

## مروری بر ادبیات حسابداری سرمایه فکری: سقوط و احیای حسابداری سرمایه فکری

پوران شیرمحمدی<sup>۱\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۱۷ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۲/۲۳

### چکیده

از دهه ۱۹۸۰ اقتصاد جهان به سرعت از یک صنعتی به یک پایگاه دانش تغییر کرده است. در دانش جدید اقتصاد ثروت با توسعه و مدیریت دانش ایجاد می شود. این ارزش ایجاد منابع دانش معمولاً به عنوان سرمایه فکری گفته می شود. ارزش دیگر صرفاً بر اساس نتایج مالی اندازه گیری نمی شود؛ بلکه ارزش فعالیت‌هایی که منابع دانش را توسعه می دهند نیز باید در نظر گرفته شود. انجام این کار کمک می کند تا درک شود که چگونه کارکنان، مشتریان و فعالیت‌ها در ایجاد ارزش کمک می کنند و موجب حرکت به سوی چالش چگونگی شناسایی، اندازه گیری و گزارش ارزش منابع دانش می شود. حسابداری سرمایه فکری برای برطرف کردن این چالش توسعه یافته است. اندازه گیری سرمایه فکری به منظور مقایسه شرکت های مختلف، تعیین ارزش واقعی آن ها و حتی بهبود کنترل های آن ها ضروری است. برای داشتن اطلاعات بهتر برای تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری، سهامداران و سرمایه گذاران باید دانش و آگاهی بیشتری در مورد سرمایه فکری یک سازمان داشته باشند. حسابداری سنتی از طریق گزارش‌هایی که برای این اهداف تهیه نشده بودند تا حدی می توانست تصویر مناسبی از سرمایه فکری سازمان فراهم کند ولی این به تنهایی جوابگوی نیازهای سرمایه گذاران و سهامداران نیست. اگر سرمایه گذاران اطلاعات کاملی در مورد ارزش سازمان و سرمایه فکری آن نداشته باشند ارزیابی آنها از وضعیت سازمان دارای اعتبار کمتری خواهد بود و خود این ابهام باعث افزایش هزینه سرمایه برای سازمان می شود. تحلیلگران نیز برای درک بهتر ارزش سازمان باید اطلاعات درستی در مورد ارزش سرمایه فکری آن داشته باشند. با توجه به اهمیت اندازه گیری سرمایه فکری این پژوهش با مروری بر ادبیات حسابداری سرمایه فکری به بررسی سقوط و احیای حسابداری سرمایه فکری می پردازد.

### واژگان کلیدی

حسابداری سرمایه فکری، سقوط حسابداری سرمایه فکری، احیای حسابداری سرمایه فکری.

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد مبارکه، اصفهان، ایران. (نویسنده مسئول: [arvin.sh1390@yahoo.com](mailto:arvin.sh1390@yahoo.com))

## ۱. مقدمه

از جمله عوامل مهم در الگوی رقابتی شرکت‌ها، استفاده و آموزش متخصصان، استفاده از دانش و به روزرسانی در صنعت است، بنابراین، عامل تبدیل منابع به حداکثر ارزش همان ارزش ایجاد شده توسط گروه در سازمانها است. ادبیات حسابداری این مفهوم را به عنوان سرمایه فکری می‌شناسد. سرمایه فکری مجموعه‌ای از دانش، اطلاعات، مالکیت فکری، تجربه، شایستگی و یادگیری سازمانی است که می‌تواند برای خلق ثروت مورد استفاده قرار گیرد. در واقع سرمایه فکری همه کارکنان شامل دانش سازمان و توانایی‌های آن در ایجاد ارزش افزوده است و مزیت‌های رقابتی مستمر را نیز به دنبال دارد (بانانوکا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). امروزه، گزارش سرمایه فکری به عنوان یک فناوری حسابداری جدید که می‌تواند تغییرات سازمانی قابل توجهی را ایجاد کند، توجه فزاینده‌ای را به خود جلب کرده است. ایده اصلی گزارشگری سرمایه فکری این است که اطلاعات مالی از عملکرد گذشته شرکت آگاه می‌شود اما در مورد پتانسیل آینده آن چیزی نمی‌گوید. پتانسیل آینده یک شرکت در سرمایه مالی آن نیست، بلکه در سرمایه فکری آن نهفته است. ایجاد شفافیت در مورد سرمایه فکری شرکت، آن را قادر می‌سازد تا منابع نامشهود خود را بهتر مدیریت کند، اعتماد و انگیزه کارکنان خود را افزایش دهد و همچنین اطمینان بیشتری به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان در مورد پتانسیل درآمدهای آینده خود بدهد (بانانوکا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

حسابداری سرمایه فکری و درآمدزایی از خدمات بخش عمومی معیارهای کلیدی دستیابی به استراتژی سازمان هستند (رونی و دومای<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). فینچام و روزلندر<sup>۴</sup> (۲۰۰۳) حسابداری سرمایه فکری را "اندازه‌گیری و گزارش طیف وسیعی از عوامل انسانی و دانش مبتنی بر ایجاد ارزش اقتصادی پایدار" تعریف می‌کنند. از آنجا که ادبیات سرمایه فکری اکنون در درک سرمایه فکری به عنوان سرمایه انسانی، رابطه‌ای و ساختاری به اجماع رسیده است، تعریف حسابداری سرمایه فکری به عنوان اندازه‌گیری و گزارش این سه سرمایه راحت است. هر فناوری که بتواند سرمایه فکری یا یک یا چند سه مؤلفه آن را اندازه‌گیری و گزارش کند، یکی از مواردی است که حسابداری سرمایه فکری را تقویت می‌کند. طبق گفته بونتیس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۰)، سرمایه فکری را می‌توان به سرمایه انسانی، ساختاری و رابطه‌ای تقسیم کرد. سرمایه انسانی مستلزم جنبه‌هایی مانند داشتن کارمندانی است که از تخصص بالایی برخوردار باشند، انگیزه بالایی برای کار داشته باشند، بتوانند فشار کار را تحمل کنند، می‌توانند ایده‌های خوبی ارائه دهند، واجد شرایط هستند و به طور کلی دارای شایستگی ایده آل هستند. (کیانتو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷؛ بانانوکا، ۲۰۲۰؛ بانانوکا و همکاران، ۲۰۲۳). سرمایه ساختاری مستلزم داشتن سیستم‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی است که منبع دانش مانند کتابچه‌های راهنما و پایگاه‌های اطلاعاتی دانش هستند (کاوااسی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). جنبه‌های سرمایه رابطه‌ای شامل روابط با مشتریان و سایر ذینفعان است که تبادل اطلاعات را امکان‌پذیر می‌کند (یوسف و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۹). همچنین مطالعاتی وجود دارد که ارتباط

1. Bananuka

2. Bananuka et al

3. Rooney & Dumay

4. Fincham & Roslender

5. Bontis et al

6. Kianto et al

7. Kaawaase et al

8. Yusoff et al

قابل توجهی را بین سرمایه فکری و گزارشگری مالی مستند کرده است (به عنوان مثال تومویازی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱؛ بانانوکا و همکاران، ۲۰۱۹). مطالعات دیگر ارتباط قابل توجهی بین سرمایه فکری و عملکرد شرکت از نظر عملکرد مالی (سیوارنو و تاهجادی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰)، عملکرد مالی و غیر مالی (کاواسی و همکاران، ۲۰۲۰) و نوآوری و عملکرد بازار (هوسینکی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷) بررسی کرده اند. از نظر عناصر سرمایه فکری منفرد، خلیق و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) مستند کرد که سرمایه های انسانی، ساختاری و رابطه ای به طور قابل توجهی با عملکرد شرکت از نظر مالی، مشتری، دیدگاه کسب و کار داخلی و یادگیری و رشد مرتبط است. علاوه بر این، وانگ و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) دریافتند که سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه ای به طور قابل توجهی با سرعت و کیفیت نوآوری مرتبط هستند.

امروزه، دارایی های نامشهود در شرکت های موفق به صندلی راننده منتقل می شوند. شرکت های آینده نگر نیاز به اندازه گیری و مدیریت این دارایی ها را به همان اندازه که دارایی های ملموس خود را با دقت انجام می دهند، تشخیص می دهند. دلایل مختلفی برای این تغییر وجود دارد. این شرکت ها تشخیص می دهند که سرمایه انسانی نوآوری را هدایت می کند. این انسان ها هستند نه ماشین ها که ایده های محصول و خدمات جدیدی را خلق می کنند، فرآیندها را بهبود می بخشند و به شرکت ها کمک می کنند جهت خود را تغییر دهند تا منابع جدید ارزش خلق کنند. از سوی دیگر با توسعه جهانی شدن، شرکت ها می توانند با به اشتراک گذاشتن هزینه های سرمایه گذاری در بازارها و کسب و کارها یا با استفاده از شایستگی های اصلی در واحدهای تجاری جغرافیایی و محصول، نسبت به مشتریان خود حساس تر شوند و نسبت به رقبای خود مزیت هایی کسب کنند. با رشد سریع اقتصاد دانش جهانی، سرمایه فکری به عنوان مفهومی برای به روز رسانی درک لبه رقابتی کسب و کار در محیط های کسب و کار دانش پر و به سرعت در حال تغییر ظهور کرده است. لذا این پژوهش با مروری بر ادبیات حسابداری سرمایه فکری درصدد بررسی سقوط و احیای مسائل حسابداری سرمایه فکری می باشد.

## ۲. مبانی نظری

تغییر مدل های کسب و کار، نامشهود را قادر می سازد تا از چیزهای مشهود سبقت بگیرد. ادبیات سرمایه نامشهود به طور طبیعی این جهت گیری را به سمت سرمایه نامشهود در گسترده ترین معنا منعکس می کند، همانطور که توسط لو (۲۰۰۱)، تعریف شده است و همین اصطلاح نه تنها دارایی های نامشهود و دانش را در بر می گیرد، بلکه سرمایه فکری را نیز شامل می شود. نویسندگانی که به دنبال ردیابی تغییرات در سرمایه نامشهود بودند، سه مرحله کاملاً متمایز یافتند (دوما و گارانینا<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳؛ گاتری و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲؛ پتی و گاتری<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰). در مرحله اول که از اوایل دهه ۱۹۸۰ شروع شد و تا اوایل دهه ۱۹۹۰ ادامه یافت، محققان به ظهور سرمایه نامشهود و ارزش آن برای شرکت ("چرا، چه چیزی و کجا") علاقه مند بودند. این موج اول تحقیقات منجر به آگاهی روزافزون از اهمیت سرمایه نامشهود شد. توانایی آن در ایجاد ارزش به این معنی است که اندازه گیری و گزارش آن در صورت های مالی ("سرمایه فکری چیزی مهم است

1. Tumwebaze et al

2. Soewarno & Tjahjadi

3. Hussinki et al

4. Khaliq et al

5. Wang et al

6. Dumay & Garanina

7. Guthrie et al

8. Petty & Guthrie

و باید اندازه گیری و گزارش شود" ممکن است. در مرحله دوم که تا سال ۲۰۰۵ ادامه داشت، بحث بر مشکل اندازه گیری و مدیریت سرمایه نامشهود ("چگونه") متمرکز شد (پتی و گاتری، ۲۰۰۰). هنگامی که اهمیت اقتصادی سرمایه نامشهود به رسمیت شناخته شد، موضوع دستیابی به شناسایی حسابداری و مدیریتی شد. این مرحله با هدف نهادهای تنظیم کننده استاندارد برای ایجاد استانداردهای حسابداری مرتبط همزمان شد، زیرا هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۱۹۹۳ بحث استاندارد بین‌المللی ۳۸ "دارایی‌های نامشهود" را آغاز کرد و پنج سال بحث پر جنب و جوش را برانگیخت (کامفرمن و زف<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). در پایان مرحله دوم، یک اصطلاح رایج برای تعریف سرمایه فکری پدیدار شد. در نتیجه، سرمایه فکری از سایر دارایی‌های نامشهود جدا شده (دوما<sup>۲</sup> و گارائینا، ۲۰۱۳) و موضوع ارزش گذاری آن را ایجاد می‌کند (آلبرتینی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). مرحله سوم تحقیق با رویکرد انتقادی تر به مدل‌های ارزش گذاری سرمایه فکری که در مرحله دوم ایجاد شد، مصادف است (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲).

از دهه ۱۹۸۰ اقتصاد جهان به سرعت از یک صنعتی به یک پایگاه دانش تغییر کرده است. در دانش جدید اقتصاد ثروت با توسعه و مدیریت دانش ایجاد می‌شود. این ارزش ایجاد منابع دانش معمولاً به عنوان سرمایه فکری گفته می‌شود. ارزش دیگر صرفاً بر اساس نتایج مالی اندازه گیری نمی‌شود؛ بلکه ارزش فعالیت‌هایی که منابع دانش را توسعه می‌دهند نیز باید در نظر گرفته شود. انجام این کار کمک می‌کند تا درک شود که چگونه کارکنان، مشتریان و فعالیت‌ها در ایجاد ارزش کمک می‌کنند و موجب حرکت به سوی چالش‌چگونگی شناسایی، اندازه گیری و گزارش ارزش منابع دانش می‌شود. حسابداری سرمایه فکری برای برطرف کردن این چالش توسعه یافته است (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲). سرمایه فکری یک موضوع بین‌رشته‌ای است زیرا صرفاً در مورد حسابداری دارایی‌های نامشهود در ترازنامه نیست. این پیامدهای گسترده تری برای حسابداری دارد که به مدیریت، قانون، حاکمیت شرکتی و اقتصاد سیاسی مربوط می‌شود. از موضوعی که تا قبل از دهه ۱۹۹۰ به ندرت در مورد آن صحبت می‌شد، سرمایه فکری اکنون بخشی از واژگان حسابداری، مدیریت و گزارش‌ها است (دوما<sup>۴</sup> و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹).

سرمایه فکری ارزش بیشتری را برای شرکت در قالب مزایای رقابتی شرکت فراهم می‌کند. دوران جهانی سازی، نوآوری محصول و فرآیند و فناوری اطلاعات و رقابت شدید تجارت در این قرن شرکت‌ها را وادار می‌کند تا نحوه انجام تجارت خود را تغییر دهند. برای پیروزی در این رقابت، شرکت‌ها باید به سرعت استراتژی خود را از تجارت مبتنی بر کار به مشاغل مبتنی بر دانش تغییر دهند و آن را به عنوان ویژگی اصلی شرکت خود به یک شرکت مبتنی بر دانش تبدیل کنند (هاریهاتی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳). یولدیناواتی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۸) اهمیت مدیریت منابع انسانی را هنگام ساختن استراتژی‌های نوآوری که شامل نوآوری محصول و فرآیند و اجرای فناوری اطلاعات است، توضیح دادند. مدیریت دانش عملکرد را از طریق فرآیند نوآوری بهبود می‌بخشد. این امر می‌تواند با رویکردهای همزمان شیوه‌های مدیریت منابع انسانی نرم و شیوه‌های فناوری اطلاعات سخت که با هم اجرا شده‌اند، حاصل شود تا بتوانند به درستی هم‌افزایی کنند. استراتژی اجرا شده توسط شرکت نیاز به سرمایه فکری را به منظور عملکرد خوب فرآیند

<sup>1</sup>. Camfferman & Zeff

<sup>2</sup>. Albertini et al

<sup>3</sup>. Dumay et al

<sup>4</sup>. Hariyati et al

<sup>5</sup>. Yuldinawati et al

داخلی تعیین می کند. نظریه مبتنی بر منابع توضیح می دهد که منابع داخلی متعلق به شرکت (چه ملموس و چه نامحسوس) بر عملکرد شرکت تأثیر می گذارد که در نهایت ارزش شرکت را افزایش می دهد. علاوه بر این، یک شکل از منابع نامشهود متعلق به سرمایه فکری است (نانی و صفیتری<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). از این رو یکی از چالش های اساسی مدیران، به کارگیری پتانسیل دانش و سرمایه فکری شرکت برای ایجاد ارزش است و از این جهت، مدیران باید وظایفی را طراحی کنند که نیروی انسانی از دانش خویش برای ایجاد ارزش استفاده نمایند؛ بنابراین هدف اصلی این پژوهش مروری بر ادبیات حسابداری سرمایه فکری: سقوط و احیای حسابداری سرمایه فکری است

## ۲-۱. سقوط حسابداری سرمایه فکری

با گذشت زمان، تحقیقات سرمایه فکری چندین مرحله تکاملی را طی کرده است. پتی و گاتری (۲۰۰۰) در پژوهشی بیان می کنند که بعد از اولین مرحله توسعه، با هدف ایجاد آگاهی از ارتباط سرمایه فکری، مرحله دوم تحقیق سرمایه فکری این موضع را اتخاذ می کند که «سرمایه فکری چیزی مهم است و بنابراین باید اندازه گیری و گزارش شود. از آن زمان، تحقیقات حسابداری سرمایه فکری بر توسعه چارچوب ها و روش هایی برای ارزیابی و گزارش سرمایه فکری متمرکز شده است (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲؛ اوسینسکی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). بدین ترتیب اندازه گیری و گزارش دهی دو فعالیت اصلی و مکمل حسابداری سرمایه فکری را نشان می دهد. با این حال، دومی با "حسابداری نامشهود" متفاوت است که در عوض تنها به عناصر سرمایه فکری شناسایی شده توسط صورت های مالی سنتی محدود می شود (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲).

درک نیاز به اندازه گیری و مدیریت سرمایه فکری بر روی عمل و تحقیق غالب است. آندریسن<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) توضیح می دهد که چارچوب های متعددی که برای ارزیابی و اندازه گیری سرمایه فکری (یا حتی اندازه گیری ارزش پولی آن) پیشنهاد شده اند، بر منطق «آنچه اندازه گیری می شود مدیریت می شود» تکیه دارد. به طور مشابه، «کاهش شکاف ارزش بین ارزش دفتری و بازار» و «کاهش عدم تقارن اطلاعات» انگیزه بسیاری از مدل های گزارش دهی سرمایه فکری را فراهم می کند. این دو نظریه اقتصادی برای مدت طولانی برای توجیه نارسایی گزارشگری مالی مورد بحث و استفاده قرار گرفته اند و الهام بخش موج متوالی تحقیقات حسابداری سرمایه فکری بوده اند (لا توره و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸).

با گذشت زمان، بسیاری از تحقیقات سرمایه فکری بر گزارش و افشای سرمایه فکری متمرکز شده اند (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲) و ادعا می کنند که نیاز به ارائه اطلاعات در مورد اینکه چگونه منابع نامشهود می توانند ارزش آتی ایجاد کنند و استراتژی های مبتنی بر دانش را به بازار سرمایه منتقل کنند، متمرکز شده اند (موریتسن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴). با این حال، پیش ادبیات اخیر در مورد آینده حسابداری سرمایه فکری و به ویژه گزارش سرمایه فکری خوش بینانه نیست (دومای و کای<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴؛ کوزو و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷). دومای<sup>۸</sup> (۲۰۱۶) بیان می کند که سال ۲۰۱۲ نشان دهنده مرگ

1. Nani & Safitri

2. Osinski et al

3. Andriessen

4. La Torre et al

5. Mouritsen et al

6. Dumay & Cai

7. Cuzzo et al

8. Dumay

گزارش‌دهی سرمایه فکری، «حداقل از منظر شرکت بورسی» است که با پذیرش پایین گزارش‌های سرمایه فکری نشان داده می‌شود.

شاپر<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) نتیجه می‌گیرد که دلایل متعددی بر تصمیم‌های شرکت‌ها برای کنار گذاشتن صورت‌های سرمایه فکری در دانمارک تأثیر می‌گذارد، اما رایج‌ترین آنها «ارزش درک شده پایین صورت‌های سرمایه فکری، هم از منظر مدیریت دانش و هم از نظر بیرونی در رابطه با عملکرد افشا» است. در بررسی ادبیات خود، کوزو و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که «تحقیق افشای سرمایه فکری در شکل فعلی‌اش احتمالاً در حال کاهش است» و تأثیر خود را از دست می‌دهد. چنین عدم علاقه‌ای به حسابداری سرمایه فکری نه تنها نشان می‌دهد که چگونه این حوزه تحقیقاتی قربانی موفقیت خود شده است (دومای و گاتری<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷) بلکه نشان دهنده نیاز به باز کردن حسابداری سرمایه فکری برای راه‌های تحقیقاتی جدید و نوآوری‌های عملی است (لا توره و همکاران، ۲۰۱۸).

## ۲-۲. احیای مسائل حسابداری سرمایه فکری با بهره‌گیری از داده‌ای بزرگ

شایان ذکر است که در حال حاضر دو پدیده عمده بحث حسابداری سرمایه فکری را هدایت می‌کنند: اول، ظهور گزارش یکپارچه (دومای و همکاران، ۲۰۱۶) و دوم، بحث ایجاد شده در مورد مدل کسب و کار آن (بیتی و اسمیت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). در واقع، سرمایه فکری الهام‌بخش بسیاری از پایه‌های مفهومی گزارش‌دهی یکپارچه است و این واقعیت که این مورد توجه زیادی توسط محققان سرمایه فکری به خود جلب کرده است، تعجب‌آور نیست. به طور مشابه، در بحث تثبیت شده در مورد حسابداری دارایی‌های نامشهود<sup>۴</sup>، مفهوم مدل کسب و کار یک مفهوم فراگیر قدرتمند را ارائه می‌دهد که در آن بحث سرمایه فکری مجدداً متمرکز می‌شود (بیتی و اسمیت، ۲۰۱۳). کلان داده (داده‌های بزرگ)، همراه با زمینه‌های فناوری و دیجیتال گسترده آن، عامل دیگری است که بر حسابداری سرمایه فکری تأثیر می‌گذارد (لا توره و همکاران، ۲۰۱۸). گوویندراجان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) استدلال می‌کنند که اطلاعات حسابداری مالی سنتی برای شرکت‌های دیجیتال به خوبی کار نمی‌کند. این به دلیل سرمایه‌گذاری‌های نامشهود است، به عنوان مثال برندها، استراتژی سازمانی، شبکه‌ها، روابط مشتری و اجتماعی، داده‌های رایانه‌ای و نرم‌افزارهایی که با وجود بالاتر بودن از دارایی‌های فیزیکی خود، در صورت‌های مالی نشان داده نمی‌شوند. این امر مجدداً بر بحث اندازه‌گیری و گزارش سرمایه فکری، همراه با نقش بدیهی سرمایه فکری برای توضیح شکاف بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت‌ها تمرکز می‌کند (موریتسن<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳؛ نیلسن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶؛ دومای<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹).

بارث<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) در ارائه پیش‌بینی‌هایی برای آینده گزارش‌گری مالی بیان می‌کند که موضوع نمایش دارایی‌های نامشهود در اطلاعات حسابداری موضوع جدیدی نیست، اما «به نظر می‌رسد رفع مشکل هرگز مورد توجه قرار نمی‌گیرد». این امر مستلزم تمرکز مجدد بحث بر روی ارائه اطلاعاتی است که «به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند ارزش دارایی‌های نامشهود را ارزیابی کنند». علیرغم این نیاز قدیمی «توسعه حسابداری برای سرمایه فکری» (دومای و رونی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۱) برای

1. Schaper

2. Dumay & Guthrie

3. Beattie & Smith

4. Govindarajan et al

5. Mouritsen

6. Nielsen et al

7. Barth

8. Dumay and Rooney

توضیح ارزش شرکتها در اقتصاد دیجیتال، گوویندارجان و همکاران (۲۰۱۸) اظهار می‌دارند که پاسخ‌ها هنوز روشن نیست و بعید است که استانداردهای حسابداری در آینده نزدیک تغییر کند تا به شرکت‌های دیجیتال اجازه دهد سرمایه گذاری‌های نامشهود خود را سرمایه‌گذاری کنند. در این زمینه و محیط دیجیتال کنونی، داده‌های بزرگ بخش مرکزی جدید بحث جاری در درک ارزش منابع ناملموس و سرمایه فکری شرکت‌ها است. داده‌های بزرگ با طرح سناریوهای جدید در مورد تغییرات در مورد حسابداری و حسابرسی، جامعه حسابداری را جذب می‌کند (وارن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵؛ بورتیک و پنینگتون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). وارن و همکاران (۲۰۱۵) ادعا می‌کنند که داده‌های بزرگ در نهایت می‌توانند به درک و ارزیابی دارایی‌های نامشهود شرکت‌ها کمک کنند که تاکنون محدودیت شیوه‌های حسابداری مالی بوده‌اند. با این حال، داده‌های بزرگ نه فقط تکنیک‌های روش شناختی و تحلیلی جدیدی را برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی ارائه می‌دهند، بلکه موجب غلبه بر کارهایی که قبلاً انجام آن غیرممکن بود، نیز می‌شوند. در واقع، استفاده از داده‌های بزرگ همچنین یک دارایی جدید برای سازمانها است و پیامدهای اصلی برای سرمایه فکری سازمانها داشته و ارزش آن به طور مستقیم به نفع سرمایه فکری سازمانها و مدیریت دانش است (سکوندو و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷)؛ بنابراین، به دلیل نیاز به درک و مدیریت چنین منبع جدیدی از ارزش، داده‌های بزرگ احتمالاً باعث افزایش علاقه به حسابداری سرمایه فکری می‌شوند (لا توره و همکاران، ۲۰۱۸). برنامه‌های کاربردی و فناوری‌های داده‌های بزرگ، دارایی مهم جدیدی را برای سرمایه فکری نشان می‌دهند، زیرا مستقیماً از سرمایه فکری سازمان برای تولید و مدیریت دانش بهره می‌برند (سکوندو و همکاران، ۲۰۱۷). بر این اساس، حسابداری سرمایه فکری می‌تواند به درک و کنترل عوامل تعیین کننده ارزش داده‌های بزرگ، مانند کیفیت داده‌ها، مسائل مربوط به حریم خصوصی، تجسم داده‌ها و تعاملات کاربر کمک کند؛ بنابراین، داده‌های بزرگ احتمالاً محرک مهمی برای احیای مسائل حسابداری سرمایه فکری در محیط دیجیتال فعلی هستند (لا توره و همکاران، ۲۰۱۸).

### ۲-۳. اهمیت حسابداری سرمایه فکری در ادبیات پژوهشی

رشته حسابداری دارایی‌های نامشهود و سرمایه فکری در طول سال‌های گذشته دستخوش تغییرات قابل توجهی شده است و ارتباط تحقیقات دانشگاهی در این زمینه را افزایش داده است (دوما و همکاران، ۲۰۱۸). با این حال، علاقه به دارایی‌های نامشهود و سرمایه فکری محدود به دانشگاه‌ها نیست. از آنجایی که کانیبانو و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) بیش از ۲۰ سال پیش حسابداری برای دارایی‌های نامشهود را مورد مطالعه قرار داد، سرمایه فکری موضوع بررسی دقیق ادبیات دانشگاهی بوده است و عمدتاً از دیدگاه مدیریت بررسی شده است (کوزو و همکاران، ۲۰۱۷؛ پیدرو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸)؛ بنابراین، استدلال می‌شود که مطالعه حسابداری برای دارایی‌های نامشهود و سرمایه فکری به چهار دلیل ضروری است. اول، از منظر نظارتی، این زمینه به طور قابل توجهی در طول سه دهه گذشته توسعه یافته است. موارد اولیه (از ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۴) شاهد پذیرش داوطلبانه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بوده است. همانطور که در استانداردهای حسابداری بین‌المللی اعلام شد، نهادهای تنظیم کننده استاندارد در سراسر جهان بسیاری از دستورالعمل‌های حسابداری

<sup>1</sup>. Warren et al

<sup>2</sup>. Borthick & Pennington

<sup>3</sup>. Secundo et al

<sup>4</sup>. Cañibano et al

<sup>5</sup>. Pedro et al

خود را بازبینی و بازنویسی کردند که مجموعه ای از آنها به شرکت ها انعطاف بیشتری در انتخاب های حسابداری خود دادند. دوم، با وجود مقررات جدید، شیوه های حسابداری در مورد دارایی های نامشهود و سرمایه فکری بحث برانگیز شده است. بسیاری از دانشگاهیان استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی را مقرر می دانند که نحوه شناسایی، اندازه گیری و افشای دارایی های نامشهود را تنظیم می کند (چالمرز و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ لو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). بعلاوه، شاغلین و دانشگاهیان اغلب استانداردهای حسابداری را به دلیل ارائه نکردن راهنمایی کافی در مورد نحوه دقیق اندازه گیری دارایی های نامشهود مورد انتقاد قرار می دهند (امیر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷؛ وایات<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵).

موضوع سومی که این مطالعه را به ضروری می کند، نیاز به ترکیب دو خط مطالعاتی جداگانه در مورد تعاریف، اندازه گیری، مدیریت و گزارش گیری از دارایی های نامشهود و سرمایه فکری است که به طور همزمان در حال توسعه هستند. یکی در اروپا و استرالیا، دیگری در آمریکای شمالی. هر دو در مورد مسائل یکسانی بحث می کنند اما از اصطلاحات و واژگان متفاوتی استفاده می کنند (کوزو و همکاران، ۲۰۱۷) و زبان بومی نیز در رشته ها متفاوت است. به عنوان مثال، محققان حسابداری در اروپا و استرالیا اغلب به اصطلاح "سرمایه فکری" اشاره می کنند، در حالی که در ایالات متحده، محققان اغلب از اصطلاح "دارایی های نامشهود" استفاده می کنند. علاوه بر این، تحقیقات دانشگاهیان در سراسر دو منطقه اساساً متفاوت است. از این رو، هم در بررسی پوشش موضوعات و هم در مقایسه و تضاد دو جریان، از اصطلاحات «نامشهود»، «دارایی نامشهود»، «دارایی های دانش»، «سرمایه فکری» و سایر اصطلاحات مشابه به جای یکدیگر استفاده می شود (گارانینا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱). چهارم، تحقیقات سرمایه فکری طی سال های گذشته از طریق پنج مرحله متمایز تکامل یافته است. برخی از محققان از آغاز آن به عنوان یک "ایده خوب" (تحقیق مرحله اول سرمایه فکری) تا ایجاد چارچوب های سرمایه فکری (مرحله دوم) تا درک نحوه عملکرد سرمایه فکری در عمل (مرحله سوم) یاد می کنند (گاتری و همکاران، ۲۰۱۲). فراتر از مرزهای سازمانی به مرحله چهارم تحقیقات سرمایه فکری، یا آنچه که آنها «رویکرد اکوسیستمی» برای مدیریت مؤثر سرمایه فکری می نامند، یاد شده است (گارانینا و دومای<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷). همچنین دومای و همکاران (۲۰۱۸) از آن زمان مرحله پنجم تحقیق را معرفی کرده اند که بر این سوال تمرکز دارد که "آیا مدیریت سرمایه فکری یک تلاش ارزشمند است؟". این سوال به این موضوع می پردازد که چگونه سرمایه فکری می تواند به حل مشکلات اجتماعی کمک کند و نه فقط مسائل سازمانی. لذا بررسی چگونگی توسعه تحقیقات سرمایه فکری در طول زمان این کمک را خواهد کرد تا جهت های تحقیقاتی آینده شناسایی شود (گارانینا و همکاران، ۲۰۲۱).

## ۲-۴. شناسایی ویژگی های سرمایه فکری

از نظر دانشگاه ها و مراکز فکری شرکت حالت انحصاری و منحصر به فرد دارند و قابل کپی برداری و تقلید نیستند، بنابراین برای شرکت ارزشمند بوده و قابلیت ایجاد مزیت رقابتی را دارند. دارایی های فکری دارایی های غیررقابتی هستند، برخلاف دارایی های فیزیکی که فقط می توانند برای یک کار خاص در یک زمان خاص مورد استفاده قرار گیرند، از ویژگی های فکری می توان به طور همزمان برای چندین کار خاص استفاده کرد. به عنوان مثال، سیستم

<sup>1</sup>. Chalmers et al

<sup>2</sup>. Lev

<sup>3</sup>. Amir et al

<sup>4</sup>. Wyatt

<sup>5</sup>. Garanina et al

<sup>6</sup>. Garanina & Dumay



پشتیبانی مشتری می‌تواند هزاران مشتری را در یک زمان خاص پشتیبانی کند. این توانایی یکی از مهمترین معیارهای برتری دارایی‌های فکری بر دارایی‌های فیزیکی است. سرمایه انسانی و سرمایه رابطه‌ای نمی‌توانند به منابع خصوصی تبدیل شوند، بلکه باید بین کارکنان و مشتریان و تامین کنندگان مشترک باشند؛ بنابراین رشد این نوع دارایی نیازمند مراقبت و توجه جدی است (کاواسی و همکاران، ۲۰۲۰). مدیریت موفق سرمایه فکری برای تأثیر مثبت بر ارزش آتی کسب و کار، شناخت بهتر سرمایه فکری و جدیدترین ابزارهای موجود برای شناسایی، سنجش و مدیریت این عامل مهم ارزش آفرینی ضروری است (وانگ و همکاران، ۲۰۲۱). اولین قدم، شناسایی سرمایه فکری کسب و کار کلیدی ارزش است. این مرحله شامل اندازه‌گیری ارزش آن است، تمام سرمایه‌های فکری به طور خودکار برای یک تجارت ارزشمند نیستند، این سرمایه‌ها زمانی ارزشمند هستند که به پیشبرد اهداف تجاری کمک کنند (پیدرو و همکاران، ۲۰۱۸).

سرمایه فکری را می‌توان از طریق مصاحبه، کارگاه یا از طریق نظرسنجی آنلاین شناسایی کرد. وقتی سرمایه فکری شناسایی شد، ارزش آن قابل اندازه‌گیری است. هنگام ارزیابی سرمایه فکری، باید به یاد داشته که ارزش سرمایه فکری به استراتژی کسب و کار بستگی دارد و به صورت پویا در تعامل است و به منابع دیگر بستگی دارد. مرحله بعدی ردیابی نقشه ارزش آفرینی است. این مرحله دو کارکرد اصلی دارد: اطمینان از منسجم و سازگاری استراتژی با همه عوامل ارزش سرمایه فکری و ایجاد امکان ارتباط آسان استراتژی و نقش و اهمیت سرمایه فکری در پیشبرد استراتژی (گارانینا و همکاران، ۲۰۲۱). پس از شناسایی و ترسیم عوامل ارزش سرمایه فکری، کسب و کارها می‌توانند اندازه‌گیری خود را آغاز کنند. ابزارها و تکنیک‌های زیادی برای اندازه‌گیری سرمایه فکری وجود دارد. وقتی سرمایه فکری سنجیده می‌شود، می‌توان آن را مدیریت کرد. با کمک ارزش‌گذاری‌های مرتبط، می‌توان سطوح فعلی عملکرد را شناسایی کرد، باید به این نکته پی برد که آیا سرمایه فکری بهبود یافته یا بدتر شده است و کشف کرد که چه فعالیت‌ها یا برنامه‌هایی بر عملکرد تأثیر داشته‌اند. از این اطلاعات می‌توان در تصمیم‌گیری، مطالعه و بررسی استراتژی و مدیریت ریسک‌های مرتبط با سرمایه فکری استفاده کرد (بانانوکا، ۲۰۲۰). آخرین مرحله گزارش سرمایه فکری است. هدف از گزارش سرمایه فکری، ارائه اطلاعاتی در مورد سرمایه فکری یک سازمان به ذینفعان آن است. گزارشگری سنتی نمی‌تواند ارزش سرمایه فکری را توصیف کند. راه‌های مختلفی برای در نظر گرفتن محدودیت‌های گزارشگری مالی سنتی در افشای اطلاعات سرمایه فکری ایجاد شده است، اما هنوز توافقی در مورد هیچ یک از استانداردها وجود ندارد. در نتیجه، سازمان‌های مختلف گزارش‌های داوطلبانه ارائه کرده‌اند و مزایای آشکار آن مانند بهبود شناسایی سهامداران از استراتژی کسب و کار و بهبود تصویر کسب و کار و شهرت آن را درک کرده‌اند (بانانوکا و همکاران، ۲۰۲۳).

### ۳. بحث و نتیجه‌گیری

از جمله شاخص‌ها که برای دستیابی به پایداری و توسعه پایدار شرکت‌ها نیاز می‌باشد، حسابداری سرمایه فکری است. علاقه‌فزاینده‌ای به تکنیک‌های جدید حسابداری سرمایه فکری به عنوان روشی برای اندازه‌گیری و گزارش طیف عوامل انسانی و مبتنی بر دانش که ارزش اقتصادی پایدار ایجاد می‌کند، وجود دارد. همچنین، سرمایه فکری به طور گسترده به عنوان یک منبع مهم در ایجاد ارزش و مزیت رقابتی برای شرکت‌ها شناخته شده است. به گونه‌ای که در عصر رقابت جهانی و اقتصاد دانش، عوامل کلیدی تعیین‌کننده موفقیت رقابتی ملی و شرکتی دیگر منابع طبیعی و سرمایه سنتی نیست، بلکه ایجاد و استفاده از دانش جدید است؛ بنابراین، درک همبستگی بین سرمایه فکری و عملکرد تجاری

بسیار مهم است، در حالی که هدف آن حفظ در یک محیط رقابتی، نه تنها برای صنایع و شرکت‌ها بلکه برای یک ملت توجه و تمرکز بر سرمایه فکری در سازمان‌ها و شرکت‌ها یکی از بخش‌های اساسی در زنجیره ارزش در راستای ارزش آفرینی، اندازه‌گیری و افشای دقیق سرمایه فکری، مدیران و ذینفعان را در اهدافی که از شرکت‌های ایده‌آل می‌خواهند موفق می‌سازد. افشای ارزش سرمایه فکری می‌تواند دلایل مختلفی داشته باشد. اگرچه همه این دلایل جزو اهداف کلیدی هستند اما هدف اصلی تهیه اطلاعات مفید برای سهامداران سازمان است. سهامداران نیز دارای نیازهای اطلاعاتی مختلفی هستند که رویه شرکت باید بر مبنای افشای آن دسته از اطلاعاتی باشد که بتوانند نیازهای اطلاعاتی گروه بیشتری را تأمین کند. یک نمونه از روش گزارش دهی سرمایه فکری یک شرکت می‌تواند به صورت زیر باشد که شامل سه مولفه گزارش سرمایه فکری، گزارش جریان سرمایه فکری، گزارش یادداشت سرمایه فکری است. هدف اصلی این صورت وضعیت ارائه یک تصویر صادقانه از سرمایه فکری شرکت برای مدیران و نیز اشخاص ثالث ذینفع در این اطلاعات مثل مشتریان، تأمین کنندگان، سهامداران و ذینفعان دیگر است. سازمان‌ها به وضعیت روابطشان با شرکای تجاری، تأمین کنندگان و تمامی کسانی که منافع در سازمان دارند بسیار اهمیت می‌دهند. یکی از راه‌های کسب اطمینان این افراد و داشتن روابط مستحکم با آنها در اختیار گذاشتن اطلاعات دقیق در مورد دارایی‌ها بویژه سرمایه فکری موجود در سازمان است. مشکل اصلی در گزارشگری سرمایه فکری به استانداردهای حسابداری مربوط است که یک شرکت را ملزم می‌کند فقط در صورتی یک قلم را به حساب دارایی‌ها منظور کند که تمامی ویژگی‌های تعیین شده در استاندارد را دارا باشد. با توجه به این محدودیت‌ها تنها مواردی از قبیل سرقفلی، مخارج تحقیق و توسعه و سایر دارایی‌های نامشهود (حق اختراعات، کپی رایت، نرم افزارها و علائم تجاری و...) در صورت‌های مالی سازمان آورده می‌شوند. کارکنان نیز برای درک سلامت و وضعیت مالی سازمان خود به اطلاعات نیاز دارند و امروزه سرمایه فکری یک عنصر بسیار مهم برای این هدف است. آنها بویژه به کسب اطلاعات در مورد شکل فرایندهای مربوط به نحوه مدیریت، نگهداری و گسترش دادن این دارایی‌ها علاقه مند هستند؛ بنابراین، امروزه تعداد زیادی از شرکت‌ها در سرتاسر جهان دریافته‌اند که اندازه‌گیری و مدیریت سرمایه فکری می‌تواند برای آنها مزیت‌های رقابتی فراهم آورد. سرمایه فکری یک شرکت مجموع سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای آن است. داشتن کنترل بر این دارایی‌ها سازمان را قادر می‌سازد از یک طرف حاکمیت داخلی موثری داشته و از طرفی دیگر، دارای روابط خارجی موفق با مشتریان و تأمین کنندگان و سایرین باشد؛ بنابراین، ایجاب می‌کند که شرکت برای مدیریت، کنترل و گزارشگری سرمایه فکری اقداماتی انجام دهد. باید توجه داشت که ارزش محاسبه شده برای دارایی‌های نامشهود دقیق نیست و بیشتر روش‌های اندازه‌گیری به دلیل این که به کارگیری آن‌ها مشکل است و اطلاعات و شاخص‌های زیادی را لازم دارند و این شاخص‌ها به طور کامل تشریح نشده‌اند، پیاده‌سازی آن‌ها در عمل با مشکلاتی رو به رو خواهد بود.

#### ۴. منابع و مآخذ

1. Albertini, E., Berger-Remy, ,, fff rnn,, ,, rrr gaaa, ,, eetkvi,, .. add aa llier, .. (2021), "Voluntary disclosure and intellectual capital: how CEOs mobilise discretionary accounting narratives to account for value creation stemming from intellectual capital", *Journal of Applied Accounting Research*. 22(4), 687-705.
2. Amir, E., Guan, Y., & Livne, G. (2007). The association of R&D and capital expenditures with subsequent earnings variability. *Journal of Business Finance*, 34(1-2), 222-246.
3. Andriessen, D. (2004) Intellectual capital: A classification of immaterial assets, *Journal of Intellectual Capital*. 5(2), 230-242.

4. Baaakkk, J., Tmmwaaaz, Z., sss imttt, D. ddd Nwvvgaaa, .. (9999), DDt ermittt s ff tttt tnn of intrraatinnll ficccill roortigg ttdrr di in Ugaaaaan mirr o ficccce ittt itutio””, *African Journal of Economic and Management Studies*. 10(3), 336-355,
5. Bananuk, ikv &aaarv GQ()TTh e ff mmmh mtii vv iii teell tt ficccill rpprtigg: vvccce frmmUgaaaa’s ficccill eervies firm””, *Journal of Economic and Administrative Sciences*. 36(2), 110-133,
6. Bananuka, J., Tauringana, V. and Tumwebaze, Z. (2023), "Intellectual capital and sustainability reporting practices in Uganda", *Journal of Intellectual Capital*. 24(2), 487-508.
7. Brrt, .... .8888), “Tee fttr e ff finnnii al rpprtigg: issigt s frmmrssaar””, *Abacus*. 54(1), 1-13.
8. Bartlett, C. A. & Ghoshal, S. 1998. *Managing across borders the transnational solution* (2 ed.). London: Random House.
9. Baatti, V. ddd mmit, .. J. (3333), “Vll e rraation ddd iii nsss mllll s: rffuuuigg tee itt ll lctaal aaii tal bbbtt e,, *The British Accounting Review*. 45(4), 243-254.
10. Bttt i, N., Chaa Coogg Keww, aa a dd Rihhrr d,, , (0000), Itt ll lett ull aapitll sss sss ssss rrr fr mccc i a aa lyiii i tttt tiss,, *Journal of Intellectual Capital*. 1(1), 85-100,
11. Brr thikk, A... ddd iiiii ii t,, RRR(7777), Wvnn dtt a eemmm iii uuitous, what becomes of cennntigg aaa aarr ccce””, *Journal of Information Systems*. 31(3), 1-4.
12. Camfferman, K. and Zeff, S.A. (2006), *Financial Reporting and Global Capital Markets - A History of the International Accounting Standards Committee, 1973 - 2000*, Oxford University Press., Oxford.
13. Cañibano, L., Garcia-Ayuso, M., & Sanchez, P. (2000). Accounting for intangibles: a literature review. *Journal of Accounting Literature*, 19, 102-130.
14. Chalmers, K., Clinch, G., Godfrey, J. M., & Wei, Z. (2012). Intangible assets, IFRS and analysts' earnings forecasts. *Accounting and Finance*, 52(3), 691-721.
15. Czzzz, B., Dmny, J., ll mcccii, .. ddd oomrrr ii, R. (7777), Itt ll lett ull aapital ii cclsrre: a .. rctrr ll l it. tt rr . vvi,, *Journal of Intellectual Capital*. 18(1), 9-28.
16. , mny, .CC (. )) , .. tt ll lct<4 aapitll maauremttt : . rriti. ll rrrr ccch,, *Journal of Intellectual Capital*. 10(2), 190-210.
17. Dmny, J. ddd Ryyyyy J. ()))) ) “. a.. igg fr maaaging? . n IC rrectice aae ttu.. , *Journal of Intellectual Capital*. 12(3), 344-355.
18. Dmny, J. ddd Grrai n<sup>v</sup>.. (111), Itt ll lctaa. ciii tll rssaar::: a rriticll aaamiaa. inn ff tee tii rs stgg””, *Journal of Intellectual Capital*. 14(1), 10-25.
19. Dmny, J. ddd C. i, .. (211), AArvviwddd rri. ieee ff oott ett aalyiis ss a mtt ooology for iuuuigrigg itt IIC ii ccluuure,, *Journal of Intellectual Capital*. 15(2), 264-290.
20. Dmny, .. .)))) ) AAcriti. l ref.e. i. on t. e fu.ure ff itt ellectaal aaii tll : from rrrr tigg to ii cclsrre,, *Journal of Intellectual Capital*. 17(1), 168-184.
21. Dumay, J., B.. nrrdi, C.. Gtt rri, J. ddd Dmnr tiii, .. (00)), Itt gg. tt dd roor.igg: a .. rutt . rdd literatr  $\bar{\bar{v}}$  ,,, *Accounting Forum*. 40(3), 166-185.
22. , mny, Jd dddd utri, J. -)))) ) IIvlll ttt rry ii cclsrre o. in. ll lett ull aapitll : is it rll vttt ?, *Journal of Intellectual Capital*. 18(1), 29-44.
23. Dumay, J., de Villiers, C., Guthrie, J., & Hsiao, P. C. (2018). Thirty years of Accounting, Auditing and Accountability Journal: A critical study of the journal's most cited articles. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1510-1541.
24. cccmmR. ddd Rlll dddr, R. ()))) ) Itt ll lctaal aaii tll .. nnnnt. gg ss maaagemttt fss.. nn: r rviaa a cc critiu””, *European Accounting Review*. 12(4), 781-795.
25. Garanina, T., & Dumay, J. (2017). Forward-looking intellectual capital disclosure in IPOs: Implications for intellectual capital and integrated reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 18(1), 128-148.
26. Garanina, T., Hussinki, H. & Dumay, J. (2021). Accounting for intangibles and intellectual capital: a literature review from 2000 to 2020. *Accounting and Finance*. <https://doi.org/10.1111/acfi.12751>
27. Gvrrrr aj,, VRR  $\bar{\bar{g}}$  pll r rrr r rvsstvv22 22 222)) “Why financial statements don’t work for digital companies..

28. Gttr i., ,, Ricceri, .. a. Dmnyy, J. .))))) ) RRflections and projections: a decade of itt .. lctaa. aaii tal cc.... ti.. rssaar””, *The British Accounting Review*. 44(2), 68-82.
29. Hariyati, H. Nuswantara, D. A Hidayat, R. A. Putikadea, I. (2023). Management accounting information system and intellectual capital: a way to irrr aa. e EEE ’s uuui nsss prformccc.. *Jurnal Siasat Bisnis* 27(2):61-75
30. H... ikki, H., RitalQQ, Vaaaa, .. ddd Ki... ,, A. (7777), Itt .. lctaal aapitll, kwwwggg. m... gQnttt rr cc.icss add firm rrr fir mccc””, *Journal of Intellectual Capital*. 18(4), 904-922,
31. K.. waaeeT T. ,, Baaa””” ,, J., ee.rr . w.z.nTT TaNN Naaweesi. . . (222)) . . tt ll lett ull aa. ita. ddd rrr fir mccc ff mnl l ddd miii .. iiiii t rr .. tiessβ tee in.ercctiv. fffββs ff rr ofssii nlll imn, *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 10(2), 165-189,
32. aaliq,, ,, Bttt i,, N,, rrrrr r, JAANBB, Yaa,, ,, ,, Ng,, R. ()))) ) “Itt ll lctaal capital and organisational performance in Malaysian knowledge-itt sss ive ””, *International Journal of Learning and Intellectual Capital*. 15(1), 20-36.
33. Ki... o, A,, zzzzzz z J. ddd Armmrr .. N. (111)), “Kwwwlegge-based human resource maaagemttt rr cctiess, itt ellett ull aapitQ aii i nvvti i,,,” *Journal of Business Research*. 81, 11-20.
34. La Torre, M., Botes, V.L., Dumay, J., Rea, M.A. and Odendaal, E. (2018). "The fall and rise of intellectual capital accounting: new prospects from the Big Data revolution", *Meditari Accountancy Research*. 26(3), 381-399.
35. Lev, B. (2018). The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*, 48(5), 465-493.
36. ,, ,, itee, J. (000)), Itt ll lctaal ciit t. l ddd tee aaii tll mrrktt : the ii ruulbbility ff itt ll l. taal aaii talcc ccccc tigg, *Auditing & Accountability Journal*. 16(1), 18-30.
37. rrrr itee, ... Nik.. aj .. ,, .. ddd aa .r, B. (..)) . rrrrr rigg nn intellctlll aapital: wyy, wttt .. , *Measuring Business Excellence*. 8(1), 46-54.
38. Nani, D. A., & Safitri, V. A. D. (2021). Exploring the relationship between formal management control systems, organisational performance and innovation: The role of leadership characteristics. *Asian Journal of Business and Accounting*, 14(1), 207–224.
39. Nielsen, C., Nikolaj Bukh, P., Mouritsen, J., Rosenkrands Johansen, M. and Gormsen, P. (6666). Itt ll lett ull aapital statmmtt s nn teir wyy to the stkkk xxaaagg””, *Journal of Intellectual Capital*. 7(2), 221-240.
40. Oiiikki, .. , ll ig, ,, ,, .. to,, .. nnd Rmm,, DJJ. (7777). “ee tssss sf vlltt inn of intangible assets and intellectual ciit tal,” *Journal of Intellectual Capital*,. 18(3), 470-485.
41. ttt ty, R. ddd Gttr i., J. (2))) . Itt ll lctaal aapital literatr e rvvi,,,” *Journal of Intellectual Capital*. 1(2), 155-176.
42. Pedro, E., Leitão, J., & Alves, H. (2018). Back to the future of intellectual capital research: a systematic literature review. *Management Decision*, 56(11), 2502-2583.
43. Rooney J, Dumay J (2016). Intellectual Capital, Calculability and Qualculation. *Br Account Rev* 48: 1, 16.
44. eeeee e, .. (6666), tttt t mll tt igg tee eeefll nsss ff itt ll l. taal .. pital rpprr ting,, *Journal of Intellectual Capital*. 17(1), 52-82.
45. ,, ,, ,, G, Dll V””hh,, ... Dmnyy, .. ۴۴۴Pssinnt,, G. (7777), Itt ll .cctaal aa. tal in th. age of big data: establishing r r ss۵۴.. .. aaaa,, *Journal of Intellectual Capital*. 18(2), 242-261.
46. .... rr,, N. ddd aaa .ddi, B. (222)). MMasrres thtt mtt trr. an mm. riaal invsstigt i.. of itt ll lctaal aapitll nnd fi.. iii al eer.ormccc ff kkkk.gg firms in Isssss sa.. *Journal of Intellectual Capital*. 21(6), 1085-1106.
47. Tmnwaaaz,, Z,, Baaakkk,, J,, Alin,, K. QQQrrsss, K. (1111), II.. ll l. tlll epital: miii ttrr ff aaard of ii Qtt o.s’ fffett iveees rdd ooo. inn of Itt rrttt iaaal ii cccial Rrrrr tigg aaa.. r”””, *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 19(2), 272-298,
48. aa gg, Z,, Cii, ,, ,, aaagg, H,, aa gg, . . ddd Xiggg, .. (ggggat tt dbe’ccessl ii ggll nnd firm rrr fir m... .. tee miii tting rll e ff ivvvvt. nn eeee. ddd ll l it. ,, *The International Journal of Human Resource Management*,. 32(6), 1222-1250.
49. aa rr,, ,, ,, ffitt. KCC ddd Byrsss, .. (00)) , “Hww ii g ttt a will hhggge ccnnntigg,, *Accounting Horizons*. 29(2), 397-407.

50. Wyatt, A. (2005). Accounting recognition of intangible assets: theory and evidence on economic determinants. *Journal of Accounting Review*, 80(3), 967-1003.
51. Yuldinawati, L., Van Deursen, A. J., & Van Dijk, J. A. (2018). Exploring the Internet Access of Indonesian SME Entrepreneurs. *International Journal of Business*, 23(3).
52. Yusoff, Y.M., Omar, M.K., Zaman, M.D.K. and Sam, . . . . .) ooo all ll . mttt . ff g . een intellectual capital contribute toward business sustainability? Evidence from the Malaysian context iii . . tee rrr till Laast uuuar<<mtt ddd,, *Journal of Cleaner Production*. 234, 626-637.



## A review of Intellectual Capital Accounting Literature: The Fall and Revival of Intellectual Capital Accounting

Puran Shirmohammadi<sup>\*1</sup>

### Abstract

Since the 1980s, the world economy has rapidly changed from an industrial to a knowledge base. In the new knowledge economy, wealth is created by developing and managing knowledge. This value of creating knowledge resources is usually referred to as intellectual capital. Value is no longer measured solely by financial results; Rather, the value of activities that develop knowledge resources should also be considered. Doing so helps to understand how employees, customers, and activities contribute to value creation and leads to the challenge of how to identify, measure, and report the value of knowledge resources. Intellectual capital accounting was developed to address this challenge. Measuring intellectual capital is necessary in order to compare different companies, determine their real value and even improve their controls. In order to have better information for investment decisions, shareholders and investors should have more knowledge and awareness about the intellectual capital of an organization. Traditional accounting through reports that were not prepared for these purposes could to some extent provide a suitable image of the organization's intellectual capital, but this alone does not answer the needs of investors and shareholders. If the investors do not have complete information about the value of the organization and its intellectual capital, their assessment of the organization's status will be less valid, and this ambiguity itself will increase the cost of capital for the organization. Analysts should also have correct information for a better understanding of the organization's value. about the value of its intellectual capital. Considering the importance of intellectual capital measurement, this research examines the decline and revival of intellectual capital accounting by reviewing the intellectual capital accounting literature.

### Keywords

Intellectual Capital Accounting, Fall of Intellectual Capital Accounting, Revival of Intellectual Capital Accounting.

1. Master of Accounting, Mobarakeh Azad University, Isfahan, Iran (\*Corresponding Author: arvin.sh1390@yahoo.com).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی