[2-1- مقدمه 17](#_Toc421438654)

[2-2- مبانی نظری 18](#_Toc421438655)

[2-3- فلسفه پیدایش حسابداری مدیریت 18](#_Toc421438656)

[2-3-1- ویژگی‌های حسابداری مدیریت 19](#_Toc421438657)

[2-3-2- اهمیت حسابداری مدیریت 20](#_Toc421438658)

[2-3-3- ابزارهای حسابداری مدیریت 21](#_Toc421438659)

[2-4- مقايسه حسابداري مالي و حسابداري مديريت راهبردي 22](#_Toc421438661)

[2-4-1- ابزارها و فنون حسابداري مديريت راهبردي 22](#_Toc421438663)

[2-4-2- حسابداری هزینه‌ای در برابر حسابداری مدیریتی 23](#_Toc421438664)

[2-4-3- حسابداری مالی در برابر حسابداری مدیریتی 23](#_Toc421438665)

[2-4-3-1- حسابداری مدیریت 23](#_Toc421438666)

[2-4-3-2- حسابداری‌های مالی 24](#_Toc421438667)

[2-5- مديريت هزينه به روش برآورد با گزارش‌ها كنترل هزينه به همراه شاخص‌هاي بهره وري 25](#_Toc421438668)

[2-5-1- ابزارها و تکنیک‌های برآورد هزینه 26](#_Toc421438669)

[2-6- فلسفه پیدایش سرمایه فکری 27](#_Toc421438670)

[2-6-1- ویژگی‌های سرمایه فکری 28](#_Toc421438671)

[2-6-2- اهمیت سرمایه فکری سازمان‌های دولتی 29](#_Toc421438673)

[2-7- اجزا و تعاریف سرمایه فکری سازمان‌های دولتی 29](#_Toc421438674)

[2-7-1- مدلهای سرمایه فکری 30](#_Toc421438675)

[2-7-2- مدیریت موفق سرمایه فکری 32](#_Toc421438677)

[2-7-3- دلایل اندازه گیری سرمایه فکری توسط سازمان‌های دولتی 33](#_Toc421438678)

[2-7-4- روش‌های اندازه گیری سرمایه فکری 34](#_Toc421438679)

[2-7-5- منافع و مزاياي اندازه‌گيري سرمايه فكري 40](#_Toc421438681)

[2-7-6- اهداف اندازه گیری سرمایه فکری 40](#_Toc421438682)

[2-7-7- حسابداری مدیریت و سرمایه فکری 41](#_Toc421438683)

[2-8- پیشینه تحقیق 43](#_Toc421438685)

[2-8-1- تحقیقات انجام شده در خارج از کشور 43](#_Toc421438686)

[2-8-2- تحقیقات انجام شده در داخل کشور 45](#_Toc421438687)

# 2-1- مقدمه:

تغيير و تحولات سريع محيط افزايش رقابت‌ها و لزوم جهت گيري سنجيده سبب شده است تا مفاهيم و بنيان‌هاي حسابداري مديريت مانند ساير حوزه‌هاي علم مديريت نيازمند بازنگر ي و اصلاحات متعدد باشد با تسري تفكر استراتژيك محور به حوزه‌هاي مختلف مديريت سازمان مفهوم حسابداري مديريت سنتي نيز دگرگون شده و حسابداري مديريت استراتژ يك به عنوان ابزاري براي پديد آورد مزيت‌هاي رقابتي پايدار مطرح شده است (فریزهندی[[1]](#footnote-1) 1390).

مدیریت علمی به صورت بسیار خلاصه روش برخورد منظم و منطقی با مسائل سازمان‌ها به منظور یافتن مناسبترین راه برای انجام هر کار است و بر کسب اطلاع دقیق و کامل از آنچه می‌گذرد و نتایجی که بر اثر هرگونه تغییر حاصل می‌شود تأکید دارد. این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل تأکید دارد این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل اجزای مختلف تولید قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین آلات و تحلیل این اطلاعات دارد. این جریان نیاز به اطلاعات و به ویژه اطلاعات مالی را فزونی بخشید افزایش استفاد ه‌ی مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روش‌های هزینه‌یابی تولیدات خدمات و فعالیت‌ها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات مفصل‌تری از جنبه‌های مختلف مالی فعالیت‌ها فراهم آید بدین ترتیب حسابداری مدیریت به عنوان رشته‌ای خاص در اوایل قرن حاضر شکل گرفت (ویلکر و بورکه[[2]](#footnote-2) 1386).

بسیاری از واحدهای اقتصادی به تدریج از دیدگاه حسابداری بهای تمام شده سنتی فاصله می‌گیرند و به ایجاد مدیریت هزینه کاهش بهای تمام شده خدمات (هزینه‌های ثابت و متغیر) جهت کمک به افزایش سود آوری است موسسات انتفاعی که به طور مکرر مورد تأکید مدیران و متخصصان مالی قرار می‌گیرند به نحوی با مدیریت هزینه در ارتباط می‌باشتد یکی از ابزارهای نوین جهت تحقق اهداف فوق سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات بر مبنای فعالیت هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت است یکی از مهم‌ترین اجزای فرآیند مدیریت هزینه داشتن فرآیند بهبود مستمر و مدیریت ناب است یکی از مهم‌ترین اجزای فرآیند مدیریت هزینه داشتن فرآیند بهبود مستمر مدیریت ناب است اینکه تولید کالا و ارائه خدمات به چه قیمتی صورت بگیرد تا ضمن حفظ سهم بازار سودی معقول نیز برای موسسه کسب گردد سؤالی است که پاسخ آن نیازمند شناخت روش‌های هزینه‌یابی است (حسن پور 1389).

# 2-2- مبانی نظری

مفهوم حسابداري مديريت استراتژيك مستلزم تمركز روش‌هاي حسابداري مديريت بر ارزيابي عملكرد از زواياي استراتژيك در عوض شاخص‌هاي عملياتي است اين مفهوم براي اولين بار توسط سايموندز در سال ۱۹۸۱ مطرح شد وي اين مفهوم را براي اشاره به رويكردي با جهت گيري خارجي بكار گرفت كه در جمع آوري و تحليل داده‌هاي مرتبط با هزينه‌ها قيمت حجم فروش سهم بازار گردش وجوه نقد و بهره برداري از منابع براي كسب و كار و رقباي آن مورد استفاده قرار مي‌گيرد و معتقد بود بايد توانمندي‌هاي حسابداران مديريت براي جمع آوري اطلاعات از منابع داخلي شرك به سوي جمع آوري اطلاعات از رقبا هدايت گردد (برومویچ[[3]](#footnote-3) 2000).

# 2-3- فلسفه پیدایش حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت زادة تحولات اوایل قرن نوزدهم است. شكل گیری سرمایه داری و جداشدن تدریجی مالكیت از مدیریت، پدید آمدن بنگاههایی كه بر پایة سلسله مراتب سازمان یافته بودند، سمت گیری در جهت استفاده از مزیت نسبی و جدا شدن تولید از توزیع و به تبع آن ضرورت كنترل سود آوری، زمینه ساز پیدایش حسابداری مدیریت شد. از نیمة قرن نوزدهم با ایجاد كارخانجات پیچیده ماشین كاری و تنوع تولیدات، چالشهای جدیدی برای حسابداری مدیریت فراهم شد. مدیریت علمی و بنیانگذاران این مكتب كوششهای خویش را برای تفكیك و تبدیل فرآیندهای پیچیده به عملیات سادة تولید (ساده سازی)، استاندارد سازی تولید و فراهم ساختن امكان تعیین استانداردها و افزایش كارآیی آغاز نمودند. فاصلة شصت ساله 1925 تا 1985 دورة ركود در تحولات حسابداری مدیریت شناخته می‌شود. رویداد مهمی كه این ركورد را پدید آورد عبارت بود از «توسعه بازار سرمایه دار». بحث هزینه‌یابی مستقیم می‌تواند عمده‌ترین رویداد سال‌های1930 الی 1950 محسوب شود. بر پایة تحلیل نارساییهای هزینه‌یابی تمام جذبی، هزینه‌یابی مستقیم ابداع شد. بدین صورت امكان ارائه اطلاعات مرتبط و مفید برای تصمیم گیری مدیریت فراهم شد. اما در دهة 1960 این رویكرد توسعه یافت و حسابداری مدیریت كمی رونق پیشین خود را بازیافت و رویكرد مبتنی بر اقتصاد اطلاعات بعنوان نگرش جدید نسبت به حسابداری مدیریت پدیدار شد و حسابداری مدیریت به صورتی تمام عیار به عنوان یك مقوله سیستمی و بخش مهمی از مجموعه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت مطرح شد. رویكرد مبتنی براقتصاد اطلاعات، اطلاعات را همانند هر كالای دیگری می‌دانست كه مورد خرید و فروش قرار میگرفت و بنابراین مانند هر كالای دیگری صرفاً نمی‌توان به، نیاز به اطلاعات توجه كرد بلكه هزینة تولید این كالا را نیز باید در نظر داشت. حسابداری مدیریت فرآیند رشد و توسعه خود را بصورت جدی و فزاینده از ابتدای دهه 1990 آغاز نمود، اما عواملی نظیر رشد مقیاس سازمان‌ها و بنگاههای اقتصادی، تحولات شگرف تكنولوژیك، پیچیدگی و دامن افزایی قوانین و مقررات و سرانجام گسترش دانش مدیریت طی سه دهه اخیر، آثار خود را بر توسعه قلمرو حسابداری مدیریت و پذیرفته شدن آن بعنوان یك آموزه و مقوله مستقل ازحسابداری مالی بجای گذشته است. انجمن حسابداران مدیریت در سال1919 میلادی باعنون انجمن حسابداران صنعتی[[4]](#footnote-4) با 37 عضو پا به عرصة وجود گذاشت. هدف این سازمان در بدو امر، ایجاد انجمن برای حسابداران صنعتی بود تا تجربیاتشان را در اختیار یكدیگر قرار دهند و مشكلات اعضای خود را حل كنند (ویکی پدیا).

# 2-3-1- ویژگی‌های حسابداری مدیریت

بنا به تعریف موسسه حسابداران خیره[[5]](#footnote-5)، به عنوان یکی ازبزرگترين مراجع بين المللي حسابداري مديريت، "حسابداري مديريت" را اين گونه توصیف کرده اند:

حسابداري مديريت، بكارگيري اصول حسابداري و مديريت مالي براي خلق، حفظ، ذخيره سازي و افزايش ارزش در نظر ذينفعان سازمان‌هاي انتفاعي يا غير انتفاعي دولتي يا خصوصي است. حسابداري مديريت بخش جداناپذير حوزه مديريت است كه اطلاعات مرتبط با اهداف زير را شناسايي، توليد، ارائه و تفسير مي‌كند:

* كمك به اتخاذ تصميمات استراتژيك و طراحي استراتژي‌هاي سازماني
* برنامه ريزي بلند مدت، ميان مدت و كوتاه مديت فعاليت ها
* تعيين ساختار سرمايه و تامين منابع مالي اين ساختار
* طراحي استراتژي‌هاي انگيزشي براي مديران ارشد و ذينفعان
* كمك به اتخاذ تصميمات عملياتي
* كنترل عمليات و حصول اطمينان از كارايي استفاده از منابع
* اندازه گيري و گزارش دهي عملكرد مالي و غير مالي به مديران و ديگر ذينفعان
* حراست از دارايي‌هاي مشهود و نامشهود
* اجراي فرآيندهاي اداره سازمان، مديريت ريسك و كنترل‌هاي داخلي (ویکی پدیا)

حسابداري مديريت به لحاظ ماهيت، يك فرآيند و يك سيستم است كه به كار گردآوري اطلاعات و اندازه گيري مي‌پردازد و حوزه عملكرد آن در قالب اطلاعات عملياتي و اطلاعات مالي متبلور مي‌شود و هدف آن بعنوان ابزاري كارآمد در اختيار مديران به منظور كمك به سازمان در جهت دستيابي به اهداف عاليه خود مي‌باشد. نقش حسابداري مديريت را در تحليل مي‌توان ايجاد راهكارهايي براي دريافت اطلاعات گذشته، حال و برنامه‌هاي آينده، استنتاج شده از عوامل بيروني و درون سازماني دانست تا با استفاده از ابزارهايي در قالب مدلهاي قابل فهم، اطلاعات مناسب را تهيه و به موقع در اختيار مديريت قرار دهد و اين اطلاعات را به گونه‌اي تفسير نمايد كه امكان ارزيابي واحدهاي داخلي و محصولات توليدي فراهم شود و تصميم گيري را با فراهم آوردن اطلاعات مؤثر در تقابل با مشكلات فراسوي بنگاه اقتصادي تسهيل كند و نيز امكان تمركز بر وقايع آينده از طريق آماده نمودن زمينه براي برنامه ريزي‌هاي استراتژيك را بوجود مي‌آورد. حسابداري مديريت مي‌تواند در شناسايي و اصلاح روش‌هاي كار براي كنترل و بازنگري فعاليتها، نقش بسيار ارزنده‌اي را ايفا كند و از طريق مقايسه اهداف پيش بيني شده با عملكرد واقعي، انحرافات بوجود آمده را شناسايي و با تحليل و تفسير آنها، راهكارهاي متناسب در جهت اصلاح ساختار و فعاليتها را به مديريت ارائه دهد.

# 2-3-2- اهمیت حسابداری مدیریت

در طراحي راهكارهاي لازم و برنامه ريزي جهت نيل به اهداف سازماني، يكي از مهم‌ترين ابزارهاي مديران، حسابداري مديريت مي‌باشد. سازمان‌ها بسته به نوع فعاليت اهداف مختلفي دارند و در برخي موارد مانند مديريت منابع و كاهش قيمت تمام شده فعاليت‌ها و خدمات مشترك هستند، در دنياي امروز تغييرات تكنولوژي و تغيير ذائقه مشتريان و رقابت در بازار بين الملل، سازمان‌ها را به واحدهاي پويايي درآورده كه لازمه بقاء و تعالي آنها دراين عرصه را بوجود آورده است ناگزير اين سازمان‌ها سيستمهايي را انتخاب مي‌كنند كه همگام با اين تغييرات بتواند اطلاعات مورد نيازشان را تهيه نمايند. از آنجائي كه حسابداري مديريت از چارچوب بسته و قوانين و اصول پذيرفته شده پيروي نمي كند از انعطاف لازم برخوردار است. حسابداري مديريت تامين اطلاعات مورد نياز مديران را در فرايند تصميم گيري، برنامه ريزي، رهبري و كنترل فعاليتهاي عادي و همچنين امكان سنجش و ارزيابي عملكرد واحدهاي زير مجموعه، مديران و ساير كاركنان را فراهم مي‌كند و در نهايت در رسيدن به اهداف سازماني از جمله سودآوري، كاهش قيمت تمام شده، تنوع محصول، كاهش ريسك، سرآمدي دربازار رقابت، كيفيت محصولات، افزايش كارآيي وبهره وري ياري مي‌رساند.

# 2-3-3- ابزارهای حسابداری مدیریت

رسالت حسابداری مدیریت[[6]](#footnote-6) استفاده از اطلاعات حسابداری و عملکردی سازمان جهت تصمیم سازی برای مدیران میباشد. برای دستیابی به این هدف، ابزارهای مدیریتی مختلفی توسعه یافته‌اند که مهم‌ترین آنها در جدول زیر فهرست شده اند.

# جدول 2-1- ابزارهای حسابداری مدیریت به نقل از گروه مشاوران پنکو

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ابزارهای حسابداری مدیریت | | |
| ابزارهای راهبردی: | ابزارهای مدیریتی | ابزارهای عملیاتی |
| هزینه یابی | سنجش عملکرد | گزارش دهی عملکردی |
| قیمت گذاری | مدیریت عملکرد | ابزارهای استراتژیک |
| بودجه ریزی | سیستم‌های پاداش محور |  |
| تحلیلهای سود آور |  |  |
| تصمیم سازی سرمایه‌گذاری |  |  |
| سایر ابزارهای عملیاتی |  |  |

حسابداری مدیریتی همانطور که توسط NAA (انجمن ملی حسابداران آمریکا) چنین تشریح می‌شود، شیوه‌ای در شناسایی، اندازه گیری، گرد آوری، تحلیل، آماده سازی و ارتباطی با اطلاعات مالی می‌باشد که مدیریت آن را به منظور برنامه ریزی، برآورد و کنترل یک سازمان به کار می‌برد. حسابداری مدیریتی، مسئولیت آماده سازی گزارشات مالی را برای گروه‌های غیر مدیریتی مثل آژانس‌های قانونی و مقام‌های مالیاتی، ایجاد می‌نماید. به طور ساده می‌توان گفت که حسابداری مدیریتی، حسابداری است برای طرح ریزی، کنترل، فعالیت‌های تصمیم گیری برای یک سازمان (شباهنگ‌).

حسابداري مديريت به‌عنوان علمي ميان رشته‎اي كه مفاهيم مديريت و حسابداري را در كنار هم قرار مي‎دهد، در تصميم‌گيري‎هاي كارساز سازماني، قادر به ايفاي نقش سرنوشت‌سازي در ياري به مديران، از طريق تدوين، ارائه و تجزيه و تحليل اطلاعات مرتبط با كيفيت است. حسابداري مديريت در ماهيت خود، هدف نيست، بلكه به‌عنوان ياور مديران، يك ابزار با اهميت در دستيابي به مقاصد راهبردي سازمان است.

# 2-4- مقايسه حسابداري مالي و حسابداري مديريت راهبردي

بين اطلاعات حسابداري مديريت راهبردي و حسابداري مالي تشابهات زيادي وجود دارد زيرا هر دو نوع حسابداري با رويدادهاي اقتصادي يك واحد تجاري سروكار دارند و ابتدا از اطلاعات تهيه شده توسط سيستم كلي حسابداري واحد انتفاعي استفاده مي‎كنند علاوه‌بر اين شباهت‌ها بين حسابداري مالي و حسابداري مديريت راهبردي تفاوت‎هايي نيز وجود دارد كه در جدول شماره يك به‌طور خلاصه بيان شده است (صریحی استفسانی، بی‌تا).

# جدول 2-2- مقايسه حسابداري مالي و حسابداري مديريت راهبردي

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| شرح | حسابداری مالی | حسابداری مدیریت راهبردی |
| تأکید زمانی اطلاعات | تأکید بر گذشته | تأکید بر آینده و قدرت پیش بینی |
| قوانین و استانداردها | مقید به رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری است که توسط مراجع ذیصلاح تدوین می‌شود | مقید به رعایت ضوابط معین نیست، ‌زیرا تنها در خدمت مدیریت واحد انتفاعی است |
| اهداف گزارش ها | اهداف عمومی | هدف خاص و با مقایسه استانداردها، ‌قدرت تصمیم گیری می‌دهد |

# 2-4-1- ابزارها و فنون حسابداري مديريت راهبردي

عموماً مديران در راستاي اجراي راهبردهاي سازمان از ابزارها يا روش‎هاي حسابداري مديريت به شرح زير استفاده مي‎كنند كه به آنها در دستيابي به عوامل سرنوشت‎ساز موفقيت و حداكثر كردن ارزش‌آفريني سازماني ياري مي‎رساند.

1- بهينه‌كاوي (الگوسازي): در اين روش واحدهاي تجاري فعال از تجربيات و راه‎حل‎هاي تجربه شده رقبا در برخورد با مسائل و مشكلات رخ داده بهره‎مند مي‎شوند و براي پويايي مقاصد و راهبردها و نيز به‌منظور پياده‎سازي از آن به‌عنوان مبنا استفاده مي‎كنند

2- فرآيند مهندسي مجدد: طراحي مجدد بنيادين اساسي و سريع فرآيندهاي استراتژيك و ارزش‎افزاي كسب‌وكار براي بهينه‎سازي گردش و جريان فعاليت‎ها و افزايش بهره‎‎وري در يك بنگاه اقتصادي است.

3- تئوري محدوديت يا گلوگاه: فلسفه اصلي اين روش راهبردي، استفاده بهينه از گلوگاه‎ها است و سازمان‎ها بايد براي كسب حداكثر سود به‌طور اثربخش و كارآمد محدوديت‎ها را مديريت كنند.

4- بهايابي بر مبناي هدف: يك ابزار استراتژيك قدرتمند است كه سازمان‎ها را همزمان قادر به يافتن سه بعد كيفيت هزينه و زمان كرده و هزينه‎ها را قبل از وقوع كنترل مي‎‌كند.

5- گزارش ارزيابي عملكرد متوازن: ابزاري نوين و راهبردي براي ارزيابي عملكرد است كه در آن معيارهاي غير‎مالي (يادگيري و ابتكارات فرآيند‎هاي داخلي و رضايت مشتري) در كنار معيارهاي مالي (جنبه عملكرد مالي) به‌كار گرفته مي‎شود در اين ارزيابي معيارهاي عملكرد در قالب يك رابطه علت و معلولي به يكديگر مرتبط و با مقاصد سازمان در ارتباط‎ هستند

از ديگر تكنيك‎هاي كاربردي حسابداري مديريت راهبردي مي‎توان به مديريت كيفيت فراگير بهبود مستمر فرآيندها (كايزن) هزينه‎يابي و مديريت بر مبناي فعاليت اشاره كرد (صریحی اسفستانی 1391)

# 2-4-2- حسابداری هزینه‌ای در برابر حسابداری مدیریتی

تفاوت بین حسابداری هزینه‌ای و حسابداری مدیریتی بسیار دقیق می‌باشد NAA حسابداری هزینه‌ای را به عنوان «گروهی حساب شده و منظم از شیوه‌ها جهت ثبت و گزارش اندازه‌های هزینۀ تولید کالا و انجام خدمات در جمع کل و در جزئیات » معرفی می‌نماید آن شامل روش‌هایی برای تشخیص طبقه بندی جمع بندی تخصیص و گزارش هزینه‌ها می‌باشد و آنها را با استاندارد‌های هزینه‌ای مقایسه می‌نماید از طریق این معرفی حسابداری هزینه‌ای و تشریح NAA از حسابداری مدیریتی یک مسئله بسیار مهم روشن می‌شود: عملکرد عمدۀ حسابداری هزینه‌ای گردآوری هزینه برای برآورد سرمایه و تصمیم حقوقی (در آمدی) می‌باشد حسابداری مدیریتی بر‌ای استفاده از داده‌های هزینه‌ای برای برنامه ریزی کنترل و اهداف تصمیم گیری تأکید دارد (شباهنگ، بی‌تا‌).

# 2-4-3- حسابداری مالی در برابر حسابداری مدیریتی

حسابداری مالی عمدتاً مربوط می‌باشد به جنبه‌های تاریخی از گزارش خارجی که آن اطلاعات مالی را برای گروه‌های خارجی مثل سرمایه گذاران طلبکاران و دولتمردان فراهم می‌آورد به منظور جلوگیری از انحراف گروه‌های خارجی حساب مالی توسط آنچه که [[7]](#footnote-7)GAAP (اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری) نامیده می‌شود تحت کنترل است حسابداری مدیریتی به عبارتی دیگر مرتبط می‌باشد با فراهم اطلاعات برای مدیران داخلی کسانی که مسئول برنامه ریزی و کنترل عملکرد مؤسسه (شرکت) و تصمیم گیری‌های مدیریتی می‌باشند به علت استفادۀ داخلی حسابداری مدیریتی از GAAP پیروی نمی‌کند تفاوت‌های بین حسابدارهای مدیریتی و حسابدارهای مالی در زیر خلاصه می‌شود.

# 2-4-3-1- حسابداری مدیریت

1.برای کاربران داخلی داده‌ها را فراهم می‌آورد.

2.توسط قانون اجباری نمی‌باشد.

3.پیرو GAAP نیست.

4.بر ارتباط و انعطاف پذیری داده‌ها تأکید می‌کند.

5.تأکیدی بیشتری بر آینده دارد.

6.روی گروه‌ها همانند کل یک تجارت تمرکز می‌کند.

7.خیلی زیاد از دیگر بخش‌ها مثل مدیریت مالی مدیریت اقتصادی و تأمین بودجه بهره مند می‌شود.

8. وسیله ایست برای یک پایان.

# 2-4-3-2- حسابداری‌های مالی

1.برای کاربران خارجی داده‌ها را فراهم می‌آورد.

2.در قانون اجباری است.

3- پیرو GAAP است.

4-باید تولید کنندۀ داده‌های زمانی و صحیح باشد.

5- بر گذشته تأکید دارد

6ـ به تجارت به طور کلی می‌نگرد.

7- در درجۀ اول به خودش تکیه می‌کند.

8ـ خودش یک پایان است.

محققان متعددي در تحقيقات خود به سنجش و ارزيابي عملكرد به عنوان يكي از اصلي‌ترين نقش‌هاي حسابداري مديريت اشاره كرده‌اند و مجموعه‌اي از تكنيك‌ها و ابزارهاي مالي و غير مالي را براي اندازه گيري و ارزيابي عملكرد از طريق حسابداري مديريت در نظر گرفته‌اند بر طبق تعاريف سيستم اندازه گيري عملكرد سيستم جامعي با رويكرد غالب حسابداري است كه براي اندازه گيري و ارزيابي هر دو جنبه‌ي مالي و غيرمالي عملكرد و بازداده‌هاي سازمان طراحي شده (بنابراين اين سيستم سازمان را قادر مي‌سازد تا استانداردهاي را تدوين نمايد كه بازتابي از نتايج دلخواهي از عملكرد سازمان باشند و سپس سازمان را در اندازه گيري و ارزيابي از نتايج واقعي ياري مي‌نمايد از جمله مهم‌ترين ابزارهاي مورد استفاده در ميان سي تكنيك شناخته شده ي ارزيابي عملكرد در حسابداري مديريت بودجه بندي نسبت‌هاي بازگشت سرمايه و معيارهاي هزينه محور است كه به عنوان متداولترين ابزارها از سوي مديران به كار گرفته شده‌اند هر چند بكارگيري اين سه ابزار اغلب همراه با استفاده از معيارهاي غيرمالي به عنوان معيارهاي پشتيبان بوده است و روند‌هاي حاكم بر حسابداري مديريت در ساليان اخير بر شدت استفاده از معيارهاي غير مالي مانند ميزان رضايت مشتري نگرش كارمندان و تحو ل به موقع محصول افزوده است.

# 2-5- مديريت هزينه به روش برآورد با گزارش‌ها كنترل هزينه به همراه شاخص‌هاي بهره وري

سيستم حسابداري مدیریت بايد به منظور پشتيباني مدير سازمان و سيستم مديريت ارزش كسب شده قادر به ثبت تمامي اطلاعات هزينه‌هاي مستقيم و غير مستقيم و برقراري ارتباط و تطابق بين هزينه‌هاي صرف شده و كارهاي انجام شده در سازمان باشداكثر سيستم‌هاي حسابداري موجود براي انجام اين عمل طراحي نشده اگر در پروژه‌اي ساختار شكست كار با ساختار شكست عناصر هزينه در حسابداري تطابق كامل نداشته باشداستفاده از يك سيستم حسابداري مناسب نيز ما را قادر به برقراري ارتباط و تطابق بين هزينه‌هاي صرف شده و كارهاي انجام شده در سازمان نخواهد كرد در اين حالت، سيستم حسابداري تنها هزينه‌هاي كارگران مواد و ديگر هزينه‌هاي مستقيم و غير مستقيم مصرف شده را به تفكيك هر يك از عناصر سازماني گزارش خواهد كردالبته اتکای صرف به اطلاعات مالی اشکالات زیر را در بر دارد (رحیمیان، بی‌تا).

با توجه به الزامات قانوني و نحوه نگرش حسابداران سازمان امكان تطبيق ساختار شكست كار در واحدهاي كنترل سازمان فني و مالي چندان ساده به نظر نمي رسد سيستم ثبت اسناد مالي به علت حساسيت آن روندي طولاني از كنترل‌ها و تأييد‌ها را طي مي‌كند به گونه‌اي كه اطلاعات هزينه‌اي هر دوره حداقل با چندين روز تأخير قابل جمع آوري است غالباً بين زمان فاكتور هزينه كرد و زمان ثبت آن تأخيري وجود دارد كه دقت اطلاعات در بازه‌هاي زماني را كاهش مي‌دهد (روش استاندارد برای کسب مدیریت ارزش).

اصولاً حسابداران برخي هزينه‌ها مانند استهلاك ماشين آلات را در پايان سال به حساب مي‌آورند و بدين صورت هزينه‌هاي ماه پاياني سال مالي حجم زيادي از هزينه‌هاي انباشته ماههاي قبل را در خود دارد و بدين ترتيب هزينه كليه ماهها با واقعيت فاصله مي‌گيرداين همه باعث شد كه عدم امكان اتكاي كامل از سيستم حسابداري مدیریت براي محاسبات مديريت هزينه بر نگارندگان مسجل شودلذا چنانچه بتوانیم هزینه‌ها و در آمدهای سازمان را برآورد کنیم همه چیز برای تهیه گزارشها کنترل هزینه مهیا می‌شود دانستن و تعيين اينكه هزينه پاياني سازمان چه مقدار خواهد بود نيازمند ارزيابي كار باقيمانده است. تعيين ميزان كار باقيمانده نيازمند درك مناسب و مطمئن از وضعيت كنوني پروژه است سيستم مديريت ارزش كسب شده اين اطلاعات اساسي و مهم را فراهم مي‌كند و مديران سازمان را قادر مي‌سازد كه تنها پس از تكميل 15 درصد از كار سازمان پيش بيني‌هاي آماري مناسبي از هزينه نهايي طرح داشته باشند (فلمینگ[[8]](#footnote-8) 2000).

در واقع بدون استفاده از سيستم مديريت ارزش كسب شده بروز مشكلات وقتي مشهود و ملموس مي‌شود كه سازمان پيشرفت زيادي كرده باشد زماني كه سازمان تا اين حد پيشرفت داشته باشد با درك مشكلات و روبه رو شدن با آنها نمي توان كاري از پيش برده و راه حل مناسبي یافت پس ارز ش کسب شده ابزاری برای «هشدار سریع و زود هنگام » به مدیران واحد حسابداری مدریت است تا با اقدامات اصلاحی و فعالیت‌های مضاعف به موقع به نتایج نهایی مطلوب دست یابند(گریدی 1992).

از آنجا كه شاخص‌هاي عملكرد ارزش كسب شده مي‌توانند در تخمين هزينه نهايي سازمان مفيد باشد استفاده از اين شاخص‌ها منوط به سه عامل مهم و كليدي است كه در مورد آنها بايد بررسي عميق تري صورت گيرد زيرا هريك از آنها مي‌تواند تأثير قابل توجهي بر تخمين نهايي هزينه و زمانبندي پروژهای سازمانی داشته باشد اين سه عامل عبارتند از:

نقش و عزم مديريت در تعيين نتايج نهايي

كيفيت و اعتبار طرح مبناي مدیریت سازمان (برنامه زمانبندي و بودجه)

مقايسه موشكافانه عملكرد واقعي با مبناي تصويب شد

گرچه هدف اصلي روش كنترل هزينه بر مبناي برآورد كنترل هزينه‌هاي سازمان و انجام پيش بيني هايي از آينده بر مبناي مديريت ارزش كسب شده مي‌باشداما در ساختار خود نيازمند به جمع آوري حجم بالايي از داده‌هاي اطلاعاتی از هزینه‌های احتمالی است شايد مهم‌ترين چالش روش‌هاي مديريت هزينه در همسان سازي ساختار مالي و ساختار برنامه ريزي است، ولي اين روش با حذف اين مشكل در عمل با موفقيت پياده سازي گرديده است

مهم‌ترين چالش پيش رو جمع آوري و تحليل و يكپارچه سازي داده‌ها است كه حتي اگر براي آن ارزش ذاتي نيز قائل نشويم، مديريت هزينه‌اي كه با اين روش قابل حصول است واجد ارزشهاي فراواني است پس در واقع اين روش را مي‌توان به يك تير و دو نشان مانند كرد (راهنمای 2000).

# 2-5-1- ابزارها و تکنیک‌های برآورد هزینه

تخمین مقایسه‌ای: یا تکنیک‌های بالا به پایین که با استفاده از هزینه‌های واقعی یک پروژه قدیمی یا یک پروژه مشابه به عنوان مبنا برای تخمین هزینه پروژه موجود مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مدل‌های پارامتریک: بکارگیری پارامترهای کمی در یک مدل ریاضی طراحی شده از قبل بر اساس عامل سابقه خواهد بود. این روش در حالتی می‌تواند دقیق باشد‌که پارامترها دقیق باشد و مدل مقیاس پذیر باشد

تخمین از بالا به پایین: تخمین زدن تمامی اجزای هزینه به تفکیک و سپس جمع کردن تمامی این جزء مقادیر باهم.

تکنیکهای رایانه ای: نرم افزاری مدون که در هر بخش با طرح سؤالاتی متعدد بتواند پارامترهای کیفی هزینه را بر اساس بانک اطلاعاتی خودش کمی کند و در نهایت تخمینی با دقت بالا را ارائه دهد (رحیمیان، بی‌تا‌).

# 2-6- فلسفه پیدایش سرمایه فکری

سرمايه فکري زاده عرصه علم و دانش است هرچند اين واژه در دوران تکوين خود به سر مي‌برد با اين حال اين مفهوم براي نخستين بار در سال 1991 مطرح شد يعني زماني که شرکت بزرگ سوئدي اسکانديا شروع به اجراي مجموعه‌اي از روش‌هاي نوآورانه علمي براي توجه ويژه به دارايي‌هاي نامحسوس خود کرد. ريشه‌هاي مفهوم سرمايه فکري بسيار عميق هستند. در سال 1969، اقتصادداني به نام جان کنت گالبريت براي نخستين بار از عبارت «سرمايه فکري» استفاده کرد. اين در حالي بود که پيش از آن، پيتر دراکر مفهوم «کارگران آگاه» را مطرح کرده بود. اگرچه سيستم‌هاي بيشتري در حال استفاده از مفهوم سرمايه فکري هستند، اما هنوز هم بسياري از افراد اطلاعي از اين مفهوم ندارند.

با توجه به گذر جوامع از عصر صنعت به عصر اطلاعات، اهميت سرمايه‌هاي فكري نيز در دنياي تجارت بيشتر شده است. در طول عصر صنعت، بهاي تمام شده دارايي ها، كارخانه‌ها و تجهيزات و مواد خام عواملي بودند كه براي موفقيت يك تجارت لازم بود، اما در عصر اطلاعات استفاده مؤثر از سرمايه‌هاي فكري است كه معمولادر موفقيت يا شكست يك مجموعه مؤثر است (روزنامه دنیای اقتصاد، شماره 2798).

در سال 1969 آقاي جان گالبریت اولین کسی بود که از اصطلاح سرمایه فکري استفاده کرد. اما در اواسط دهه 1980 حرکت از عصر صنعت به سمت عصر اطلاعات آغاز شد و شکاف عمیق بین ارزش دفتري و ارزش بازار شرکت‌ها بوجود آمد و در اواخر دهه 1980 اولین تلاش‌ها براي تدوین صورت‌هاي مالی حسابهایی که سرمایه فکري را اندازه گیري کنند صورت گرفت و کتابهایی در این موضوع از قبیل مدیریت داراییهاي دانش توسط آمیدن تالیف شد. در اوایل 1990، اولین بار نقش مدیریت سرمایه‌هاي فکري با تخصیص یک پست رسمی، در سازمان مشروعیت یافت و آقاي ادوینسون بعنوان مدیر سرمایه‌هاي فکري شرکت اسکاندیا معرفی شد همچنین در این دوره مفهوم رویکرد ارزیابی متوازن توسط کاپلان و نورتن مطرح گردید و در مجله فورچون مقالاتی در این زمینه منتشر گردید. اما در اواسط دهه، شرکت اسکاندیا اولین گزارش سرمایه‌هاي فکري را منتشر کرد و هما یشی در سال 1996 توسط SEC با موضوع سرمایه فکري ترتیب داده شد. در اوایل دهه2000، اولین مجله معتبر با محوریت سرمایه‌هاي فکري و اولین استانداردهاي حسابداري سرمایه فکري توسط دولت دانمارك منتشر گردید. امروزه پروژه‌هاي مختلفی از قبیل انتشار کتب و برگزاري سمینارها و تهیه و تدوین مقالات متعددي در این زمینه در حال انجام است (شکیبا 1390).

 اقتصاد نوين، كه از پديده اطلاعات و دانش نشات گرفته است، نقش بسزايي در افزايش چشمگير اهميت سرمايه فكري در امر تحقيقات و تجارت داشته است به رغم اهميت روزافزون دارايي‌هاي نامشهود و سرمايه فكري، هنوز اكثر سيستم‌هاي حسابداري، سنتي عمل کرده و قادر به محاسبه و ملحوظ نمودن کامل سرمايه فكري نمي باشند. اين در حالي است كه اهميت افشاي اقلام غيرترازنامه‌اي و دارايي‌هاي نامشهود در گزارش‌هاي سالانه، به ويژه در گزارش‌هاي سالانه و ميان دوره‌اي شركت‌هاي بزرگ و متوسط، به شدت در حال افزايش است. اختلاف بين ارزش دفتري و ارزش بازار سازمان‌ها را که همان سرمايه فکري ناميده مي‌شود، به ويژه در شرکت‌هاي دانش محور، (باعث افزايش اهميت سرمايه فکري شده است). سرمايه فکري را مي‌توان اساسي‌ترين دارايي يک شرکت دانست. از نظر استراتژيك، سرمايه فكري به منظور توليد و استفاده از دانش در ارتقاي ارزش شركت مورد استفاده قرار مي‌گيرد. اين در حالي است كه از نظر سنجش و اندازه گيري ارزش سرمايه‌هاي فكري، تأكيد بر مكانيزم‌هاي جديد گزارش دهي مي‌باشد كه جنبه‌هاي غيرمالي و كيفي سرمايه فكري را از طريق داده‌هاي سنتي، كمي و مالي قابل اندازه گيري مي‌نمايد. مثال هايي براي دارايي‌هاي نا مشهود مطرح است که عبارتند از: سطح تحصيلات، مهارت‌ها و تجارب کارکنان استخدام شده در سازمان، نرم افزار کامپيوتر، پايگاه داده ها، کپي رايت‌ها وعلائم تجاري که متعلق به سازمان است، تکنيک‌هاي بازاريابي به کار گرفته شده و سيستم‌هاي مديريت کيفيت، و همچنين مداخله مستقيم در شبکه‌هاي مشارکتي، برندها، معاهدات (موافقت نامه ها) با تأمين کنندگان و....

# 2-6-1- ویژگی‌های سرمایه فکری

باوجود شباهت سرمايه فکري با دارايي‌هاي مشهود، در توانايي بالقوه براي ايجاد جريان‌هاي نقدي آتي، ويژگي هايي که سرمايه فکري را از اين دارايي‌ها متمايز مي‌کنند، عبارتند از:

1. دارايي‌هاي فکري، دارايي‌هاي غير رقابتي هستند. بر خلاف دارايي‌هاي فيزيکي که فقط مي‌توانند براي انجام يک کار به خصوص در يک زمان خاص مورد استفاده قرار بگيرند، دارايي‌هاي فکري را مي‌توان به طور همزمان براي چند امر خاص به کار گرفت. براي مثال، سيستم پشتيباني از مشتري مي‌تواند، امکان حمايت از هزاران مشتري را در يک زمان خاص فراهم کند. اين توانايي يکي از مهم‌ترين معيارهاي برتري دارايي‌هاي فکري بر دارايي‌هاي فيزيکي است.
2. سرمايه انساني و سرمايه ارتباطي، قابليت تبديل شدن به مالکيت شخصي ندارند، بلکه بايد بين کارکنان و مشتريان و تامين کنندگان مشترک باشند. بنابراين، رشد اين نوع از دارايي‌ها نياز به مراقبت و توجه جدي دارد (روزنامه دنیای اقتصاد، شماره2798).

# جدول 2-3- تعریف جدید سرمایه فکری (روزنامه دنیای اقتصاد، شماره2789)

|  |  |
| --- | --- |
| **نمونه بدهی ها** | **نمونه دارایی ها** |
| سعی و خطا | یادگیری مستمر گروهی |
| تجربه کهنه منسوخ | تخصص روز آمد |
| مدیریت تضاد | پیوستگی گرو ها |
| دانش محدود | دانش قابل دسترس و انتشار |
| فرهنگ مخاطبان قرار دادن دیگران به عنوان عامل کاستی | اشتباهاتی که همه مسئولیت آن را قبول دارند |
| کوته بینی | همکاری گسترده (شرح صدر) |
| عدم وجود نظام شایسته سالاری | شغل‌های مرتبط با چند بخش |
| نرخ بالای ترک خدمت کار | جلوگیری از هدر رفتن استعدادها |
| تمرکز بر مسائل داخلی | مشتری محوری، شفافیت و پاسخگویی |
| سلسله مراتب دیوانسالاری خشک | سازمان منعطف |
| انسا‌ن‌های بی انگیزه و کاملا تسلیم | انسان‌های خلاق و متفکر |

# 

# 2-6-2- اهمیت سرمایه فکری سازمان‌های دولتی

در دهه‌هاي اخیر سرمایه فکري به عنوان سرمایه دانش بنیان، توجه قابل ملاحظه‌اي را به خود جلب

کرده است. اگرچه اهمیت سرمایه فکري با توجه به بازار رقابتی امروز، همواره در حال افزایش است اما اکثر سازمان‌ها، با مشکلات زیادي به دلیل نادیده گرفتن اثر سرمایه فکریشان رو به رو می‌شوند؛ چرا که وجود سرمایه فکري به دلیل ماهیت و ویژگی‌هاي آن در این شرکت‌ها پنهان مانده است (مدیتونز[[9]](#footnote-9)، بی‌تا). تحقیقات صورت گرفته نشان میدهد که امروزه منبع ارزش اقتصادي، تنها تولید محصولات برتر نیست بلکه وجود سرمایه فکري متمایز است.

# 2-7- اجزا و تعاریف سرمایه فکری سازمان‌های دولتی

در جمع بندي تعاریف متعدد سرمایه فکري و اجزاي آن می‌توان اظهار داشت که سرمایه فکري به سه دسته سرمایه انسانی سرمایه ساختاري سازمانی و سرمایه مشتري قابل تقسیم است (زاهدی 1386).

سرمایه انسانی- مهم‌ترین دارایی یک سازمان و منبع خلاقیت و نوآوري است در یک سازمان دارایی‌هاي دانشیِ ضمنیِ کارکنان یکی از حیاتی‌ترین اجزایی است که بر عملکرد سازمان تأثیر بسزایی دارد همچنین سرمایه انسانی ترکیبی از دانش مهارت قدرت نوآوري و توانایی افراد شرکت براي انجام وظایفشان و در بر دارنده ارزشها فرهنگ و فلسفه شرکت است.

سرمایه ساختاري- را ادوینسون و مالون به عنوان سخت افزار نرم افزار پایگاه داده‌ها ساختار سازمانی حقوق انحصاري سازمان علایم تجاري و تمام توانایی‌هاي سازمان که حامی ساختار سازمانی حقوق انحصاري سازمان علایم تجاري و تمام توانایی‌هاي سازمان که حامی کارکنان شب به خانه می‌روند در شرکت باقی می‌ماند سرمایه ساختاري به چند دسته تقسیم می‌شود: فرهنگ شرکت ساختار سازمانی یادگیري سازمانی فرآیند عملیاتی و سیستم اطلاعاتی (زاهدی 1386).

سرمایه مشتري - که بعنوان پل و کاتالیزوري در فعالیت‌هاي سرمایه فکري محسوب می‌شود از ملزومات اصلی و تعیین کننده تبدیل سرمایه فکري به ارزش بازار و در نتیجه عملکرد تجاري شرکت است سرمایه مشتري یک جزء اصلی و اساسی سرمایه فکري به شمار می‌رود که ارزش را در کانالهاي بازاریابی و ارتباطاتی که شرکت با رهبران آن صنعت و تجارت دارد جاي داده است

محققان مختلف این مفهوم را به اشکال مختلف تعریف کرده‌اند برخی از تعاریف به شرح زیر است:

پابلوس[[10]](#footnote-10) (2004) سرمایه فکري را شامل تمام منابع دانش محوري می‌داند که براي سازمان ارزش تولید می‌کنند ولی در صورت‌هاي مالی وارد نمی‌شوند.

ماوریدس[[11]](#footnote-11) (2005) سرمایه فکري را یک دارائی ناملموس با پتانسیل خلق ارزش براي سازمان و کل جامعه می‌داند.

مارتینز[[12]](#footnote-12) (2005) سرمایه فکري را دانش اطلاعات دارایی فکري و تجربه‌اي که می‌تواند در خلق ثروت مورد استفاده قرار گیردادوینسون و مالون (1997) داشتن دانش بکارگیري تجربه تکنولو ژي سازمانی ارتباط با مشتري و عرضه کننده و نیز توانایی‌هاي حرفه‌اي که یک مزیت رقابتی در بازار را از آنِ شرکت می‌کند.

# 2-7-1- مدل­های سرمایه فکری

بونتیس در سال 1998 ابتدا به سه نوع سرمایه انسانی، ساختاری و مشتری اشاره نمود و در سال 2000 طبقه­بندی خود را به صورت سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی و دارایی یا مالکیت معنوی تغییر داد. منظور از سرمایه انسانی سطح دانش فردی است که کارکنان یک سازمان دارای آن می‌باشند که این دانش معمولاً به صورت ضمنی می‌باشد. منظور از سرمایه ساختاری تمام دارایی‌های غیرانسانی یا قابلیت‌های سازمانی است که برای برآورده کردن نیازهای بازار مورد استفاده قرار می‌گیرد و منظور از سرمایه ارتباطی تمام دانش قرار گرفته شده در روابط یک سازمان با محیط خود شامل مشتریان، عرضه کنندگان، مجامع علمی و غیره است که به عقیده ایشان مهم‌ترین جزء یک سرمایه ارتباطی، سرمایه مشتری است. به این دلیل، موفقیت یک سازمان در گرو سرمایه مشتری آن است و منظور از مالکیت معنوی آن بخش از دارایی‌های نامشهود است که بر اساس قانون مورد حمایت و شناسایی قرار گرفته است مانند کپی رایت، حق اختراع و حق امتیاز.

به عقیده بونتیس بین این سرمایه‌های فکری، سرمایه انسانی مهم است به این دلیل که منبع نوآوری و بازسازی (نوسازی) استراتژیک است که از یک جلسه طوفانی فکری یا یک رویاپردازی در اداره یا کنار گذاشتن فایل­های قدیمی توسط کارکنان یا از طریق بهبود مهارت­های شخصی و غیره حاصل می­شود.

بونتیس به وجود روابط متقابل میان اجزای سرمایه‌های فکری معتقد است، به این صورت که حتی اگر یک سازمان دارای سرمایه انسانی مناسبی باشد و یک سرمایه ساختاری مناسبی نداشته باشد، نمی­تواند از دانش قرار گر فته شده در افراد خود استفاده کند و به تبع نیز نمی­تواند به سرمایه مشتری خود پاسخ مناسبی دهد.

استوارت در سال 1997 طبقه­بندی خود را به صورت سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه مشتری ارائه نمود. در این طبقه بندی سرمایه انسانی کارکنان یک سازمان است که مهم ترین دارایی یک سازمان است و منظور از سرمایه ساختاری دانش قرار گرفته شده در فناوری اطلاعات و تمام حق امتیازها و طرح و مارک‌های تجاری است و منظور از سرمایه مشتری اطلاعات مربوط به بازار است که برای جذب و حفظ مشتریان به کار گرفته می‌شود. این طبقه بندی تا حدودی به طبقه بندی اولیه بوتیس مشابه است.

روس و همکاران در سال 1997 نیز سرمایه فکری را به سه سرمایه انسانی شامل شایستگی، دیدگاه و چابکی یا زیرکی فکری و سرمایه ساختاری شامل تمام ساختارها و فرایندها و مالکیت معنوی سازمانی و دارایی‌ها فرهنگی و سرمایه ارتباطی شامل روابط با ذینفعان داخلی و خارجی یک شرکت تقسیم می‌کند، اما بعدها روش یک جزء سرمایه دیگری را بنام سرمایه بهبود و بازسازی را به طبقه بندی خود افزودند که این سرمایه آخر شامل حق اختراع‌های جدید و تلاش‌های آموزشی است.

بروکینگ در طبقه بندی خود به دارایی‌های انسان محور و دارایی‌های زیرساختاری و مالکیت معنوی و دارایی‌های بازار اشاره نموده است. منظور از دارایی‌های انسان محور، مهارت‌ها، توانایی‌ها و تخصص و توانایی‌های حل مشکل و سبک‌های رهبری است و منظور از دارایی‌های زیرساختاری تمام تکنولوژی‌ها و فرایندها و متدولوژی‌هایی است که یک سازمان را قادر به فعالیت می‌سازد و منظور از مالکیت معنوی حق امتیاز و علایم یا مارک‌های تجاری و دانش فنی است و منظور از دارایی‌های بازار، برندها، مشتریان، وفاداری مشتریان و کانال‌های توزیع است (احمدیان و قربانی 1392).

# جدول2-4- مقایسه مفهوم­سازی­های سرمایه­ فکری

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| بروکینگ | روس و همکاران | استوارت | بونتیس |
| دارایی‌های انسانی  مهارت ها، توانایی ها و تخصص توانایی‌های حل مسئله و سبک‌های رهبری | سرمایه انسانی  شایستگی طرز تلقی و چالاکی فکری | سرمایه انسانی  کارکنان به مثابه مهم ترین دارایی سازمان | سرمایه انسانی  دانش کارکنان |
| دارایی‌های زیر ساختاری  فن آوری فرایندها و روش‌های کاری | سرمایه سازمانی  دارایی فکری نوآوری، فرایندها و دارایی فرهنگی | سرمایه انسانی  کارکنان به مثانه مهم ترین دارایی سازمان | سرمایه انسانی  دانش کارکنان |
| دارایی فکری  دانش فنی ؛ مارک‌های تجاری حق ثبت محصولات | سرمایه نوسازی و توسعه:  حق ثبت محصولات و تلاش‌های آموزشی | سرمایه ساختاری :  حق ثبت محصولات طرح ها و مارک‌های تجاری | دارایی فکری :برخلاف سرمایه فکری , دارایی فکری یک دارایی به ثبت رسیده با تعریف قانونی است |
| دارایی‌های بازار :  نام‌های تجاری مشتریان وفاداری مشتریان وکانال‌های توزیع | سرمایه رابطه :  روابط با ذی نفعان درون و بیرون سازمان | سرمایه مشتری :  اطلاعات بازار برای استفاده در جذب و حفظ مشتریان | سرمایه رابطه  سرمایه مشتری تنها یک بخش دانش موجود در روابط سازمانی است |

# 

# 2-7-2- مدیریت موفق سرمایه فکری

براي تأثیرگذاري مثبت بر ارزش آینده بنگاه لازم است درك بهتري از سرمایه فکري و آخرین ابزار موجود براي شناسایی اندازه گیري و مدیریت این عامل مهم ایجاد ارزش را آخرین ابزار موجود براي شناسایی اندازه گیري و مدیریت این عامل مهم ایجاد ارزش را داشته باشیم رهنمود حسابداري مدیریت منتشر شده بوسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) پنج گام اساسی را براي مدیریت موفق سرمایه فکري تعیین می‌کند.

1.شناسایی سرمایه فکری بنگاه

2.ترسیم عوامل کلیدی ارزش

3.اندازه گیری سرمایه فکری

4.مدیریت سرمایه فکری

5.گزارشگری سرمایه فکری

اولین گام شناسایی سرمایه‌هاي فکري بنگاه است این مرحله شامل اندازه گیري ارزش آن می‌باشد همه سرمایه‌هاي فکري بطور خودکار براي یک بنگاه ارزشمند نیستند این سرمایه‌ها زمانی ارزشمند هستند که به پیشبرد ا هداف بنگاه کمک کنند سرمایه فکري را می‌توان از طریق انجام مصاحبه کارگاه‌هاي آموزشی یا از طریق نظرسنجی‌هاي اینترنتی شناسایی کردد زمانی که سرمایه فکري شناسایی شد می‌توان ارزش آن را سنجید هنگام ارزشگذاري سرمایه فکري باید به خاطر داشته باشیم که ارزش سرمایه فکري به راهبرد بنگاه بستگی دارد و بطور پویا با سایر منابع در تعامل و به آنها وابسته است

گام بعدي ترسیم نقشه ارزش زایی است این مثال دیدنی دو کارکرد اولیه دارد: ایجاد اطمینان از این که راهبرد با همه عوامل ارزش سرمایه فکري منسجم و پیوسته است و ایجاد امکان ارتباط دهی آسان راهبرد و نقش و اهمیت سرمایه فکري در پیشبرد راهبرد بعد از شناسایی و ترسیم عوامل ارزش سرمایه فکري بنگاه می‌تواند سنجش آنها را شروع کند. ابزار و فنون زیادي براي سنجش سرمایه فکري موجود است.

زمانی که سرمایه فکري اندازه گیري شد می‌توان آن را مدیریت کرد به کمک ارزشیابی‌هاي مربوط می‌توانیم سطوح فعلی عملکرد را بشناسیم بفهمیم که آیا سرمایه فکري بهتر شده یا رو به زوال رفته است و پی ببریم چه فعالیت‌ها یا برنامه‌هایی بر عملکرد اثر داشته‌اند از این اطلاعات می‌توان در تصمیم گیر‌ي بررسی و آزمون راهبرد و مدیریت مخاطرات مرتبط با سرمایه فکري استفاده کرد (انجمن رسمی آمریکا 1388).

گام نهایی گزارشگري سرمایه فکري است هدف گزارشگري سرمایه فکري ارائه اطلاعاتی درباره سرمایه فکري یک سازمان به ذي نفعان آن است گزارشگري سنتی نمی‌تواند ارزش سرمایه فکري را توصیف کند راه‌هاي مختلفی براي توجه به محدودیت‌هاي گزارشگري مالی سنتی در افشاي اطلاعات درباره سرمایه فکري ایجاد شده اما هنوز نسبت به هیچ استانداردي توافق نشده است در نتیجه سازمان‌هاي مختلف گزارشهاي داوطلبانه‌اي را ارائه کرده و به مزایاي واضح آن از قبیل بهبو د شناخت ذي نفعان از راهبرد بنگاه و بهبود تصویر از بنگاه و شهرت آن پی برده‌اند (انجمن رسمی آمریکا 1388).

# 2-7-3- دلایل اندازه گیری سرمایه فکری توسط سازمان‌های دولتی

سازمان‌ها به دلایل متعددي تمایل به اندازه گیري سرمایه‌هاي فکري کارکنان خود دارند.

1.اندازه گیري سرمایه فکري می‌تواند به تدوین استراتژي تجاري براي یک سازمان کمک کند.

2.سازمان با شناسایی و توسعه سرمایه فکري اش می‌تواند یک مزیت رقابتی را به دست آورد.

3. ایجاد شاخص‌هاي کلیدي عملکرد که به ارزیابی اجراي استراتژي کمک خواهد کرد.

4.استفاده از ارزیابی‌هاي غیرمالی سرمایه فکري می‌تواند به طرح‌هاي باز پرداخت و پاداش شرکت ارتباط داده شود.

5. ارتباط با سهامداران خارجی که دارایی‌هاي فکري شرکت‌ها را در اختیار دارن (هلمن[[13]](#footnote-13) 2005).

دلایل اول تا چهارم براي اهداف درون سازمانی و دلیل پنجم براي اهداف خارج از سازمان می‌باشد.

زنجیردار (1387) دلایل شرکت‌ها براي اندازه گیري سرمایه‌هاي فکري را اینگونه مطرح می‌کند: بهبود مدیریت داخلی بهبود گزارشات خارجی رضایت عوامل اجرایی و قانونی در نهایت می‌توان گفت که دو مأموریت اصلی مدیریت دانش به شرح زیر است:

1.تلاش مداوم در جهت گسترش و توسعه بهتر سیستم ها، براي ایجاد ثبت و انتشار دانش درون سازمان‌ها وجود دارد.

2.آگاهی‌هاي رو به رشدي وجود دارد که دانش به طور قابل ملاحظه‌اي به ارزش تجارت می‌افزاید و در برخی موارد این دانش تقریباً نشان دهنده تمام شالوده ارزش است.

بنابراین وقت آن رسیده است که اندازه گیري سرمایه فکري و گنجاندن آن در گزارشات مالی حسابداري به طور چشمگیري مورد توجه سازمان‌ها قرار گیرد.

تبيين اهميت مديريت دانش و تاثير آن در عملكرد سازمان تا حدود زيادي منوط به قدرت توجيه و تبيين نقش آن در افزايش قدرت رقابتي سازمان و كسب سهم بيشتري از سازمان مي‌باشد يكي از منطفي‌ترين رويكردها در اين زمينه اندازه گيري تاثير سرمايه فكري بر عملكرد سازمان‌ها از طريق اندازه گيري سرمايه فكري در سيستم اندازه‌گيري عملكرد كلي سازمان است كه مي‌تواند در سطح سازمان و يا در سطح فرايندهاي فردي و پروژه‌اي انجام گيرد به عبارتی دیگر بايد با باز كردن يك رديف براي سرمايه فكري در ميان ساير رديف‌هاي اندازه گيري عملكرد سازمان‌های دولتی يك عدد و مقدار مشخصي را در نظر گرفت گرچه در عمل انجام اين كار بسيار سخت است (نمائیان 1390).

# 2-7-4- روش‌های اندازه گیری سرمایه فکری

همان طور که اشاره شد حسابداري سنتی ارزشهایی مثل تجربه مهارت خوشنامی شرکا یا مالکان را نادیده می‌گیرد؛ لذا میان ارزش بازار و ارزش دفتري واحدهاي تجاري در عمل شکاف بزرگی وجود دارد حال در جهت مرتفع نمودن و کم کردن این شکاف از بین بیش از 30 مدلی که براي شناخت و اندازه گیري سرمایه فکري شناسایی شده است به 14 مدل و روش مهم و ویژگیهاي هرکدام می‌پردازیم.

**1.کیوي توبین**

روش کیوي توبین توسط جیمز توبین[[14]](#footnote-14) (1978) برنده نوبل اقتصاد توسعه داده شد این نسبت ارتباط بین ارزش بازار یک شرکت و ارزش جایگزینی آن شرکت (هزینه جایگزینی داراییهاي آن شرکت) را اندازه گیري می‌کند بصورت تئوري در بلند مدت این نسبت به سمت واحد میل می‌کند اما شواهدي تجربی نشان می‌دهد که در همین زمان این نسبت می‌تواند بطور معناداري با عدد یک متفاوت باشد.

**2**.**حسابداری منابع انسانی**

حسابداري منابع انسانی یکی از روش‌هاي مهم قدیمی است که به دهه 60 و 70 میلادي بر می‌گردد این روش برخی شباهت‌ها با مفهوم سرمایه فکري و نیز اندا‌زه گیري آن دارد حسابداري منابع انسانی از کارهاي پیشگام در حوزه سرمایه فکري است که حاوي برخی روش‌ها جهت محاسبه ارزش منابع انسانی است ولی به نظر می‌رسد که این روش‌ها هیچ اثري بر عملکرد شرکت ندارند و این یکی از نقاط منفی این روش‌ها است بنابر تعریف فلیم هولتز[[15]](#footnote-15) (1985) حسابداري منابع انسانی شامل اندازه گیري هزینه‌هاي متحمل شده توسط واحدهاي کسب و کار و سازمان‌هاست وقتی که در خصوص دارایی‌هاي انسانی کارمندیابی گزینش آموزش و توسعه را به انجام می‌رسانند

**3. ترازنامه نامرئی**

ترازنامه نامرئی بعنوان یکی از روش‌هاي پیشتاز در حوزه دارایی‌هاي نامشهود توسط اسویبی در سوئد مطرح گردید اسویبی در آن زمان نسبت به ناتوانی سیستم‌هاي حسابداري سنتی در جهت تدارك اطلاعات مناسب براي ارزش گذاري دانش فنی واکنش نشان داد و چهارچوبی را جهت گزارشدهی دارایی‌هاي نامشهود توسعه داد که ترازنامه نامرئی نام گرفت.

35 شاخص غیر مالی به منظور کامل کردن گزارش مالی با اطلاعات مرتبط به کارکنان از قبیل پایداري دانش توانایی اثربخشی پتانسیل ایجاد درآمد پیشنهاد گردید در ترازنامه نامرئی تفاوت بین ارزش بازار سهام یک شرکت و ارزش دفتري خالص بوسیله سه طبقه به هم وابسته از سرمایه‌ها تحت عنوان سرمایه انسان‌ی سرمایه سازمانی (ساختاري) و سرمایه مشتري توضیح داده می‌شود.

**4. کارت امتیازی متوازن**

این روش که توسط کاپلان و نورتون[[16]](#footnote-16) (1992) توسعه داده شد سعی می‌کند اهداف بلند مدت و کوتاه مدت اندازه‌هاي مالی و غیر مالی شاخص‌هاي پیشرو و پسرو و نیز جنبه‌هاي داخلی و خارجی سازمان را متعادل نماید بطور کلی چهار منظر مشتري مالی فرآیندهاي داخلی و نیز یادگیري و رشد جهت ترجمه سطوح بالاي استراتژي به معیارهاي واقعی بکار گرفته می‌شوند و همراه با هر منظر اهداف شاخص‌ها معیارها و مقدمات مورد نیاز فهرست می‌گردند همچنین ارتباط مابین هریک از این جنبه‌هاي چهارگانه می‌باید ملاحظه گردد.

در مقایسه با اندازه‌هاي حسابداري سنتی کارت ارزیابی متوازن کانون توجه را از سوي شاخص‌هاي مالی به نحوي تغییر داده است که سه اندازه کلیدي موفقیت غیر ملموس را دربر گیرند این‌ها تقریباً معادل با سه بخش سرمایه فکري هستند که سرمایه انسانی (تجربه و دانش افراد) سرمایه ساختاری (دانش نهفته در سیستم‌ها وفرآیندهای سازمان) و سرمایه مشتری (ارتباطات مشتری) نام دارند.

**5. سرمایه فکری مستقیم**

تأکید این روش اندازه گیري ارزش سرمایه فکري ابتدا بر شناسایی اجزاي مختلف آن و سپس ارزیابی هر یک از این اجزا قرار گرفته است با تعیین اجزاي سرمایه‌هاي فکري (نظیر سرمایه مشتري نظیر وفاداري مشتریان مالکیت فکري نظیر حقوق اختراعات دارایی‌هاي فنی نظیر دانش فنی دارایی‌هاي انسانی نظیر آموزش و دارایی‌هاي ساختاري نظیر سیستم‌هاي اطلاعاتی) و تعیین ارزش هر یک از اجزا می‌توان ارزش کلی سرمایه فکري شرکت را محاسبه نموداین روش پیچیده‌ترین امادقیق‌ترین ابزار اندازه گیری سرمایه فکری کارکنان است.

**1.جهت‌یابی اسکاندیا**

اسکاندیا یک شرکت خدمات مالی سوئدي است که بدلیل جلودار بودن در امر اندازه گیري دانش خود به خوبی برجسته شده است اسکاندیا براي اولین بار بصورت داخلی گزارش سرمایه فکري خود را توسعه داد و در سال1994 بعنوان اولین شرکت بزرگ گزارش سرمایه فکري خود را به پیوست صورت‌هاي مالی سنتی به سهامداران عرضه کرد (ادوینسون[[17]](#footnote-17) 1997).

**2.حسابداري و هزینه‌یابی منابع انسانی**

این روش که توسط جوهانسون توسعه داده شدهزینه‌هاي مرتبط با اثرات مخفی منابع انسانی که سود شرکت را کاهش می‌دهد محاسبه می‌نماید سرمایه فکري بوسیله محاسبه میزان مشارکت دارایی‌هاي انسانی تقسیم بر هزینه‌هاي حقوق سرمایه گذاري شده اندازه گیري می‌شود گروجر و جوهانسون تأکید می‌کنند که حسابداري و هزینه‌یابی با دامنه گسترده‌اي از کاربردها همراهند.

-بعنوان ابزار سیاسی جهت نشان دادن سوء تدبیر منابع انسانی و سپس بحث در جهت سرمایه گذاري بیشتر و یا مدیریت بهتر

- بعنوان ابزار آموزش براي تحلیل ساختاردهی و بنابراین فهم بهتر حل مشکلات پرسنل از یک منظر کاربردي و بنابراین توانایی بهتر جهت تعادل ارزشهاي کاربردي در مقابل سایر ارزش‌ها

-بعنوان یک حامی تصمیم‌سازي جهت اطمینان از اینکه از نقطه نظر مدیریت روي منابع انسانی منطقی‌تر هستند (جعفری 1385).

**3.کارگزار تکنولوژي**

مدل کارگزار تکنولوژي توسط بروکینگ (1996) مطرح شد او دانش سازمانی را به چهار طبقه دارایی‌هاي انسان محور دارایی‌هاي زیرساختی دارایی‌هاي فکري و دارایی‌هاي بازار تقسیم بندي می‌کند و ارزش سرمایه فکري سازمان را طی فرایند ارزیابی مشخص می‌کندهر بخش از مدل بوسیله پرسشنامه‌هاي ممیزي مخصوص درباره متغیرهاي مرتبط با طبقه دارایی بررسی می‌شود.

**4.کنترل دارایی نامشهود**

کنترل دارایی نامشهود توسط اسویبی توسعه داده شد و سه نوع از دارایی‌هاي نامشهود را که حاصل اختلاف بین ارزش بازار و ارزش دفتري شرکت می‌باشد تعریف نمود این سه جزء دارایی‌هاي نامشهود شامل ساختار خارجی (مارك تجاري ارتباطات مشتري و تأمین کننده) ساختار داخلی (مدیریت قانون نظامنامه روش و رفتار نرم افزار) و شایستگی فردي (تحصیلات تجربه خبرگی) هستند. براي هر جزء دارایی نامشهود، سه شاخص بر رشد و بازسازي کارایی و نیز پایداري آن جزء متمرکز هستند وقتی که مدل جهت‌یابی اسکاندیا با فرهنگ و فلسفه مدیریت سازمان بعنوان بخشی از سرمایه انسانی برخورد می‌کند کنترل دارایی نامشهود آنها را تح ت ساختار داخلی طبقه بندي می‌کند بدلیل تأکید خاص این مدل بر انسان این مدل بر این فرض استوار است که انسان تنها عامل درست در کسب و کار است و سایر جنبه‌هاي ساختاري اعم از داخلی و خارجی در فعالیت‌هاي انسانی مستتر می‌باشد.

**10.ارزش افزوده اقتصادی**

ارزش افزوده اقتصادي بعنوان یکی از اندازه‌هاي عملکردي مبتنی بر ارزش در زمان پیدایش محبوبیتی فوق العاده بدست آورد این روش بطور نسبی یکی از جدیدترین روش‌هاي ارزیابی عملکرد سازمانی می‌باشد که توسط استیوارت و شرکت مشاوره نیویورك توسعه داده شد این روش بر حداکثر کردن ثروت سهامداران متمرکز است ارزش افزوده اقتصادي جریان نقدي ایجاد شده (پس از کسر مالیات) توسط شرکت منهاي هزینه صرف سرمایه صرف شده جهت ایجاد آن جریان نقدي بوده بنابراین نشان دهنده سود واقعی در برابر سود روي کاغذ است.

**11.ارزش بازار به دفتر**

ارزش بازار به دفتر یکی از روش‌هاي عمومی شناخته شده جهت اندازه گیري دارایی‌هاي نامشهود و سرمایه فکري است این ارزش از طریق اختلاف بین ارزش بازار و ارزش دفتري شرکت محاسبه می‌شود این روش علی‌رغم سادگی داراي برخی مشکلات در اندازه گیري و نیز تفسیر نتا یج می‌باشد ارزش دفتري بستگی به استاندارد ملی و یا بین المللی دارد که براساس آن حساب‌ها تهیه شده‌اند که ممکن است در عمل ارزش دفتري را دستخوش تغییر نمایند از طرف دیگر ارزش سهام در بازار همواره در حال تغییر است که نتایج حاصله را صرفاً براي زمانی کوتاه معتبر می‌سازد.

**12. ارزش نامشهود محاسبه شده**

مدل ارزش ناملموس محاسبه شده بر پایه این فرض بنا شده است که درآمد مازاد یک شرکت براي مثال درآمد مازاد بر متوسط درآمد صنعت، از سرمایه فکري آن ناشی می‌شود به بیان دیگر با بکارگیري دارایی‌هاي فیزیکی درآمد یک شرکت حداکثر به متوسط درآمد آن صنعت نزدیک می‌شود و تنها با بکارگیري سرمایه فکري است که یک شرکت به درآمد مازاد دست می‌یابد.

داده‌هاي مورد نیاز در این روش از ترازنامه شرکت تهیه می‌شود اجراي این روش را می‌توان به شش مرحله زیر تقسیم بندي کرد.

-درآمد متوسط قبل از کسر مالیات شرکت مربوط به سه سال قبل را محاسبه کنید (α).

-متوسط دار ایی‌هاي فیزیکی پایان سال شرکت، در سه سال گذشته را محاسبه کنید (b).

-درآمد را بر ارزش دارایی‌هاي فیزیکی تقسیم نموده و از این طریق نرخ بازگشت دا ایی فیزیکی را بدست آورید (C= ).

-متوسط نرخ بازگشت به دارایی فیزیکی براي صنعت (d) در سه سال گذشته محاسبه کنید و در صورتی که از متوسط نرخ بازگشت شرکت کمتر است مراحل را ادامه دهید سپس نسبت متوسط مالیات بر درآمد در سه سال گذشته (e) راحساب کنید.

-مازاد بازگشت (f)را با رابطه \* (1-e) f=[ (a-d)\* (b) محاسبه کنید.

سر انجام مازاد بازگشت را بر یک در صد مناسب برای مثال هزینه سرمایه شرکت تقسیم کنید.

**13.جستجو گر ارزش**

جستجوگر ارزش یک روش حسابداري است که توسط کا پی ام جی براي محاسبه و تخصیص ا‌رزش به پنج دسته از دارایی‌هاي نامشهود پیشنهاد گردید این پنج دسته عبارتند از: دارایی‌ها و هدایا، مهارت‌ها و دانش ضمنی هنجارها و ارزش‌هاي اجتماعی فناوري و دانش آشکار، فرایندهاي اصلی و مدیریتی این روش بینشی نسبت به پتانسیل آینده دارایی‌هاي نامشهود با نگریستن به مواردي از قبیل: ارزش افزوده براي مشتریان رقابت پذیري پتانسیل پذیرش فرصت‌هاي جدید قدرت تحمل و قدرتمندي فراهم می‌کند اهداف این روش بر اساس اظهارنظر کا پی ام جی عبارتست از موارد زیر:

\*کمک نمودن به سازمان‌ها در جهت فهمیدن و اندازه گیری مزیت‌های رقابتی و یا دارایی‌های نامشهود است که دارای اهمیت استراتژیک هستند

\*ارزیابی قدرت‌ها و ضعف‌های نسبی دارایی‌های نامشهود با ملاحظه پتانسیل آینده

\*تخصیص جریان در آمد سازمان در سر تا سر مزیت‌های رقابتی (جعفری 1385).

**14. نتایج امتیازی زنجیره ارزش**

نتایج امتیا‌زي زنجیره ارزش یک روش تحلیل اندازه گیري دارایی‌هاي نامشهود است که همچنان در فاز توسعه قرار دارد.

زنجیره ارزش با کشف محصولات

خدمات و فرایندها آغاز شده

سپس به سوي فاز امکان سنجی تکنولوژي و توسعه پیش می‌رود و در نهایت فاز بازار‌یابی محصول یا خدمت انجام می‌شود.

کارت امتیازي زنجیره ارزش

ماتریسی از شاخص‌هاي غیرمالی است که در سه طبقه متناسب با چرخه توسعه گرد آمده است: کشف و یادگیري اجراتجاري کردن (انوار رستمی، بی‌تا‌).

-فرمول‌های محاسباتی و روش‌های کمی جهت محاسبه ارزش فکری

براي پاسخ به این سؤال که چگونه می‌توان ارزش سرمایه‌هاي فکري را بصورت پولی محاسبه کرد چهار فرمول زیر آورده شده‌اند:

نتایج آزمون آماري بیانگر آن است که در سطح اطمینان 95%

فرمول‌های شماره سه و چهار در سنجش ارزش سرمایه‌های فکری شرکت‌ها

همبستگی بالا و معناداری را (با مقادیر R بالاتر از 97%) با ارزش سهام شرکت‌ها و صنایع بورس اوراق بهادار تهران نشان داده‌اند:

1) 

2) 

3)

# جدول 2-5- راهنمای فرمول‌های سرمایه فکری (قلیچ خانی، بی‌تا‌)

|  |  |
| --- | --- |
| راهنمای فرمول­ها | |
| IC | سرمایه فکری |
|  | درآمد شرکت |
|  | درآمد متوسط صنعت |
| WACC | متوسط موزون هزینه سرمایه شرکت |
|  | بازده متوسط شرکت طی Tدوره |
|  | بازده متوسط صنعت طی Tدوره |
| TA | متوسط دارایی­های شرکت طی Tدوره |
|  | نرخ تورم در دوره t |
|  | متوسط نرخ تورم طی Tدوره |
|  | ارزش دفتری و بازار شرکت در دوره t |
|  | متوسط ارزش دفتری و بازار شرکت طی T دوره |

# 2-7-5- منافع و مزاياي اندازه‌گيري سرمايه فكري

* شناسايي و نقشه يا بی (نقشه برداري) دارايي‌هاي نامشهود
* شناخت الگو‌هاي جريان‌هاي دانشي در درون سازمان
* اولويت بندي مباحث دانشي حياتي و سرنوشت ساز
* تسريع و شتاب دادن به الگو‌هاي ياد گيري درون سازماني
* شناسايي بهترين عمليات و اشعاع آن در سرتاسر سازمان
* تحت نظارت داشتن مستمر ارزش دارايي‌ها وپيدا كردن راه‌هايي براي افزايش ارزش آن‌ها
* درك شبكه‌هاي اجتماعي سازمان و شناسايي عاملان تغيير
* افزايش نوآو‌ري
* درك بيشتري از اين موضوع كه چگونه دانش، يك سري روابط متقابل را به وجود مي‌اور د.
* افزايش فعاليت‌هاي همكاري و فرهنگ تسهيم دانش در نتيجه افزايش آگاهي از منافع و مزاياي مديريت دانش
* افزايش خود ادراكي كاركنان از سازمان و افزايش انگيزش آن ها
* ايجاد و خلق فرهنگ عملكرد (تابلی[[18]](#footnote-18) 2005).

# 2-7-6- اهداف اندازه گیری سرمایه فکری

* براي كمك به سازمان‌ها در جهت فرموله كردن استراتژ‌ي‌هاي‌شان؛
* براي ارزيابي نحوه اجراي استراتژي‌ها
* كمك به گسترش و تنوع تصميم گيري‌هاي شركت
* ارزيابي‌هاي غيرمالي سرمايه فكري مي‌تواند به طرحهاي باز پرداخت و پاداش‌هاي مديران
* ارتباط داده شود
* جهت ايجاد رابطه با سهامداران خارج از شركت كه سرمايه فكري را در اختيار دارند.

سه هدف اول از اين مجموعه به تصميم‌گير‌ي‌هاي داخلي مربوط مي‌شوند و هدف از آنها حداكثر كردن عملكرد عملياتي شركت‌ها براي ايجاد درآمد از طريق حداقل هزينه و بهبود مستمر در روابط با مشتريان و تأمي نكنندگان و سهم بازار است مورد چهارم به ايجاد انگيزه‌هاي اجرايي مربوط مي‌شود و هدف پنجم به ايجاد انگيزه براي سهامداران خارج از سازمان اشاره مي‌كند (توبین 1978).

# 2-7-7- حسابداری مدیریت و سرمایه فکری

# با پیاده‌سازی تکیه در حسابداری مدیریت در سازمان از نظر سوددهی، برنامه‌ریزی، بودجه و...ساماندهی می‌شوند و این امرباعت می‌شود که اوضاع منابع انسانی، بهبود پیدا کند که خود تقویت سرمایه فکری را در پی دارد. یا به عبارتی حسابداري مديريت مي­تواند به عنوان يكي از مهم‌ترين ابزارهاي مديريت با تسهيلِ تحليل، پيش بيني، گزارشگري و در نهايت تصميم‌گيري، نقشي اساسي در بهبود فرصت‌هاي موجود، توسعه امكانات بالقوه و برقراري سرمایه فکری ايفا كند.

بنابراین مدیریت سرمایه فکری ضرورت سازمان­های امروزی محسوب شده، زیرا از طریق سازمان­ها می­توانند علاوه بر تدوین، اجرا و ارزیابی استراتژی­های مرتبط با سرمایه فکری، یک نوع هماهنگی بین استراتژی­های سرمایه فکری و استراتژی­های کلان سازمانی با هدف کسب مزیت رقابتی در بازارهای به شدت رقابتی امروزی ایجاد نمایند (نظری‌پور و پرویزی 1389).

مدیریت استراتژیک سرمایه همانند سایر دارایی­ها نیازمند اندازه گیری و گزارشگری بوده و لذا طراحی یک سیستم اندازه گیری و گزارشگری و حسابداری مدیریت مناسب برای سرمایه فکری از ضرورت‌های مهم حرفه حسابداری به حساب می‌آید (زاهدی 1386).

امروزه تداوم فعالیت هر سازمانی نیازمند تدوین و اجرای استراتژی­های مناسب می­باشد. طبق دیدگاه حسابداری مدیریت، سرمایه فکری می­تواند در اجرای استراتژی سازمانی نقش کلیدی ایفا کند سیستم‌های حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌‌گیری‌های مالی و غیرمالی فعالیت‌های عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستم‌ها کمک می‌کند و همچنین پروژه‌ها و طرح‌های عملیات آینده نیز می‌دهد یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام‌شده محصول و اندازه‌گیری تولیدات بموقع است (کاپلان و نورتون[[19]](#footnote-19) 1994).

حسابداری مدیریت می‌تواند مدیران رادر اتخاذ تصمیمات جهت پویایی محیط کسب کار یاری نماید از جمله در بحث هزینه روش نوینی به وجود آمده که خود تقویت سرمایه فکری را در پی دارد مانند روش هزینه‌یابی هدف –هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت-هزینه‌یابی ناب و غیره به عبارت دیکر حسابداری مدیریت در بسیاری از کشورها پشرفته از جمله ژاپن امریکا به عنوان محرک اصلی بهبود و توسعه و تولید و بازوی اصلی مدیریت در افزایش واحد تجاری می‌باشد ولی در بسیاری از شرکت‌ها ایرانی حتی بخش حسابداری مدیریت وجود نداشته واین حرفه جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده از این رو بسیاری از برنامه های مدیریت بدونه راهکار و برنامه‌ریزی دقیق وسرمایه فکری نامناسب بر مبنای تجارت اتخاذ و تدوین می‌شود ودر بسیاری از موارد اهداف مورد نظر را تامین نمی‌کند و ضرورت بازنگری جدی در این امر توصیه می‌شود به نحو دیگر حسابداری مدیریت می‌تواند با یک سری روش‌های نوین در بحث هزینه‌یابی و تکنیک‌های مدیریتی می‌تواند در جهت هماهنکی سازمان با تغیرات محیط پیرامون کسب و کارشان کمک فراوانی نماید امروزه رقابت در ابعاد مختلفی مطرح است مثل سرعت تحویل محصول یا ارائه خدمات و کاهش قیمت محصول بنابراین سازمان‌ها برای دست‌یابی به مزیت رقابتی باید به سازمان با سرمایه فکری مناسب چاپک تبدیل شوند تا اینکه بتوانند نه تنها پاسخگوی تغیرات محیط باشن بلکه با یک پیش بینی دقیق تغیرات آتی را در نظر بگیرند به عبارت دیکرهدف اصلی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به منظور به دست اوردن استراتژیک آن سازمان است فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورد می‌کند حسابداری مدیریت برای تحکیم نقش فعالیت‌های خود دراستراتژیک کیفیت هزینه و زمان کمک می‌کند و در نهایت تصمیم گیری صحیح در بهبود فرصت های موجود توسعه امکانات بالقوه و برقراری سرمایه فکری ایفا می‌کند به عبارتی اولاً با افزایش سرمایه فکری شانس شرکت‌ها در به کارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت که لازمه ماندگاری شرکت‌ها در دنیای رقابتی هستند افزایش یافته و می‌تواند به مراحل بالاتری در حسابداری مدیریت دست یابند ثانیاً یافته‌ها حاکی از ان است که در نمونه تحقیق شرکت‌های اندکی وجود داشتن که سرمایه فکری برای دستیابی به مرحله چهارم بالاترین مرحله تکامل حسابداری مدیریت را دارا باشد.

از بين سرمايه فكري، سرمايه انساني بيشترين تأثير را بر توسعه و تكامل شركت‌ها در استفاده از ابزارهاي جديد حسابداري مديريت داشته است كه اين امر خود بر لزوم توجه بيشتر دانشگاهيان و انجمن‌هاي حرفه اي حسابداري به تربيت و آموزش متخصصين آشنا با موضوعات نوين حسابداري مديريت، روشن می‌سازد (دیانتی ودیلمی 1391).

تا چند سال قبل، سازمان­ها به اهمیت سرمایه فکری به عنوان یک عامل تأثیرگذار در فرآیند تداوم فعالیت و سودآوری پی نبرده و لذا آن را همانند سایر دارایی‌ها (تحت عنوان دارایی نامشهود) به حساب می­آوردند. اما پس از مشخص شدن نقش موثر سرمایه فکری در فرآیند تداوم فعالیت و سودآوری، اهمیت شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری آن نیز برای سازمان­های امروزی دو چندان گردید. به عبارت دیگر، سرمایه فکری مهم‌ترین منبع ایجاد ارزش و مزیت رقابتی برای سازمان­های امروزی بوده و لذا مدیریت صحیح آن بدون شناسایی، اندازه­گیری و گزارشگری امکان‌پذیر نمی باشد(ویدا مجتهد زاده 1381).

# 2-8- پیشینه تحقیق

در خصوص شکل گیری حسابداری مدیریت و سرمایه فکری تحقیقات متعددی صورت گرفته است که هر یک روش شناسایی خود را داشته‌اندبه عبارتی حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزش‌های فرهنگی را که برای به‌ دست‌ آوردن هدف‌های استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند و سرمایه‌ی فکری یک سازمان دارایی‌ها و منابع ذهنی و نامشهودی است که سازمان با برگرداندن آن‌ها به فرآیندهای جدید کالا و خدمات به خلق ارزش می‌پردازد.

# 2-8-1- تحقیقات انجام شده در خارج از کشور

وان مین لو[[20]](#footnote-20) (2009) در مقاله‌ای «قابلیت و کارائی سرمایه فکری مورد شرکت‌های تولید کننده نیمه هادی در تایوان» از اهمیت افزایش ارزش شرکت از طریق مدیریت سرمایه‌ی فکری در محیط شدیداًَ رقابتی بحث می‌کنند؛ ایشان با استفاده از روش مرزی ناپارا متری تحلیل پوششی داده‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که عملکرد سرمایه‌ی فکری را می‌باید عنصر کلیدی دستیابی به نوآوری بیشتروکسب مزیتهای رقابتی تلقی کرد.

پیتر وینوسکی[[21]](#footnote-21) (2009) بحران اقتصاد جهانی در فاصله سا‌ل‌های 2009-2007 و ارتباط آن برایجاد سرمایه فکری یافته پژوهش وی حاکی از آن است که: بحران اقتصادی فعلی در جهان (که برگرفته از کارکرد بازارهای مالی است) پیامدهای مختلفی در زمینه خلق سرمایه‌های فکری داشته است چرخه بحران اقتصادی جهان در سا‌ل‌های 2009-2007 وروند خلق سرمایه‌های فکری نشانگر سختگیری‌های موجود در زمینه ارائه گزارش درباره سرمایه‌های فکری در سال‌های قبل از رکود بوده است آشنا نبودن مدیران با چارچو بهای نوین سیستم‌های ارزیابی وگزارش دهی سرمایه فکری سبب عدم بکارگیری سرمای ههای غیر فیزیکی ودانشی بوده است که سبب شده است اقتصاد جهانی با لطمه دیدن وآشفتگی بازا رهای مالی دچار رکود وبحران شود.

ایزابل مارتینز[[22]](#footnote-22) (2009) از دانشگاه اقتصاد گلو مارگان انگلستان پژوهشی انجام داده‌اند با عنوان «اهمیت سرمایه فکری برای دوام سازمان» پژوهش این یافته را در بر‌داشته است در اقتصاد دانش محور کنونی داریی‌ها دستخوش تغییرات ژرفی شده‌اند و اقتصاد مملو از داریی‌های نامملوس است و مستلزم موفقیتی است که سازمان‌ها می‌توانند به آن دست یابند و دوام خود را تقویت نمایند. در سازمان‌ها سرمایه‌های معنوی با سرمایه‌های فکری در ارتباط‌اند، عنصری که جزء دارایی‌های ناملموس به شمار می‌رود و خود شامل انواع سرمایه‌هاست. یعنی سرمایه ساختاریاجتماعی و انسانی. از نظر اهمیت نقش داریی‌های سازمانی این پژوهش یک تحلیل انعکاسی و انتقادی از اهمیت سرمایه‌های فکری در عملکرد سازمانی و بازتاب آن در اجتماع ارائه می‌کند و به طور کلی نتیجه گیری می‌کند که سرمایه فکری به عنوان مهم‌ترین عنصر ارتقاء دهنده عملکرد و شاخص‌های اثربخشی سازمان است و در نهایت سرمایه فکری مهم‌ترین رمز بقای هر سازمان و نهادی به شمار می‌رود.

شائوچی چنگ و همکاران[[23]](#footnote-23) (2008) در مقاله‌ی «تأثیر تجربه‌ی اتحاد و سرمایه‌ی فکری بر ایجاد ارزش اتحادهای راهبردی بین المللی» براساس نمونه‌ای از بنگاههای ایالات منحده به تحقیق در باره تأثیر سرمایه‌ی فکری و تجربه اتحاد و واکنش این دو برهم و بر ایجاد ارزش اتحادهای راهبردی بین المللی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بنگاه‌هایی که از سطح بالاتری از سرمایه‌ی فکری برخوردارند منافع ثروتی بیشتری کسب می‌کنند؛ هم چنین واکنش مثبت و معنی داری بین سرمایه‌ی فکری و تجربه اتحاد وجود دارد.

معمر زرنلر و سینکی گوزلو (2008) در مقاله‌ی «تأثیر سرمایه‌ی فکری بر عملکرد صادرات:تحقیق در صنعت قطعات اتومبیل ترکیه» تأیید می‌کنند که سرمایه‌ی فکری مفهومی است که بر این امر دلالت دارد که سرمایه‌ی غیرمادی بیش از سرمایه‌ی مادی ارزش ایجاد می‌کند؛ پس، بنگاههای تجاری می‌توانند از طریق بسط روابط کارکنان، خلاقیت و نوآوری ارزش بیشتری ایجاد کنند نویسندگان در مقاله‌ی مذکوردرپی تعیین تأثیر انباشت سرمایه‌ی فکری بنگاه بر عملکرد صادراتی صنعت قطعات اتومبیل ترکیه 107 بنگاه فعال ر‌ا این زمینه بررسی کردند و چنین نتیجه گرفتند که انباشت سرمایه‌ی فکری تأثیر زیادی بر عملکرد صادراتی بنگاه داردبه طور مشخص تحقیق آنان نشان داد که بهبود عملکرد صادراتی بنگاه‌های تجاری که از انباشت سرمایه‌ی فکری بیشتری در جنبه‌های سرمایه‌ی ساختاری سرمایه‌ی کارکنان (انسانی) و سرمایه‌ی مشتری برخوردارند در مقایسه با بنگاه‌هایی که فاقد چنین سرمایه‌ای هستند بهتر است.

کوجانسیوو و لانکوییست[[24]](#footnote-24) (2007) در مقاله ی«تحقیق در ارزش و کارایی سرمایه فکری» بیان می‌کنند که سرمایه‌ی فکری برای رقابت پذیری بنگاه‌ها صرفنظر از نوع صنعت بسیار مهم است هرچند که برای بنگاه‌های دانش -محور به دلیل این که عمده منابع آنها را غیرمشهودها تشکیل می‌دهند، اهمیت بیشتری دارد (کوجانسیو و لانکوییست 2007).

بوزبورا[[25]](#footnote-25) (2004) در مقاله‌ای با عنوان «رابطه بین ابعاد سرمایه گذاری فکری بر ارزش دفتری و بازاری صنایع کشور ترکیه» به این نتیجه رسید که هر دو سرمایه انسانی ورابطه‌ای برارزش دفتری شرکت‌ها دارای تأثیرات قوی ومثبت هستند و رابطه‌ای قوی میان سرمایه‌های رابطه‌ای وانسانی بر قرار است.

بنتیس (2003) پژوهشی انجام داده‌اند با عنوان «بررسی رابطه بین سرمایه‌های فکری و عملکرد تجاری در صنایع خدماتی و تولیدی گشور مالزی» نتایج این پژوهش نشان داد میان اجزای سرمایه‌های فکری روبط متقابلی وجود داشت واین سرمایه‌ها بر روی عملکرد تجاری تأثیر دارند.

اصطلاح «سرمایه فکری» را اولین بار جان کنت گالبرایت در سال 1969 مطرح کرد. قبل از آنپیتر دراکر اصطلاح «کارکنان دانشی» را به کار برده بود (فیوال 1975).

به علت نامشهود بودن و ماهیت پویایی که سرما یه‌ی فکری دارد معنی کردن این واژه دشوار است بیشتر اوقات آن را مترادف اصطلاحاتی چون دارایی‌های فکری دارایی‌های نامشهود و دارایی‌های دانشی به کار برده‌اند (گوث ری و همکاران 1999).

# 2-8-2- تحقیقات انجام شده در داخل کشور

مجتهد‌زاده (1389) در مقاله‌ای با عنوان رابطه سرمايه فكري (انسانی مشتری و ساختاری) و عملکرد صنعت بیمه سرمایه فکری را زاد ه عرصه علم و دانش معرفی نمود وی عامل انساني در فر آيند مديريت دانش و سازمان‌هاي دانش محور نقش اساسي دانست مهم‌ترين مزيت رقابتي سازمان و كمياب‌ترين منبع در اقتصاد دانش محور امروز است هدف اين پژوهش بررسي رابطه بين سرمايه فكري و اجزاي آن و عملكرد صنعت بيمه از ديدگاه مديران بود در بياني كلي براساس نتايج آزمونهاي آماري مي‌توان اظهار داشت كه متغيرهاي سرمايه انساني سرمايه مشتري) رابطه‌اي (و سرمايه ساختاري هنگاميكه به طور مستقل مورد بررسي قرار ميگيرندرابطه مثبتي با عملكرد شركت دارنداما در بررسي تأثير همزمان اين سه متغير بر عملكرد تنهاسرمايه‌هاي انساني و ساختاري عوامل تأثيرگذار بر عملكرد هستند

تابلی (1389) در بررسی مقاله‌ای با عنوان آشنایی با مفاهیم هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت به تشریح مفاهیم اساسی هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت (ABC/ABM) در حسابداری مدیریت پرداخته ‌که از جنبه‌ها و دیدگاه‌های مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد سپس به بررسی (ABM) و (ABC) با روش‌های سنتی پرداخته و در نهایت به بررسی ارتباط بین هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت اشاره می‌کندوی در جمع بندی به این نتایج میرسد که: سیستم ABC انقلابی است در سیستم‌های هزینه‌یابی و می‌تواند به عنوان ابزاری قوی جهت حل مشکلات گوناگون مدیریت بکار برده شود و مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) یک روش سیستماتیک بررسی ‌برنامه‌ریزی‌ کنترل ‌بهبود و هزینه‌های سرمایه‌های است که ‌بر اصل مصرفی فعالیت‌ها تمرکز دارد و مستلزم کاربرد سیستم کنترل جامع کیفی در محیطی مبتنی بر شناخت و کنترل فعالیت‌هاست و فعالیت‌ها در نهایت باید ارزش آ‌فرینی برای مشتریان قرار گیرند عبدلی شربیانی (1390) در پژوهشی با عنوان" مطالعه نقش ارزش فکری بر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتی و نسبت Q توربین در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس" مطرح نمود: هدف اصلی بنگاه‌های انتفاعی کسب بازده و افزایش ارزش سرمایه گذاران است. دستیابی به هدف فوق از طریق استفاده از منابع بکار رفته امکان پذیر است. منابع مورد استفاده سازمان، که امروزه جزء ارکان موفقیت بحساب می‌آید، منابع فیزیکی یا مشهود و غیر فیزیکی یا نامشهود است. از مهم‌ترین منابع نامشهود، نیروی انسانی می‌باشد که تحت عنوان سرمایه فکری به عنوان یک حوزه جدید از دانش در آمده و تحقیقات زیادی را به خود اختصاص داده است. یکی از چالش‌های اصلی در حوزه سرمایه فکری شناسایی و اندازه گیری سرمایه فکری است که در تحقیق وی با استفاده از مدل ضریب ارزش افزوده سرمایه فکری (VAIC) اقدام به اندازه گیری سرمایه فکری در سه طبقه سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری شده است.

# 2-9- خلاصه فصل

در فصل حاضر به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فلسفه پیدایش پرداخته شد مجموع آنچه در ا‌ین فصل مورد تأکید قرار گرفت نشانگر آن بود که امروزه حسابداری مدیریت در سازمان‌ها و سرمایه فکری در آن­ها نقش بسزایی دارند، بنابراین در این پژوهش به بررسی رابطه حسابداری مدیریت بر افزایش سرمایه فکری در سازمان‌های دولتی پرداخته شده است.

# منابع داخلي:

* احمدزاده، حمید. (1387). حسابداری مدیریت و معرفی مهم‌ترین روش‌های آن، بورس، شماره 75، ص 22-33.
* احمدیان، مجید؛ قربانی، رحیم، (1392)، بررسی رابطه بین سرمایه فکری و عملکرد سازمانی: مورد مطالعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجله اقتصادی، شماره‌های 11 و 12، صفحات 111-130.
* اکبری، پیمان؛ امید بهارستان و حسین رضایی دولت آبادی. (1391).‌تحلیل تأثیر فن آوري اطلاعات و سرمایه فکري بر کارآفرینی سازمانی، فصلنامه فن آوري اطلاعات و ارتباطات در علوم تربیتی، سال دوم شماره سوم.
* انواري رستمی، علی اصغر، رستمی، محمدرضا. (1384)." ارزیابی مدل‌ها و روش‌هاي سنجش و ارزشگذاري سرمایه‌هاي فکري شرکت ها"، مجله بررسی‌هاي حسابداري و حسابرسی، شماره 34، سال دهم، ص51-57.
* انجمن حسابداران رسمی آمریکا. (1388)." مدیریت ارزش‌هاي آینده: چگونه سرمایه فکري بنگاه را مدیریت کنیم؟"، مترجم:جعفریان طاهري، محمد حسین، مجله حسابدار، شماره 206، سال بیست و سوم، ص 49.
* جعفري، مصطفی، رضائی نور، جلال، حسنوي، رضا. (1385)."بازنگري مدل‌هاي اندازه گیري سرمایه فکري: یک رویکرد کل نگر" چهارمین کنفرانس بین المللی مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه صنعتی شریف.
* حاجیها، زهره؛ خراط­زاده، محدثه؛ (1393)، رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری­های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیستم.
* حاجیها، زهره؛ خراط­زاده، محدثه؛ (1393)، بررسی رابطه کاربرد نوآوری­های حسابداری مدیریت و شاخص­های مالی ارزیابی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره11.
* حاتمی، علی و سیروس کراهی مقدم، 1393، بررسی تفاوت طراحی سیستم‌های حسابداری مدیریت بر اساس تفاوتهای فرهنگ سازمانی، کنفرانس بین المللی توسعه و تعالی کسب و کار، تهران، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا.
* حسینی، خداداد و عزیزی. (1393)." مدیریت و برنامه ریزی استراتژیک"تهران، نشر صفار اشراقی.
* خاکی، غلامرضا. (1391)." روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی". تهران: انتشارات فوژان.
* دلاور، علي. (1383)." مباني نظري و علمي پژوهشي در علوم انساني و اجتماعي". تهران: انتشارات رشد، چاپ سوم.
* دیانتی دیلمی، زهرا؛ (1391)، تأثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره 14، ص 85-99.
* دیوید، فردآر. (1384). "مدیریت استراتژیک "، ترجمه علی پارسائیان و محمد اعرابی، انتشارات دفتر پژوهش‌هاي فرهنگی، تهران، چاپ هفتم.
* رشنو، زهره و فرزانه حسنوند، (1393)، سنجش وارزیابی سرمایه فکری، اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت، شرکت کارآفرینان دانشگاهی منطقه آزاد انزلی.
* زاهدي، سیدمحمد، لطفی زاده، فرشته. (1387). ابعاد و مدلهاي اندازه گیري سرمایه فکري، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره 55، سال پانزدهم، ص64-39.
* زنجیردار، مجید، کهن، علی، سلطان زاده، علی اکبر. (1387). "مدیریت، اندازه گیري و گزارشگري از سرمایه فکري، نامه اتاق بازرگانی" شماره 483، ص12-10.
* شباهنگ، رضا. (1393) "حسابداری مدیریت"، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، جلد اول، چاپ بیست و پنجم.
* شفیعا، محمد علی. (1380)0"شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد در آموزش عالی ایران"، طرح نیاز سنجی نیروی انسانی متخصص و سیاست گذاری توسعه منابع انسانی کشور، طرح پژوهشی شماره 40.
* صیف، محمدحسن. (1385)" سیستم‌ها وآینده مدیریت دانش"، ماهنامه تدبیر، سال هفدهم، شماره 171.
* عباسی، ابراهیم؛ گلدی صدقی، امان؛ (1389)، بررسی تأثیر کارایی عناصر سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت‌ها در بورس تهران، ؛ بررسی­های حسابداری و حسابرسی، شماره 60، ص 57-81..
* فریز هندی، سید حسین و جمال آباد غدیر شکیبا. (1390)." بررسي عوامل تاثيرگذار بر حسابداري مديريت استراتژيك و ارتباط آن با بهبود عملكرد شركت "، دومین کنفرانس مدیریت اجرائی.
* قادرپور، هانا؛ (1388)، تأثیر مدیریت سرمایه فکری بر عملکرد سازمانی، پایان­نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
* قليچ لي، بهروز، مشبكي، اصغر. (1385)." نقش سرمايه اجتماعي در ايجاد سرمايه فكري در سازمان"، مطالعه دو شركت خودروسازي فصلنامه دانش مديريت، شماره 75-ص125-147.
* محمدی، حامد. (1388)."مدیریت دانش در سازمان‌های دولتی" مجله تدبیر، شماره 212، ص33-36.
* ملکی، زهرا؛ رحمت اله محمدی پور و صفورا غلامی، (1391)، حسابداری منابع انسانی و نقش آن در تعیین ارزش منابع انسانی، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان.
* میرزایی، ح.؛ مدیر شهلا، ن.. (1385). "مفاهیم اساسی در روش‌های تحقیق". تبریز: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
* نشریه داخلی معاونت طرح و برنامه. (1389)." نظام هزینه برمبنای فعالیت". دانشگاه فردوسی مشهد، ‌شماره 38.
* نقیبی، مازیار؛ هادی حسینی؛ سپیده رحمانی و آرمان علایی، 1390، تأثیر سرمایه‌های فکری بر تحقق استراتژی‌های سازمانی، دهمین کنفرانس بین المللی مدیریت استراتژیک، تهران، انجمن مدیریت راهبردی ایران.
* نمازی، محمد؛ (1385)، چالش­ها و فرصت­های حسابداری مدیریت، حسابدار، شماره 180 و 181، ص 3-12.
* نمائیان، فرشید؛ باقری، فاطمه و قلی زاده، حسن. (1390). سرمايه فكري و روش‌هاي اندازه گيري آن".دومین کنفرانس مدیریت اجرائی.
* نوروزیان، میثم. (1385). دانش مدیریت دانش، ماهنامه تدبیر، شماره 176.
* نوری فرد، ‌ید اله و درستکار، ملیحه. (1392)." بررسی تأثیر استراتژي مدیریت هزینه بر عملکرد مالی بلند مدت شرکت‌هاي برترپذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" دومین کنفرانس بین المللی مشاوران و مدیران مالی، ‌پژوهشگاه و انفورماتیک دانشگاه پیام نور واحد قشم.
* ویلکر، گالین، بورکه، لوئیس. (1386) "حسابداری مدیریت ارزیابی عملکرد"، ترجمه میر اسکندری، مجید، انتشارات کیومرث و انجمن حسابدارن خبره ایران، چاپ اول.

**منابع لاتین**

* Adler, P., Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. Administrative Science Quarterly 41 (1), 61-90.
* Agbejule, A., 2006. How task uncertainty and diagnostic use of MAS determine the relationship between interactive use of MAS and organizational performance. Paper presented at AAA 2007 Management Accounting Section (MAS) Meeting.
* Beer,M.,Spector,B.,Lawrence,P.,Mills,D.,andWalton,R. (1985).HumanResourceManagement:AGeneralManager’sPerspective.New York: Free Press.
* Bontis N (1998). Intellectual capital questionnaire, available at: **Error! Hyperlink reference not valid.**. **داخلی**
* Bontis, N. Chun Wei Choo (2003). « The strategic management of intellectual capital and organization knowledge», Oxford university press.
* Bontis.(1990).«ManagingOrganizationalKnowledgbyDiagnosingIntellectualCapital: Framingand Advancing the Stateof the Field», International Journal of Technology Management;Vol. , Nos.
* Bozbura, F. T. (2004). « Measurement and application of intellectual capital in Tur key » The Learning Organization, Vol. 11 No. 4 (5), 357-367.
* Bromwich, M. (2000). Thoughts on management accounting and strategy. Pacific Accounting Review 11. Pp. 41-48.
* Brooking, A. (1996). Intellectual Capital: Core Assets for the Third Millennium Enterprise, London, Thomas Business Press.
* Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. Accounting, Organizations and Society 33. Pp 83-86.
* Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. Journal of Accounting and Organizational Change 3. Pp. 126-146.
* Chang, Shao-Chi, Chen, Sheng-Syan, and Lai, Jung-Ho (2008) TheEffect of Alliance Experience and Intellectual Capital on the Value Creation of International Strategic Alliances», Omega; Vol. 36, pp. 298 – 316.
* Chong, V.K.. & Johnson, D.M. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. Accounting and Business Research 37. Pp. 319.
* Chongruksut, W. (2009). Organizational culture and the use of management accounting innovations in Thailand. *Ramkhamhaeng University International Journal*, *3* (1), 113-126.
* Clinton, D.B., & Hunton, J.E. (2001). Linking participative budgeting congruence to organizationa l performance. Behavioral Research in Accounting 13.Pp. 127-140.
* Cravens, K.S., & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. Advances in Management Accounting 10. Pp. 95-124.
* Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at Scandia, Long Range Planning, Vol.30. No.3, pp:320-331
* Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at Scandia, Long Range Planning, Vol.30. No.3, pp:320-331
* Feiwal, G.R. (1975) The Intellectual Capital of Michal Kalecki A Study in Economic Theory and policy, USA: The University of Tennessee Press, Knoxville, TN.
* Gill, Amarjit S. and Biger, Nahum. (2013). The impact of corporate governance on working capital management efficiency of American manufacturing firms”, Managerial Finance, Vol. 39 No. 2, pp. 116-132.
* Gunnigle P. and Moore S. (1994). Linking Business Strategy and Human Res ResourceManagement: Issues and Implications. Personnel Review. 23 (1): 63- 84.
* Guthrie, J. and Petty, R. (1999)«Managing Intellectual Capital from Theory to Practice», Australian CPA; Vol. 69, No. 7, pp. 18-21.
* Haider Shah, Ali Malik , Muhammad Shaukat Malik,"Strategic Management Accounting- A MessiahFor Management Accounting?". AustralianJournal of Business and Management Research,Vol.1 No.4 [01-07]., July 2011.
* Havoutis,N, (2003). Profitability hn the balance , AFP Exchange, Vol.23 ,No.6, pp.34-38
* Holmen, J. (2005). Intellectual Capital Reporting, Management Accounting Quarterly, Vol.6, No.4.
* Jermias, J., & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach Management Accounting Research, 15. Pp. 179200.
* Kaplan, R.S, Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard measures that drive performance, Harvard Business Review, pp:71-79.
* Kujansivu, P. and Lo¨nnqvist, A. (2007)«Investigating the Value and Efficiency of Intellectual Capital», Journal of Intellectual Capital, Vol. 8 , No. 2, pp. 272-287.
* KyereboahColeman,A. (2007).“CorporateA.“Outreachandprofitability of microfinanceinstitutions:theroleofgovernance”.Journal of Economic Studies Vol. 35 No. 3,.pp. 236-248
* Lu, W.-M., et al. (2009). «Capability and Efficiency of Intellectual Capital: The Case of Fables’ Companies in Taiwan», Expert Systems with Applications, doi:10.1016/j.eswa
* Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. Management Accounting Research ۱۷. Pp. ۳۱٥۳۳۹.
* Martines, Isabele, (2009). « The importance of Intellectual Capital in Organization», Dissertation Abstract PH.D] university of Glomorgan Business School, Ponty pridd UK.
* Mavridis, D. (2005). Intellectual capital performance drivers in the Greek banking sector, Management Research News, Vol.28, No.5, pp:43-62.
* Mavridis, D. (2005). Intellectual capital performance drivers in the Greek banking sector, Management Research News, Vol.28, No.5, pp:43-62.
* Norma, A. Joma. (2005). « The relationship between intellectual capital and new ventureperformance: an empirical investigation of the moderating role of the environ unpublished doctoral dissertation, Texas state university.
* Pablos, patrica ordonezde. (2004). measuring and reporting structural capital, journal of intellectual capital, Vol.5, No.4, pp:629-647.
* Pew Tong, Hong, Plowman, David & Hancock, Phil (2007), "Intellectual Capital and Financial Returns of Companies", Journal of Intellectual Capital, No. 1, PP. 76-95
* Porter, M. (1987). From Competitive Advantage to Corporate Strategy. Harvard HarvardBusiness Review. May-June: 35-51.
* Purcell, J. (1989). The Impact of Corporate Strategy on HRM. in Storey, J. (Ed.), New Perspectives on Human Resource Management, Routledge and Kegan Paul, London.
* Redenbaugh, M. J. (2005). *The Use of Management Accounting Tools by Chief Financial Officers of Baccalaureate College-general and Master's Colleges and Universities II* (Doctoral dissertation, University of South Dakota.).
* Roslender, R., & Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research 14. Pp. 255279.
* Rowe, A & Boulgarides, J. (1983). DecisionStylesAPerspective. Leadership & Organization Development Journal, 4 (4), 3.
* Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. Management Accounting Research 12. Pp. 487506.
* Stewart, Thomas. A. (2006). « Intellectual Capital: the new wealth organization», New York, NY. Doubleday, currency
* systems. Management Accounting Research 18. Pp. 248272
* Tayles, M. Bramley, A., Adshead, N. & J. Farr (2000), "Dealing with the Management of Intellectual Capital: The Potential Role of Strategic Management Accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15, No. 2, PP. 251-26.
* Thrane, S. (2007). The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic interorganizational
* Tobin, J. (1978). Monetary policies and the economy: the transmission mechanism, Southern Economic Journal, Chapel Hill.
* Verrecchia, R. (1983). Discretionary disclosure. Journal of Accounting & Economics, 5 (3), 179- 194.
* Verrecchia, R. (2001). Essays on disclosure Journal of Accounting and Economics 32 (1-3), 97- 180
* Winiewski, Pioter, (2009). « The Global Economic Crisis of (2007-2009): its relation to intellectual Capital» Journal of Management Research Macro Think Institute, Vol 2, no1, 1: Ep.
* Edvinsson, L.(1997). Developing intellectual capital at Scandia, Long Range Planning, Vol.30. No.3, pp:320-331.
* Feiwal, G.R. (1975) The Intellectual Capital of Michal Kalecki A Study in Economic Theory and policy, USA: The University of Tennessee Press, Knoxville, TN.
* Gill, Amarjit S. and Biger, Nahum. (2013). The impact of corporate governance on working capital management efficiency of American manufacturing firms”, Managerial Finance, Vol. 39 No. 2, pp. 116-132.
* Gunnigle P. and Moore S. (1994). Linking Business Strategy and Human Res ResourceManagement: Issues and Implications. Personnel Review. 23 (1): 63- 84.
* Guthrie, J. and Petty, R. (1999)«Managing Intellectual Capital from Theory to Practice», Australian CPA; Vol. 69, No. 7, pp. 18-21.
* Haider Shah, Ali Malik , Muhammad Shaukat Malik,"Strategic Management Accounting- A MessiahFor Management Accounting?". AustralianJournal of Business and Management Research,Vol.1 No.4 [01-07]., July 2011.
* Havoutis,N, (2003). Profitability hn the balance , AFP Exchange, Vol.23 ,No.6, pp.34-38.
* Holmen, J.(2005). Intellectual Capital Reporting, Management Accounting Quarterly, Vol.6, No.4.
* Jermias, J., & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach Management Accounting Research, 15. Pp. 179200.
* Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes. Harvard Business Press.
* Kaplan, R.S, Norton, D.P.(1992). The balanced scorecard measures that drive performance, Harvard Business Review, pp:71-79.
* Kujansivu, P. and Lo¨nnqvist, A. (2007)«Investigating the Value and Efficiency of Intellectual Capital», Journal of Intellectual Capital, Vol. 8 , No. 2, pp. 272-287.
* KyereboahColeman,A.(2007).“CorporateA.“Out reachandprofitability of microfinanceinstitutions:theroleofgovernance”.Journal of Economic Studies Vol. 35 No. 3, .pp. 236-248.
* Lu, W.-M., et al. (2009)«Capability and Efficiency of Intellectual Capital: The Case of Fables’ Companies in Taiwan», Expert Systems with Applications, doi:10.1016/j.eswa.
* Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. Management Accounting Research 17. Pp.315339.
* Martines, Isabele, (2009). « The importance of Intellectual Capital in Organization», Dissertation Abstract PH.D] university of Glomorgan Business School, Ponty pridd UK.
* Mavridis, D.(2005). Intellectual capital performance drivers in the Greek banking sector, Management Research News, Vol.28, No.5, pp:43-62.
* Norma, A. Joma.(2005). « The relationship between intellectual capital and new ventureperformance: an empirical investigation of the moderating role of the environ unpublished doctoral dissertation, Texas state university.
* . Pablos, patrica ordonezde.(2004). measuring and reporting structural capital, journal of intellectual capital, Vol.5, No.4, pp:629-647.
* Pew Tong, Hong, Plowman, David & Hancock, Phil (2007), "Intellectual Capital and Financial Returns of Companies", Journal of Intellectual Capital, No. 1, PP. 76-95.
* Purcell, J. (1989). The Impact of Corporate Strategy on HRM. in Storey, J. (Ed.), New Perspectives on Human Resource Management, Routledge and Kegan Paul, London.
* Porter, M. (1987). From Competitive Advantage to Corporate Strategy. Harvard HarvardBusiness Review. May-June: 35-51.
* Redenbaugh, M. J. (2005). *The Use of Management Accounting Tools by Chief Financial Officers of Baccalaureate College-general and Master's Colleges and Universities II* (Doctoral dissertation, University of South Dakota.).
* Roslender, R., & Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research14 . PP. 255279.
* Rowe, A & Boulgarides, J. (1983). DecisionStylesAPerspective. Leadership & Organization Development Journal, 4(4), 3
* Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. Management Accounting Research 12. pp. 487506.
* Stewart, Thomas. A. (2006). « Intellectual Capital: the new wealth organization», New York, NY. Doubleday, currency.
* Tayles, M. Bramley, A., Adshead, N. & J. Farr (2000 ), "Dealing with the Management of Intellectual Capital: The Potential Role of Strategic Management Accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15, No. 2, PP. 251-26.
* Thrane, S. (2007). The complexity of management accounting change: Bifurcation and oscillation in schizophrenic interorganizational systems. Management Accounting Research 18. pp. 248272.
* Tobin, J.(1978). Monetary policies and the economy: the transmission mechanism, Southern Economic Journal, Chapel Hill.
* Verrecchia, R. (2001). Essays on disclosure Journal of Accounting and Economics 32(1-3), 97- 180
* Verrecchia, R. (1983). Discretionary disclosure. Journal of Accounting & Economics, 5(3), 179- 194.
* Winiewski, Pioter, (2009). « The Global Economic Crisis of (2007-2009): its relation to intellectual Capital» Journal of Management Research Macro Think Institute, Vol 2, no1, 1: Ep.

1. Frizhendi [↑](#footnote-ref-1)
2. Vilker & Borkeh [↑](#footnote-ref-2)
3. Bromovich [↑](#footnote-ref-3)
4. naca [↑](#footnote-ref-4)
5. CIMA [↑](#footnote-ref-5)
6. Management  accounting  or  managerial  accounting [↑](#footnote-ref-6)
7. Generally Accepted Accounting Principles [↑](#footnote-ref-7)
8. Fleming [↑](#footnote-ref-8)
9. Maditinos [↑](#footnote-ref-9)
10. Pobloos [↑](#footnote-ref-10)
11. Mavrids [↑](#footnote-ref-11)
12. Martinez [↑](#footnote-ref-12)
13. Helman [↑](#footnote-ref-13)
14. Jaimz Tobin [↑](#footnote-ref-14)
15. Flim Holtz [↑](#footnote-ref-15)
16. Kaplan & Norton [↑](#footnote-ref-16)
17. Adovinson [↑](#footnote-ref-17)
18. Tabli [↑](#footnote-ref-18)
19. Kaplan &Norton [↑](#footnote-ref-19)
20. Van Min Lo [↑](#footnote-ref-20)
21. Piter Vinoski [↑](#footnote-ref-21)
22. Izabel Martinez [↑](#footnote-ref-22)
23. Shao Chi Cheng [↑](#footnote-ref-23)
24. Kojansio & Lankovist [↑](#footnote-ref-24)
25. Bosbora [↑](#footnote-ref-25)