

حسابداری سرمایه فکری: یک همسان‌سازی بین رویه حسابداری و رویه انگیزه

اکبر ویسمرادی، عضو هیئت علمی رشته حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران، ایران،

veismoradi_2463@gmail.com

نویسنده مسئول: محمد ویسمرادی، دانشجو کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه،

m.veis70@yahoo.com

محمد نظری، عضو هیئت علمی رشته مدیریت بازرگانی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران،

pm.nazari@gmail.com

چکیده

هدف: هدف این مقاله نشان دادن قابل اجرا بودن تفکیک‌های حسابداری سرمایه فکری مختلف سرمایه فکری با ملاحظات انگیزه‌های حسابداری می‌باشد. این هدف با مقایسه کانون اصلی و موضوعات اندازه‌گیری مرتبط با دو انگیزه حسابداری متداول حاصل شده است یعنی مدیریت داخلی و گزارش بیرونی.

طراحی/شیوه کار/متد: این مقاله بر اساس طبقه‌بندی رویه‌های حسابداری گزارش شده توسط فینچام و روزلندب بوده و در یک نوع احترام به اهمیت این طبقه‌بندی در حوزه حسابداری سرمایه فکری است که علاوه بر آن، نحوه تصمیمات سازمانی بر رویه‌های حسابداری قابل اجرا نیز نشان داده می‌شود.

یافته‌ها: مقاله نتیجه‌گیری می‌کند که هیچ تکنیک حسابداری قابل اجرای کلی یا رویه خاصی وجود ندارد. برای مدیریت داخلی، رویه‌های نقل‌کننده و امتیازدهی به ایجاد طرح‌های قابل اجرا کمک می‌کند، در حالی که ارزیابی حیاتی متدهای نقلی به انجام گزارشات عمومی قابل مقایسه و متدلژیک برای گزارش بیرونی کمک می‌کند.

منشاء/ارزش: مقاله به متون مدیریت سرمایه فکری و توسط پیشنهاد یک دورنمای همسان سازی و یک ارزیابی حیاتی انگیزه‌های حسابداری متداول و متد حسابداری موجود می پردازد. اشارات تلویحی برای افراد فعال، تصمیم گیران و آکادمیک ارائه می شود.

کلمات کلیدی: سرمایه فکری، حسابداری، طبقه بندی، انگیزه حسابداری، متد حسابداری، همسوئی، نوع مقاله، بررسی متن.

۱- مقدمه

دانش اقتصادی شاهد خلق انواع مختلف شغل و صنایع می‌باشد که به نفع افراد و کارگران تحصیل کرده به نسبت افراد کمتری تحصیل کرده می‌باشد و تولید دانش در یک نرخ سرعت دائمی انجام می‌شود (Morris and Western, 1999; Powell and Snellman, 2004). یک بحث وجود دارد و آن این است که بیان کردن یک ضرورت برای اندازه‌گیری و مدیریت این دارایی‌های عملی و غیر قابل منقول می‌باشد (Mouritsen and Roslender, 2009) وقتی حسابداری مالی سنتی معیار دارایی‌های فیزیکی احتمالی را دسته‌بندی کرده و به صورت قابل مدیریت در می‌آورد که حسابداری سرمایه فکری بیانگر ارزش واقعی یک شرکتی است که با شناسایی روابط تازه یا پنهان بین انواع مختلف دارایی‌ها همراه می‌باشد. با توجه به ماهیت آینده و ملایم حسابداری سرمایه فکری، مسائل مدیریتی حسابداری سرمایه فکری می‌تواند بسیار ارزشمندتر از حسابداری مالی درازمدت می‌باشد. در شرکت‌هایی که پول و منابع معمولاً بر اساس شاخص‌های کم و یا حساب‌ها اختصاص داده می‌شود، اطلاعات سرمایه فکری می‌تواند مفاهیم سمبلیک و سیگنال‌هایی برای یک شیوه تغییر یافته از تفکر و عملکرد ایجاد کند (De'jean et al., 2004; Gro'jjer and Johanson, 1998; Miller, 2001). حسابداری سرمایه فکری در آن صورت به عنوان یک کالای ضروری مدنظر گرفته می‌شود که نه فقط برای مدیریت لازم و ضروری است بلکه به شرکت هم اعتبار و ارزش لازم را می‌دهد (Mooraj et al., 1999).

توسعه جاری حسابداری سرمایه فکری با یک کثرت فراوانی از متدها و تکنیک‌های اندازه‌گیری مشخص می‌شود که تعدادی مشاوره‌های بزرگ و تعدادی هم راهنماهای مدیریتی و گروه‌های فعال هدایت می‌شوند. یک کشش و تمایل جایگزین می‌گردد که در آن تفاوت‌های تازه‌ای بین عوامل آمریکای شمالی و اروپایی آنها قابل تشخیص است (Fincham and Roslender, 2003).

در توسعه و ایجاد ابتدایی حسابداری سرمایه فکری به صورتی متفاوت بین ارزش بازار و ارزش اسم یک شرکت بیان شد. یک انگیزه در این راستا توضیح این شکاف بود. این مفهوم‌سازی ساده از حسابداری سرمایه فکری بیشتر سملیک است تا عملی که دلیل آن نقص آن در نشان دادن مکانیسم‌های تغییردهنده و فاکتورهای اتفاقی است. در این مقاله براساس یک کار اساسی از فینچام و روزلندر (۲۰۰۳) بحثی در مورد اهمیت توجه عمده و موضوعات اندازه‌گیری در ارتباط با انگیزه‌های مختلف حسابداری در گرفت. راه‌حلهایی برای این موضوعات خارج از این مقاله می‌باشد. حساب همتراز به شرکت‌ها در کنترل و عبور از میان تکنیک‌های مختلف حسابداری کمک می‌کند بدون این که وارد وادی تقلید بی‌زمینه و بی‌تفکر شوند. این مقاله به شرح ذیل ساماندهی شده‌اند. بخش دوم به تعریف سرمایه فکری می‌پردازد. بخش سوم سه طبقه‌بندی از انگیزه‌کاری حسابداری را توضیح می‌دهد. سپس به دسته‌بندی روش‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری می‌پردازیم. که تمایل به ثبت عقلانیت مختلف، اعمال، رفتارها داشته و بالاخره یک بحث جمع‌بندی و توضیحات منشعب شده برای افراد دانشگاهی، افراد ذی‌نقش و رویه پردازان نیز مشاهده می‌شود.

۲- تعریف سرمایه فکری

بعد از حدود یک دهه رشد یک زبان مشترک تکامل یافته که سرمایه فکری را به عنوان تلفیق سرمایه انسانی، سرمایه ساختمانی و سرمایه ارتباطی معرفی می‌کند (Danish Ministry of Science, Technology and Innovation, 2003; Edvinsson, 1997; Meritum, 2002; Steward, 1997; Sveiby, 1997)

در ابتدا منظور از سرمایه انسانی توانایی کارکنان برای فکر کردن، ایجاد سازگاری و شبکه و تجارب آنها، مهارت‌ها، انگیزش و تعهد می‌باشد. این سرمایه در قالب فردی رخ می‌دهد و گاهی اوقات می‌تواند از طریق مداخلات سازمانی عبور کند. دوم این که سرمایه ساختمانی گاهی اوقات در میان مصنوعات سازمانی قرار می‌گیرد و سبب ایجاد سازمانی می‌شود. این مسئله از بانک داده-ها، سیستم‌های IT تا دارایی‌های مالکیت معنوی، مفاهیم انتزاعی از مدل‌های تجاری، فرهنگ گروهی می‌باشد. سوم سرمایه ارتباطی شامل روابط با سهامداران اولیه و شهرت و تصویر سازمانی است که از کورس عدم تعامل با آنها حاصل می‌شود. این مسئله از شبکه‌های اجتماعی قابل جدا بوده و فقی می‌تواند به نفع فعالان درون شبکه‌ها باشد.

گرچه توافق بر مؤلفه‌های سرمایه فکری وجود دارد، ماهیت غیر قابل منقول سرمایه فکری اجازه خلاقیت انسان را در ایجاد واقعیات آن می‌دهد که به او فرض واقعی از سرمایه فکری می‌رسد (Mouritsen, 2006). یکی از آنها پیش می‌کند که سرمایه فکری را به عنوان هویتی پایدار معرفی می‌کند که خواص اساسی آنها تعیین کننده و اساسی و ضروری می‌باشند. سایرین سرمایه فکری را به عنوان یک ساختار اجتماعی می‌شناسند و حسابداری آن را ابزاری برای ایجاد جنبه-هایی از آن و مسکوت کردن سایر جنبه‌ها می‌دانند. هر کدام رویه متفاوتی برای اندازه‌گیری سرمایه فکری دارند. در واقع با این فرضیات واقعی متنوع در قالب تکنیک‌های حسابداری سرمایه فکری قرار دارند. البته به ندرت و با وضوح بیان می‌شوند. ناکامی در تمایزسازی فرضیات می‌تواند احتمالاً به کاربردهای نامشخص تکنیک‌های حسابداری ختم شود. در صورتی که شامل متنی خیلی ایده آل نمی‌باشد.

۳- طبقه‌بندی انگیزه‌های حسابداری حسابداری فکری: مدیریت داخلی و گزارش داخلی
یک برآوری محافظه کارانه از تکنیک‌های حسابداری سرمایه فکری در سال ۲۰۰۴ آن را بیش از ۳۰ مورد معرفی می‌کند (Andriessen, 2004a). مفهوم این موضوع وجود یک زمان فوق

العاده و انرژی صرف شده بر آزمون و خطاهای نامناسب است در صورتی که تجارب تصمیم‌گیری وجود ندارند. بنابراین، قراردادن قصد و نیت در زمینه اصلی برای ارزیابی هماهنگی عملی و کاربرد حسابداری سرمایه فکری امری ضروری است (Thomas and Tymon, 1982). تمایز و شفاف‌سازی این و انگیزه‌ها به شرکت‌ها کمک می‌کند تا جزئیات در قالب موضوعات گسترده و گزینه‌های متداول مورد توجه بررسی کنند.

دو دسته گسترده از انگیزه‌ها در متن قابل شناسایی هستند یعنی مدیریت داخلی و گزارش بیرونی (Andriessen, 2004a; Marr et al., 2003; Mouritsen et al., 2001). مثال‌های مرتبط با مدیریت داخلی شامل استفاده از اطلاعات سرمایه فکری برای دسته‌بندی استراتژی، اجرای آن ارزیابی آن و مدیریت دانش، مدیریت انسانی در منابع انسانی (HR) و تصمیمات مربوطه و غیره می‌باشد در حالی که استفاده از اطلاعات سرمایه فکری برای ارتباط بیرونی، جذب سرمایه، افزایش شهرت، نیازهای تراکنش و تعهدات قانونی برای نشان دادن قرارگیری در قالب گزارش بیرونی استفاده می‌شوند. برای مدیریت داخلی توجه اصلی به این نکته است که آیا برآوردهای سرمایه فکری می‌تواند به طرح‌های قابل عمل تعبیر شود یا نه. در شرکت‌های اطلاعات سرمایه فکری معمولاً شامل یک بخش از یک سیستم کنترل مدیریت موجود می‌باشد. علاوه بر سازگاری با سیستم کنترل مدیریت، گاهی اوقات اطلاعات سرمایه فکری بایستی فراتر از یک نماد هدف باشد تا یک تغییر مطلوب در سازمان ایجاد شود. در سطح عناصر سرمایه فکری ما نیز بایستی مسائل تکمیلی را درک کنیم و روابط بین عناصر سرمایه فکری اولویت‌ها می‌توان ایجاد شود. به عنوان مثال چندین مطالعه تجربی نشان می‌دهند که رابطه بین سرمایه انسانی و عملکرد تجاری با سرمایه ساختمانی و ارتباطی هماهنگ می‌شود (Bontis, 1998; Bontis and Fitz-enz, 2002; Wng and Chang, 2005). بنابراین برای برداشت سرمایه انسانی، توسعه سرمایه ساختمانی و سرمایه ارتباطی بایستی ارتقاء داده شود.

سه موضوع اندازه‌گیری به ویژه با مدیریت داخلی سرمایه فکری هماهنگ می‌باشند:

✓ موضوع اول به این می پردازد که آیا یک نماد منحصر به فرد و دینامیک بر این متن تولید می شود. گرچه روابط تصادفی بین عناصر سرمایه فکری در مطالعات قبلی روشن می شود (Bontis, 1998; Bontis and Fitz-enz, 2002; Wng and Chang, 2005)، چه مکانیسم و یا انرژی هایی سبب بروز این تغییر شکل می شود که تا حد زیادی خاص شرکت می شوند. تفاوت از دارایی های فیزیکی قابل اجرا می باشد، سرمایه فکری در سر، متن و روابط اجتماعی قرار می گیرد. ارزیابی ارزش و تاثیر آن تا حد زیادی به محل، شرایط، جهت یابی استراتژی شرکت بستگی دارد.

✓ موضوع دوم، نمایش سازگار سرمایه فکری برای تولید مداخلات مدیریتی اهمیت دارد که یک تیم تازه و اصلی را دنبال می کند و شایعات و صداهای اضافی را فیلتر می کند.

✓ موضوع سوم، گاهی اوقات سازمان ها کم و بیش گزارشاتی می دهند که تبعات تصمیم گیری روشنی ندارند. یک گزارش مهم سرمایه فکری که سیستم های اعتقادی موجود را به چالش می گیرد که به صورت کمی اجازه تصمیمات مختلف و تغییر پتانسیل موجود را می دهد.

این سه موضوع بر ملاک ارزیابی یک گزارش سرمایه فکری متمرکز داخلی تاکید دارد. بدین معنا یک گزارش سرمایه فکری منحصر به فرد باشد و یا دینامیک و یا سازگار و حیاتی جلوه کند. در مقابل توجه اصلی گزارش سرمایه فکری خارجی بر قابلیت محاسبه و قابل مقایسه اطلاعات متمرکز است. تاثیرات یک گزارش بیرونی سرمایه فکری بسیار دور از دسترس می باشد چون که کاربران بالقوه شامل سهامداران، رقبای، مشتریان، آکادمیک، رویه پردازان و یا جامعه وسیع تر می باشد. علاوه بر موضوعات اخلاقی، مسئولیت های قانونی نشانی می دهند آیا اطلاعات غلط حاصل می شود و یا اطلاعات حیاتی به عمد کنسل می شود.

شرکت ها به دنبال جذب و افزایش شهرتند. درک می کنند که نیاز به ارائه اطلاعات کافی برای اثبات این مطلب دارد که از لحاظ مالی قابل توجه هستند و به خوبی اداره می شوند ولی چه مقدار کافی است؟ یک کاربر به یک گزارش شفاف سرمایه فکری را ترجیح می دهد در حالی که

شرکت ممکن است نسبت به شفاف‌سازی این اطلاعات مانند اسرار تجاری، امتیازات قبل از ثبت و فرایندهای تولید حیاتی بی‌میل باشند. این مسئله سبب افزایش بحرنج شدن اعتماد و قابلیت محاسبه می‌شود.

با درس گرفتن از حسابداری مالی و تئوری اندازه‌گیری دو موضوع مشخص می‌شود که در آن وجه خاصی را تضمین می‌کند (Pike and Roos, 2004). در این ارتباط که آیا انگیزه به خاطر گزارش بیرونی است یا نه. ابتدا اطلاعات فاش شده بایستی بر این متمرکز باشند که چه چیزی می‌تواند در آینده نزدیک بر اساس یک کسری اصول کلی شناسایی و درک شوند. این اصول توصیف‌کننده این مسئله‌اند که چگونه پدیده تجربی برای سمبل‌های عددی و سایر سمبل‌ها نقشه برداری می‌شوند و چگونه داده‌ها ارزیابی، تلفیق و تفسیر می‌شود. در انجام این کار، گزارشات سرمایه‌فکری می‌توانند معتبر بوده و برای یک میزان خاص قابل شناسایی می‌باشند. دوم همین متدها بایستی در طی زمان و میل انجام مقیاس اجرا شود و تغییرات بایستی توصیف شده و قابل تأیید باشد. این اقدام‌ها به یک سری ملاک‌ها برای ارزیابی یک گزارش سرمایه‌فکری می‌پردازد که نیاز به یک نمایش هدف و کاربرد سازگار از اقدامات و متدهای حسابداری مشترک دارد. انجام مقایسات بین این انگیزه‌های مجزا نشان می‌دهد که حسابداری سرمایه‌فکری می‌تواند مشکل‌ساز باشد وقتی که انگیزه و تکنیک پاسخ ندهد. یک گزارش بیرونی فاقد جزئیات تصادفی مورد نیاز می‌باشد که برای یک گزارش داخلی مفید است، که دلیل آن نگرانی از قابلیت اعتماد و قابلیت محاسبه است. بر همین منوال یک گزارش داخلی برای افراد بیرونی لازم و ضروری نمی‌باشد. افرادی که ممکن است نیاز به مقایسه ارزیابی چندین نوع گزارش سرمایه‌فکری داشته باشند. در واقع دلایل روشن‌سازی انگیزه‌های به کار رفته در حسابداری سرمایه‌فکری در تصمیم‌گیری عمومی به کار می‌رود. چیزی که این تصمیمات را پیچیده می‌کند، پیچیدگی تکنیک‌های حسابداری و فرایند اجرایی واقعی آن است.

گرچه نوعی هماهنگی بین انگیزه حسابداری متداول و تکنیک‌های حسابداری را پیشنهاد می‌دهیم ولی بحث این دو ضرورت توجه زیادی به موضوعاتی گسترده می‌طلبد که شامل مرزنامه‌ی حدود برای محاسبه هزینه و منفعت کلی بوده و یک درک حیاتی از حسابداری سرمایه فکری نیز دیده می‌شود. در بخش بعدی یک نوع ارزیابی اساسی از تکنیک-های حسابداری و افشاگری‌ها و اعمال مربوط به اجرای این تکنیک‌ها ارائه می‌کنیم.

۴- ارزیابی حیاتی سه روش اندازه‌گیری

سه روش اندازه‌گیری متداول در طی توسعه تکنیک‌های حسابداری سرمایه فکری را می‌توان شناسایی کرد. این شیوه‌ها از رویه کارت‌های امتیازی استفاده می‌کند و علاوه بر آن متد ارزیابی سخت و متد نقلی را هم در بر دارد که هر کدام فرضیات خاص خود را با توجه به سرمایه فکری در بردارند (Fincham and Roslender, 2004)، با این حال، هیچ رویه خاصی یا فرضیاتی به صورت ذاتی برتر و معتبر نمی‌باشد چون که کاربرد و اعتبار آنها بیشتر با توجه به سازمان استفاده‌کننده و نیازهای اطلاعاتی کاربر تعیین می‌شود.

روش اول: شیوه کارت امتیازی

این شیوه از یک مجموعه شاخص‌های قابل انعطاف استفاده می‌کند که نمایانگر استراتژی منحصر به فرد یک شرکت می‌باشد. این شیوه به بیان مفاهیم سرمایه فکری به عنوان هویت‌های هدف می‌پردازد که نقش آن و مقدار مثبت آن در یک ساختار معمولی قابل پیش‌بینی می‌باشد و مناسب یک منطق افزایشی و تکمیلی است. طرح و روش اسکاندیا یک مثال خوب در این زمینه است (Edvinsson, 1997)، این طرح سرمایه فکری را به مجموع سرمایه انسانی و سرمایه ساختمانی تبدیل می‌کند. سرمایه ساختمانی می‌تواند خود به سرمایه مشتری، سرمایه نوآوری و سرمایه فرایند تقسیم شود. مثال دوم یک کارت نمره‌دهی تراز شده است که به برآورد عملکرد

شرکت در چهار حوزه مالی، مشتری، فرایند تجارت داخلی و رشد می‌پردازد (Kaplan and Norton, 1992). مثال سوم هم وجود دارد که شامل اموال غیر منقول می‌باشد که شاخص‌هایی را انتخاب می‌کند که به برآورد ساختمان داخلی، ساختمان خارجی و صلاحیت شرکت می‌پردازد (Sveiby, 1997). اسکانندیا، تتراپک، ویرپول، خطوط هوایی بریتانیا در بخش حمل و نقل بار مثال‌هایی از رویه‌های کارت نمره‌دهی می‌باشند. یک رابطه عللی و معلولی در این تکنیک‌ها فرض می‌شود که آنها را به سیستم‌های کنترل‌کننده و تغذیه‌کننده و حل مشکل دوره‌های قدیمی در حسابداری سنتی تبدیل می‌کند (Norreklit, 2003).

به کارت امتیازدهی تراز شده به عنوان یک مثال توجه کنید. این کارت تراز شده رابطه علی و معلولی یک بعدی ذیل را فرض می‌کند. رشد و یادگیری سازمانی ← فرایند تجارت داخلی ← سرمایه مشتری ← عملکرد مالی. با این حال این که این رابطه علل و معلولی حاوی یک پرسش تجربی است یا نه به متن بستگی دارد. بنابراین مدل کارت امتیازدهی خیلی پویا نمی‌باشد که دلیل آن تکیه کردن بیش از حد به فرضیات علل و معلولی از پیش تعیین شده می‌باشد.

به طور کلی این شیوه مناسب اهداف گزارش دهی داخلی و خارجی است. ساختار کلی و اصول پیشنهادی مقایسه در یک نمایش ایده نوسایکرائیک ملایم در یک شرکت میسر است. این شیوه فقط یک نمایش عرضی از اموال غیر منقول شرکت داشته و به تعاملات بالقوه دو طرفه بین عناصر سرمایه فکری توجه ندارد. با این حال، اگر رابطه علل و معلول فرض شده وجود نداشته باشد و انتخاب شاخص‌ها به حوادث غیر مترقبه توجه کند، شیوه کارت امتیازی استفاده برای اهداف مدیریت داخلی را هم تقویت می‌کند.

روش دوم: متد ارزش گذاری سخت

این شیوه بر استفاده از شاخص‌های استاندارد و اصول از پیش تعیین شده برای تولید یک شاخص یا آمار تأکید داده دقت آماری اغلب مورد تأکید می‌باشد. مثال‌هایی مثل نسبت بازار به ارزش

اسمی، Q توپین، مقدار اموال غیر منقول محاسبه شده CIV و شاخص ایجاد ارزش مشاوره‌ای گپ جیمینی VCL خیلی محدوداند. تغییرات Q جیمینی از نسبت ارزش بازار به ارزش اسمی نسبت ارزش بازار شرکتی است که بر هزینه جایگزینی دارایی‌های فیزیکی آن تقسیم شده است. با این حال هر دو نسبت بازار به ارزش اسمی و Q توپین به خاطر تغییر ثابت و تغییر ارزش بازار شرکت مورد انتقاد قراردارند. برای غلبه بر این ضعف CLV یک مقدار ثابت را برای سرمایه فکری در نظر گرفته که با مقایسه سود شرکت در مورد دارایی‌ها ROA و متوسط ROA از صنعت صورت می‌گیرد. VCL کامل تر از لحاظ تجربی ۹ مقدار کلی را مشتق کرده و تمام ارزیابی‌ها برای محاسبه یک شاخص منفرد بر اساس معیارهای آماری استفاده می‌شوند.

متد ارزش‌گذاری سخت سرمایه فکری را یک ماهیت عینی دانسته و اغلب سرمایه فکری را به سودهای اضافی و غیر نرمال از دارائی‌های سخت می‌کاهد. بعضی معتقدند که این شیوه فقط از فرم‌های مالی VCL یک استثناء استفاده کرده و ضرورتاً حسابداری سرمایه فکری تلقی نمی‌شود. به طور کلی زبان ارقام و معیارهای آماری حس عینیت ایجاد می‌کند. مقیاس‌های نسبتی معمولاً توسط این شیوه‌ها استفاده شده و با تسهیل استفاده پیچیده اندازه‌گیری همراه است. قابلیت مقایسه اعتباردهی آن حفظ می‌شود با این حال شیوه ارزش‌گذاری سخت به ویژه برای مدیریت داخلی ضعیف است، چون که به متن و تغییر سرمایه فکری به عملکرد تجاری بی‌توجه است. بدون این اطلاعات تعبیر آماره‌ها به پلان‌های عملکردی قابل درک مشکل است و یا غیر ممکن می‌باشد. به علاوه این که فرم‌های مالی شامل نمایش قوی و یا یک پروکسی معتبر از سرمایه فکری شرکت هستند یا نه موضوع بحث است گرچه حالت علل و معلول را در مورد سرمایه فکری پاسخ می‌دهد. برای کار با آنها بدون شواهد تجربی و یا پرسش‌های فرضیات آنها می‌تواند منحرف کننده بوده و برای پیشرفت حسابداری سرمایه فکری مضر است. به طور کلی رویه ارزش‌گذاری سخت یک برآورد مقدماتی از سرمایه فکری را مهیا کرده و مناسب فرضیات خارجی مربوط به اطلاعات سرمایه فکری می‌باشد.

روش سوم: متد نقلی

متد نقلی به میزان بیشتری از حسابداری سنتی و راحت فاصله می‌گیرد که این کار با اتخاذ یک رویه قصه‌گویی انجام می‌شود که گاهی اوقات با کمک یک نمایش بصری انجام می‌شود. یک بحث نقل قولی به عنوان نمایش از یک توالی از وقایع از نقطه نظر نقل کننده تعریف می‌شود (Czarniawska, 1998). یک موضوع نقل قولی می‌تواند یک ابزار پویا برای مذاکره و ترغیب تلقی شود چون که از لحاظ اجتماعی محتمل و حساس است این شیوه به ایجاد یک برنامه عملکردی قوی کمک کرده و در صورت تشخیص قابل دفاع بوده و شامل حساب‌های منطقی جمع شده می‌باشد. که دسته بندی شده و به عنوان مقدمه تصورات فردی افکار و اعمال آنها عمل می‌کند (Boje, 1991).

حسابداری مفهومی یک فرایند ساخت اجتماعی است و این متد نقل قولی به صورت منتخب بر الگوهای تاکید دارند تا یک نمایش سازگار از سرمایه فکری ایجاد کنند. اطلاعات مفهومی غنی به صورت نقلی حس قوی بودن و واقعی بودن می‌دهد. قابلیت تأمل جایگزین دقت به عنوان ادعای اعتبار غائی می‌کند چون که گاهی اوقات مفاهیم نادرست می‌توانند به غلبه بر سستی و جهت‌گیری شرکت‌ها کمک می‌کند تا رسیدن به اهداف چالش‌انگیز را دنبال کنند (Sutcliffe, 1994; Weick, 1995). بنابراین نحوه بیان تعاملات واقعی و پتانسیل بین سرمایه فکری و متون آن در کنار تغییر شکل آن به عملکرد از یک دورنمای سازگار اهمیت زیادی دارد.

گزارش سرمایه فکری دانمارک مثالی از این دست است (Danish Ministry of Science, Technology and Innovation, 2003). براساس این گزارش یک گزارش سرمایه فکری شامل چهار بخش است: «نقل قول دانش»، «چالش‌های مدیریتی»، «ابتکارات» و «شاخص-ها». دانش نقل قول به توصیف استراتژی شرکت می‌پردازد و چالش‌های مدیریتی بیانگر مشکلات مواجه شده است در حالی که اجرای آن صورت می‌گیرد. ابتکارات اعمالی اندک که برای درک این نقل قول‌های عملی می‌باشد و شاخص‌ها به کار برده می‌شوند تا تبعات ابتکارات مختلف

توسط شرکت برآورده شود. دلیل آوری از استراتژی تا عمل ممکن است صحیح نباشد و گاهی اختیاری است ولی با واقعیات همخوانی دارد و توسط شاخص‌ها اندازه گرفته می‌شوند. در آن صورت داستان قابل تأمل است که با تقویت داده‌ها و یک بیان همسان همراه است. مثال دیگر پروژه مریتون است که توسط اتحادیه اروپا ضمانت شده و سه عنصر را برای گزارش سرمایه فکری توصیه می‌کند؛ دیدگاه شرکت؛ خلاصه منابع غیر منقول و فعالیت‌ها و یک سیستم از شاخص‌ها. نقاط قوت شیوه نقل قول در انعطاف پذیری تعبیری و لاینفک آن و قدرت ساختاری برای تحریک مردم، هماهنگی اعمال و ارائه اطلاعات می‌باشد (Flamholtz, 1996). یک نقل قول مشترک نه فقط به صورت یک قصه قابل دفاع و قابل اجرا با تقویت پیوستگی منطقی و داده‌های واقعی ایجاد می‌کند بلکه دارای آزادی منظم برای افراد متنوع جهت مذاکره و تفسیر می‌باشد. متد نقل قولی مناسب مدیریت داخلی است ولی مناسب گزارش بیرونی نیست که دلیل آن عدم حضور توان مقایسه و اعتبار می‌باشد.

۵- نتایج و کاربردها

پیروان مکتب شک اندیش معتقدند که حسابداری سرمایه فکری صرفاً یک نوع مدیریت جوان است که یک راه حل تازه و نه رادیکال را برای مشکلات مرتبط با اهمیت روبرو رشد دارایی‌های مبتنی بر دانش ارائه می‌کند. ما با این ایده موافق نیستیم چون که حسابداری سرمایه فکری اساساً خارج از پاسخ افراد انجام دهنده آن بروز می‌کند که به محیط توجه دارند و به مشکلات روزافزون، توانایی‌ها، منابع و فرصت‌هایی می‌پردازد که جزء اولویت‌های زیاد سازمان‌های مدرن در دانش اقتصاد می‌باشد (Miller and Hartwick, 2002). علاوه بر آن معیارهای شیوه مدیریتی یا بدیع نبایستی به صورتی منفی به کار روند ولی به عنوان بخشی از یک پیکر روبه توسعه دانش مدیریتی است که فرایند یادگیری را تسهیل می‌بخشد (Fincham and Roslender, 2004).

در تکنیک‌های حسابداری و رویه‌های آن تکمیل بالقوه اهداف مختلف وجود دارد. با این حال، مزایای استفاده از آن نایستی برای حسابداری سرمایه‌فکری در نظر گرفته شود چون که این حسابداری پیچیده است و چند جانبه بوده و می‌تواند در متون مختلف به کار برده شود. هیچ تکنیک حسابداری وجود ندارد که بتواند تمام این اهداف را به صورت تمام و کمال به دست آورد. همیشه یک نوع مبادله بین هزینه و سود دهی، قابلیت اجرا و قابلیت مقایسه قوی و مناسب و انعطاف‌پذیری و بروکراسی وجود دارد. برای پیشگیری از ترغیب اشتباه‌بایستی در مورد ایده حسابداری سرمایه‌فکری و انگیزه حسابداری حساس باشیم.

معهدا، بایستی گفت که تمایز بین گزارش مدیریت داخلی و گزارش بیرونی انحصاری نمی‌باشد. شرکت‌های اندکی هستند که حسابداری سرمایه‌فکری خود را تماماً برای یک هدف خاص منتشر می‌کنند و تکنیک‌های اندکی هستند به درستی استفاده می‌شوند چون که بشر همیشه می‌تواند راه‌های تازه‌ای برای به کارگیری و تفسیر اطلاعات به کار ببرد. به عنوان مثال، متد کارت امتیازی شیوه‌ای است که احتمالاً می‌تواند به اهداف مدیریت داخلی و گزارش خارجی نایل شود. با این حال ارتباط بین قابلیت اجرا و قابلیت مقایسه هنوز در بخشی اوقات باورنکردنی است. تمایزها می‌تواند به عنوان یک ابزار انتشاری باشد. که شرکت‌ها را به مباحث درخور و مناسب رهنمون کرده و محدودیت‌های لاینفک تکنیک‌های حسابداری خاص را نیز مورد توجه قرار می‌دهد، طوری که به کارگیری تکنیک حسابداری سرمایه‌فکری محتمل می‌باشد. چندین نکته وجود دارد که از این مطالعه برای افراد دانشگاهی، فعالان این بخش و تصمیم‌گیران مشتق می‌شود.

تقدیر و تشکر:

مقاله حاضر، برگرفته از مقاله‌ای از «گلوریا اچ. دبلویو و اریک تی. جی وانگ» با عنوان زیر می‌باشد: Intellectual capital accounting: an alignment between the motive and the

accounting approach که در سال ۲۰۱۲ در نشریه "حسابداری و هزینه یابی منابع انسانی" به چاپ رسیده و در ادامه در لیست منابع مقاله، بطور کامل معرفی شده است.

منابع:

- [1] Andriessen, D. (2004a), "IC valuation and measurement: classifying the state of the art", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 No. 2, pp. 230-42.
- [2] Andriessen, D. (2004b), *Making Sense of Intellectual Capital*, Butterworth-Heinemann, Boston, MA.
- [3] Boje, D.M. (1991), "The storytelling organization: a study of story performance in an office-supply firm", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 36 No. 1, pp. 106-26.
- [4] Bontis, N. (1998), "Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models", *Management Decision*, Vol. 36 No. 2, pp. 63-76.
- [5] Bontis, N. and Fitz-enz, J. (2002), "Intellectual capital ROI: a causal map of human capital antecedents and consequents", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 3 No. 3, pp. 223-47.
- [6] Czarniawska, B. (1998), *A Narrative Approach to Organization Studies*, Vol. 43, Sage, Thousand Oaks, CA.
- [7] Danish Ministry of Science, Technology and Innovation (2003), *Intellectual Capital Statements – The New Guideline*, Danish Ministry of Science Technology and Innovation, Copenhagen.
- [8] De' jean, F., Gond, J.P. and Leca, B. (2004), "Measuring the unmeasured: an institutional entrepreneur strategy in an emerging industry", *Human Relations*, Vol. 57 No. 6, pp. 741-64.
- [9] Edvinsson, L. (1997), "Developing intellectual capital at Skandia", *Long Range Planning*, Vol. 30 No. 3, pp. 366-73.
- [10] Fincham, R. and Roslender, R. (2003), "Intellectual capital accounting as management fashion: a review and critique", *European Accounting Review*, Vol. 12 No. 4, pp. 781-95.

- [11] Fincham, R. and Roslender, R. (2004), "Rethinking the dissemination of management fashion: accounting for intellectual capital in UK case firms", *Management Learning*, Vol. 35 No. 3, pp. 321-36.
- [12] Flamholtz, E. (1996), *Effective Management Control: Theory and Practice*, Kluwer, Boston, MA.
- [13] Gowthorpe, C. (2009), "Wider still and wider? A critical discussion of intellectual capital recognition, measurement and control in a boundary theoretical context", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 7, pp. 823-34.
- [14] Groër, J.-E. (2001), "Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26 Nos 7/8, pp. 695-713.
- [15] Groër, J.-E. and Johanson, U. (1998), "Current development in human resource costing and accounting: reality present, researchers absent?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11 No. 4, pp. 495-505.
- [16] Johanson, U., Koga, C., Skoog, M. and Henningsson, J. (2006), "The Japanese government's intellectual capital reporting guideline", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 7 No. 4, pp. 474-91.
- [17] Kaplan, R. and Norton, D. (1992), "The balanced scorecard: measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January/February, pp. 71-9.
- [18] Liu, Gloria H.W. and Wang, Eric T.G. (2012), "Intellectual capital accounting: an alignment between the motive and the accounting approach", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 16 No. 1, 2012, pp. 37-49
- [19] Marr, B., Gray, D. and Neely, A. (2003), "Why do firms measure their intellectual capital?", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 4 No. 4, pp. 441-64.
- [20] Meritum (2002), *Guidelines for Managing and Reporting on Intangibles*, Fundacion Airtel Movil, Madrid.
- [21] Miller, D. and Hartwick, J. (2002), "Spotting management fads", *Harvard Business Review*, Vol. 80 No. 10, pp. 26-7.
- [22] Miller, P. (2001), "Governing by numbers: why calculative practices matter", *Social Research*, Vol. 68 No. 2, pp. 379-96.

- [23] Mooraj, S., Oyon, D. and Hostettler, D. (1999), "The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?", *European Management Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 481-91.
- [24] Morris, M. and Western, B. (1999), "Inequality in earnings at the close of the twentieth century", *Annual Review of Sociology*, Vol. 25, pp. 623-57.
- [25] Mouritsen, J. (2006), "Problematising intellectual capital research: ostensive versus performative IC", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 6, pp. 820-41.
- [26] Mouritsen, J. and Roslender, R. (2009), "Editorial: critical intellectual capital", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 7, pp. 801-3.
- [27] Mouritsen, J., Larsen, H.T. and Bukh, P.N.D. (2001), "Intellectual capital and the 'capable firm': narrating, visualising and numbering for managing knowledge", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26 Nos 7/8, pp. 735-62.
- [28] Nørreklit, H. (2003), "The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 6, pp. 591-619.
- [29] Papalexandris, A., Ioannou, G. and Prastacos, G.P. (2004), "Implementing the balanced scorecard in Greece: a software firm's experience", *Long Range Planning*, Vol. 37 No. 4, pp. 351-66.
- [30] Pettigrew, A.M. (1990), "Longitudinal field research on change: theory and practice", *Organization Science*, pp. 267-92.
- [31] Pike, S. and Roos, G. (2004), "Mathematics and modern business management", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 5 No. 2, p. 243.
- [32] Powell, W.W. and Snellman, K. (2004), "The knowledge economy", *Annual Review of Sociology*, Vol. 30, pp. 199-220.
- [33] Steward, T. (1997), *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*, Doubleday, New York, NY.
- [34] Sutcliffe, K.M. (1994), "What executives notice: accurate perceptions in top management teams", *Academy of Management Journal*, Vol. 37, pp. 1360-78.
- [35] Sveiby, K. (1997), *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Berrett Koehler, San Francisco, CA.

- [36] Thomas, K.W. and Tymon, W.G. Jr (1982), "Necessary properties of relevant research: lessons from recent criticisms of the organizational sciences", *Academy of Management Review*, Vol. 7 No. 3, pp. 345-52.
- [37] Wang, W.-Y. and Chang, C. (2005), "Intellectual capital and performance in causal models: evidence from the information technology industry in Taiwan", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 6 No. 2, pp. 222-36.
- [38] Weick, K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Vol. 3, Sage, Thousand Oaks, CA .