدار، ۲۸ (۱۰): ۲۴-۳۳.
مؤسسه حسابداران رسمي آمريكا (۱۳۹۵). اصول جهاني حسابداری مدیریت. ترجمه شاهين احمدی، انتشارات انجمن حسابداران خبره ايران.
ناصر ترابی، ارمغان، تالانه، عبدالرضا، منصورى، فردين (۱۴۰۰)، تدوين مدل بلوغ حسابداری مدیریت، مجله علمی - پژوهشی حسابداری مدیریت دانشگاه علوم و تحقيقات تهران، ۱۴ (۴۹): ۶۹-۹۵.
يزدانيان، عالمه (۱۳۹۶)، تدوين مدل بلوغ حسابرسي داخلي، رساله برای دریافت درجه دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

References

- American Association of Change Management Professionals (2018). Change Management Standard. Translated by Farrokh Tellohosseini et al., Mehraban Publications, first edition. (In Persian).
- American Institute of Certified Public Accountants (2015). Universal principles of management accounting. Translated by Shahin Ahmadi, Publications of the Iranian Association of Certified Accountants. (In Persian).
- American Project Management Association, (2018) Managing Change in Organizations: A Practical Guide, Translated by Farrokh Tellohosseini et al., Shahid Beheshti University Jihad Publications, Tehran, First Edition.(In Persian).
- Association of International Certified Professional Accountants, Global Management Accounting Principles (GMAP), (2015), improving decisions and 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.
- Eskandari, Farshid (1389). Practical application of organizational transformation models in Saderat Bank. Research Institute of Humanities and Cultural Studies, Comprehensive Portal of Humanities, Bank pp. 131-141. (In Persian).
- 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).
- Hayat, Jeffrey; Chrissy, Timothy (2017), Change Management: The People Side of Change, translated by Farrokh Tellohosseini et al., Publications, Director Fallah Publications, Third Edition.(In Persian).

<https://www.aicpa-cima.com/>

<https://www.prosci.com/>

<https://www.sei.cmu.edu/>

Kozina, M (2011), Applying the CMMI model in software process improvement.

The 22nd International DAAAM Symposium, 22(1):429-430.

KPMG. (2013). Transforming Internal Audit: A Maturity Model from Data Analytics to Continuous Assurance.

Lebedev, P. (2014). Evolution of management accounting concept in Russia: in a search of identity. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (156): 580–584.

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.

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. (2018). Management accounting in Russian mid-sized companies: results of an extended survey-based study. In *Globalization and its socio-economic consequences*,(3): 1196–1203.

Lebedev, P. (2019). Management Accounting Maturity Levels Continuum Model: a Conceptual Framework. *European Journal of Economics and Business Studies*, IEDC Bled School of Management, Slovenia: 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.

Marx, F., Worthmann, F., & Mayer, J. H. (2012). A maturity model for management control systems. *Business & Information Systems Engineering*, 4(4): 193–207.

Napier, C. J. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4–5): 445–507.

Nasser Torabi, Armaghan, Talaneh, Abdolreza, Mansouri, Fardin (1400), Compilation of Management Accounting Maturity Model, Scientific-Research Journal of Management Accounting of Tehran University of Science and Research, 14(49)): 69-96. (In Persian).

Prosci. (2014). Prosci Change Management Maturity Model™ Audit, Loveland, Co: Change Management Learning Center.

Prosci. (2020). Best Practices in Change Management. Loveland, Co: Change Management Learning Center.

Prosci. (2020). Change Management Toolkit: Using Prosci’s ADKAR model for managing the people side of change, Loveland, Co: Change Management Learning Center.

- Rahmani, Ali, (2012), Internal Audit Capability Model, Accountant Monthly, 28 (10): 24-33. (In Persian).
- Seabeck, Allison (2020). Why Choose Prosci. Loveland, Co: Change Management Learning Center, Prosci Global Affiliate Network, p. 12.
- Simpson, Mark (2017), Taxonomy of change models, <https://www.scribd.com/oauth/authorize>.
- Yazdaniyan, Alame (2016), Compilation of Internal Audit Maturity Model, Dissertation for Doctorate in Accounting, University of Tehran.(In Persian)