

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

JOSÉ CARLOS MELCHIOR ARNOSTI

CAPITAL INTELECTUAL: MODELOS DE MENSURAÇÃO.
ESTUDO DE CASO DA IMPLANTAÇÃO DO BALANÇO
INTELECTUAL DA COMPANHIA PAULISTA DE TRENS
METROPOLITANOS - CPTM



44091
Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

658.4038
A763c
lx. 2

Orientador: Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira

São Paulo

U
d
658.4038
A763c
2003
Ex.2 BC

N.Cham. d 658.4038 A763c 2003
Autor: Arnosti, José Carlos Melchior,
Título: Capital intelectual : modelos



Ex.2 BC U

44091

Ac. 37894

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Profª Drª Maria Sylvania Macchione Saes

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

Arnosti, José Carlos Melchior

A763c Capital intelectual: modelos de mensuração. Estudo de caso da implantação do balanço intelectual da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM / José Carlos Melchior Arnosti – São Paulo: UniFecap, 2003. 247p.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap - Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

1. Capital Intelectual 2. Balanço Intelectual 3. Mensuração de Intangíveis 4. Conhecimento = Fator de Produção 5. Gestão do Conhecimento 6. Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM

CDD658.4038

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

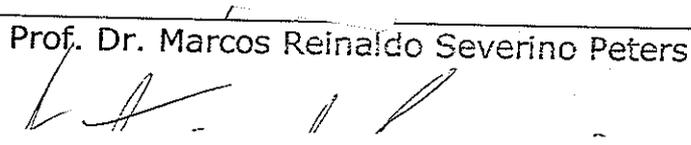
Ata da Comissão Examinadora designada pela Coordenação de Curso do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica do Centro Universitário Álvares Penteado, da sessão de 22 de maio de 2003, para análise e julgamento da Dissertação "**CAPITAL INTELECTUAL: MODELOS DE MENSURAÇÃO. ESTUDO DE CASO DA IMPLANTAÇÃO DO BALANÇO INTELECTUAL DA COMPANHIA PAULISTA DE TRENS METROPOLITANOS - CPTM**" apresentada para Defesa de Dissertação do(a) pós-graduando(a):

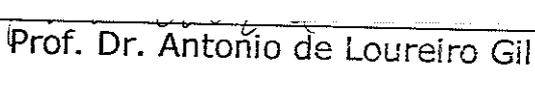
José Carlos Melchior Arnosti

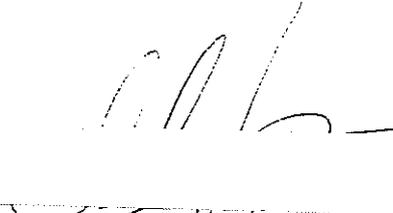
Aos 22 dias do mês de maio dois mil e três, às 14:00 horas, em sessão pública, na Sala 131 – Bloco C, do Centro Universitário Álvares Penteado, na presença da Banca Examinadora, composta pelos docentes: **Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira (orientador), Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, Prof. Dr. Antonio de Loureiro Gil**, tiveram início os trabalhos de julgamento da Dissertação. Os Examinadores, observando o tempo regulamentar, arguíram o candidato sobre a dissertação apresentada e fizeram as observações que julgaram necessárias. Após a conclusão da arguição, foi suspensa a sessão pública e, em sessão secreta, os examinadores atribuíram seus conceitos. Em considerando os conceitos dos examinadores, a defesa de dissertação foi considerada APROVADA. Nada mais havendo, eu Célia Vegas, como Secretária do Programa de Mestrado, lavrei a presente ata, devidamente assinada pelos Senhores Membros da Comissão Examinadora.

Centro Universitário Álvares Penteado, aos 22 de maio de 2003.


Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira


Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters


Prof. Dr. Antonio de Loureiro Gil


Célia Vegas
Secretaria do Mestrado

DEDICATÓRIA

O maior significado da palavra AMOR é troca;

O melhor sentido para a palavra CARINHO é

amizade;

O melhor remédio para auto-estima é você

REGINA!

AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de agradecer a convivência, os incentivos, as ajudas, os apoios nos mais variados momentos, de todos os amigos do Mestrado, que não mencionarei individualmente para não cometer “preferências”. Todos foram fantásticos. Foram momentos inesquecíveis.

Agradeço ao meu orientador Professor Doutor Antonio Benedito Silva Oliveira pelas diretrizes que possibilitaram a confecção do presente trabalho, pela paciência, parceria e amizade. Espero que possamos continuar com nossas divergências: econômicos ou não-econômicos.

Um obrigado muito especial ao Professor Doutor Antonio de Loureiro Gil, que, sem saber, influenciou meu início de carreira acadêmica e com quem, por sorte, tive o prazer de conviver. Obrigado Professor, pelo seu grande coração, bondade, amizade e pela nossa parceria, que me transformou de “novato” em “aprendiz”.

Um agradecimento especial à Célia Vegas, o “**NÃO**” mais amigo que existe.

Um agradecimento especial ao Professor Mestre Jerônimo Antunes, amigo que estava presente no momento certo.

Um agradecimento especial à minha LEGMOV Regina, pelo incentivo, compreensão, amizade, amor e carinho, nas mais difíceis horas desta jornada.

EPÍGRAFE

“Condição sine qua non do conhecimento é a observação subjetiva e objetiva da coisa observada, o que se enquadra no método contábil, baseado, principalmente, na observação das coisas existentes, no espaço e no tempo”.

Francisco D`Áuria (1949)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	10
1.1 As Grandes Civilizações: Legados e Influências.....	11
1.2 As Escolas do Pensamento Contábil.....	17
1.2.1 O Enfoque das Informações e seus Usuários.....	25
1.2.2 A Relevância da Informação Contábil.....	31
CAPÍTULO 2 – O SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	35
2.1 A Função Sistêmica da Contabilidade e a Tecnologia da Informação.....	37
2.2 O Gestor do Sistema e a Qualidade da Informação.....	41
2.3 Ferramentas e Paradigmas Utilizados na Disponibilização das Informações Contábeis.....	44
CAPÍTULO 3 – O ATIVO E SUA MENSURAÇÃO.....	55
3.1 Mensuração dos Ativos.....	58
3.2 Ativos Intangíveis.....	60
3.2.1 Natureza do Goodwill.....	66
3.2.2 O Tratamento Contábil para o Goodwill.....	69
3.3 O Tratamento dos Intangíveis pelas Normas Brasileiras, Internacionais e Norte-Americanas de Contabilidade.....	74
CAPÍTULO 4 - O CONHECIMENTO COMO FATOR DE PRODUÇÃO.....	79
4.1 O Capital Humano.....	82
4.1.1 A Gestão do Conhecimento.....	86
4.1.2 Parceria RH x Contabilidade.....	88
4.1.3 Ativo Intelectual Humano nas Organizações.....	92
4.1.4 Ativo Intelectual Humano = Capital Intelectual?.....	96
4.2 O Capital Estrutural.....	99
4.3 O Capital Relacional.....	102

Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional.....	187
CAPÍTULO 7 – MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL:	
DESAFIO CONTÁBIL E OPORTUNIDADE DE GESTÃO.....	197
7.1 O Balanço Intelectual como Ferramenta de Gestão.....	203
7.2 O Balanço Intelectual como Ferramenta de Decisão para o Investidor.....	208
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	213
BIBLIOGRAFIA.....	217
ANEXOS.....	234

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: As Eras da Economia.....	30
Figura 2: Os Valores Componentes do Capital Intelectual.....	101
Figura 3: Receitas Intangíveis Geradas.....	109
Figura 4: Interação entre Conhecimentos Tácito e Explícito.....	123
Figura 5: A Árvore de Edvinsson – O Valor Oculto das Empresas.....	127
Figura 6: Blocos Componentes do Valor das Organizações.....	141
Figura 7: Navegador da Skandia.....	145
Figura 8: Componentes do Capital Intelectual.....	151
Figura 9: Balanço Patrimonial dos Ativos Intangíveis.....	155
Figura 10: Monitor de Ativos Intangíveis.....	158
Figura 11: Modelo Intelect.....	161
Figura 12: Blocos do Modelo Intelect.....	169
Figura 13: Etapas de Implantação do Modelo Intelect.....	178

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Os Aspectos da Riqueza Corporativa.....	62
Quadro 2: Os Princípios da Organização do Conhecimento.....	85
Quadro 3: Cronologia dos Mais Representativos Eventos Ligados ao Capital Intelectual (CI).....	135
Quadro 4: Os Modelos de Mensuração de Capital Intelectual e de Gestão do Conhecimento.....	139
Quadro 5: Monitor de Indicadores de Capital Intelectual.....	195
Quadro 6: Vantagens e Limitações do Modelo intelect.....	214

RESUMO

O trabalho apresentado tem, como objetivo, demonstrar que ao longo da história a Contabilidade vêm utilizando os mais diversos meios e ferramentas para registrar os fatos econômicos que afetam o Patrimônio das entidades. E, que os usuários das informações contábeis, necessitam de informações cada vez mais complexas em relação ao real valor das entidades.

Demonstrar a aplicação dos paradigmas que a Contabilidade vêm tentando aplicar em seus relatórios e demonstrativos anuais, na busca da mensuração dos intangíveis.

Que o Conhecimento ou o que se convencionou chamar de Capital Intelectual deve e pode ser evidenciado e mensurado nas Demonstrações Contábeis.

Na Sociedade do Conhecimento esse novo Fator de Produção é fundamental para o sucesso das organizações. Na Era Industrial preservavam-se as estruturas físicas, fundamentais ainda hoje no processo produtivo, mas não mais imprescindíveis. Hoje as organizações devem ter a preocupação em preservar seu Ativo mais valioso: o Capital Humano.

Mas para que essa preocupação? A Contabilidade em épocas passadas priorizou os valores Tangíveis das organizações, e o Intangível conhecido como Goodwill, era apenas para configurar Marcas, Patentes. Enfim, não se preocupando em demonstrar aos acionistas e investidores, o Intangível mais importante para o sucesso do empreendimento.

A Contabilidade percebendo a necessidade de informação qualitativa sobre essa nova riqueza das organizações, desenvolve e experimenta

ferramentas que permitam, além de evidenciação, a mensuração real do valor dos empreendimentos.

Um desafio contábil quanto a atual necessidade de se mensurar um capital denominado CONHECIMENTO, através das demonstrações tradicionais ou como complemento das mesmas. O usuário das informações contábeis sejam acionistas ou investidores, enfim, o Mercado sinaliza por essa necessidade.

ABSTRACT

The objective of the presented monograph is demonstrating that along history Accounting has been using the most varied means and tools to record the economic facts which affect the Entities' assets. And, that the Accounting data users, each time need more complex data in relation to the entities' actual value.

Demonstrating the paradigms application that the Accounting has been trying to apply on its reports and annual statements in search of the intangible measurements.

That the Knowledge or whatever was agreed upon to call the Intellectual Assets, must and can be made evident and measured in the Accounting Statements.

Inside the Knowledge Society this new Production Factor is fundamental for the success of the enterprises. In the Industrial Era the physical structures are preserved which are nowadays vital for the productive process, but no longer indispensable. At present the enterprises must bear in mind the concern of preserving the most valuable Asset: the Human Asset.

However, why being concerned about that? Accounting in the old days prioritized the Enterprises Tangible Values, and the Intangible ones, known as

Goodwill, was used only for Trade Marks and Patents configurations. After all, not being concerned about demonstrating to the shareholders and investors, the most important Intangible for the venture success.

The Accounting, aware of the needs of qualitative data about such new richness, of the enterprises, has developed and tries out, tools which allow to measure the actual value of the ventures, besides the evidence.

It is an accounting challenge regarding the present need to measure up a capital, so called KNOWLEDGE, through the traditional statements or as their complement.

The Market asks for the need of knowledge no matter whether the accounting data users are shareholders or investors.

INTRODUÇÃO

Através da história a trajetória dos instrumentos desenvolvidos como facilitadores dos registros efetuados por nós, Quipucamayás¹, Escribas², Guarda-Livros, Contadores, está intrinsecamente ligada a outros tipos de descobertas e desenvolvimentos e com a invenção da escrita, a representação dos números teve uma precedência histórica para o aperfeiçoamento da Contabilidade.

Até o aparecimento da moeda a evolução em termos contábeis foi relativamente lenta, porém, a preocupação com a propriedade e a riqueza é uma constante desde os primórdios dos tempos, vindo o homem produzindo e aperfeiçoando seus instrumentos de registro e avaliação para sua situação patrimonial.

À medida que as atividades vão sendo desenvolvidas em dimensão e complexidade, os desafios vão se interpondo à Contabilidade, quanto à complexidade dos registros e a questão da mensuração de uma situação patrimonial, não tão facilmente definida nos dias de hoje, em virtude dos Ativos Intangíveis que se nos apresentam, diferentes dos usuais **Marcas, Patentes e Fundo de Comércio**.

¹ *Quipucamayás*: Denominação dos encarregados de registrar os acontecimentos através de nós – *quipu* – em cordas, dispostas em sentido vertical no antigo Império Inca. No país que se conhece hoje como Peru. D' Áuria (1949:15)

² *Escriba*: Encarregados dos registros efetuados no Antigo Egito.

Diversos são os desafios que se antepõem aos acadêmicos e profissionais contábeis, quanto à mensuração dos Ativos e, diversas foram as Eras pelas quais a economia foi influenciada: a **Era Agrícola**, a **Era Industrial** e hoje a **Era do Conhecimento**.

Em cada um desses períodos, as forças motrizes da economia foram sofrendo alterações, alternando-se entre **Terra**, **Capital** e **Trabalho**, nas Eras Agrícola e Industrial. Nessa nova Era que vivenciamos, surge um novo recurso como força motriz da economia que é o **Conhecimento**, aliada a Tecnologia de Informação que permitiu a quebra das barreiras físicas, tornando a Economia um Mercado Único. A esse respeito muito bem conceitua Antunes (2000, p.25):

"Aceitando-se o conhecimento como fator de produção, que vem se aliar aos já existentes - terra, capital e trabalho -, ou mesmo como seu substituto definitivo, instala-se um período de transformações cujos efeitos estão se espalhando, mundialmente, alterando os sistemas político, social e econômico dos países que se encontram em tal estágio de desenvolvimento".

E um desafio para a Contabilidade a evidenciação e mensuração nas tradicionais Demonstrações Contábeis dos elementos tangíveis e intangíveis que agregam valor aos empreendimentos, qualquer que seja a atividade desenvolvida.

As evoluções das Ciências e da Tecnologia da Informação fizeram com que as informações contábeis através dos tempos, mudassem seu enfoque de interesse e importância nos empreendimentos, passando de simples fonte de consulta a suporte no processo de tomada de decisão.

Ambiente

Desde os primórdios dos tempos, quando o homem, nômade que era, vagava em busca de alimento através da coleta, caça e pesca, já sentia necessidade de poder controlar seus apetrechos. Há pelo menos 20.000 anos, o homem já registrava de uma forma muito primitiva, sua riqueza.

Entre 5.000 e 7.000 a.C., já constituindo os primeiros aglomerados humanos, construindo moradias, tecendo e produzindo objetos de cerâmica, definindo formas de governo, possibilitando que critérios de vida fossem reformulados. Criando uma estrutura social, naturalmente começa a desenvolver instrumentos e métodos de registro de cunho patrimonial.

Aconteceu com a Contabilidade, o mesmo que acontece com a maioria das ciências - **evoluiu** - existindo etapas que caracterizaram seus progressos, constituindo-se fases demarcatórias do avanço desse ramo do conhecimento humano.

Tal história continua sendo construída e a cada dia nos apresentam novos desafios.

A Contabilidade como os mais diversos ramos do conhecimento, também se baseia em teorias, e diversas são suas Escolas, que trataram dos diversos enfoques do objeto da Contabilidade, derivando para o Patrimônio como seu objeto principal.

Simple a mensuração desse Patrimônio, quando as forças motrizes da Economia eram **Terra, Capital e Trabalho**.

A busca de mensuração dos **Intangíveis** não é um fato novo que se apresenta à Contabilidade, como menciona Hendriksen (1999), porém, constante, sempre no sentido de buscar paradigmas de mensuração e evidenciação dos mesmos, ferramentas que são, no suporte ao processo de tomada de decisão.

Tema

A importância do Capital Intelectual como Fator de Produção e agregador de valor aos empreendimentos.

Sua composição através da união dos diversos recursos existentes nas entidades, independente da atividade desenvolvida, como: Recurso Humano, Recurso Estrutural, Recurso Relacional. A união de todos os recursos elencados, são fontes daquilo que se conhece por Capital Intelectual, recurso estratégico para o sucesso das organizações.

Objetivos

Esse trabalho tem a finalidade de externar considerações e opiniões sobre os Ativos intangíveis, mais precisamente sobre a importância do Recurso Humano, como fator de desequilíbrio, no processo de Gestão. Sua importância como Recurso Estratégico das organizações.

Demonstrar a representatividade do Conhecimento ou Capital Intelectual, na composição do valor de qualquer empreendimento, entre outros Ativos Intangíveis, que deve e pode ser mensurado, apesar de sua subjetividade, representando, dependendo do tipo de empreendimento, seu fator diferenciador na competência organizacional.

Analisar as dificuldades de se demonstrar e mensurar o valor desse Ativo Intangível nas Demonstrações Contábeis tradicionais quer por exigência legal ou estatutária.

Analisar os diversos modelos de mensuração do Capital Intelectual (Balanço Intelectual), que foram e estão sendo formatados, cada um com suas características próprias, porém, todos com objetivos comuns:

- Fornecer um instrumento que permita à Contabilidade, mensurar e registrar o Capital Intelectual;
- Demonstrar que o Capital Intelectual agrega valor a qualquer empreendimento;
- Servir como ferramenta no processo de tomada de decisão nos processos de investimentos;
- Mensuração e Evidenciação como suporte aos diversos usuários das informações contábeis.

Através de experimentação empírica aplicar o “Modelo Intelect” de mensuração do Capital Intelectual, na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, empresa prestadora de serviços de transporte de passageiros sobre trilhos, na região Metropolitana de São Paulo.

Problema

Como poderá a Contabilidade com seus instrumentos, ferramentas e paradigmas, evidenciar e mensurar o Capital Intelectual como complemento às

Demonstrações Contábeis tradicionais, no suporte ao processo de tomada de decisão dos investidores, na análise dos empreendimentos?

Que essa mensuração é um problema contábil não temos dúvidas a respeito, o Mercado Mobiliário nos mostra isso, quanto explicita o diferencial entre os dois valores dos empreendimentos (mercado/contábil), no momento de uma transação.

Os experimentos empíricos com o “Modelo Intelect” de mensuração do Capital Intelectual das entidades, a ser implementado, tentará visualizar um caminho frente a tantos modelos acadêmicos elaborados, sem que uma utilidade prática efetiva fosse demonstrada.

Hipóteses

Nesse trabalho serão abordados os assuntos a seguir elencados:

- Ativos Intangíveis;
- O Potencial Competitivo do Valor Humano na composição do Goodwill;
- O Capital Intelectual como agregador de valor aos empreendimentos;

- O tratamento contábil para a evidenciação e mensuração desses Ativos Intangíveis e sua informação através das Demonstrações Contábeis;
- Como a Contabilidade abordará e tratará a evidenciação e Mensuração do Capital Intelectual.

Além da utilização de um modelo de Balanço Intelectual (Modelo Intelect), como complemento às Demonstrações Contábeis, ferramenta de análise como suporte ao investidor.

Metodologia

A metodologia a ser aplicada será a de análise da literatura sobre o assunto, ressaltando-se os pontos mais relevantes dos autores pesquisados. Pesquisa Documental sobre os Balanços Intelectuais já formatados e publicados. Considerações e comparabilidade de métodos e modelos. Viabilidade de mensuração do Capital Intelectual. Pesquisa empírica sobre a aplicabilidade de um modelo de Balanço Intelectual.

A pesquisa abrangerá publicações nacionais e estrangeiras, sobre:

- Evolução do Pensamento Contábil e suas Escolas;
- Ativos Intangíveis;

- Goodwill;
- Gestão do Conhecimento;
- Capital Intelectual;
- Modelos de Evidenciação do Capital Intelectual;
- A Mensuração do Capital Intelectual;
- Modelos de Mensuração e sua aplicabilidade;

Experimentação empírica e ensaio sobre a aplicabilidade de um modelo de mensuração do Capital Intelectual (Modelo Intelect), na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM, prestadora de serviço de transporte de passageiros sobre trilhos no município de São Paulo.

CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

“Sendo as faculdades humanas insuficientes para a observação integral, retenção duradoura, coordenação total, cálculo complexo e aspectos outros das coisas consideradas, o homem, com seu engenho, imagina processos que suprem tais deficiências. A Contabilidade é um desses processos”.

Francisco D’Áuria (1949, p. 373-374)

Há pelo menos 20.000 anos, o homem já registrava de uma forma muito primitiva, sua riqueza. Buscava, assim, memorizar aquilo que dispunha e que não mais precisava procurar, porque armazenava. Constituindo os primeiros aglomerados humanos, construindo moradias, tecendo e produzindo objetos de cerâmica, definindo formas de governo, possibilitou que critérios de vida fossem reformulados. Cria uma estrutura social, desenvolve instrumentos e métodos de registro de cunho patrimonial, ou seja, registrar aquilo que consegue mensurar.

Esses primeiros núcleos humanos, inicialmente desconexos, foram se organizando, estabelecendo normas de convivência, comunicação entre os diversos núcleos, enfim, organizaram-se em sociedade.

Muito bem nos define D’Áuria (1949, p. 14) sobre esses momentos:

“Os primeiros núcleos humanos organizaram-se em sociedade e estabeleceram normas de viver em conjunto; estabeleceram-se comunicações entre os agrupamentos; criou-se a medida das coisas e o seu valor de troca; apareceu a moeda e o crédito; **formou-se o fato econômico**”.

Desde os primórdios dos tempos o homem tenta registrar e mensurar aquilo que lhe pertence, e analisando a imensidão dos séculos transcorridos, constatamos que a Contabilidade desenvolveu-se com extrema lentidão, tomando efetivo impulso com a obra de Gutenberg, pois foi essencial o “livro impresso” como instrumento de difusão do pensamento contábil.

1.1 AS GRANDES CIVILIZAÇÕES: LEGADOS E INFLUÊNCIAS

Conforme nos relata Passavanti apud D' Áuria (1949, p.15) sobre os registros contábeis:

"O mais antigo vestígio de sinais, documentado, é representado por uma lâmina de chifre de rena, com duas faces lisas, em que se notam duas séries de linhas transversais, equidistantes, e cujos bordos estão marcados com cortes mais profundos, deduzindo-se que tais linhas eram sinais de numeração e contabilidade. É da *idade da pedra* este instrumento de registro, o qual foi encontrado, nos meados do século XIX, em uma funerária, na localidade de *Aurignac* (Garona-França)".

Os registros existentes sobre as diversas civilizações antigas, nos mostram que diversos foram os meios usados para registro e controle, principalmente das finanças públicas.

Encontramos registros de cunho administrativo, na Índia, dentre os povos primitivos o mais antigo (8.000 anos), através de seus códigos que nos revelam peculiaridades de ordem administrativa, eminentemente de seus controles sobre os bens e tesouros do soberano.

Na bacia dos rios Tigre e Eufrates (Mesopotâmia) destacaram-se a Assíria e a Caldéia por volta de 5.000 a.C., sendo compostos por diversos centros importantes de comércio, como as cidades de Babilônia, Nínive, Palmira e Luxor, poderosos, mas desprovidos de ideais, foram conquistados por outros povos que mantiveram sua estrutura de administração, visto serem perfeitas. Em diversas escavações descobriram-se pedras em que se esculpam contas (Inventários) de verificação dos bens provenientes das guerras. Foi grande a influência da civilização babilônica, nos povos que com ela tiveram contato. Os Gregos, os Fenícios e os Egípcios entre outros povos do Mediterrâneo, sentiram em suas culturas a grande afluência dessa civilização.

Da civilização egípcia (5.000 anos a.C.), encontramos diversos registros em seus monumentos, de escribas empunhando estilete com o qual gravam

em tábuas notas de pesagem, tendo a sua frente um verificador de pesagem.

Segundo D'Áuria (1949, p.17):

"Dentre os hieróglifos existentes nas pirâmides está "A Conta", desenhando a contagem de rebanho que desfila em frente ao seu proprietário, enquanto um *escriba* enumera e registra as cabeças de gado".

Porém, com o uso do *papiro*³, dariam os egípcios grande salto para a racionalidade da escrita contábil, sendo os "Escribas" considerados os mais dignos de todos os profissionais.

Na China por volta do ano de 2.205 a.C. o soberano *Hien Yuan*, cria as medidas de comprimento, capacidade e peso, na base de um sistema decimal, mandando fundir metal, para servir de moeda circulante (todas com um furo no meio). Verifica-se na China uma das primeiras estruturas administrativas, com a existência de encarregados especializados para as diversas funções administrativas.

Por volta de 1.000 anos a.C., os Fenícios, navegadores e comerciantes, vagavam pelo Mediterrâneo fundando colônias. Não possuíam território e nem eram constituídos em Estado, tendo como origem às cidades de Sidão e Tiro, sendo Cartago o centro de sua organização política e de suas atividades. Sua

³ *Papiro*: Grande erva, de cujas folhas se fazia o Papiro, material sobre o qual se escrevia. Folha de papel feita com papiro.

destruição nos privou de documentos que poderiam nos revelar sua organização financeira, restando poucos vestígios para estudo, entre eles, duas lápides com inscrições de despesas da administração pública para a construção de templos na ilha de Chipre, em poder do Museu Britânico.

Encontramos exemplos da prática da Contabilidade nos mais diversos meios de registro através da História, inclusive no Livro Sagrado, a título de exemplo, no Velho Testamento podem verificar no Livro do Êxodo, capítulo 38, uma passagem onde Moisés manda inventariar e valorar os bens que existiam no tabernáculo. Ou, citando perfeitas normas de Administração e Contabilidade, ditas por Salomão:

"Onde há muitas mãos, fecha. Quando negociares, conta e pesa. Estando exato e aceito, tudo descreve".

Muitos outros povos contribuíram com legados que serviram para o desenvolvimento dos instrumentos e métodos de registro das informações contábeis, através dos tempos.

Os Persas, que gravavam seus registros em tábuas de argila cozida; os Gregos com sua organização política constituída pelas cidades, pequenos Estados, com a predominância da administração pública, em que se desenvolviam os registros dos fatos econômico-financeiros. Os registros sobre a prática da Contabilidade na civilização grega são escassos, porém, a

complexidade de sua estrutura administrativa somente seria possível com o auxílio do registro dos fatos econômicos e financeiros.

Do maior Estado que jamais existiu, Roma, que possuía um complexo sistema administrativo, em virtude de sua extensão e dos muitos tributos e impostos cobrados dos povos subjugados, encontrando-se sob o Império, 30 a.C. a 476 d.C., a mais perfeita organização administrativa, no setor financeiro. Porém, poucos registros existem do que se poderia chamar de Contabilidade dos romanos. Primeiramente os Romanos escreviam em tábuas de madeira (tabularium), depois em mármore e em bronze quando quiseram perpetuar suas Leis.

Citando D'Áuria (1949, p. 28):

"O Estado Romano, por sua admirável organização administrativa e por sua cultura jurídica transmitida à posteridade, teria que possuir, forçosamente, o registro dos fatos patrimoniais e financeiros".

Diversos eram os livros contábeis adotados em Roma:

- **Adversaria** – usado para registro de simples levantamentos;
- **Codex Rationum** – livro onde a escrituração era sistematizada;

- **Kalendarium** – livro de vencimentos;
- **Liber Patrimoni** – livro de inventário, entre muitos outros.

O Contador Geral romano era o homem mais bem remunerado da administração pública de Roma, com honorários de 300.000 sestércios ao ano, sendo um dos profissionais mais poderosos do Império.

Vai da queda do Império Ocidental Romano ao descobrimento da América, entre os anos de 476 e 1.492, o período chamado de Idade Média. Foi um dos períodos, se não o mais, de maior tumulto na história humana. Sendo a Contabilidade uma disciplina de ordem administrativa, não poderia desenvolver-se em um período em que as guerras e conquistas realizavam fusões entre países de etnias tão diferentes, sem que pudesse existir organização social.

Conforme descreve D'Áuria (1949, p. 34):

"Paralelamente à História, a Contabilidade dependeu da organização social e, acentuadamente, das normas jurídicas; dependeu dos processos mais aperfeiçoados do cálculo e dos processos materiais de registro. Estas bases falharam ou pouco favoreceram, na Idade Média".

A necessidade de se registrar os fatos econômico-administrativos criou a arte da "escrituração". Porém, apesar do período obscuro para a Contabilidade, foi na Idade Média que surgiu, ou, foi colocada em prática, a equação que nada mais é de que, todo débito corresponde a um crédito e vice-versa, ou seja, o registro de um fato em sua causa e efeito.

Assim não há dúvida, que a Idade Média, apesar de não ter sido um período propício para a evolução do pensamento contábil, nos proporcionou o conhecimento das **partidas dobradas**, sendo o crescimento do Capitalismo na Idade Média, o instrumento impulsionador da técnica de debitar e creditar.

Outro fato de crucial importância para a difusão do ensino da Contabilidade foi o aperfeiçoamento da prensa por Gutenberg em 1440, permitindo a utilização de livros como instrumentos de transmissão dos conhecimentos contábeis.

1.2 AS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Aconteceu com a Contabilidade, o mesmo que acontece com a maioria das ciências, evoluiu, como citamos anteriormente. Para evidenciar sobre esta evolução, nada melhor do que discorrer sobre a solidificação das Teorias e Escolas do pensamento contábil, que continuam em constante questionamento e, portanto, em evolução.

Segundo Sá (1997, p. 12):

"Tal história continua sendo construída e seu futuro prossegue célere, cada vez mais evidenciando a utilidade de tal conhecimento".

Como nos mais diversos ramos do conhecimento humano, a Contabilidade, também, não poderia deixar de basear-se em teorias e, segundo Sá (1997, p. 60):

"Há um caminho natural para isto, que parte da observação de um objeto qualquer, como base de estudos. As observações levam a raciocínios organizados que geram conceitos, estes produzem enunciados ou teoremas, e estes as teorias".

Entre as principais Escolas, destacamos as que mais influenciaram o pensamento contábil e preocuparam-se em situar a verdadeira matéria de estudos da Contabilidade e a classificação desta no mundo científico, sendo a influência dos pensadores italianos marcantes em todas elas:

O MATERIALISMO: entendeu a **riqueza** como o objeto essencial que mereceu ser observado em sua intimidade. Seu maior expoente foi Francesco Villa, com sua obra "*La Contabilità Applicata alle Amministrazione Private e Pubbliche*" publicada em

1840, na cidade de Milão, considerada o marco da afirmação da Contabilidade como ciência. Pela primeira vez, o registrar e demonstrar os acontecimentos deixou de ser o fundamental, apresentando-se a necessidade de se julgar e concluí-los.

O PERSONALISMO: a personificação das contas foi conseqüência de um fato historicamente real, sendo que as primeiras contas foram abertas a devedores e credores, pois não existia a preocupação com as anotações dos bens patrimoniais.

Conforme descreve Herrmann Jr (1970, p. 42):

"Giuseppe Cerboni acompanhou com interesse os estudos do precursor da teoria personalista (Marchi). Aceitou o princípio da personificação das contas, mas introduziu-lhes o conceito jurídico segundo o qual representam direitos e obrigações. Aboliu a pessoa intermediária entre o proprietário e a azienda, representada pela teoria de Marchi pelo administrador ou gerente. O proprietário administre ou não a azienda, é de fato o credor da substância e o devedor das passividades, perante os agentes e os correspondentes".

O CONTROLISMO: o controle da riqueza aziendal era o objeto da Contabilidade para a corrente controlista.

Descreve Iudícibus (1997, p. 42-43) sobre o expoente dessa corrente de pensamento:

"(...) Com Fábio Besta, vulto insuperado e talvez insuperável da Contabilidade, inicia-se a era do controle. Para ele, a Contabilidade é a ciência do controle econômico. Além de autor inspirado, é um pesquisador histórico e indutivo. Escrutinou arquivos e bibliotecas italianos e estrangeiros. Um de seus grandes méritos é ter delimitado o campo de aplicação da Contabilidade; ao contrário de Cerboni; entretanto aprofundou-se sobremaneira no estudo do controle. Podemos dizer que Besta foi o primeiro e é o maior contador moderno. Muitas teorias hoje tornadas famosas pelos autores norte-americanos tiveram seu primeiro expositor em Besta. Além da ciência do controle, Besta desenvolve a teoria materialística das contas, destruindo o trabalho personalístico de Marchi e de Cerboni. Besta, juntamente com Pacioli, é, em nossa opinião, o maior vulto da Contabilidade, até o momento, em todos os tempos (...)"

Ainda dentro da corrente controlista do pensamento contábil, descreve Herrmann Jr (1970, p. 47):

"Fábio Besta conceituou a Contabilidade como a ciência do controle econômico. Observou as fases da administração e distinguiu três: a da gestão econômica propriamente dita, a da direção e a do controle".

O AZIENDALISMO: a azienda é a célula social onde o homem desenvolve atividades para satisfação de suas necessidades. O aziendalismo, a economia das empresas, a economia aziendal, as ciências gerenciais, seja que denominação se pretenda dar a esse conjunto de disciplinas que estudam os fenômenos ocorridos nas células sociais, sendo Gino Zappa um dos seus maiores estudiosos.

Como bem definiu Herrmann Jr (1970, p. 48):

"A Contabilidade é a ciência administrativa que tem por objeto o estudo dos princípios, das leis e das teorias, dos métodos e dos meios segundo os quais racionalmente se deve desenvolver, efetuar, estudar e controlar a parte da ação administrativa que tem a sua base e o seu instrumento necessário no cálculo aplicado à matéria econômico-patrimonial-financeira, em função das aziendeas econômicas (...) pondo também em evidência direitos, obrigações e responsabilidades morais e jurídicas das

pessoas ou personalidades próprias da azienda ou das pessoas que nela tiveram uma ação qualquer”.

O PATRIMONIALISMO: uma simples reflexão sobre o instrumento mais antigo da Contabilidade, que é a conta, levamos a perceber que a preocupação básica, mesmo do homem primitivo, foi sua riqueza, seu patrimônio (**intuitivo**), suas modificações, seu controle e domínio (**científico**). Como maior expoente dessa corrente de pensamento, podemos citar Vincenzo Masi, responsável pela construção de uma teoria científica do Patrimônio, que o coloca como objeto da Contabilidade.

Pela conceituação de Herrmann Jr (1970, p. 52) sobre o objeto de estudo da Contabilidade nessa corrente:

"O patrimônio é uma grandeza real, cuja constituição íntima deve ser conhecida e que se transforma e evolui sob o influxo da atividade humana". O patrimônio passou a ser estudado sob dois aspectos: *estático*, num determinado momento e *dinâmico*, sofrendo influências externas e temporais”.

A Escola Européia, ou, Italiana, como se convencionou chamá-la, teve seu apogeu entre os séculos XII e XIX, dominando o cenário contábil até os primeiros vinte anos do século XX.

Conforme relata Vasconcelos (1995, p. 24):

“Entre as causas prováveis da decadência da Escola Européia, destacamos as seguintes:

- preocupação demasiada com a demonstração de que a Contabilidade é ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um modelo ou sistema contábil de informação adequado;
- uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial”.

Nestes pontos a Escola Americana diferencia-se da Escola Européia, pois com o rápido desenvolvimento da economia americana, as atividades empresariais foram se tornando cada vez mais complexas, exigindo um acompanhamento mais constante da Contabilidade nesta evolução, aliado a grande influência que os usos e costumes dos norte-americanos tiveram em outros países e continentes, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, sua economia exigia constantes, novas e precisas informações contábeis.

Os fatores que influenciaram no desenvolvimento contábil norte-americano, entre outros, foram:

- A Contabilidade de Custos, utilizada em virtude da construção de estradas de rodagem, estradas de ferro e as necessidades de controle dos investimentos públicos em obras de infra-estrutura;
- As grandes "*Corporations*", caracterizadas por grandes investimentos de capital, grande número de sócios, e a necessidade de se apurar cuidadosamente o Lucro Líquido em virtude da distribuição de dividendos;
- Os investimentos em pesquisas sobre princípios contábeis efetuados pelo governo, os corpos associativos de Contadores e as Universidades, culminando com a uniformização de critérios através dos "princípios geralmente aceitos" hoje bastante conhecidos.

De acordo com as considerações de Ludícibus (1997, p. 34):

"O surgimento do American Institute of Certified Public Accountants, e o ano de 1930, quando se tornou mais ativo, têm uma importância decisiva no desenvolvimento da Contabilidade e dos princípios contábeis. Os Special Committees, a The Accounting Research Division, o The Accounting Principles Board e, mais recentemente, o Financial Accounting Standards Board

tem promovido inúmeros estudos, pesquisas e emitido opiniões sobre áreas de interesse da Contabilidade”.

1.2.1 O ENFOQUE DAS INFORMAÇÕES E SEUS USUÁRIOS

A Sociedade como a conhecemos, está delineada em três períodos ou fases⁴, muito bem distintas entre si, em que mudanças significativas ocorreram, inclusive para a Contabilidade e seus métodos de registros e informações:

⊕ A Era Agrícola (*Desde o Homem Primitivo até a Publicação do Tractatus de Pacioli*):

Período em que a terra era a base da economia (descentralizada), onde cada comunidade produzia a maioria de suas necessidades, onde a energia era a muscular humana e a animal, trabalhando no e o campo, toda a produção era artesanal, os estoques de matérias primas eram limitados, os meios de comunicação e de transportes eram quase inexistentes. A ênfase contábil era o das partidas simples, e nesse período com a necessidade de se registrar os fatos econômicos administrativos,

⁴ Alvin Tofler em *A Terceira Onda* (1980), usa uma metáfora das ondas para explicar as grandes mudanças ocorridas em nossa civilização, de onde adaptamos a classificação apresentada.

criou-se a arte da escrituração, além, é claro, da publicação, no ano de 1494, da obra de Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica*, em que se encontra o *Tractatus de Computis et Scripturis*, que nos apresenta o **Método das Partidas Dobradas** (o conceito de dualidade, solução encontrada para equacionar o problema da não aceitação de números negativos pelos matemáticos da época, que os consideravam absurdos e fictícios), que só se tornaria difundida nos séculos futuros, perdurando até os dias de hoje. É o que podemos classificar de fase empírica da Contabilidade;

➊ **A Era Industrial** (*Solidificação da Teoria Geral da Contabilidade*):

O principal marco nessa Era, sem dúvida alguma, foi a Revolução Industrial, em que a economia passou a ser movida pela maquinofatura como fator propulsor da produção, em que ficou patente a separação entre produtor e consumidor (Mercado). As fontes energéticas não renováveis são base da Economia, e, são bem mais desenvolvidos os meios de comunicação e de transporte (telégrafo, telefone, ferrovias, transporte aéreo). Surgem os trabalhadores qualificados com alta especialização. Firmou-se o método das partidas dobradas, o custo histórico como base de valor, a elaboração de relatórios contábeis. É o que podemos classificar como fase científica da Contabilidade;

⑤ **A Era do Conhecimento** (*Informação Contábil / Instrumento no Processo de Gestão*):

É a atual em que vivemos, começou nos anos 50 do século XX, caracteriza-se como a Era da Informação. Base da Economia Globalizada, onde os meios de comunicação e de transportes aproximam os consumidores dos meios de produção. Pelas facilidades apresentadas, os estoques tornam-se virtuais, a produção torna-se personalizada. O trabalhador é um generalista, agrega conhecimento ao processo produtivo. A Contabilidade firma-se como sistema de informação direcionado ao usuário, como instrumento auxiliar no processo de gestão. Procura mensurar o Conhecimento agregado ao Patrimônio das entidades, que se conceituou como **Capital Intelectual**.

A Contabilidade com sua cultura e tecnologia, através da compilação dos dados, evidencia e quantifica valores gerados das atividades produtivas das entidades, fornecendo informações sobre a composição e as variações patrimoniais.

Fato imutável até o início da terceira fase acima descrita, visto que a partir daí, devemos mensurar e demonstrar o conjunto de intangíveis que se denomina **Capital Intelectual**.

Como bem nos coloca Paiva (2000, p. 2), quanto à necessidade de se mensurar o real valor patrimonial das entidades:

“O valor contábil, como referencial econômico-financeiro das organizações modernas, está desatualizado, não diagnosticando eficientemente o patrimônio empresarial, principalmente das empresas do conhecimento, e, desta forma, não atingindo a finalidade maior da contabilidade: a informação com qualidade”.

Talvez de uma maneira instintiva, visto que a **Terra, Capital e Trabalho** eram as forças motrizes da economia, D'Áuria (1949, p.7), já nos brindava com uma afirmação, que a evolução dos tempos está mostrando ser verdadeira:

“Os chamados bens *incorpóreos* ou *imateriais* não se entendem como bens em si, mas como potenciais ou bens futuros. Os *créditos*, que se adicionam ao ativo, são bens *esperados*; os direitos ou as possibilidades de incorporar bens a dado patrimônio acrescem artificialmente o volume deste, se considerarmos o patrimônio universal da humanidade”. (grifo nosso).

Interpretando as palavras acima podemos entender que não seria outro, senão o Conhecimento, esse Patrimônio Universal da Humanidade.

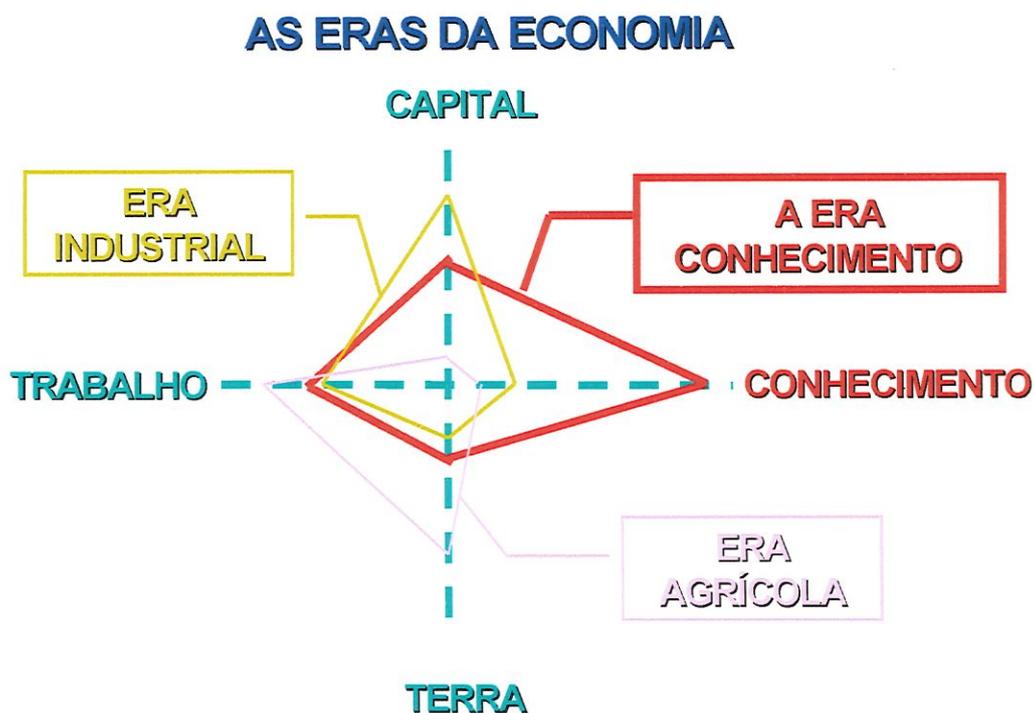
É a Gestão desse Conhecimento, e o que hoje se denomina **Capital Intelectual**, ou seja, uma combinação de Ativos Intangíveis, que trazem benefícios qualitativos às entidades, frutos das mudanças nas áreas da Tecnologia da Informação e das Telecomunicações entre outros avanços nos diversos ramos das ciências, inimagináveis na época em que D'Áuria nos perpetuou a afirmação anterior, que a Contabilidade tem como desafio demonstrar e mensurar, através de suas demonstrações tradicionais ou como complemento das mesmas, visto os impedimentos legais e fiscais existentes.

Como bem coloca Antunes (2000, p. 14), quanto ao reconhecimento desse novo fator econômico, que é o recurso "**Conhecimento**":

"Admitir o Conhecimento como recurso econômico impõe novos paradigmas na forma de valorizar o ser humano e na forma de valorizar uma organização, pois gera benefícios intangíveis que alteram seu patrimônio".

O Diagrama apresentado a seguir evidencia a real importância do Conhecimento como o quarto Fator de Produção, fundamental para a alavancagem e sustentação dos empreendimentos atuais, pela sua representatividade e como fator de sobrevivência e desequilíbrio no processo estratégico de gestão, necessitando efetivamente de evidenciação e mensuração como agregador de valores que é:

Figura 1:



Fonte: www.gestiondelconocimiento.com (20.08.2001)

A Contabilidade, através da ingerência de seus profissionais e acadêmicos, vem procurando e definindo esses paradigmas de mensuração e suas potencialidades, pois sua finalidade é a de prover seus usuários de informações úteis, claras e precisas.

1.2.2 A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

"A informação é o principal objetivo da Contabilidade, ao contrário do que possam alguns julgar, por entenderem ser essa afirmação depreciativa para o conceito da Contabilidade, esquecendo-se de que é a informação, acompanhada de interpretações e orientação, a distinguida característica da ciência contábil e da sua significativa e relevante utilidade".

Hilário Franco (1996, p. 167)

Na atualidade surge um novo problema, tamanho é o volume de informações que recebemos:

- O excesso de informações;
- Informações conflitantes;
- Informações não-refinadas, não processadas, que convergem de todos os pontos do planeta.

Em uma nova variedade da política, em que os governos não restringem o fluxo de informações, estas informações inundam a população.

Segundo Roszak (1986, p. 77):

"Onde existem fontes em competição, como em nossa sociedade, a estratégia do governo não é censurar, mas confrontar fato com fato, número com número, pesquisa com pesquisa. Ainda é

vantajoso haver muita disputa em torno de fatos e números, uma tempestade estatística que adormece a atenção”.

O excesso de informações também é um fato no ambiente corporativo e a sua refinação, ou melhor, sua interpretação é fundamental no processo de gestão dos empreendimentos.

Com esta fartura de dados surge o problema de gerenciamento das informações, e que melhor método de se controlar este volume impressionante senão por meios eletrônicos. Os computadores estão aí para serem utilizados como agentes facilitadores no processamento das informações.

Porém, não é tão simples assim que se processam as informações; o computador permite uma rápida geração e recuperação das mesmas, mas, se o programa não foi bem concebido, a parametrização da informação não foi bem elaborada, o que ocorrerá é um excesso de dados e não informações, que nem sempre fazem sentido ou estejam formatadas adequadamente como auxiliares ao processo de gestão.

Não se imaginava, há alguns anos atrás, que a Contabilidade fosse gerar tantas informações de forma rápida e segura, como ocorre hoje em quase todas as grandes entidades dos mais diversos tipos de empreendimentos e, como consequência lógica, os Contadores passam a desempenhar um importante papel no processo Gerencial dos mesmos.

Necessitarão, obrigatoriamente, aprimorar, e desenvolver seus conhecimentos em suas áreas de atuação.

Essa tendência acelerada para a produção de conhecimentos especializados exigirá atenção permanente, correndo-se o risco de desatualização. Portanto, a reciclagem deverá ser constante, sendo o reflexo exteriorizado na qualidade da informação produzida e interpretada pelos nossos profissionais e pesquisadores da Ciência Contábil.

O Contador deverá assumir cada vez mais um novo perfil, sendo este caracterizado por:

- Flexibilização nos processos de trabalho;
- Delegar e descentralizar decisões;
- Centrar processos, atividades e produtos à organização;
- Adotar a cooperação como estratégia principal;
- Inovar e competir por novos espaços;
- Formar redes de contato propiciando a disseminação das informações;
- Desenvolver bases de dados geradas e organizada pela própria organização;
- Preocupar-se com padrões de qualidade;
- Preocupar-se com o aprendizado e educação continuados para fazer face às mudanças gerenciais e comportamentais.

Aceitar estas responsabilidades, e outras mais são os desafios dos profissionais/pesquisadores e devem nortear suas decisões estratégicas, em especial a sua educação básica, continuada e aprimoramento pessoal/profissional.

CAPÍTULO 2 - O SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Inúmeros são os conceitos de sistema, inúmeros os autores que o definiram, dos quais relatam-se algumas dessas definições.

Pela definição de Gil (1995, p. 13):

“(...) uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum (...)”.

Define-se, segundo Bertalanffy apud Padoveze (1998, p. 24):

“Sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”.

Descreve Silva (1994, p. 7):

“(...) pode-se entender sistema como um conjunto de partes coordenadas que têm por finalidade atingir um objetivo, podendo este ser amplo ou restrito”.

Citando D' Áuria (1949, p. 261):

“Sistema é, portanto, o conjunto harmônico de elementos que desempenham funções para fins determinados”.

Segundo Bio (1985, p. 18):

"Sistema é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Após análise das diversas definições dos estudiosos, pesquisadores e mestres citados, defini-se sistema como:

A união de duas ou mais entidades, interagindo entre si, em busca de uma entidade mais complexa e completa, pela junção das partes individualizadas e distintas, que em sinergia se completam.

Quando se analisa qualquer sistema, o fator primordial é a análise de seus componentes, com a determinação do grau de eficiência dos mesmos, visto serem eles que o caracterizam, dando-lhe existência e importância, determinando sua convergência e finalidade.

Na observação de um sistema, pressupondo seu total domínio, cogitamos definir ou elaborar seus limites; posteriormente, definimos sua

composição, estabelecemos sua finalidade, sua utilização, concluindo pela sua representação, inclusive gráfica, primordial como instrumento de gestão.

2.1 A FUNÇÃO SISTÊMICA DA CONTABILIDADE E A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Segundo Associação Americana de Contabilidade apud Silva (1994, p. 54):

"A Contabilidade é definida como o processo de identificar, medir e comunicar informação econômica que permita formar opinião e tomar decisões pelos usuários da informação".

A Teoria da Comunicação é uma das técnicas metodológicas mais usadas, em todos os campos de atividade, porém, talvez até o momento, muito pouco aplicada pela Contabilidade, mesmo tendo a Contabilidade função descritiva, tal é a variedade de patrimônios individualizados, tal a complexidade dos diversos ramos de atividade econômica.

A tudo que quisermos analisar, podemos aplicar o processo sistêmico contábil, pois a Contabilidade define:

- O momento inicial do objeto a ser analisado ou elaborado;
- As variações decorrentes do período em análise;

- Sua situação no momento atual, ou, em qualquer instante e momento.

Até bem pouco tempo era simples e fácil aceitar a máxima tão bem delineada por D' Áuria (1949, p. 376) de que:

“Todos os sistemas, no mundo físico e no social, podem ser objeto da contabilidade. A identificação das espécies de sistemas é conveniente para se fixarem às normas da respectiva aplicação. O patrimônio individualizado é um sistema bem definido, tendo servido de objeto único para a contabilidade. Ele se enquadra no mundo social, porque é na sociedade que tem suas origens, e esta fixa as normas de existência daquele. Assim, todos os patrimônios, variados por suas finalidades, constituem o grande grupo da economia particularizada”.

Pode-se então, concluir, que os sistemas se definem no meio em que tem sua origem e se desenvolvem, classificados que são, pelos componentes homogêneos e heterogêneos que os classificam, como por exemplo, o Sistema de Informações Contábeis.

O objeto da Contabilidade é o Patrimônio; sua finalidade, conforme define Franco (1976, p. 20), é a de:

“Assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins”.

Não existe, então, contestação quanto à finalidade da Contabilidade, que é a de registrar e demonstrar as variações no Sistema Patrimonial, onde se tem a representação na parte do “Ativo”, dos bens econômicos e direito das entidades, em contrapartida à parte do “Passivo”, representado pelas obrigações com os credores e o “Patrimônio Líquido” que representa o remanescente, ou seja, a parte que a entidade tem empenhada com os sócios ou acionistas.

Como tão bem nos definiu D' Áuria (1949, p. 363):

“O ativo será o conjunto de componentes composto de elementos concorrentes à finalidade do sistema, ou seja, a soma de forças motrizes com direção aos fins que explicam a existência do conjunto. O passivo é indicador das “forças resistentes” ou redutivas dos componentes, colocando-se, no mesmo lado, a diferença entre ativo e passivo, - “expressão do sistema”, - que é a resultante das forças do sistema, isto é, o excesso de forças motrizes, - **ativo**, sobre as resistentes, - **passivo**”.

Para entender-se as Informações Contábeis, deve-se analisá-las através de uma visão sistêmica, ou, segundo Padoveze (1998, p. 29):

“O enfoque sistêmico ou visão sistêmica é uma postura mental de ver as coisas partindo-se de uma visão holística, de conjunto ou totalidade. Ou seja, é ver as coisas partindo do todo, e não partindo das partes para depois se chegar ao todo”.

A função sistêmica da Contabilidade deve, sempre, estar voltada aos níveis operacional e tático das entidades, pois para isso são desenvolvidos. Mas, apesar de estarem delineados com estas características, devem servir de instrumento de suporte e consulta do planejamento estratégico das entidades, mesmo sendo difícil qualificar metas num instrumento de informações econômico-financeiras.

Não se pode negar, entretanto, que apesar de se estar distantes da disponibilização, em formato sistêmico, de uma Contabilidade Estratégica, existem algumas dessas características nos planos operacionais contábeis. Basta verificar-se o comparativo entre a projeção e o resultado da aplicação de um plano orçamentário, de qualquer entidade, para depararmos com informações eminentemente estratégicas.

2.2 O GESTOR DO SISTEMA E A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO

Um sistema de informações depende de diversos elementos, ou recursos, para que atinja sua finalidade, que são, segundo Gil (1995, p. 13-14): “Os recursos *Humanos, Materiais, Tecnológicos e Financeiros*”.

Considera-se o Recurso Humano, o fator principal, no desenvolvimento e processamento dos dados, matéria-prima para a elaboração de qualquer sistema, para que seja gerado um produto final de qualidade, que é a informação, pois, hoje, o controle dessa informação está nas mãos do profissional da Contabilidade.

Colocando o Recurso Humano, como centro nervoso para a geração de um sistema de informações, define Gil (1995, p. 14):

“Um sistema de informações consiste em pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados; com a finalidade de obter uma solução, esses dados são tratados criando-se informações geradas, distribuídas e entregues segundo um modo de apresentação”.

Sendo a Contabilidade a ciência do controle, nada mais importante que o “controlador” dessa ciência, o Contador que formata, processa e transforma os dados em informações, ou seja, quem efetivamente tem o seu domínio.

Antigamente, sem nenhuma preocupação na ordenação das mesmas; hoje, preocupado com as características do seu cliente, o usuário, ordenando-as de maneira conexa e coerente, inclusive para os leigos.

Fazendo com que a função descritiva da Contabilidade, tenha, além de suas funções escriturais e expositivas, função interpretativa e de análise.

Devem os profissionais, procurar sempre um aprimoramento em suas funções, lendo, observando, meditando e planejando, pois sua atividade não deve ser reduzida, nunca, as funções básicas de processar, registrar e formatar as informações contábeis, aquilo que vulgarmente conhece-se como **“o trivial do débito e crédito”**.

Antes de se definir o Sistema de Informações Contábeis, suas características operacionais, táticas e estratégicas, a preocupação é com o profissional envolvido com o gerenciamento das informações, pois, como bem evidencia Ludícibus (1997, p. 44):

“O que muitas vezes não se consegue com processos sistêmicos pode ser suprido com a qualidade dos profissionais envolvidos

com a empresa, embora, é claro, sempre se deva perseguir o aperfeiçoamento dos aplicativos de suporte à decisão, mas sem ficar inativo à sua espera”.

É contra essa inatividade, mencionada por Iudícibus, que os profissionais e pesquisadores da Contabilidade, devem estar sempre lutando, quer por força de sua formação básica, visto essa formação sofrer mutações ao longo dos tempos, quer por força das necessidades do usuário das informações geradas, quer pelas exigências irreversíveis da globalização da economia.

Essa globalização, atrelada ao desenvolvimento constante da Tecnologia da Informação, exigirá uma maior flexibilidade do profissional contábil, exigindo sua constante reciclagem, daí a importância de uma boa base em sua formação e da educação continuada, estando ele atento às oportunidades de reciclagem e treinamento em cursos de qualidade comprovada, atento, sempre, às novas técnicas, para que não seja ultrapassado, inclusive, pelos avanços em seus instrumentos operacionais.

Um profissional bem preparado, com uma boa base teórica, principalmente, disponibilizará informações corretas e confiáveis. Porém, caberá a esse mesmo profissional, demonstrar a seu cliente, o tomador de decisões, que a utilização dessas informações, têm capital importância, dentro

do contexto gerencial, como suporte imprescindível em suas análises decisórias.

É mister o profissional contábil ser cômico de sua importância e das informações por ele administradas, fazendo com que todos dentro da entidade, aprendam a utilizar e a se inteirar, que o Sistema de Informações Contábeis, também é flexível e atualizável, pois estará sempre afeto as mudanças.

Desempenhando o Contador, inclusive, papel de agente motivador e comunicador entre as diversas áreas das entidades.

2.3 FERRAMENTAS E PARADIGMAS UTILIZADOS NA DISPONIBILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Ao longo dos tempos, foram inúmeras as influências sobre os registros dos fatos econômico-financeiros, principalmente, em virtude das constantes e irreversíveis mudanças e exigências da economia.

Porém, reflexos da Globalização, nunca como nos dias de hoje, esses processos de mudanças foram tão rápidos e dispare, alavancados pelas mais variadas descobertas, nos diversos ramos da ciência, principalmente pelos desenvolvimentos na área de Tecnologia de Informação.

Através do conhecimento, controle e aplicação desses desenvolvimentos, como instrumentos facilitadores, no exercício da atividade contábil, devemos nos preparar, para alimentarmos os tomadores de decisão, com informações rápidas, precisas e fundamentais ao processo de gestão.

Elaborar-se-á um ensaio, sobre os instrumentos de escrita, e as mais diversas tecnologias utilizadas pelos “**registradores**” ao longo do tempo.

Além do “Pincel de Escritas”, “O Lápis de Chumbo”, “O Estilete Egípcio de Escrita”, “A Caneta Metálica Romana”, “A Caneta de Bambu”, desenvolvidos e utilizados pelas diversas civilizações citadas no Capítulo 01, o homem aperfeiçoou muitos outros, como por exemplo:

- A Pena da Escrever;
- A Pena Metálica;
- A Caneta Tinteiro;
- O Lápis;
- A Caneta Esferográfica;
- A Lapiseira.

Os instrumentos facilitadores da escrita continuam em constante desenvolvimento, e sendo utilizados através dos tempos, em sua plenitude, pelos profissionais contábeis, no exercício de sua tarefa básica que é a de registrar os fatos econômico-financeiros das entidades.

A atual geração de Contadores, lendo este pequeno ensaio, imagine as gerações passadas, efetuando registros manuais, utilizando a máquina de datilografia comum, antes da modernidade da “Contabilidade Maquinizada”, sem as facilidades e limpeza dos sistemas computadorizados dos nossos dias; imaginem-se elaborando as Demonstrações Contábeis, sem o auxílio desses sistemas, frutos do desenvolvimento da Tecnologia da Informação, sem as facilidades da impressão sem corretivos e colagens.

Será que a atual geração de Contadores nunca ouviu falar de “Borrador”, “Ficha Tríplice”, “Gelatina Copiativa”? Coisas de exposição em museus ou objetos de registros nos livros da história.

É inegável a importância dos instrumentos desenvolvidos como facilitadores dos registros, em todas as áreas da ciência, utilizados em sua plenitude, pelos Contadores, através dos tempos, em seu papel de fiéis depositários dos registros econômico-financeiros das entidades.

Serão listados alguns desses inventos, considerados os mais importantes no processo de registro e formatação das informações contábeis, com a data de sua invenção ou início de sua utilização:

- Máquina de Somar – 1642;
- Calculadora – 1833;

- Caixa Registradora – 1879;
- Cartão de Ponto – 1889;
- Clipe – 1901 (quem consegue visualizar, hoje, a inexistência deste fantástico invento?);
- Caneta Esferográfica – 1938;
- Código de Barras – 1948;
- Secretária Eletrônica – 1952;
- Disco Rígido de Computador – 1956;
- Máquina Xerox – 1959;
- Disquete de Computador – 1970;
- Impressora Matricial – 1971;
- Computador Pessoal e Impressora a Laser – 1975;
- Impressora a Jato de Tinta – 1976;
- Computador Laptop – 1989; e
- O instrumento mais sensacional em termos de Sistema de Informações, o Software de Navegação na Internet – 1994.

A importância das três últimas décadas do século XX está exemplificada na relação acima, em vista da evolução de nossa sociedade tecnológica, quando fomos brindados com avanços tão surpreendentes, quanto fáceis em seu acesso e utilização em prol da informação contábil.

Os paradigmas criados ao longo dos tempos, as escritas manuais, os sistemas mecanizados, os computadores de grande porte, os

microcomputadores, os software integrados, as redes integradas, são todos instrumentos de otimização e racionalização, permitindo aos Contadores fazerem frente aos novos paradigmas que surgem, com a constante flexibilização e virtualização da economia.

Porém:

- Estarão os pesquisadores/profissionais contábeis preparados para fazer o correto usos desses instrumentos, no melhor desempenho de sua função?

- Estarão os pesquisadores/profissionais ou futuros profissionais preparados ou se preparando para enfrentar os desafios que se interporão em seus caminhos, em sua busca, constante, de servir e alimentar aos tomadores de decisão, lhes fornecendo o correto instrumento de gestão, através da utilização dos facilitadores disponibilizados pela Tecnologia da Informação?

Num mundo cada vez mais globalizado, em que as mudanças são cada vez mais constantes e questionadas, principalmente quando envolvem novos paradigmas na gestão dos negócios, os profissionais contábeis precisarão manter-se sempre atualizados.

Necessitarão conhecer ou dominar, algumas tecnologias e conhecimentos específicos:

- Reengenharia;
- Comércio Eletrônico (E-commerce) – Internet;
- Redes Internas - Intranet;
- Computação Cliente/Servidor;
- Integração de Sistemas Computacionais (ERP);
- Banco de Dados Relacional;
- Mensuração dos Intangíveis;
- Gestão do Conhecimento;
- Capital Intelectual.

O profissional contábil deve se preparar para viver em um mundo digital, muito mais flexível e maleável, que se modificará de forma contínua, exigindo constante atualização (up grade) pessoal; onde a Contabilidade deixará de ser uma fornecedora de informações temporais, pela acumulação de períodos, para se tornar uma fornecedora de informações em tempo real.

Devem administrar e tratar a Contabilidade como um Sistema de Informações **aberto** para a entidade, criando interfaces de ligação com os demais sistemas, disponibilizando as informações de forma clara e objetiva ao processo de gestão.

A Sociedade como a conhecemos, vivenciou diversas evoluções, até atingir seu atual patamar, passou por diversas Eras: Primitiva; Agrícola; Industrial. Em todas elas, as forças motrizes da economia eram: **Terra**, **Capital** e **Trabalho**, como abordado no Capítulo 1.

Hoje, estamos no limiar de uma nova Era, em que a base da economia não mais se sustenta no tripé mencionado anteriormente, mas no Conhecimento, recurso infinito e constantemente renovável.

Algumas características fazem do Conhecimento, aspecto agregador de valor aos empreendimentos que serão abordadas em capítulo próximo, o fator que nos leva a encarar a criação de uma Nova Economia e, Crawford (1994, p. 22-23), muito bem as relaciona:

“1. O conhecimento é difundível e se auto-reproduz. (...) o conhecimento expande-se e aumenta à medida que é utilizado.

2. O conhecimento é substituível. Ele pode substituir terra, trabalho e capital. Por exemplo, um fazendeiro que consegue uma colheita maior num mesmo espaço de terra, utilizando para tanto apenas novas técnicas de plantio, não necessita de mais terras para aumentar sua produção.

3. O Conhecimento é transportável. Na sociedade eletrônica atual, o conhecimento move-se na velocidade da luz. Em poucos segundos, posso enviar para Taiwan, via fax, um esquema para um novo chip de computador que representa meses de um intensivo trabalho de engenharia.

4. O Conhecimento é compartilhável. A transferência de conhecimento para outras pessoas não impede o uso deste mesmo conhecimento por seu original detentor”.

Esse novo fator, o Conhecimento, apresenta um grande desafio à classe contábil, ou seja, acrescenta ao rol dos Ativos Intangíveis, mais esse Ativo, que sem dúvida, agrega qualidade às entidades e empreendimentos, e nos apresenta um problema real que é o de mensurar e evidenciar sua influência nas variações patrimoniais.

A transição da economia industrial para a economia do conhecimento, exterioriza uma série de mudanças, característica de todo o período em que as rupturas com os paradigmas existentes e aceitos ocorrem, especial nessa transição pela impressionante velocidade com que isso está ocorrendo.

A Era do Conhecimento apresenta diversos aspectos e características diferenciadoras de suas predecessoras:

- O conhecimento básico e as pesquisas geram novas tecnologias e inovações;
- A educação é fundamental, pois serviços de informações são o segmento fundamental dessa nova economia;
- A participação das mulheres na força de trabalho torna-se significativa;
- As ideologias políticas perdem sua representatividade;
- As forças econômicas se dispersam;
- Novas formas de administração se desenvolvem ancoradas no Recurso Humano;
- O conhecimento agregado ao empreendimento incorpora valor pelo que se denomina Capital Intelectual.

A economia já demonstra que existem diferenças entre o valor contábil e o valor real dos empreendimentos e, para que isto seja verificado basta compararmos o valor contábil e o valor de mercado das entidades que têm suas ações negociadas em Bolsa de Valores, ficando esta disparidade de valores, mais evidente no seguimento de serviços.

Sobre o real valor dos empreendimentos Stewart (2002, p. 387) assim exemplifica:

“Quando as empresas são jovens, quando mudam muito (com base na relação entre valor contábil e valor de mercado), ou quando aumentam ou diminuem de maneira significativa seus investimentos em inovação (com base nas despesas com Pesquisa e Desenvolvimento), as informações contábeis são muito menos úteis do que no caso de empresas maduras. Se uma Merck ou uma Pfizer aumentam as despesas com P&D em 15%, o mercado sabe, por experiência, que tipo de retorno as empresas obterão com tais investimentos. Inclua-se o mesmo aumento em P&D no orçamento de uma empresa emergente, que opere num setor em rápida mutação, e a resposta do mercado será muito menos previsível, pois os investidores não sabem se os caras de fato estão atrás de alguma coisa ou apenas jogando dinheiro fora”.

Se compararmos a Era do Conhecimento com suas predecessoras, a característica mais marcante é o surgimento do Capital Humano, como força essencial da economia: são as pessoas qualificadas que utilizam o intelecto como fator gerador e incorporador de valor as entidades.

O desafio da Contabilidade é mensurar esse Ativo e demonstrá-lo como suporte ao processo de gestão e de tomada de decisão. Criar paradigmas que permitam essa mensuração do que se convencionou chamar Capital Intelectual.

CAPÍTULO 3 - O ATIVO E SUA MENSURAÇÃO

No meio empresarial, muito se tem falado sobre a importância das pessoas nas organizações. É comum o pensamento de que seres humanos não devem ser tratados como despesa. No mínimo, devem ser vistos como ativos da empresa. No entanto, este ativo produz a partir de movimentos intangíveis - o pensamento, o raciocínio, a síntese e análise, e assim torna-se difícil contabilizar, dimensionar potenciais e "dar uma face econômica/financeira" ao Recurso Humano.

Até agora, o que se sabe é que o Conhecimento é um fator decisivo no ambiente empresarial. Mas, aí vêm os questionamentos:

- O que é Conhecimento?
- Quais são e quantos são os tipos de Conhecimento?
- Como valorizar mais "um tipo" do que outro?
- Como, de fato, lançar na Contabilidade das entidades?

Ainda que não seja o tema deste trabalho nos aprofundarmos no que seja conhecimento, mas o valor que se agrega aos empreendimentos e sua mensuração, quantos tipos existem e quais são, podemos conceituá-lo dizendo que:

Conhecimento é uma maneira de tornar útil o esforço de pensar. Desta maneira o conhecimento tanto pode ser utilizado para transformar o mundo num lugar em que se viva bem como para outros fins.

Também, cabe ressaltar a dificuldade de nos imaginar com o poder de indicar um conhecimento mais "valioso" do que outros. No consenso dos cientistas, o conjunto de conhecimentos consolidado cria a intuição e facilita a criatividade.

Não importa em que situação a entidade se encontre, a ascensão do Capital Intelectual é inevitável e, provavelmente, veio com a intenção de alterar a tradicional concepção de Ativos Humanos nas empresas. O que as "Ciências Contábeis", através de seus estudiosos e profissionais tem feito a respeito com a intenção de valorar e evidenciar estes valores nos Balanços Patrimoniais das entidades?

Primeiro se diz, que os seres humanos em atuação nas entidades precisam ser tratados como ativos. Mas, como identificar e mensurar esses Ativos, Intangíveis e sem substância, diferentemente dos tradicionais Ativos Tangíveis, palpáveis, fisicamente identificáveis e facilmente valorados.

Estes questionamentos serão abordados neste e nos próximos capítulos acerca da existência e importância desse Ativo, o Conhecimento ou o que convencionalmente chamaremos de Capital Intelectual.

É evidente que, por se tratar de um Ativo Intangível, torna-se difícil a mensuração do Capital Intelectual em virtude de sua subjetividade.

Porém, de acordo com Ludícibus (1997, p. 60):

"Sabe-se que a Contabilidade, em seu aspecto de mensuração, é um sistema relacional, tipo espelho. Os números que, afinal, são associados a ativos, passivos, receitas, despesas, perdas, ganhos e ao patrimônio líquido expressam uma representação da realidade e, não a própria realidade dos elementos avaliados".

Ainda, em decorrência da dificuldade sentida pelos profissionais de Contabilidade, na mensuração da força humana de trabalho, Ludícibus (1998, p. 62) relata que esta: "raramente é retratada no ativo, a não ser em artigos de pesquisa e investigativos". Isto representa, além de uma omissão nos demonstrativos contábeis, no que concerne ao valor do capital humano, contribuindo para uma demora no avanço do cenário contábil.

3.1 MENSURAÇÃO DOS ATIVOS

Considerando o Ativo como a união de todos os bens e direitos de propriedade e controle da entidade, entende-se que qualquer item pertencente a esse grupo, segundo Iudícibus (1998, p. 41), deva atender aos seguintes requisitos:

- “a - Constituir bem ou direito para a empresa;
- b - Ser de propriedade, posse ou controle de longo prazo da empresa;
- c - Ser Mensurável monetariamente;
- d - Trazer benefícios presentes ou futuro”.

Esses requisitos ou características permitem que os itens sejam evidenciados, pois representam mensuração monetária. Embora o Princípio do Denominador Comum Monetário expresse que as Demonstrações Contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão escrituradas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial (Iudícibus: 2000), evidenciando, portanto, a dimensão essencialmente financeira, não se atenta aos aspectos não monetários de itens que representem potencial de obtenção de benefícios futuros, não sendo considerados a soma dos Intangíveis que compõem o Capital Intelectual.

Este o problema que se apresenta aos pesquisadores/profissionais de Contabilidade, ou seja, conseguir mensurar e evidenciar esses ativos. Para tanto, devemos nos preparar para lidar com os novos conceitos e valores da Sociedade.

A mensuração dos ativos estava intrinsecamente ligada a existência de propriedade, e a potencialidade de gerar benefícios futuros ao empreendimento, porém, a economia como se apresenta nos dias de hoje, faz com que se atente a outros fatores anteriormente não identificáveis para a mensuração dos mesmos.

O desafio da Contabilidade, de seus acadêmicos e profissionais, na mensuração dos intangíveis remonta de séculos, apesar de só encontrarmos trabalhos a respeito datados do final do século XIX. Ao longo da história, o tema vem despertando interesse, causando controvérsias em sua aceitação e conceituação, sem, contudo se encontrar unanimidade quanto sua forma e tratamento.

O assunto mensuração de intangíveis adquire cada vez maior importância, pois na economia atual, o mercado sinaliza que a distância entre o valor contábil das entidades e o que ele reconhece está cada vez maior.

Como muito bem nos coloca Ludícibus (1997, p. 60), quando de forma objetiva aponta a complexidade que envolve a mensuração em Contabilidade:

“Mais importante, em toda a discussão, é que o Contador, bem ou mal, conservadoramente ou agressivamente, numa fase ou outra da evolução histórica, conforme se trate de Contabilidade Financeira ou Gerencial *tem a coragem* de atribuir mensuração aos elementos do ativo, passivo e PL, bem como aos fluxos de renda e de caixa. É, sem dúvida, a profissão mais arrojada, pois pretende traduzir em demonstrações contábeis, em números, notas explicativas e poucas evidenciações outras, uma realidade tão complexa quanto a da entidade”. (grifo nosso).

Mesmo sem agradecer a todos os seguimentos, dentro do que Iudícibus relatou acima, a Contabilidade a muito trata do assunto mensuração. De um desses ativos intangíveis, o Capital Intelectual, abordar-se-á em um próximo capítulo, quando serão feitas considerações sobre sua conceituação e das maneiras de sua mensuração e evidenciação, pois a nova realidade demonstra que seus elementos agregam valor às entidades.

3.2 ATIVOS INTANGÍVEIS

“Os atributos humanos permitem o conhecimento, orientando-o em todos os sentidos da utilidade. Os princípios da contabilidade e o seu método concorrem, eficientemente, ao desenvolvimento da inteligência das coisas, investigando em qualquer terreno, auxiliando a memória e propiciando o relato de coisas e fatos observados. (...) Sendo o

raciocínio indutivo e dedutivo, a contabilidade, por suas funções, proporciona a análise e a síntese do conhecimento”.

Francisco D' Áuria (1949, p. 357)

As mudanças marcantes nas últimas duas décadas do século XX e neste início de século, mudaram a ênfase do Ativo Tangível para o Ativo Intangível, fazendo com que a Contabilidade se defronte com um enorme desafio: **aferir e mensurar Intangíveis**.

Segundo define Hendriksen (1999, p. 304):

“Em contabilidade, mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos associados a uma empresa, e obtidos de modo a permitir agregação (tal como na avaliação total dos ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas. (...) Geralmente, a mensuração é imaginada em termos monetários”.

Na Era da Tecnologia da Informação e das Telecomunicações não podemos mais nos contentar com a simples classificação entre Ativos Tangíveis e Intangíveis, e seus métodos de mensuração, tão bem conceituados pelos grandes teóricos da Contabilidade.

No quadro apresentado a seguir por Maynard e Mehrtens⁵ (1999, p. 68):

Quadro 1: OS ASPECTOS DA RIQUEZA CORPORATIVA

	SEGUNDA ONDA	TERCEIRA ONDA	QUARTA ONDA
DEFINIÇÃO DE RIQUEZA	Remuneração Financeira a partir de Ativos Tangíveis	Remuneração Financeira e Melhoria da Qualidade de Vida	Qualidade de Vida e Harmonia com a Ordem Natural
PROPRIEDADE	Acionistas	Propriedade Direta e Indireta por Parte dos Trabalhadores	Comunitária
ATIVOS	Instalações Físicas, Inventário	Instalações, Inventários, Capital Intelectual, Diversidade	Idéias, Informação, Criatividade, Visão
MEDIDAS DE DESEMPENHO	Contabilidade Financeira	Contabilidade Financeira com Uso Crescente da Contabilidade Social	Contabilidade Social e de Recursos

Fonte: Maynard e Mehrtens (1999, p. 68)

Delimitam-se de maneira evolutiva e cumulativa os aspectos da riqueza corporativa, alguns já perfeitamente mensurados e outros que se apresentam como desafios e são objetos a serem mensurados pela Contabilidade.

Muitos são os itens que, apesar de representarem potencial na obtenção de benefícios futuros de um empreendimento, não são evidenciados em seu Ativo, pois não são considerados e mensurados monetariamente.

⁵ Maynard e Mehrtens em "A Quarta Onda" numa analogia à obra de Alvin Tofler apontam para a existência de uma nova economia (A Era do Conhecimento abordada no Capítulo 1), ou a QUARTA ONDA.

A Contabilidade os trata como Intangíveis e, diversas são as descrições e conceituações apresentadas para se tentar classificar os ativos que não possuem substância física. Apesar dos ativos intangíveis serem, em regra, conservadoramente avaliados.

Seguindo a descrição de Sá (1995, p. 35), temos:

“Ativo Intangível – O mesmo que *Ativo Imaterial*; encerra valores que não encontram um correspondente corpóreo, como: Fundo de Comércio ou Aviamento, Patentes de Invenção etc. Pode ser chamado, também, *Ativo Incorpóreo*”.

Hendriksen (1999, p. 388), quando descreve a natureza e o reconhecimento dos ativos intangíveis, nos apresenta a seguinte definição:

“Ativos intangíveis são definidos, às vezes, como a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos” (grifo nosso).

Edvinsson (1998, p. 22), apresenta-os como agregadores de valor aos empreendimentos:

“Os ativos intangíveis surgiram em resposta a um crescente reconhecimento de que fatores extra-contábeis podem ter uma importante participação no valor real de uma empresa”.

Ativos Intangíveis são ativos que carecem de substância. São difíceis de medir, formando uma das áreas mais complexas da Teoria da Contabilidade, principalmente pela incerteza da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis.

Segundo nos relata Martins (1972, p. 53) sobre a questão da definição de Intangíveis:

“Se quisermos ligar a etimologia da palavra “Intangível” à definição dessa categoria de Ativos nada conseguiremos, a não ser concluir que não há tal significado etimológico no conceito contábil. Patentes são considerados Ativo Intangível; mas Prêmios de Seguro Antecipados não possuem qualquer caráter de tangibilidade maior do que aquelas, porém não pertencem ao grupo dos Intangíveis. Na verdade, Investimentos, Duplicatas a Receber, Depósitos Bancários, representam todos eles direitos, mas, apesar da falta de existência corpórea, são considerados tangíveis”.

Os Ativos Intangíveis são, algumas vezes, de recuperação incerta, inseparável dos Ativos Tangíveis e sua administração ainda que eficiente, em

geral não possibilita emprego alternativo. As Marcas são exemplos representativos desta condição de impossibilidade de emprego alternativo.

De acordo com as considerações de Oliveira (1999, p. 125):

“Os Ativos Intangíveis são uma parte – um subsistema – do sistema empresa. (...) todo subsistema dentro de um sistema existe para ajudá-lo a cumprir sua missão. Sendo que, as características de uma parte de um sistema devem ser interpretadas em seu contexto sistêmico. Dessa maneira, se quisermos estudar o valor de um intangível, precisamos interpretá-lo no contexto da empresa, com seus pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças, missão, modelo de gestão e competências específicas”.

Quando entendemos o Ativo Intangível de forma sistêmica, verificamos que ele não é formado por objetos isolados, mas do relacionamento de diversos Ativos, Tangíveis e Intangíveis.

É importante registrarmos o caráter preliminar dos indicadores da "nova economia". Novos indicadores estão sendo elaborados, suas metodologias devem ser examinadas e as entidades precisam dedicar parte importante de seu planejamento estratégico à mensuração dos processos identificados por

tais indicadores, dos quais o mais desafiador é a **avaliação dos Ativos Intangíveis**.

A Contabilidade tradicional ainda não reconhece o valor dos Ativos Intangíveis nas Demonstrações Contábeis e, por imposição legal, o valor monetário dos bens que realmente contam não é conhecido e remunerado.

Alguns elementos desse grupo visam a geração contínua e sempre crescente de benefícios, sendo que existem dois tipos de ativos intangíveis: os *identificáveis* – para os quais se pode dar um nome, e os *não identificáveis* – cujo exemplo mais representativo é o Goodwill, que contempla, entre outros, os ativos humanos, pois quando uma entidade utiliza recursos humanos, através da prestação de serviços que envolvam esforço intelectual com o objetivo de obtenção de benefícios futuros, tais recursos podem e devem ser classificados como ativo.

3.2.1 A NATUREZA DO GOODWILL

Que existe um diferencial entre o valor contábil e o valor de mercado de uma entidade, não existem dúvidas a respeito. Basta uma verificação às Demonstrações Contábeis publicadas, e a cotação das ações dessas mesmas empresas, como já mencionado anteriormente.

Era consenso entre os estudiosos que essa diferença era agregada à empresa ao longo de sua existência: **qualidade, confiabilidade, lealdade de clientes, tecnologia**, entre outros. Não havia como identificá-los individualmente e optou-se por agregá-los num mesmo conjunto, ou seja, o **Goodwill**.

Porém, com o reconhecimento de novos elementos que agregam valor, os quais serão tratados em capítulo próximo, criaram-se novos conceitos e novas necessidades de evidenciação e mensuração dos componentes que agregam valor a um empreendimento.

Diversas são as conceituações para Goodwill, elaboradas nas mais diversas épocas. Diversos os estudiosos que tentaram definir e descrever sua natureza.

Segundo conceitua Martins (1972, p. 58):

“Existe uma liberdade bastante grande para a aceitação e mensuração do “Goodwill”. Mas, infelizmente, essa concepção ainda não é aceita na prática pela Contabilidade. E disso resulta toda ou, pelo menos, a maior parte da problemática que envolve essa matéria”.

As observações feitas por Martins, refletiam naquele instante, a necessidade da classe contábil se envolver com o assunto; da aplicabilidade da mensuração do Goodwill das entidades, sua relevância na apuração do real valor de um empreendimento.

Também Iudícibus (1997, p. 205), conceitua o Goodwill um dos assuntos mais complexos em Contabilidade:

“Como o excesso de preço pago pela compra de um empreendimento ou patrimônio sobre o valor de mercado de ativos líquidos;

Nas consolidações, como o excesso de valor pago pela companhia-mãe por sua participação sobre os ativos líquidos da subsidiária; e

Como o valor atual dos lucros futuros esperados, descontados por seus custos de oportunidade”.

Duas décadas após as observações de Martins, Iudícibus já dispunha de estudos voltados ao assunto, evidenciando itens de interesse, para que a partir do “problema” identificado, se pudesse obter e mensurar o real valor das entidades. Procurava adequar o Goodwill às necessidades de se reconhecer novos valores adicionados ao empreendimento. Aquilo que se conceitua como o Goodwill criado e mantido.

3.2.2 O TRATAMENTO CONTÁBIL PARA O GOODWILL

Dentre as diversas classificações que se apresentam para o Goodwill, destaca-se a que nos colocam Paton & Paton apud Martins (2000, p. 12), com a identificação de quatro grupos distintos:

“Goodwill Comercial – decorrente de serviços colaterais como equipe cortês de vendedores, entregas convenientes, facilidade de crédito, dependências apropriadas para serviço de manutenção; qualidade do produto em relação ao preço; atitude e hábito do consumidor como fruto de nome comercial e marca tornados proeminentes em função de propaganda persistente; localização da firma.

Goodwill Industrial – decorrente de altos salários, baixo *turnover* de empregados, oportunidades internas satisfatórias para acesso às posições hierárquicas superiores, serviço médico, sistema de segurança adequado, desde que tais fatores contribuam para a boa imagem da empresa e também para a redução do custo unitário de produção devido à eficiência de uma força de trabalho operando nessas condições.

Goodwill Financeiro – derivado da atitude de investidores e de fontes de financiamento e de crédito em função da empresa possuir sólida situação para cumprir suas obrigações e manter sua imagem ou, ainda, obter recursos financeiros que lhe permitam aquisições de matéria-prima ou mercadorias em melhores termos e preços.

Goodwill Político – em decorrência de boas relações com o Governo”.

Em nenhum momento se menciona o fator humano como componente dos fatores que agregam valores à entidade. Porém, a realidade e os novos rumos da economia, nos mostram que ela está fundamentada em idéias e não mais na condição específica de ligação física com o processo de produção.

Em virtude desse novo fator, deve-se analisar os modelos de mensuração dos ativos intangíveis, como o que nos apresenta Hendriksen (1999, p. 392), para o Goodwill:

“Há três enfoques principais no que se refere a sua avaliação:

1. Por meio da avaliação de atitudes favoráveis em relação à empresa.
2. Por meio do valor presente da diferença positiva entre lucros futuros esperados e o retorno considerado normal sobre o investimento total, não incluindo *goodwill*.
3. Por meio de uma conta geral de avaliação – a diferença entre o valor da empresa em sua totalidade e as avaliações de seus ativos líquidos tangíveis e intangíveis individuais.

Todos os três enfoques têm sido aplicados, de alguma forma, a outros intangíveis”.

O fato de que os Ativos Intangíveis são verdadeiramente valiosos ainda não convenceu um bom número de pessoas, para as quais aquilo que não é contabilizado não possui valor.

Através das escriturações contábeis; se pelo menos as entidades materializassem o valor monetário das suas Marcas no Balanço, ou Relatórios aos Acionistas, seria possível dimensionar os riscos financeiros envolvidos, um dilema bastante comum já que a Contabilidade não consegue enxergar o valor desses ativos, por impedimentos legais, mas o mercado mensura quando das transações executadas.

Mesmo as Marcas, os Intangíveis mais populares, são ainda tratadas como elementos exclusivos do marketing e da propaganda, ainda que sejam fundamentais para os negócios.

Algumas décadas separam as considerações feitas por diversos autores sobre o que hoje se denomina a Sociedade do Conhecimento, entre eles destacamos Drucker (1970, p. 9):

“O conhecimento, nestas últimas décadas, tornou-se o capital principal, o centro de custo e o recurso crucial da economia. Isso

muda as forças produtivas e o trabalho; o ensino e o aprendizado; e o significado do conhecimento e suas políticas. Mas também cria o problema das responsabilidades dos novos detentores do poder, os homens do conhecimento”.

Fica patente que o principal agente transformador dos produtos e serviços, não é nenhum dos ativos comumente identificáveis nos processos produtivos, ou nas demonstrações contábeis disponibilizadas aos usuários. Mas um ativo, apesar de pouco estudado em Contabilidade, ligado ao conhecimento agregado pelos recursos humanos das entidades, do qual teceremos algumas considerações, pois ele vem se destacando como o principal agente que agrega valor ao empreendimento, ou seja, o **Capital Intelectual**.

Apropriadamente Stewart (1998, p.53) discorre sobre o desconhecimento de muitos executivos sobre essa riqueza das organizações:

“A gestão do capital intelectual é como um oceano recém-descoberto, que ainda não consta no mapa, e poucos executivos entendem suas dimensões ou sabem navegá-lo. Podem saber um pouco sobre ativos intelectuais codificados, como patentes e direitos autorais. Podem ter noção do valor de outros, como o patrimônio da marca. Podem intuir que o treinamento e a experiência obtidos na curva do aprendizado fazem parte, de

alguma forma, de sua base de ativos. Mas o talento também é capital intelectual". (grifo nosso).

É fundamental o reconhecimento dos Ativos Intangíveis nessa Nova Era da Economia, em que surgem as Organizações do Conhecimento que oferecem **recursos ilimitados**, diferentemente dos conceitos tradicionais que sempre afirmaram que os recursos seriam sempre **limitados**, visto que a capacidade humana de gerar conhecimento é infinita.

Entre os muitos obstáculos que devem ser superados pela classe contábil, na sua busca do reconhecimento e de mensuração dos Ativos Intangíveis, entre eles o Capital Intelectual, elencam-se algumas características particularíssimas desse ativo, que figuram entre as mais difíceis de se mensurar, especialmente pela sua volatilidade:

- **Intangibilidade** – não tem existência física;
- **Inconstante** - não existe garantia da sua permanência na empresa;
- **Recurso ilimitado** – único ativo que aumenta com o uso. Idéias geram novas idéias, o reconhecimento compartilhado permanece com o doador e ao mesmo tempo enriquece o recebedor;
- **Difícil Identificação** – onde encontrá-los? Quem os possui? Quem são os responsáveis por sua gestão?

- **Diversidade de Formas** - conhecimento, pesquisa, relatórios, livros, modelos, métodos.

Como reconhecer esse valor nas Demonstrações Contábeis? A amplitude das mudanças reflete diretamente nas responsabilidades técnicas e sociais do Contador, pois é sua a tarefa dessa mensuração. Aí está o grande desafio para a Contabilidade, seus profissionais e acadêmicos.

3.3 O TRATAMENTO DOS INTANGÍVEIS PELAS NORMAS BRASILEIRAS, INTERNACIONAIS E NORTE-AMERICANAS DE CONTABILIDADE

Como o foco do trabalho não é a normatização e sim a mensuração, apresentamos pequeno ensaio sobre o tratamento de normatização sobre Intangíveis nessas três esferas, aliado ao fato de que os Intangíveis tratados são os considerados “identificáveis”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade não trazem nenhum tratamento a ser dado aos Intangíveis, além do tratamento da Lei das Sociedades por Ações, que classifica como Ativo Diferido os gastos com implantação e pré-operacionais, desenvolvimento, entre outros.

As Normas Brasileiras tratam os Ativos Intangíveis adquiridos de forma individualizada, sugerindo registro em contas específicas dentro do

Imobilizado, ou, Ativos Intangíveis adquiridos como parte de uma combinação de negócios, compondo o valor de ágio ou deságio na aquisição de investimentos.

A Lei nº 6.404/76 (1997, p. 95), de 15.12.1976, a Lei das Sociedades por Ações, em seu § 2º do artigo 250, assim determina sobre o tratamento a ser dado sobre possíveis diferenças ocorridas nas transações:

“A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas comprovadas e será objeto de nota explicativa”.

A Instrução CVM nº 247/96 (2003), em seu artigo 13, assim determina sobre o desdobramento do custo de aquisição:

“Equivalência patrimonial – referindo-se à parcela de participação no capital social sobre o patrimônio líquido adquirido, com base no valor contábil da investida; e

Ágio ou Deságio – na aquisição ou subscrição, que se refere à diferença, para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo da aquisição do investimento e a equivalência patrimonial”.

A Instrução CVM nº 247/96 (2003), em seu artigo 26, assim determina:

“O montante correspondente ao ágio ou deságio proveniente da aquisição/subscrição de sociedade controlada, (...), deverá:

I – quando decorrente da diferença (...) ser divulgado como adição ou retificação da conta utilizada pela sociedade controlada para registro do ativo especificado; e

II – quando decorrente de diferença (...):

- a) ser divulgado em item destacado no ativo permanente, quando representar ágio; e
- b) ser divulgado em conta apropriada de resultados de exercícios futuros, quando representar deságio”.

Um dos exemplos mais clássicos de Ativo Intangível são as Marcas, que somente são passíveis de reconhecimento como Ativo, quando adquiridas de terceiros, caso contrário são reconhecidas as despesas com o registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, ou seja, valores extremamente irrelevantes.

As International Accounting Standards Board – IASB, Normas Internacionais de Contabilidade descrevem os critérios de reconhecimento dos Ativos Intangíveis, através do IAS 38, transcrito por Schmidt (2002, p.16):

- “a) um adquirente reconhece um ativo intangível quando encontra os critérios de reconhecimento estabelecidos nos parágrafos 19 e

20 do IAS 38, mesmo que o ativo intangível não tenha sido reconhecido nas demonstrações financeiras da investida;

b) se o valor justo de um ativo intangível adquirido como parte de uma combinação de negócios do tipo aquisição do controle acionário não puder ser mensurado confiavelmente, esse ativo não é reconhecido como um ativo intangível separado, mas incluído no goodwill”.

Para o reconhecimento dos Ativos Intangíveis, as Normas Internacionais requerem que as entidades demonstrem que o item que está sendo adquirido se enquadre na definição de Ativo Intangível, satisfaça os critérios de reconhecimento como relatado no parágrafo 19 do IAS 38, que dispõe que os Ativos Intangíveis trazem prováveis benefícios econômicos futuros e que seu valor pode ser mensurado confiavelmente.

Os United States Generally Accepted Accounting Principles – US-GAAP ou Normas Norte-Americanas de Contabilidade, segundo Schmidt (2002, p.18):

“As normas norte-americanas determinam que, no mínimo, todos os ativos intangíveis serão agregados e apresentados como um item separado no balanço patrimonial. Contudo, esse requerimento não se opõe à apresentação de ativos intangíveis individuais ou classes de ativos intangíveis em linhas separadas”.

El Hajj e Lisboa (2001, p. 52-53) relatam as alterações propostas pelo FASB, que propõe um novo tratamento contábil para o Goodwill adquirido e para os Ativos Intangíveis, regulamentadas pelo pronunciamento SFAS 142 – Goodwill and Other intangibles Assets:

- “(...)”;
- Não amortização do goodwill a partir de 2002 para todas as operações de fusões, incorporações e aquisições, realizadas antes de julho de 2001;
- Não amortização do goodwill para todas as operações de fusões, incorporações e aquisições, realizadas a partir de 2001;
- A partir de 2002, reconhecer o impairment do goodwill adquirido em todas as operações de fusões, incorporações e aquisições por meio da aplicação do teste com base no valor de mercado (fair-value-based test), a ser realizado pelo menos uma vez por ano”.

O SFAS 142 também não permite a amortização do Goodwill e reconhece o valor de mercado de outros ativos intangíveis por meio de contrato ou por instrumento jurídico, ou da possibilidade de venda, transferência, licença, aluguel e negociação, independentemente da intenção da investidora em realizar essas operações.

CAPÍTULO 4 - O CONHECIMENTO COMO FATOR DE PRODUÇÃO

“Tipicamente, recursos de capital são fatores de produção, os quais devem ser produzidos a algum custo e são sujeitos a mudanças de valor com o uso. O tratamento do homem como um componente de capital, que é um fator de produção integral no processo de desenvolvimento econômico é, sem dúvida, uma idéia revolucionária”.

Eunice Lacava Kwasnicka (1981, p. 17-18)

Para os trabalhadores da Sociedade do Conhecimento manterem suas habilidades, conhecimentos e atuarem efetivamente como Capital Humano devem se comprometer com um aprendizado contínuo e vitalício, o que efetivamente afetará a todos como indivíduos, quer empregados e empregadores.

Conhecimento e tecnologia estão em constante mutação, num processo tão rápido que os trabalhadores necessitarão de constante treinamento e aprimoramento em suas funções no andamento de suas carreiras.

Esse conhecimento adquirido será fundamental para o bom desempenho das organizações que deverão criar artifícios para mantê-lo. Benefícios, além da remuneração salarial, deverão ser oferecidos como forma de reter o funcionário fiel à entidade, evitando-se assim a perda de Conhecimento ou Capital Humano.

A não retenção desse Capital Humano afetará o posicionamento e a imagem da empresa junto ao Mercado, já que ela, por um determinado período até a reposição desse Capital, perderá eficiência, permitindo aos concorrentes encontrar espaços e chances maiores de penetração no Mercado.

A empresa perdeu Capital de Conhecimento, mas ainda não sabe o nível e, muito menos, o impacto dessa perda no seu futuro, já que ela trabalha com sistemas convencionais de avaliação. Um bom analista pode até ver esses sinais, por intuição, já que ele "sente" que o clima na empresa já não é mais o mesmo; está nervoso, os clientes se comunicam menos com a empresa. O problema é que esse analista não pode provar essas impressões para os seus superiores, os quais navegam por sistemas antiquados de medição de performance da empresa.

Trata-se de um círculo vicioso ligado ao mundo dos Ativos Intangíveis, onde qualquer entidade pode desmoronar muito rapidamente, não importa quanto tempo ela levou para solidificar as suas Marcas e a sua credibilidade no mercado.

Analisando estes aspectos Crawford (1994, p. 36), muito bem coloca a situação que nos apresenta a economia do conhecimento:

“Durante a Revolução Industrial, as máquinas substituíram a força física. Na economia do conhecimento, as máquinas complementam a capacidade mental do ser humano”.

A educação passa do enfoque da alfabetização e do treinamento técnico, para um enfoque universal crescendo em direção às novas áreas do conhecimento, que exigem mais treinamento e educação atualizada.

Os Ativos Intangíveis devem funcionar como um conjunto, uma orquestra. O tempo e a intensidade das ações devem apoiar a inovação e crescimento, contudo sem que as entidades se distanciem dos valores que a elevaram e movimentam. É a engrenagem de reconhecimento dos valores que deve movimentar as mentes e os negócios, agregando valor.

E qual é o elemento causador desta disparidade que o mercado sinaliza? É o Conhecimento incorporado ao Capital Humano das entidades, fator agregador de benefícios que os indivíduos propiciam ao processo produtivo.

Com precisão, Edvinsson (1998, p. 1) relata o desafio que se apresenta à Contabilidade, nessa Era de economia globalizada:

“(...) o modelo tradicional de “contabilidade”, que descreveu com tanto brilho as operações das empresas durante meio milênio,

não tem conseguido acompanhar a revolução que está ocorrendo no mundo dos negócios. De maneira idêntica ao organograma, à brochura institucional, ao manual de pessoal, os demonstrativos financeiros das grandes empresas mostram-se cada vez mais estáticos e obsoletos para acompanhar a organização moderna, com sua estrutura fluida, parceria estratégica, empregados com empowerment, trabalho em equipe, marketing em rede multimídia e repositórios vitais de recursos humanos intelectuais”.

O fator diferenciador da economia de hoje, convencionou-se chamar “Capital Intelectual”, que entre suas diversas definições contempla a união do Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional das entidades, valores sobre os quais discorreremos nos próximos itens a seguir.

4.1 O CAPITAL HUMANO

Na economia de hoje, em que as inovações são ultrapassadas diariamente, é inegável que a ferramenta mais importante de uma entidade é seu Capital Humano, composto que é pela soma de diversas peculiaridades como, conhecimento, habilidades individuais, valores, cultura, filosofia da empresa, ou seja, a somatória de diversos Ativos Intangíveis. Intangíveis e que podem ser “perdidos” pelas entidades com muita facilidade.

Investimentos na formação dos profissionais são realizados buscando um aprimoramento constante do corpo funcional da entidade, agregando valor ao seu Capital Humano, conseqüentemente, valorizando o empreendimento, mas devem ao mesmo tempo criar mecanismos que procurem preservar esse valioso patrimônio, pois em nenhum momento a entidade pode considerar-se “dona” desse Capital.

Esse Capital, exatamente por sua peculiaridade que é de ser formado por pessoas, está sujeito às oscilações do mercado, às melhores condições e ofertas de trabalho, extremamente volúvel em sua concepção. Por isso, as entidades criam sistemas que contemplam, remuneração por competência, em que se avalia o valor que o empregado agrega ao empreendimento, criando produtos e serviços de qualidade, fatores que fazem os clientes procurarem a entidade e não seus concorrentes.

A força de trabalho de uma entidade representa a agregação futura de novas potencialidades, sendo um desafio para os profissionais contábeis, mensurar e demonstrar essas potencialidades nas Demonstrações Contábeis.

A Contabilidade, em sua busca constante de novos paradigmas, está se empenhando na solução dessa diferenciação existente entre as entidades, buscando as ferramentas que permitam uma possível mensuração e evidênciação, desses fatores intangíveis e que agregam valor a qualquer

empreendimento, principalmente quanto ao modelo contábil atual que registra como despesa todo os investimentos com treinamento e desenvolvimento do corpo funcional das entidades.

Devemos, porém, nos ater as características dos valores que queremos mensurar, ou seja, no Capital Humano: que é a soma dos conhecimentos tácitos das entidades.

De uma maneira análoga à escassez dos recursos físicos, o conhecimento cresce quando compartilhado e Sveiby (1998, p. 33), diferencia as organizações pela utilização fim do conhecimento:

“Entretanto, a distinção entre as organizações que vendem derivativos de conhecimento e aquelas que vendem conhecimento como um processo é de vital importância, porque a arte de alcançar lucros cada vez maiores é diferente para cada uma delas. No primeiro caso, essa arte é regida pela informação; no segundo pelo conhecimento”.

Podemos afirmar que a produção humana é sem dúvida criação de conhecimento. A distribuição desta mesma produção, também pode entender-se como criação de conhecimento, visto que a estrutura externa de

relacionamentos compõe um dos elos da cadeia de valores do Capital Intelectual.

Para interpretar essas novas Organizações do Conhecimento, Sveiby criou um quadro comparativo entre o que convencionou identificar como Paradigma Industrial e Paradigma do Conhecimento:

Quadro 2: OS PRINCÍPIOS DA ORGANIZAÇÃO DO CONHECIMENTO

ITEM	VISTO PELO PARADIGMA INDUSTRIAL, OU DE UMA PERSPECTIVA INDUSTRIAL.	VISTO PELO PARADIGMA DO CONHECIMENTO, OU DE UMA PERSPECTIVA DO CONHECIMENTO.
Pessoas	Geradores de Custos ou Recursos	Geradores de Receitas
Base de Poder dos Gerentes	Nível Relativo na Hierarquia Organizacional	Nível Relativo de Conhecimento
Luta de Poder	Trabalhadores Físicos versus Capitalistas	Trabalhadores do Conhecimento versus Gerentes
Principal Tarefa da Gerência	Supervisão de Subordinados	Apoio aos Colegas
Informação	Instrumento de Controle	Ferramenta para o Recurso da Comunicação
Produção	Trabalhadores Físicos Processando Recursos Físicos Para Criar Produtos Tangíveis	Trabalhadores do Conhecimento Convertendo Conhecimento em Estruturas Intangíveis
Fluxo de Informações	Via Hierarquia Organizacional	Via Redes Colegiadas
Forma Básica de Receita	Tangível (dinheiro)	Intangível (aprendizado, novas idéias, novos clientes, P&D)
Estrangulamentos na Produção	Capital Financeiro e Habilidades Humanas	Tempo e Conhecimento
Manifestação da Produção	Produtos Tangíveis (hardware)	Estruturas Intangíveis (conceitos e software)
Fluxo de Produção	Regido pela Máquina, Sequencial	Regido Pelas Idéias, Caótico
Efeito do Porte	Economia de Escala no Processo de Produção	Economia de Escopo das Redes
Relacionamento com o Cliente	Unilateral pelos Mercados	Interativo pelas Redes Pessoais
Conhecimento	Uma Ferramenta ou um Recurso entre Outros	O Foco Empresarial
Finalidade do Aprendizado	Aplicação de Novas Ferramentas	Criação de Novos Ativos
Valores do Mercado Acionário	Regidos pelos Ativos Tangíveis	Regidos Pelos Ativos Intangíveis
Economia	De Redução de Lucros	De Aumento e Redução de Lucros

Fonte: Sveiby (1998, p. 32)

Fica claro que novas estruturas organizacionais serão necessárias para que as corporações floresçam no futuro, estruturas que devem ser capazes de reagir rapidamente às mudanças. Devem acabar as violências estruturais, com

práticas administrativas mais maleáveis e flexíveis que permitam o surgimento espontâneo das idéias e do compartilhamento do conhecimento.

As entidades devem tomar medidas para que o conhecimento flua melhor dentro delas, sendo fundamental a promoção de uma melhora nas comunicações externas, treinamento motivacional e atitudinal com o intuito de combater a cultura de autoridade, buscando um clima de participação e envolvimento de todos, buscar o intercâmbio de informações interdepartamental (trabalho em equipe).

Levando em conta tais conceitos, poderíamos dizer que o Capital Intelectual seria um certo conjunto de valores seja de capital, um ativo ou um recurso, uma vez que ambos se acham ocultos e todos tendem a agregarem valores reais a organização.

4.1.1 A GESTÃO DO CONHECIMENTO

Apesar de todo avanço tecnológico percorrido, os computadores armazenando enormes quantidades de informações em meio magnético, possibilitando a movimentação da informação a nível local (Intranet) ou a nível global (Internet), até o presente milênio, o fator humano continua a demonstrar as qualidades na gestão do conhecimento, tanto no meio social quanto organizacional.

As pessoas vivem e se desenvolvem em espaços organizacionais, sejam estes objetivando lucratividade, religião ou outros. Assim, como os indivíduos são responsáveis pela produção e manutenção das organizações, constituindo e determinando esta como tal, na Era do Conhecimento, um dos papéis fundamentais da alta administração é a definição de “Áreas de Conhecimento”.

Esse novo cenário está criando novas tensões e mudando o equilíbrio de poder nas organizações. Os trabalhadores querem, cada vez mais, não apenas uma compensação financeira, mas também a possibilidade de desenvolvimento pessoal.

Diferentemente do que ocorria na sociedade industrial, em que a educação era disponibilizada por períodos limitados e a preocupação era a alfabetização e o treinamento técnico, nessa nova sociedade do conhecimento, a educação é universal e os níveis de educação crescem para as novas áreas de conhecimento que requerem mais treinamento e atualização para sua aplicação, pois é muito rápido como o conhecimento e a tecnologia se tornam obsoletos nos tempos atuais.

A remuneração intelectual é tão gratificante quanto à remuneração financeira, sendo que a primeira enriquece o espírito, trazendo satisfação pessoal intrínseca, que é, naturalmente, explicitada à atividade produtiva da entidade, que se explica na seguinte equação:

CONHECIMENTO VOLÁTIL = APRENDIZADO PERENE

4.1.2 PARCERIA RH x CONTABILIDADE

A Contabilidade tradicional trata os diversos recursos econômicos e financeiros disponíveis nas entidades, seu grupo de ativos, evidenciando-os em seus relatórios contábeis. Porém, o Capital Humano adquirido ou desenvolvido na empresa é ignorado em seus registros e evidenciações.

Segundo Kwasnicka (1981, p. 19) quanto à questão de se estimar valor monetário ao Capital Humano:

“A primeira tentativa de estimar o valor monetário do ser humano foi feita em torno de 1691, por William Petty, com o objetivo de mostrar o poder da Inglaterra, o efeito econômico da imigração, o valor financeiro da vida humana destruída na guerra e a perda monetária para uma nação resultante das mortes. O método de Petty, no entanto, não permite considerar o custo da manutenção do trabalhador antes da capitalização”.

As entidades consomem recursos para recrutar, selecionar, contratar e treinar seu corpo de empregados. Investem em cursos de treinamento, reciclagem e aperfeiçoamento; que contribuem para a formação do seu Capital

Humano, entretanto todos esses “investimentos” não são reconhecidos, pois contabilizados como despesas, não agregam valor ao empreendimento.

Esse tratamento contábil não permite que o investidor tenha conhecimento do real retorno dos recursos por ele aplicados, em decorrência da maneira como são contabilizados, não os classificando em conta específica.

Porém, imposições legais e fiscais, muitas vezes, impedem que certas informações sejam explicitadas e evidenciadas nas Demonstrações Contábeis tradicionais, fazendo com que o profissional contábil, utilize outros instrumentos de evidenciação dos valores “ocultos” das entidades como, o Relatório da Administração, o Balanço Social e, agora, o Balanço Intelectual.

Com a valorização cada vez maior dos recursos humanos, entendendo que eles são considerados bens de capital relevantes, são agentes operantes, responsáveis pela administração, produção de bens e principalmente na prestação de serviços, necessário se faz, estudar particularmente a prática atualmente utilizada quanto ao item “despesa”, para os investimentos em “Recursos Humanos”, pois evidentemente que este resultado distorce sensivelmente os Relatórios Gerenciais, não explicitando aos tomadores de decisão, a real dimensão de um empreendimento.

A evidenciação desses investimentos em Capital Humano, bem como o valor econômico do indivíduo pode contribuir para o desenvolvimento e

sucesso dos negócios da entidade, permitindo que os usuários internos e externos das informações contábeis tomem conhecimento do potencial de geração desses resultados.

Outro ponto que também pode ser destacado na Contabilidade de Recursos Humanos é a presença inovadora de gestão de empresa, podendo ser descrita como um processo para mensurar e relatar dados sobre Recursos Humanos, disponibilizando essas informações aos usuários interessados, seja, através de relatórios que as empresas obrigatoriamente publicam, ou por relatórios internos de uso do corpo gerencial das entidades, úteis na identificação e utilização das potencialidades dos Recursos Humanos Internos.

Pelas considerações de Kwasnicka (1981, p. 16) as informações sobre Recursos Humanos sempre foram fundamentais e necessárias para evidenciar a importância e representatividades das entidades em seus segmentos de atuação:

“A prática de mencionar recursos humanos no balanço da empresa não é muito difundida, pois existem certos aspectos técnicos em termos de contabilização desses recursos, que ainda não foram solucionados satisfatoriamente, principalmente em relação aos parâmetros de valorização dos mesmos a nível teórico. (...) Sabemos que o elemento humano é um dos recursos, talvez o principal, que a empresa dispõe para sua sobrevivência,

continuidade e seu crescimento; portanto, a preocupação em considerar os recursos humanos de uma empresa como parte de seu ativo não é recente”.

Utilizando a conceituação de Contabilização de Recursos Humanos, em que são considerados os agentes que fazem com que os outros recursos sejam utilizados de forma útil nos empreendimentos, Kwasnicka (1981, p. 26) assim nos apresenta o resultado de suas pesquisas destacando os 03 conceitos de maior representatividade:

- “1. A Contabilização dos Recursos Humanos tem sido definida pela Associação Americana de Contabilidade como sendo: O processo de identificar e medir dados sobre recursos humanos e comunicar essas informações às partes interessadas (Caplan & Landekich, 1974).
2. A Contabilização de Recursos Humanos é a identificação, acumulação e disseminação das informações sobre os recursos humanos. É a acumulação sistemática de informações sobre as mudanças em investimentos feitos nos recursos humanos (Woodruff, 1973).
3. A Contabilização dos Recursos Humanos significa a contabilização do pessoal como um recurso. Esta é a medida do custo e do valor do pessoal para a organização (Flamholtz, 1974)”.

São questionamentos e colocações que continuam desafiando os pesquisadores e profissionais na busca da evidenciação, medição e mensuração do Recurso Humano, na correta alocação dos recursos financeiros utilizados como despesa ou investimento e o reflexo do retorno influenciando o valor do empreendimento.

4.1.3 ATIVO INTELECTUAL HUMANO NAS ORGANIZAÇÕES

A estrutura arcaica existente no passado, em que as entidades estavam desenhadas para comandar, calcadas em um pequeno grupo, - seu alto escalão -, não mais sobrevivem num mercado segmentado e muito mais exigente. A mão-de-obra tornou-se muito mais qualificada e preparada, tornando-se fator importante e fundamental na agregação de valor aos empreendimentos.

Os ativos intelectuais tornaram-se os elementos mais importantes no mundo dos negócios. A necessidade de extrair o máximo de valor do conhecimento organizacional é maior agora que no passado.

Cada vez mais, líderes e consultores de empresas falam do conhecimento como o principal ativo das organizações e como a chave da vantagem competitiva.

lucro. Todavia, é o Capital Humano que criará competências essenciais exclusivas e produzirá resultados melhores e constantes.

Muito bem coloca Antunes (2000, p. 33), quando evidencia que:

“A capacidade adquirir e desenvolver o recurso do Conhecimento é inerente ao ser humano, isto diferencia o recurso do Conhecimento dos demais recursos, em alguns aspectos importantes considerados a seguir:

- é um recurso ilimitado, pois a pessoa aprimora seus conhecimentos à medida que os desenvolve, (...);
- está contribuindo para minimizar o consumo de outros recursos, (...);
- é propagável e utilizado para gerar progresso, (...);
- está distribuído pelo mundo, descentralizando a riqueza, (...);”.

A utilização do Recurso Humano em sua plenitude e contemplando todas as suas facetas, além das vantagens relatadas anteriormente, agrega diversas outras vantagens competitivas as entidades:

- Melhora o custo e a qualidade dos produtos e dos serviços existentes;

- Reforça e amplia as atuais competências da entidade pela administração do seu Ativo Intelectual;
- Melhora e acelera a disseminação do Conhecimento por toda a entidade;
- Aplica novos conhecimentos para melhorar os comportamentos internos;
- Estimula a inovação mais rápida e ainda mais lucrativa de novos produtos.

Para manter os funcionários de alto desempenho, as empresas têm de lidar com as seguintes tendências, se não quiserem perder o conjunto de ativos mais importantes, o seu Ativo Intelectual Humano, agregando outras remunerações além da financeira:

- Dar reconhecimento;
- Dar oportunidade de desenvolvimento e envolvimento no processo;
- Adotar um plano de compensações ousado;
- Criar uma política de Recursos Humanos, de classes e salários funcionais;
- Criar cursos técnicos internos para melhor desenvolvimento dos trabalhos.

Os itens anteriormente enumerados não seriam a salvação das entidades e nem dos funcionários, mas podemos destacar que alguns desses mecanismos, introduzidos nas organizações certamente permitirão e demonstrarão um melhor desempenho funcional e organizacional.

Na Sociedade do Conhecimento, muitos princípios, conceitos e normas contábeis necessitam ser reavaliados, porém, não se pode deixar de focar essa situação, acreditando-se que num futuro próximo, as informações sobre o Capital Intelectual estarão mudando a concepção do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Resultados do Exercício.

As informações sobre o Capital Intelectual serão consideradas, básicas e indispensáveis para se conhecer a verdade sobre uma entidade. A Contabilidade procura e encontrará, os mecanismos que tornarão possível a mensuração desse Ativo, como direcionador aos tomadores de decisão.

4.1.4 ATIVO INTELECTUAL HUMANO = CAPITAL INTELECTUAL?

“(...) o desconhecido é alcançado por meio do conhecido. (...) são operações mentais a que se dá o nome de raciocínio, que pode ser indutivo, quando conclui do particular para o geral, de dedutivo, quando conclui do geral para o particular. Pelo raciocínio se descobrem, se provam, explicam verdades”.

Francisco D' Áuria (1949, p. 246)

Nunca ocorreram tantas transformações sociais, na história humana, como nesse século XX que se encerrou, e nesse que se inicia, principalmente no que concerne ao trabalho e a força de trabalho, pois a sociedade e as formas de governo, em séculos anteriores, não absorviam, passivamente, mudanças sociais menos importantes e mais lentas, que as vivenciadas nos dias de hoje.

Como nos demonstra Drucker (1999, p. 196), a classe sucessora dos trabalhadores industriais estará enfrentando desafios nunca antes imagináveis:

“A ascensão da classe que sucedeu os trabalhadores industriais não é uma oportunidade para eles, mas um desafio. O novo grupo dominante é dos “trabalhadores do conhecimento”. (...) a maioria dos novos empregos requer qualificações e exigem muita educação formal e a capacidade de aplicar conhecimentos teóricos e analíticos. Eles demandam uma rentabilidade e abordagem diferentes ao trabalho e, acima de tudo, um hábito de aprendizado contínuo”.

Não resta dúvida que apesar de o trabalhador do conhecimento não ser a maior força de trabalho na sociedade do conhecimento, eles são o maior

grupo isolado da população e da força de trabalho da economia globalizada. Ou, como bem coloca Drucker (1999, p. 199):

“E mesmo onde forem superados por outros grupos os trabalhadores do conhecimento darão a esta sociedade do conhecimento seu caráter, sua liderança, seu perfil social”.

Essa educação formal é aquilo que entendemos como Capital Intelectual, o diferencial que agrega valor às entidades, fazendo com que determinados empreendimentos tenham seu valor contábil muito aquém do que o mercado sinaliza.

Sem dúvida alguma é um dos seus componentes, pois nesse período de transformações em que vivemos, diversos fatores estão diretamente influenciando as entidades, impactando suas estruturas, seus processos e, indubitavelmente, o seu valor.

O Conhecimento, incorporado através dos Recursos Humanos, ou seja, as pessoas, através de seu intelecto, utilizado em prol dos processos produtivos, agregam e incorporam valor, porém, não como componente único, pois entendemos que o Capital Intelectual é a soma de diversos fatores e peculiaridades.

4.2 O CAPITAL ESTRUTURAL

Diferente do Capital Humano, cuja propriedade é volúvel, o Capital Estrutural de uma entidade é perfeitamente mensurável, portanto pode ser possuído e, conseqüentemente, negociado.

O Capital Estrutural inclui os conceitos organizacionais e de documentação, a qualidade de seus sistemas informatizados de informações, o relacionamento com os clientes e, a imagem da entidade perante o público.

Gerenciar esse Capital é algo novo e importante e organizá-lo é fundamental.

Reafirmando o anteriormente relatado, Edvinsson (1998, p. 32), contempla uma classificação para o Capital Estrutural:

“Uma maneira de organizar o capital estrutural é encará-lo como se fosse composto por três tipos de capital: organizacional, de inovações e de processos”.

O Capital Estrutural é aquele que serve de suporte para o Capital Humano, permitindo um uso repetitivo para a criação de valor. As entidades devem possuir uma estrutura física que permita a realização de sua atividade

fim, com a máxima eficiência e qualidade, possibilitando ao seu corpo funcional o exercício de suas atividades em sua total plenitude. O Capital Estrutural pertence à entidade como um todo. Pode ser dividido e reproduzido.

Fazem parte dessa Estrutura Interna as patentes, conceitos, modelos e sistemas de informações computacionais e administrativos; liderança, decisões, estratégias, cultura e valores, gerados internamente pertencem à organização ou são adquiridos de agentes externos, inclusive.

A cultura ou o espírito organizacional é componente da estrutura interna das organizações e segundo Sveiby (1998, p. 12):

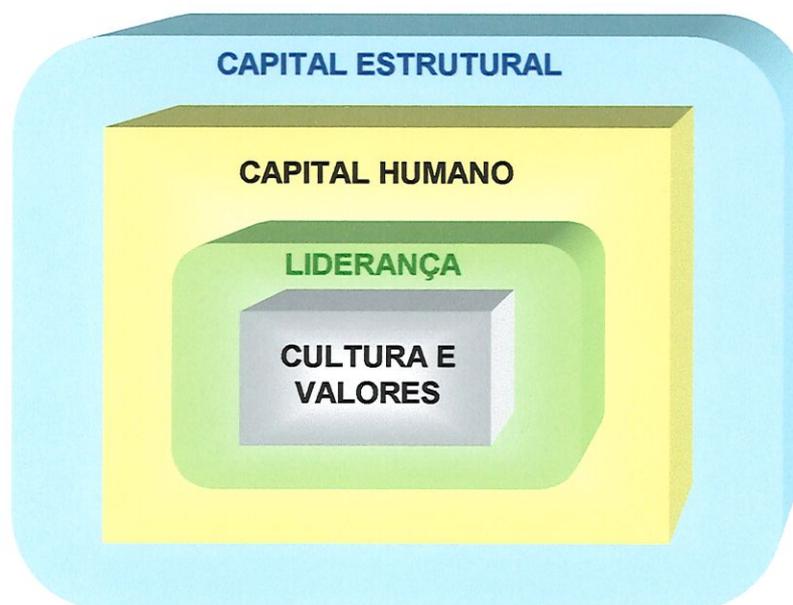
“Decisões para desenvolver ou investir nesse tipo de ativo podem ser tomadas com um certo grau de segurança porque o trabalho é realizado internamente ou trazido de fora para a empresa”.

E, fundamentalmente, uma maneira de se evitar gastos desnecessários em trabalhos futuros seria a elaboração de listas de verificação de todos os atos e fatos bons e maus ocorridos durante os processos, procurando-se a maximização dos agentes envolvidos.

A seguir apresenta-se figura elaborada por Edvinsson (1998, p. 29) que demonstra a inter-relação entre os diversos agentes internos utilizados para a

geração do conhecimento responsável pela criação de valor, naquilo que se conceituou como Capital Intelectual:

Figura 2: OS VALORES COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL



Fonte: Edvinsson (1998, p. 29)

O Capital Humano produz além de inovação, crescimento, que deve tornar-se parte da estrutura das organizações. Porém, como conter este conhecimento não deixando que ele vá embora às 17:00 horas ao final do expediente? Ele compõe o Capital Estrutural das organizações.

A cultura ou espírito organizacional também compõe esse Capital Estrutural.



Juntas, a Estrutura Interna e as pessoas constituem o que usualmente conhecemos como Organização.

4.3 O CAPITAL RELACIONAL

“Antes de construir um muro, eu tentaria saber se ficaria dentro ou fora dele”.

Robert Frost (Stewart, 1998, p. 127)

O valor do relacionamento de uma entidade com os agentes externos ligados aos seus processos sejam clientes, financiadores, fornecedores, acionistas, entre outros compõem o seu Capital Relacional.

Os agentes externos ligados aos processos das entidades complementam a estrutura que compõe seu Capital Relacional, além da reputação e imagem. Ele está intrinsecamente ligado ao grau de satisfação dos clientes. A recíproca também é verdadeira, pois os relacionamentos não são unilaterais. São de dentro para fora (clientes, investidores, financiadores, sociedade) e de fora para dentro (fornecedores, empregados, governo, sociedade).

Conforme define Sveiby (1998, p. 12):

“Alguns destes podem ser considerados propriedade legal, mas os investimentos na estrutura externa não podem ser feitos com o

mesmo grau de segurança dos realizados na estrutura interna. O valor desses ativos é determinado basicamente pelo grau de satisfatoriedade com que a empresa soluciona os problemas de seus clientes, de modo que, nesse caso, existe sempre um elemento de incerteza. As reputações e as relações podem mudar ao longo do tempo”.

O Capital Intelectual não é criado a partir de partes únicas de Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional, mas do inter relacionamento entre todos eles, fazendo com que a entidade incorpore esse Ativo Intangível, fator diferencial para o mercado.

Quanto a esse inter relacionamento, para Stewart (1998, p. 69):

“É aqui, nos relacionamentos com os clientes, que o Capital Intelectual se transforma em dinheiro – embora deva ser enfatizado que o Capital do Cliente não precisa ser expresso apenas em termos de dólares, mesmo que essa seja sua manifestação definitiva. Como reside nos bancos do rio de receitas, o Capital do Cliente é medido – e contado – com mais freqüência do que os ativos intelectuais humanos e estruturais.”

Pelo entendimento e conceituação de Oliveira (1999, p. 129), quanto à geração de valores pelas organizações, temos:

“Assim como uma empresa investe em seus funcionários, buscando aumentar seu valor como ativos do conhecimento, habilidade, capacitação, também deve investir em seus clientes, buscando desenvolver um intangível comum, aumentando o valor adicionado em toda a cadeia produtiva entre eles. Esse investimento é feito com base em expectativas reais de resultado econômico, pela adição, justamente, desse intangível que, no longo prazo, representará um acréscimo no fluxo de caixa gerado pela empresa e, em última análise, em seu valor econômico”.

Para essa Nova Economia o conhecimento que efetivamente tem valor é aquele que deverá ser usado para melhorar o resultado presente e futuro das organizações, pois o fluxo de caixa gerado pelas organizações torna-se a medida mais tangível de seu valor, tornando-se fonte de retribuição para funcionários, investidores, sociedade.

Para que se consiga retorno financeiro dos empreendimentos, investimentos são necessários, inclusive no relacionamento com os clientes (parte da estrutura externa), que como os funcionários e suas capacidades, não são propriedades tangíveis das organizações, mas segundo Stewart (1998, p.138) devem merecer atenção especial no que se refere a investimentos:

“Como a informação e o poder econômico que eles transmitem se movem rio abaixo, é vital que os negócios gerenciem o relacionamento com os clientes de novas formas. Eles devem investir em seus clientes, da mesma forma que investem em pessoal e em estruturas. O capital do cliente é muito semelhante ao capital humano: não se pode possuir os clientes, do mesmo modo como não se pode possuir pessoas. Mas da mesma forma como uma organização pode investir em funcionários não apenas para aumentar seu valor como indivíduos mas também para criar ativos do conhecimento para a empresa como um todo, a empresa e seus clientes podem aumentar o capital intelectual que é sua propriedade em conjunto e em particular. Não se engane, são investimentos verdadeiros feitos na expectativa de um retorno”.

Como o próprio Stewart menciona, existem muitas oportunidades de investimentos que devem ser direcionados ao relacionamento entre os agentes externos da estrutura da cadeia de valor das organizações.

Muitos devem ser alocados como custos operacionais ou despesas operacionais, facilmente identificáveis pela Contabilidade tradicional. Outros valores serão classificados como Investimentos e deveriam ser alocados como bens Intangíveis, não tão facilmente registrados, principalmente pelos entraves anteriormente apontados.

CAPÍTULO 5 - GESTÃO DO CONHECIMENTO NAS ENTIDADES

"Neolítico foi o período durante o qual o homem alcançou uma economia produtiva (principalmente do estado de predação para o de produção). Ele ademais se transformou fisicamente, e as formas antropobiológicas atuais foram instaladas. No final do Neolítico por volta de 3.300 a. C., o homem descobriu a escrita: Começou a História".

Larousse Cultural (1998, p. 4184)

As empresas tal qual as conhecemos nos dias de hoje, foram concebidas para resolver os problemas de organizar a produção. Será que essa premissa ainda é válida? Por que as fronteiras da organização são aqui e não ali? Qual a razão de ser das empresas?

A legislação e a Teoria Econômica dizem que a empresa é um conjunto de Ativos. A Era da Informação mostra que, mais que um amontoado de Ativos as empresas hoje são "celeiros" de idéias.

Essa mudança de foco traz profundas implicações em termos de gestão e competitividade. No passado a capacidade de reunir e explorar Ativos Físicos definia a vantagem competitiva, explicando a razão de ser das empresas.

Pelas conjecturas e entendimentos de Stewart (2002, p. 53):

“Hoje, os ativos físicos não mais explicam a natureza da empresa e onde se situam suas fronteiras. A globalização torna cada vez mais improvável que qualquer empresa isoladamente seja capaz de controlar o fornecimento de qualquer recurso natural ou produto básico. As empresas que atuam exclusivamente na área do conhecimento (como as de serviços profissionais, as editoras, as financeiras, para não mencionar as empresas de Internet) talvez precisem de poucos ativos físicos, além de computadores e mesas. Essas empresas respondem por uma parcela crescente do emprego e da produção”.

Fica claro que para a empresa da Nova Economia, criar, transferir, montar, integrar, proteger e explorar novos ativos de conhecimento será essencial, pois as demais fontes de vantagem competitiva como acesso ao capital, materiais, mercado, equipamentos são facilmente igualadas ou superadas pela competição.

Segundo o entendimento de Stewart (2002, p. 56):

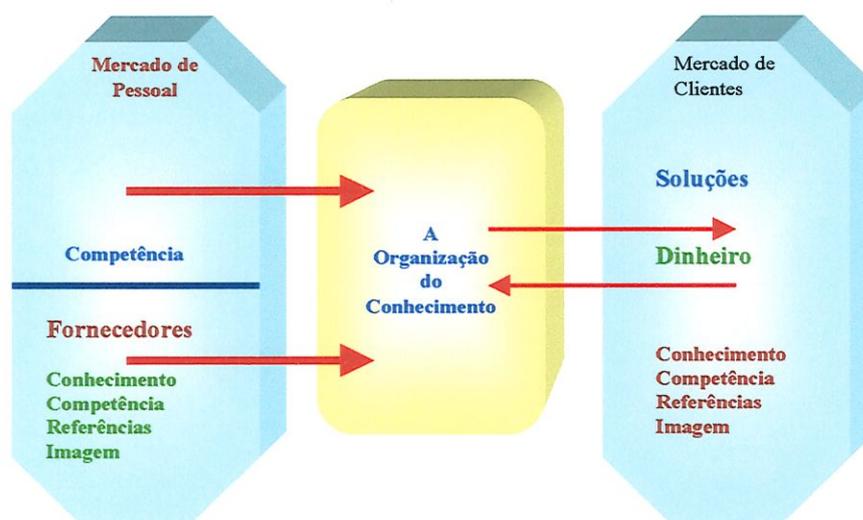
“A necessidade de agregar conhecimento em todos os passos da cadeia de valor está começando a pôr em questão a noção familiar da empresa como unidade organizacional”.

Fica claro que na Era do Conhecimento muitos são os motivos para as estruturas organizacionais tradicionais não serem mais soluções tão boas para aumentar a eficácia do trabalho conjunto, quanto era no passado. A maneira mais rápida encontrada para aumentar a produção e, conseqüentemente, o fluxo de conhecimento é pulverizar a sede corporativa: compartilhar conhecimento em pequenos grupos = maior eficiência.

Um passo importante para o sucesso das organizações será desenvolver uma estratégia do conhecimento, associando as receitas que se descobrem nos processos e associar aos ativos de conhecimento que as produzem. Preocupando-se em saber discernir o “know-how” inútil, inclusive aquilo que se consideram conhecimentos valiosos, mas que para agentes externos não tem o menor valor.

Fator preponderante para o sucesso das novas Organizações do Conhecimento é o relacionamento entre os agentes internos e externos ao empreendimento, pontos geradores de receitas intangíveis, fundamentais na estruturação da cadeia de valor, primordialmente exemplificada por Sveiby (1998, p. 141) na figura a seguir:

Figura 3: RECEITAS INTANGÍVEIS GERADAS



Fonte: Sveiby (1998, p. 141)

Qualquer modelo a ser utilizado visando o sucesso e a sobrevivência das Organizações do Conhecimento, deverá enfrentar e suplantar três fatores críticos de sucesso impostos por agentes internos:

- **Negativismo:** não é bem assim, não pode dar certo, nossos parceiros não estão preparados para mudanças;
- **Excepcionalidade:** nosso mercado é diferente, não aceitará novos conceitos;
- **Procrastinação:** novas sugestões merecem estudos cuidadosos, ganhar tempo para evitar mudanças.

Será imperativo para as Organizações do Conhecimento a formação de seu Recurso Humano aberto às novas idéias e aos posicionamentos da economia globalizada. Deverão estar conscientes de que:

- O Conhecimento é sua matéria-prima mais importante;
- O Conhecimento será sua fonte de valor agregado mais importante;
- O Conhecimento será seu output mais importante;
- O gerenciamento do Conhecimento mostrará ao Mercado que a organização está atenta para o negócio.

O sucesso passará pela administração dos Conhecimentos Tácito e Explícito, inerentes e existentes nas estruturas das organizações, que são os agentes alimentadores da Cadeia de Valor das organizações.

As “Ondas Civilizatórias” pelas quais as sociedades humanas têm registrado seus progressos demonstram que as transformações e mudanças vêm ocorrendo ininterruptamente.

Mencionando-se o conceito de “Ondas de Mudanças” apresentado por Alvin Tofler em seu livro “A Terceira Onda” (1980), que servirá de contexto para uma visão do século novo que se inicia, Maynard e Mehrtens (1999, p. 23), já mencionados no capítulo 3, com propriedade discorrem sobre os conceitos de Tofler, porém incluindo uma nova Onda de Mudanças:

“A Primeira Onda de mudanças, a revolução agrícola, já se acha praticamente encerrada. (...) A Segunda Onda, que coincidiu com

a industrialização, alcançou boa parte da Terra e continua a se disseminar, ao passo que uma Terceira Onda, pós-industrial, vem ganhando impulso nas modernas nações industriais. (...) Quando chegar a Quarta Onda, a integração de todas as dimensões da vida e a responsabilidade pelo todo ter-se-ão tornado os elementos centrais da nossa sociedade. O reconhecimento da identidade de todos os sistemas vivos fará surgir novos modos de relacionamento e de interação que servirão tanto aos seres humanos”.

Conceituam-se as “Ondas de Mudanças” seguindo-se os seguintes relacionamentos:

- **Primeira Onda:** Somos individuais e precisamos sobreviver;

- **Segunda Onda:** Somos separados e temos de competir; A Segunda Onda, sim, está arraigada no materialismo e na supremacia, advindo a competição, autopreservação corporativa e no consumo, levando aos nossos problemas atuais, ou seja, poluição, armazenamento de resíduos sólidos, crime, violência, terrorismo, distribuição de renda. Advêm daí o que se conhece como Passivos Ambientais e Sociais, que a prática demonstra serem motivo de encerramento de atividades de muitas entidades;

- **Terceira Onda:** Somos vinculados e temos de cooperar, a Terceira Onda já demonstra uma crescente preocupação com o equilíbrio e a sustentabilidade;

- **Quarta Onda:** Somos um só e escolhemos co-criar, existirá uma interação entre todas as dimensões da vida e a responsabilidade pelo todo será fundamental. Partiremos para a Administração Global.

Estamos deixando de ver o mundo com a visão industrial, começando a olhá-lo como algo intangível e caótico, ao mesmo tempo individual e global, pequeno e grande, mecânico e humano.

Como tão apropriadamente conceitua Sveiby (1998, p. 31) a respeito:

“Parece razoavelmente óbvio que informação e conhecimento, no sentido mais amplo, estão adquirindo mais importância. Assim, por mais que descrevamos a nova sociedade que estamos criando, faz mais sentido vê-la em termos de conhecimento”.

Instrumentos deste conhecimento na gestão e responsáveis pelo sucesso ou fracasso das entidades, são os três elementos:

- Competências dos Funcionários;
- Estrutura Interna; e
- Estrutura Externa.

Sobre essas competências dos funcionários serão elaboradas algumas considerações, visto que as Estruturas Interna e Externa foram abordadas no capítulo 4.

5.1 O DESAFIO PARA AS ENTIDADES: ADMINISTRAÇÃO DO CONHECIMENTO

"Necessitamos de novas formas de pensamento para resolver os problemas criados pelas antigas formas de pensamento".

Alibert Einstein apud Güeli (2001, p. 141)

Está claro para as entidades que para sobreviver e competir na Sociedade do Conhecimento, elas devem aprender a conservar os ativos intelectuais que possuem em seus quadros funcionais. Estamos no início da Administração do Conhecimento, pois é provável que hajam poucas novidades a respeito da Administração dos fatores tradicionais de produção.

O Conhecimento, tesouro oculto na mente dos funcionários, é fator fundamental para as organizações alcançarem maior competitividade no Mercado.

É muito subjetiva a posse das competências dos funcionários. Este é um Ativo que as entidades efetivamente não possuem.

No meio empresarial muito se tem falado sobre a importância das pessoas nas organizações, suas habilidades e experiências individuais. Tornase muito comum o pensamento de que pessoas não devem ser tratadas como despesas, mas como Ativos das entidades, mesmo que não se tenha o domínio e posse dos mesmos.

Na Nova Economia de hoje, em que as inovações são ultrapassadas diariamente, é inegável que a ferramenta mais importante de uma entidade é seu Capital Humano, composto que é pela soma de diversas peculiaridades como, conhecimento, habilidades individuais, valores, cultura, filosofia da empresa, ou seja, a somatória de diversos ativos intangíveis. Intangíveis e que podem migrar para o “concorrente” com muita facilidade.

Investimentos na formação dos profissionais são realizados, que o modelo contábil registra como despesas, buscando um aprimoramento constante do corpo funcional da entidade, agregando valor ao seu Capital Humano, conseqüentemente, agregando valor ao empreendimento, mas devem ao mesmo tempo criar mecanismos que procurem preservar esse valioso patrimônio, pois em nenhum momento a entidade pode considerar-se “dona” desse Capital.

Segundo a conceituação de Oliveira (1999, p. 127) sobre a importância dos investimentos nos Recursos Humanos das organizações:

“O conhecimento dos funcionários torna-se o ativo mais importante da organização, quando se pode usá-lo de maneira a aumentar a eficácia da empresa. Esse conhecimento seria um ativo se formalizado, capturado e alavancado para a viabilização de alternativas valorizadas pelo mercado”.

Sem dúvida este conhecimento somente se maximizará sendo utilizado com o auxílio das outras estruturas existentes, ou seja, as estruturas interna e externa e segundo Sveiby (1998, p. 11):

“(…) a competência do funcionário deveria ser incluída no balanço patrimonial dos ativos intangíveis porque é impossível conceber uma organização sem pessoas”.

Como bem coloca Stewart (1998, p. 77):

“O capital humano é o local onde tudo começa: a fonte de inovação. Se o capital intelectual é uma árvore (uma das metáforas de Leif Edvinsson), os seres humanos são a seiva – em algumas empresas, as seivas – que a fazem crescer. O

dinheiro tem o poder, mas não pensa; as máquinas operam, muitas vezes melhor do que qualquer ser humano, mas não inventam”.

A maioria das pessoas tem uma idéia intuitiva de que o conhecimento é mais amplo, profundo e vasto que dados e informações. Quando se fala de alguém "conhecedor", refere-se a alguém com compreensão total, informado e confiante acerca de um tema, alguém educado e inteligente.

Segundo a conceituação de Davenport & Prusak (2001, p. 6):

"El conocimiento es una mezcla fluida de experiencia estructurada, valores, información contextual e internalización experta que proporciona un marco para la evaluación e incorporación de nuevas experiencias e información. Se origina y se aplicada en la mente de los conocedores. En las organizaciones, con frecuencia no solo queda arraigado en documentos o bases de datos, sino también en las rutinas, procesos, prácticas y normas institucionales"⁶.

A conceituação acima deixa claro que Conhecimento não é algo ordenado e simples. É a somatória de diversos e distintos elementos, natural e

⁶ "O conhecimento é uma mescla líquida de experiências estruturadas, valores, informações contextuais e internalização experta que proporciona um marco para a evolução e incorporação de novas experiências e informações. Origina-se e se aplica na mente dos conhecedores. Nas organizações, com frequência não só estão contidas em documentos e bases de dados, mas também nas rotinas, práticas e normas institucionais". Tradução livre do autor.

espontâneo ou estruturado formalmente. Faz parte da complexidade e imprevisibilidade humana.

A questão Gestão do Conhecimento é assunto vibrante dentro das organizações desde a década de 1990, pois todas foram estimuladas a encarar o Conhecimento como fonte de vantagem competitiva. Então, naturalmente, começaram a se preocupar com as necessidades dos trabalhadores do conhecimento, propiciando ambiente propício ao aprendizado, visando atender às demandas da economia da informação e do conhecimento, o Mercado assim sinalizava.

Compartilhar Conhecimento torna-se muito difícil quando as barreiras organizacionais predominam e, paradoxalmente, elas decorrem de tendências humanas naturais.

Conforme Krogh et al (2001, p. 34) a justificação para a Gestão do Conhecimento nas organizações, passa por quatro grandes barreiras:

“Em qualquer organização, enfrentam-se quatro grandes barreiras à justificação nos contextos grupais: (1) necessidade de linguagem legítima, (2) histórias organizacionais, (3) procedimentos, e (4) paradigmas da empresa”.

Quanto a primeira barreira mencionada por Krogh - linguagem - todas as empresas possuem linguagem organizacional própria, portanto, a transmissão de conhecimento deve ser efetuada através da utilização de linguagem comum a todo o corpo funcional.

As histórias - a segunda barreira mencionada por Krogh - são inerentes a todas as organizações, constituem parte da memória organizacional. Ajudam na orientação das pessoas, porém, podem dificultar a criação e disseminação do conhecimento. Segundo Krogh et al (2001, p. 36):

"As histórias organizacionais e os mitos da empresa são capazes de polarizar novos conhecimentos e convergir a atenção para outros alvos. Esses casos podem destacar as diferenças entre conhecimentos novos e conhecimentos existentes, fazendo com que o novo pareça menos legítimo".

A terceira barreira mencionada por Krogh - procedimentos - está relacionada com um paradoxo, ou seja, são experiências implícitas e soluções bem-sucedidas para tarefas complexas, além de possibilitar soluções. Porém, serão sempre uns entraves para a inovação, para a quebra de paradigmas no desenvolvimento e na geração de conhecimento, e devem ser combatidos nesse aspecto.

Modelos foram elaborados para serem questionados e quebrados, porém, por se tornarem arraigados em qualquer organização, torna-se a barreira (Quarta) mais fundamental e mais abrangente a ser enfrentada na busca da criação e transmissão do conhecimento.

Extremamente complexa a Gestão do Conhecimento para as organizações, em virtude das peculiaridades de cada empreendimento, suas necessidades e agentes a serem monitorados, estimulados, visando a sua criação e disseminação.

Porém, de acordo com Davenport & Prusak (2001, p. 175), existem alguns fatores que devem ser observados para o sucesso na Gestão do Conhecimento:

- "Una cultura orientada al conocimiento;
- Infraestructura técnica e institucional;
- Respaldo del personal directivo;
- Vínculo com el valor económico o el valor del mercado;
- Un atisbo de orientación del proceso;
- Claridad de visión y de lenguaje;
- Asistentes de motivación no triviales;
- Cierta nivel de estructura del conocimiento;
- Múltiples canales para la transferencia del conocimiento"⁷.

⁷ "Uma cultura orientada ao conhecimento; Infraestrutura técnica e institucional; Respaldo da direção; Vínculo com o valor econômico e o valor de mercado; Um de orientação do processo; Claridade de visão e de linguagem; Assistentes de motivação não triviais; Certo nível de estrutura do conhecimento; Múltiplos canais para transferência do conhecimento". Tradução livre do autor.

5.2 MODELOS PARA GESTÃO DO CONHECIMENTO

Alguns modelos para Gestão do Conhecimento foram desenvolvidos, por pesquisadores da área acadêmica e por profissionais da área empresarial.

Dos mais significativos consideram-se os seguintes modelos⁸:

➤ **MODELO DE GESTÃO DO CONHECIMENTO DA KPMG**

CONSULTING (1999): o modelo parte da seguinte pergunta: Que fatores condicionam o aprendizado de uma organização e que resultados produzem-se desse aprendizado?

Em resposta desenvolveu-se um modelo cuja finalidade é a exposição clara e prática dos fatores que condicionam a capacidade de aprendizado de uma organização, assim como os resultados esperados do aprendizado.

O fundamental do modelo desenvolvido pela KPMG é demonstrar a conexão existente entre a estrutura organizacional, a cultura, as lideranças, os mecanismos de aprendizagem, as atitudes das pessoas, a capacidade de trabalho em equipe, a dependências desses relacionamentos;

➤ **MODELO ARTHUR ANDERSEN (1998)**: o modelo reconhece a necessidade de acelerar o fluxo de informações que têm valor, dos

⁸ Os modelos foram pesquisados no site www.gestiondelconocimiento.com em 28.05.2002.

indivíduos para a organização e de volta para os indivíduos, de modo que se possa usar a informação para criar valor para os clientes.

O que têm de novo o modelo da Arthur Andersen?

A perspectiva individual, a responsabilidade pessoal de compartilhar e explicitar o conhecimento para a organização.

A perspectiva organizacional, a responsabilidade de criar a infraestrutura de suporte para que a perspectiva individual seja efetivada, criando os processos, a cultura, a tecnologia e os sistemas que permitam capturar, analisar, sintetizar, aplicar, valorar e distribuir conhecimento;

- **PROCESSO DE CRIAÇÃO DE CONHECIMENTO (1995):** para Nonaka & Takeuchi apud Terra (2000, p. 66) o modelo desenvolvido através de espirais é um processo de interação entre conhecimento tácito e explícito que têm natureza dinâmica e contínua. Consiste em uma espiral permanente de transformação interna de conhecimento, desenvolvida seguindo quatro fases:
 - Socialização: processo de adquirir conhecimento tácito através de compartilhamento de experiências por meio de exposições orais, documentos manuais e tradicionais;

- Exteriorização: processo de converter conhecimento tácito em conceitos explícitos mediante o uso de metáforas, integrando a cultura da organização, sendo a atividade essencial na criação do conhecimento;
- Combinação: processo de criar conhecimento explícito ao reunir conhecimento explícito proveniente de certo número de fontes, mediante o intercâmbio de conversas telefônicas, reuniões, entre outros meios;
- Interiorização: processo de incorporação de conhecimento explícito em conhecimento tácito, que analisa as experiências adquiridas e postas em prática dos novos conhecimentos e que se incorpora às bases do conhecimento tácito dos membros da organização na forma de modelos e práticas de trabalho.

A figura a seguir demonstra as conceituações explanadas:

Figura 4:
INTERAÇÃO ENTRE CONHECIMENTOS TÁCITO E EXPLÍCITO



Fonte: www.gestiondelconocimiento.com (28.05.2002)

CAPÍTULO 6 - CAPITAL INTELECTUAL

"O homem não é a soma do que ele tem, mas a totalidade do que ainda não tem, do que poderia ter".

Sartre apud Kanaane (1999, p. 54)

Indubitavelmente, o conceito de Capital Intelectual, nos últimos tempos, independentemente se no mundo acadêmico ou no mundo empresarial, está sendo incorporado para se definir o conjunto de elementos intangíveis que são considerados os principais ativos dos empreendimentos desse novo século.

A história nos mostra que o Capital Intelectual não é nada novo, e sobre este aspecto Brooking (1997, p. 25) nos oferece o seguinte relato:

"El Capital Intelectual no es nada nuevo, sino que ha estado presente desde el momento en que el primer vendedor estableció una buena relación con un cliente. Más tarde, se le llamó fondo de comercio. Lo que ha sucedido en el transcurso de las dos últimas décadas es una explosión en determinadas áreas técnicas clave, incluyendo los medios de comunicación, la tecnología de la información y las comunicaciones, que nos ha proporcionado nuevas herramientas con las que hemos edificado una economía global. Muchas de estas herramientas aportan beneficios inmateriales que ahora se dan por descontado, pero que antes no existían, hasta el punto de que la organización no

puede funcionar sin ellas. La propiedad de tales herramientas proporciona ventajas competitivas y, por consiguiente, constituyen un activo"⁹.

Estava-se agregando valor nesse primeiro relacionamento e, de uma forma embrionária, começava-se a construir o que hoje conhecemos como Capital Relacional.

A posse de tais ferramentas proporciona, hoje isto é um fato, vantagem competitiva, constituindo-se pois em Ativos imprescindíveis para o sucesso dos empreendimentos.

O Patrimônio de uma entidade é admitido juridicamente como sendo, a universalidade de direito que se confunde com sua propriedade comercial e industrial, representado basicamente por bens corpóreos e bens incorpóreos. Seus imóveis com seus melhoramentos, as máquinas e equipamentos com suas instalações industriais, os móveis e utensílios, veículos, estoques e, o nome do estabelecimento, seu símbolo publicitário, suas marcas, patentes, tecnologia, direitos autorais, ponto comercial entre outros.

⁹ "O Capital Intelectual não é nada novo, pois já estava presente desde o momento em que o primeiro vendedor estabeleceu uma boa relação com um cliente. Mais tarde se chamou Fundo de Comércio. O que têm ocorrido no transcurso das últimas décadas é uma explosão em determinadas áreas técnicas chaves, incluindo os meios de comunicação, a tecnologia da informação e as comunicações, que nos tem proporcionado novas ferramentas com as quais temos construído uma economia global. Muitas destas ferramentas agregam benefícios imateriais que agora se destacam, porém, que antes não existiam, chegando a ponto da organização não poder funcionar sem elas. A propriedade de tais ferramentas proporciona vantagens competitivas e, por conseguinte constituem um ativo". Tradução livre do autor.

Todavia, o presente trabalho trata de avaliação muito além da valorização tangível das organizações, e sim, do seu Patrimônio mais valioso, ou seja, seu Recurso Humano ou Capital Intelectual.

É importante ter em mente, que este patrimônio intangível, é extremamente inócuo, se não for devidamente valorizado, quanto à estrutura organizacional, administrativa e produtiva.

Ele é o diferencial competitivo entre as organizações, em muitos casos, mais valioso que o próprio Capital Financeiro.

Entre as diversas conceituações sobre Capital Intelectual, a que melhor apresenta a representatividade e importância desse ativo agregador de valor aos empreendimentos, vem da metáfora empregada por Edvinsson (1998, p.9-10):

“Se considerarmos uma empresa como um organismo vivo, digamos uma árvore, então o que é descrito em organogramas, relatórios anuais, demonstrativos financeiros trimestrais, brochuras explicativas e outros documentos constitui o tronco, os galhos e as folhas. O investidor inteligente examina essa árvore em busca de frutos maduros para colher. Presumir, porém, que essa é a árvore inteira, por representar tudo que seja imediatamente visível, é certamente um erro. Metade da massa,

ou o maior conteúdo dessa árvore, encontra-se abaixo da superfície, no sistema de raízes". (grifo nosso).

Para entendermos e conceituarmos de maneira concreta a analogia descrita por Edvinsson, apresentamos a seguir uma figura em que fica explícita a representatividade desse valor "oculto" das entidades:

Figura 5:

A ÁRVORE DE EDVINSSON – O VALOR OCULTO DAS EMPRESAS



Fonte: Edvinsson (1998, p. 9)

É evidente que o Capital Intelectual não se enquadra nos tradicionais modelos contábeis, visto que os valores que o tornam tão valioso, dependem da análise dessas "raízes", da mensuração desses fatores dinâmicos ocultos.

Esses fatores são oriundos do que relatamos anteriormente, ou seja, a soma do **Capital Humano**, do **Capital Estrutural** e do **Capital Relacional** das entidades, que juntos formam o diferencial entre o valor contábil e o seu valor de mercado.

Alguns autores consideram o Capital Intelectual como um Passivo da entidade, visto como fonte de capital, como tão bem nos conceitua Martins (2000, p. 8):

“O entendimento do Capital Intelectual como um passivo pode, num primeiro momento, causar certo espanto. Entretanto, numa análise um pouco mais atenta à filosofia do Capital Intelectual, verifica-se ser este um tratamento coerente, pois retrata a idéia de valor corporativo ao considerá-lo como um empréstimo feito pelos clientes, empregados, etc., visto como fonte de capital (recursos).”

Os diversos autores utilizam maneiras diferentes quando se referem ao Capital Intelectual, alguns o tratam como recursos ou capital, se vistos pela Economia, e ativos ou bens e direitos, se vistos pela Contabilidade, logo, admite-se o Capital Intelectual como o conjunto de valores ocultos que agregam valor às entidades, permitindo sua continuidade.

O Capital Intelectual não se enquadra nos modelos contábeis tradicionais, por considerar inúmeras variáveis que não repercutem imediatamente nos resultados da entidade e, portanto não são levadas em conta pela Contabilidade atual.

Exemplificando podemos elencar os fatores a seguir:

- A Lealdade da Clientela;
- Desenvolvimento da Competência dos Empregados;
- Satisfação dos Empregados.

Correspondem a ativos de natureza intangível, que são categorias de ativos da mais difícil avaliação, por não possuírem existência física, apesar de representarem valor patrimonial para a empresa.

Revisando os apontamentos de Stewart (2002, p.14-15) constatamos suas referências sobre as três grandes idéias que revolucionaram o funcionamento das organizações na segunda metade do século XX e neste século que se inicia. A Gestão da Qualidade Total, desbravada por W. Edwards Deming e Joseph M. Juran, como a primeira. Menciona a Reengenharia concebida por Thomas H. Davenport e popularizada por Michael Hammer como a segunda grande idéia, que têm na tecnologia da informação sua força para demolir as velhas burocracias. E faz menção a terceira grande idéia:

“A terceira idéia é a do Capital Intelectual, conceito que desencadeia os debates mais férteis e profundos no contexto de negócios e no cenário econômico da atualidade. Em seu âmago, trata-se apenas da constatação singela de que os ativos tangíveis das organizações – dinheiro, terrenos e prédios, instalações, equipamentos e outros itens do Balanço Patrimonial – são muito menos valiosos do que os ativos intangíveis, que não constam dos livros contábeis. Entre estes últimos, encontram-se itens “hard”, como patentes e direitos autorais; bens da era da informação, como bancos de dados e software; e – os mais importantes de todos – itens “soft”, como habilidades, capacidades, expertise, culturas, lealdades, e assim por diante. Esses são os ativos de conhecimento que compõem o Capital Intelectual e determinam o sucesso ou fracasso da organização”.

Sempre o conhecimento como fator diferenciador e agregador de valor, inclusive como mencionou D' Áuria em 1949, como citamos no capítulo 1, sobre esse “patrimônio universal da humanidade”.

O interessante sobre o trabalho desenvolvido pelos autores citados anteriormente é que nenhum deles tinha conhecimento do trabalho que estavam sendo realizados, porém, todos sabiam a mesma coisa:

o conhecimento estava se tornando o fator de produção mais importante e as empresas tinham que começar a gerenciá-lo, pois este determinará o sucesso ou o fracasso dos negócios.

6.1 EVIDÊNCIAS E CLASSIFICAÇÃO

As bases teóricas da Contabilidade, mesmo recentes se comparadas com as demais ciências, tem sofrido, no seu cenário e nos objetos que as compõem, constantes mutações, em consequência da Revolução do Conhecimento.

Conceitos essenciais como o de valor e de riqueza passaram a ser questionados. E a Contabilidade, também conhecida por muitos como a ciência da mensuração tem que repensar sua fundamentação teórica. Isto não significa, necessariamente, que sua fundamentação atual deva ser desprezada.

Alguns estudiosos defendem a tese de que o Capital Intelectual está contido no Goodwill e assim colocam Ludícibus e Marion (2000, p. 155):

“Capital Intelectual e Goodwill são valores idênticos num determinado momento. Todavia, a visão contábil do Goodwill é temporal e limitada, enquanto a de Capital Intelectual é progressiva em constante renovação. – e complementa –

Enquanto no Goodwill há a idéia de amortização, no Capital Intelectual há a idéia de vantagens em relação ao futuro”.

Já enfrentamos dias nos quais será difícil conceber Demonstrações Contábeis sem informações de natureza intelectual, humana, ecológica e social.

Na verdade, a mensuração do Capital Intelectual vem a complementar o atual sistema de mensuração patrimonial, atribuindo-lhe uma visão mais sistêmica, enriquecendo-o com novas informações, tornando-o mais coerente com as exigências do atual contexto econômico, político e social das organizações.

Estamos caminhando para o que já se conceitua como a Economia baseada no Conhecimento.

Nessa Economia serão as Organizações do Conhecimento as líderes a serem analisadas e que servirão de paradigma e objeto de evidenciação e mensuração pela Contabilidade.

Uma Economia em que os recursos não mais terão as limitações da Era Industrial, ou seja, **a escassez dos mesmos**.

Sobre o aspecto “recursos”, Sveiby (1998, p. 27) assim entende:

“Ao contrário da terra, do petróleo e do ferro, a informação e conhecimento não são produtos intrinsecamente escassos. Eles podem ser produzidos pela mente humana a partir do nada. O custo do insumo físico – alimentos – necessário para manter o processo criativo é irrisório. Também ao contrário do petróleo e do ferro, o conhecimento e a informação crescem quando são compartilhados; uma idéia ou habilidade compartilhada com alguém não se perde, dobra. Uma economia baseada no conhecimento e na informação possui recursos ilimitados”.

6.2 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

Desde a década de 60, verificam-se conceituados autores versando sobre o impacto do Conhecimento como recurso, entre eles Peter Drucker, Schultz, Gary Becker.

Kwasnicka (1981, p. 61) aborda os modelos de contabilização do Recurso Humano e os efeitos sobre os empreendimentos pela não medição do Ativo Humano:

“Há infelizmente, pouca evidência em como as falhas em relatar dados sobre recursos humanos afetam os investidores no

processo de tomada de decisão. O estudo de Elias (1972) é o primeiro estudo empírico sobre os efeitos da Contabilização dos recursos humanos nas decisões de investimentos e suas descobertas são inconclusivas. O propósito do estudo foi determinar se as decisões seriam diferentes, se dados do ativo humano fossem incorporados aos relatórios da empresa”.

O Ativo Humano e o valor que ele agrega aos empreendimentos começa a ser considerado algo extremamente relevante e objeto de pesquisas e estudos mais abrangentes, tomando forma uma nova identificação para esse valor intangível, culminando com matéria empregando o conceito de Capital Intelectual, de Thomaz Stewart, publicada pela revista Fortune, em 1994, intitulado “O Ativo Mais Valioso de Sua Empresa: O Capital Intelectual”, que, como um alerta, sinalizava às entidades em geral de que a Era do Capital Intelectual havia começado, apesar do termo Capital Intelectual ter sido cunhado pelo mesmo em 1990.

Despertando interesse dos meios acadêmico e empresarial, anexo as Demonstrações Financeiras referentes ao exercício de 1994, o Grupo Skandia, de origem sueca, distribuiu entre seus acionistas, em maio de 1995, o primeiro relatório contendo dados sobre a avaliação do Capital Intelectual de suas empresas, sendo seu principal articulador Leif Edvinsson.

Para que se chegasse ao primeiro relatório, ou seja, o documento que viria a ser reconhecido como o primeiro Balanço Intelectual publicado, o assunto foi abordado pelos mais diversos autores e pesquisadores, como veremos na relação cronológica a seguir:

Quadro 3: CRONOLOGIA DOS MAIS REPRESENTATIVOS EVENTOS LIGADOS AO CAPITAL INTELECTUAL (CI)

PERÍODO	EVENTO
1986	Karl E. Sveiby, consultor sueco, publica "The Know-How Company", sobre a gestão de ativos intangíveis.
Abril 1986	David Teece publica o artigo "Profiting from Technological Innovation".
1988	Karl E. Sveiby publica "The New Annual Report", sobre o novo relatório para as empresas.
1989	Karl E. Sveiby publica "The Invisible Balance Sheet".
1989	Patrick Sullivan inicia pesquisa sobre "comercialização de inovação".
1990	Peter Senge publica o livro "The Fifth Discipline – The Art & Practice of The Learning Organization".
1990	O termo "Capital Intelectual" é cunhado na presença de Thomas Stewart, membro do Conselho de Editores da revista Fortune e um dos pioneiros na pesquisa do Capital Intelectual.
Janeiro 1991	Thomas Stewart publica um breve artigo intitulado "Brainpower", na revista Fortune.
1991	Patrick Sullivan e Thomas Stewart se comunicam por teleconferência e discutem o tema "Extração de Valor".
Setembro 1991	A Skandia AFS, seguradora sueca, cria o primeiro cargo corporativo com responsabilidade sobre Capital Intelectual, designando Leif Edvinsson para Vice Presidente.
1992	Thomas Stewart publica um artigo mais longo, "Brainpower", na revista Fortune.
1992	Thomas Stewart encontra-se com Leif Edvinsson.
1992	Patrick Sullivan encontra-se com Leif Edvinsson.
1993	W. J. Hudson publica o livro "Intellectual Capital: How to Build it, Enhance it, Use it".
1993	Leif Edvinsson visita Patrick Sullivan em Berkeley.
1993	Patrick Sullivan encontra-se com Gordon Petrash, Diretor de Capital Intelectual/Gestão do Conhecimento da Dow Chemical.
Janeiro 1994	Thomas Stewart entrevista Patrick Sullivan visando um próximo artigo sobre "medição do Capital Intelectual".
Outubro 1994	Thomas Stewart é o autor da matéria de capa da Fortune, "Intellectual Capital".
Novembro 1994	Patrick Sullivan, Gordon Petrash e Leif Edvinsson decidem promover o Encontro de Gestores de Capital Intelectual, ou ICM (Intellectual Capital Managers) Gathering, convidando empresas como Dow Chemical, Du Pont, Hewlett-Packard, Hughes Space and Communications, Hoffman LaRoche e Skandia.
Janeiro 1995	Primeira reunião do ICM Gathering.
1995	Dorothy Leonard publica o livro "Wellsprings of Knowledge – Building and Sustaining The Sources of Innovation".
1995	I. Nokata e H. Takeuchi publicam o livro "The Knowledge-Creating Company – How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation".
Mai 1995	A Skandia leva a público seu primeiro relatório sobre Capital Intelectual.
1996	Annie Brooking publica o livro "Intellectual Capital: Core Asset for the Third Millenium Entreprise".
Abril 1996	Realizado Simpósio da Securities and Exchange Commission-SEC sobre medição de ativos intelectuais/intangíveis.
Setembro 1996	Patrick Sullivan e Parr publicam "Licensing Strategies".
Outubro 1996	Baruch Lev, professor de Contabilidade e Finanças, cria o Projeto de Pesquisa de

	Intangíveis, na New York University.
Março 1997	Leif Edvinsson e Michael E. Malone publicam o livro "Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower". O livro mais vendido no mundo sobre Capital Intelectual.
Abril 1997	Thomas Stewart publica o livro "Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations".
1997	Karl Erik Sveiby publica o livro "The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-Based Assets".
1998	Patrick Sullivan publica o livro "Profiting from Intellectual Capital – Extracting Value from Innovation".
1998	Thomas H. Davenport e Laurence Prusak publicam o livro "Working Knowledge – How Organizations Manage What They Know".

Fonte: www.fgvsp.br/conhecimento/bibliografia/historico.htm (16.05.2001)

Muito mais se publicou após 1998 sobre Capital Intelectual, inclusive por pesquisadores e autores brasileiros, culminando com a publicação de ensaios sobre Balanço Intelectual de empresa brasileira, conforme abordaremos no item 3.2 deste capítulo.

As pesquisas continuam incessantes, naquilo que resultará na solução do maior dos desafios de nós Contadores e pesquisadores da ciência contábil, a mensuração dos intangíveis.

Modelos de mensuração existem e estão aí para serem utilizados e testados naquilo a que se propõem:

- Mensurar o Imensurável;
- Explicitar Valores "Ocultos";
- Indicar Caminhos a Seguir na Procura do Real Valor das Entidades.

Compete a nós pesquisadores e profissionais, exercitar não só na área acadêmica e teórica, mas na vida profissional prática, a experimentação de um dentre os tantos modelos acadêmicos existentes, a real possibilidade de mensurar o imensurável, ou como Edvinsson, nos propormos à simples evidenciação, através de indicadores, que explicitarão a representatividade real dos tantos fatores e valores implícitos nas Demonstrações Contábeis tradicionais, que o mercado reconhece e mensura através do valor das ações negociadas, sempre superiores ao valor patrimonial.

6.3 BALANÇO INTELECTUAL

“Finalmente, chegou a hora de pôr um fim nesse estado de coisas. Já percorremos um longo caminho rumo à compreensão de como converter o conhecimento em capital intelectual e de como usar o capital intelectual para intensificar a prosperidade de nossas organizações e países e para agregar valor à riqueza de nossas vidas. Apressem-se, por favor. Já é mais do que hora”.

Thomas Stewart (2002, p. 22)

O estudo dos aspectos que determinam a competitividade e os resultados das entidades constitui-se de uma questão de interesse comum no campo da gestão estratégica.

Os Ativos Intangíveis são o resultado da incorporação da Informação e do Conhecimento às atividades produtivas dessas entidades, entendendo-se que o Conhecimento constitui um fator chave na construção das vantagens

competitivas. As capacidades se constroem e acumulam ao longo do tempo a partir das experiências de toda a estrutura das entidades.

Evidenciar e mensurar essas capacidades são os desafios que se antepõe à Contabilidade e que devem ser enfrentados e encarados como obstáculos que devem ser transpostos.

O instrumento ou ferramenta de que dispõe o pesquisador ou profissional contábil para exteriorizar o valor desse ou desses elementos, através da utilização dos modelos de mensuração do Capital Intelectual é o que convencionaremos chamar de Balanço Intelectual, fator fundamental para demonstrar a importância da informação contábil no processo de gestão ou como balizador para os investidores, no suporte às suas análises econômico-financeiras dos empreendimentos.

6.3.1 OS MODELOS EXISTENTES

Diversos são os modelos teóricos desenvolvidos para evidenciação e mensuração do Capital Intelectual, após a conceituação e exemplificação de Edvinsson, através do Relatório, publicado em maio de 1995, anexo ao Relatório das Demonstrações Contábeis do Grupo Skandia.

Cronologicamente apresenta-se a seguir um quadro com os mais representativos modelos de mensuração de Capital Intelectual e Gestão do Conhecimento, iniciado pelo precursor de todos:

Quadro 4: OS MODELOS DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL E DE GESTÃO DO CONHECIMENTO

ANO	MODELO
1994	Navegador da Skandia de Leif Edvinsson.
1995	Processo de Criação de Conhecimento de Nokata e Takeuchi.
1996	Balanced Score Card de Kaplan e Norton.
1996	Technology Broker de Annie Brooking.
1996	Modelo da Universidade de Ontário Oeste de Bontis.
1997	Intellectual Assets Monitor de Karl Erik Sveiby.
1998	Gestão do Conhecimento da KPMG Consulting.
1998	Modelo Intellect apresentado no Euroforum de 1998.
1998	Capital intelectual de Drogonetti Roos.
1998	Modelo de Direção Estratégica por Competências – O Capital intangível de Bueno e Morcillo.
1999	Modelo Nova – Clube de Gestão do Conhecimento e Inovação da Comunidade Valenciana.
1999	Modelo Arthur Andersen de Gestão do Conhecimento.

Fonte: www.gestiondelconocimiento.com (16.05.2001).

Os conceitos sobre Capital Intelectual apresentam os mesmos conteúdos com variações em alguns aspectos estruturais, porém, todos evidenciam a correlação existente entre os Ativos Tangíveis, representados pelo Capital Estrutural e o Capital Financeiro aliados aos Ativos Intangíveis, representados pelo Capital Relacional e o Capital Intelectual.

Fugindo da perspectiva de análise muito extensa, visto que o material para tal é abundante, abordar-se-á quatro dos Modelos elaborados para Evidenciação, Medição e Mensuração do Capital Intelectual das organizações:

- Navegador da Skandia de Edvinsson e Malone;
- Technology Broker de Annie Brooking;
- Monitor de Ativos Intangíveis de Karl Erik Sveiby; e

- Modelo Intelect do Grupo Intelect apresentado no Euroforum de 1998.

6.3.1.1 NAVEGADOR DA SKANDIA – EDVINSSON

O modelo da Skandia elaborado por Edvinsson chamou-se “Navegador da Skandia”.

Porém, por quê Navegador?

Bem, a crescente facilidade com que as pessoas conseguem compartilhar, transferir, armazenar informações, apresenta uma ameaça quase que universal às entidades.

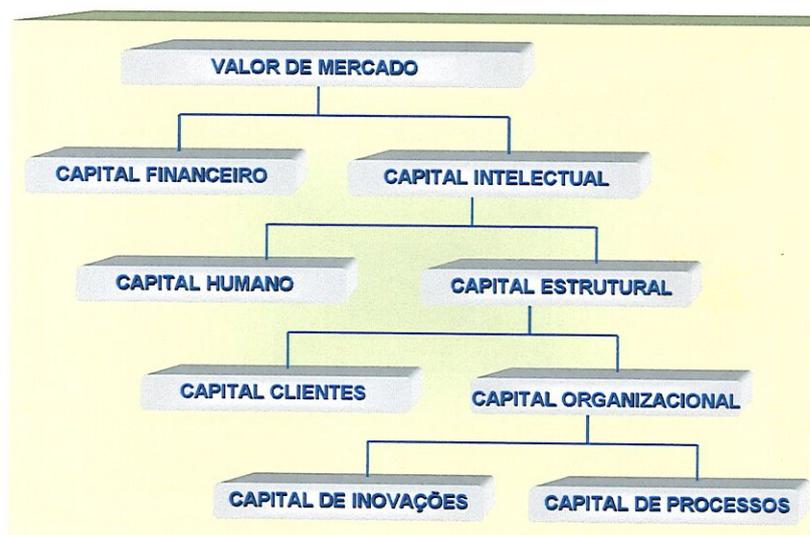
O que levou Edvinsson (sueco) a comparar que, assim como as embarcações transportavam os “Vikings” (seus ancestrais) através dos mares e rios longínquos e desconhecidos, permitindo seus saques e conquistas, as novas tecnologias estão fazendo com que as entidades de hoje, tenham que aprender uma maneira de “navegar” na Economia do Conhecimento.

A principal argumentação do Navegador de Edvinsson é a diferença entre os valores das empresas registrados nas Demonstrações Contábeis e os seus reais valores de Mercado.

Esta diferença deve-se a um conjunto de Ativos intangíveis, que não são refletidos na Contabilidade tradicional, mas que o Mercado reconhece no momento de se efetuar uma transação de compra e venda entre organizações.

O desafio para Edvinsson foi tornar visíveis estes valores para permitir a gestão sobre os mesmos. E o enfoque do modelo da Skandia parte do pressuposto de que o valor da empresa está integrado pelo Capital Financeiro e pelo Capital Intelectual, que o diagrama a seguir desmembra em Blocos distintos entre si mas inter relacionados:

Figura 6: BLOCOS COMPONENTES DO VALOR DAS ORGANIZAÇÕES



Fonte: Edvinsson (1998, p. 47)

O Navegador da Skandia evidencia os fatores ocultos (Capital Intelectual) que sustentam os empreendimentos e que estão divididos em dois grupos distintos:

- **Capital Humano:** composto pelo conjunto dos funcionários e seu conhecimento, habilidades e poder de inovação, cultura, valores internos, entre outras características emanadas dessa estrutura humana;
- **Capital Estrutural:** formado pela estrutura física que dá suporte à ingerência dos funcionários, composto de instalações e equipamentos industriais, equipamentos de informática, banco de dados exatos, patentes, marcas. Relacionamento com Clientes e Estrutura Organizacional são consideradas células independentes e importantes no processo de geração de valor.

O Capital Estrutural representa, no Navegador da Skandia, a união de elementos tangíveis e intangíveis, conforme descreve Edvinsson (1998, p. 32):

“Uma maneira de organizar o capital estrutural é encará-lo como se fosse composto por três tipos de capital: organizacional, de inovação e de processos”.

O Capital Organizacional abrange os investimentos da empresa em sistemas, instrumentos e filosofia operacional. O Capital de Inovação refere-se à capacidade de renovação e a resultados da inovação sob a forma de direitos comerciais legais, como propriedade intelectual e outros ativos e talentos

intangíveis aplicados a novos produtos e serviços. O Capital de Processos é constituído por processos, técnicas e programas direcionados aos empregados, visando ampliar a eficiência na produção ou prestação dos serviços.

O modelo de evidenciação e mensuração do Capital Intelectual do grupo Skandia se sustenta nos valores de sucesso que devem ser maximizados e incorporados à estratégia organizacional e, que estão focados em cinco áreas distintas:

- **Área de Foco Financeiro;**
- **Área de Foco de Clientes;**
- **Área de Foco de Processo;**
- **Área de Foco de Renovação e Desenvolvimento;**
- **Área de Foco Humano.**

Neste modelo, temos:

- **Foco Financeiro:** como o passado da entidade, o Balanço Patrimonial;

- **Foco no Cliente e Foco do Processo:** visualiza-se o presente e as atividades da entidade, aí podemos destacar o Capital Intelectual e o Capital Estrutural;

- **Foco na Renovação e Desenvolvimento,** a outra parte do Capital Estrutural, voltada para o futuro, onde se mede a eficácia de como a renovação da entidade está ocorrendo, sendo nos seus processos, no treinamento dos empregados e outras ações estratégicas;

- **Foco Humano:** o centro e alma da entidade, seu coração, a inteligência, que como única força ativa na organização, alcança todas as outras regiões do Capital Intelectual.

As colocações quanto aos focos de interesse nos processos das entidades, Edvinsson (1998) evidencia no diagrama a seguir em que fica claro o inter-relacionamento existente entre os diversos agentes envolvidos no processo de geração de valor:

Figura 7: NAVEGADOR DA SKANDIA



Fonte: Edvinsson (1998, p. 60)

E, como bem coloca Edvinsson (1998, p. 62):

“Isso não significa que desprezemos a contabilidade tradicional. Ela tem sido durante séculos a ferramenta mais poderosa no arsenal do registro das contas. E tem sido, além do mais, estudada, revisada e codificada por milhares de acadêmicos durante gerações de pesquisas. A lição a ser aprendida é a seguinte: presumir euforicamente que qualquer novo modelo de mensuração irá, desde o princípio, fugir do obscurantismo e, ao mesmo tempo, captar todas as informações úteis que desejamos, constitui uma posição arrogante e ingênua. Levará anos para que

sejam aperfeiçoados tanto o modelo de Capital Intelectual quanto os instrumentos necessários à sua apresentação”.

Entre os diversos indicadores elencados por Edvinsson (1998, p. 173-174), destacamos para exemplificar seu modelo (Navegador da Skandia) de mensuração do Capital Intelectual, aqueles que são denominados:

“INDICADORES DA MENSURAÇÃO ABSOLUTA DO CAPITAL INTELECTUAL (C)

(Todos os valores referem-se ao exercício fiscal)

1. Receitas resultantes da atuação em novos negócios (novos programas/serviços).
2. Investimentos no desenvolvimento de novos mercados.
3. Investimento no desenvolvimento do setor industrial.
4. Investimento no desenvolvimento de novos canais.
5. Investimento em TI aplicada a vendas, serviço e suporte.
6. Investimento em TI aplicada à administração.
7. Novos equipamentos de TI.
8. Investimentos no suporte aos clientes.
9. Investimento no serviço aos clientes.
10. Investimento no treinamento de clientes.
11. Despesas com os clientes não-relacionados ao produto.
12. Investimento no desenvolvimento da competência dos empregados.

13. Investimento em suporte e treinamento relativo a novos produtos para os empregados.
14. Treinamento especialmente direcionado aos empregados que não trabalham nas instalações da empresa.
15. Investimento em treinamento, comunicação e suporte direcionados aos empregados permanentes em período integral.
16. Programas de treinamento e suporte especialmente direcionados aos empregados temporários de período integral.
17. Programas de treinamento e suporte especialmente direcionados aos empregados temporários de tempo parcial.
18. Investimento no desenvolvimento de parcerias/joint-ventures.
19. Upgrades ao EDI ou à rede eletrônica de dados.
20. Investimento na identificação da marca (logotipo/nome).
21. Investimento em novas patentes e direitos autorais”.

Esta lista de indicadores financeiros é base de partida para a tentativa de mensuração dos valores agregados aos empreendimentos, oriundos de fatores, ou indicadores não-financeiros que efetivamente agregarão valor, vinculados aos fatores de sucesso empresarial ou focos identificados: **Financeiro; Cliente; Humano; Processo; Renovação e Desenvolvimento.**

Indicadores que serão definidos para cada entidade que fizer uso do modelo, pois as características das entidades variam de acordo com a

atividade de cada uma e, o aprimoramento desses indicadores será sempre constante, conforme Edvinsson mencionou anteriormente.

6.3.1.2 MODELO TECHNOLOGY BROKER – BROOKING

O conceito do Navegador da Skandia serviu de base para a elaboração do modelo idealizado por Brooking, apesar de existirem algumas variáveis que desmembram os valores apresentados pela Skandia, para se demonstrar o relacionamento entre os Ativos Tangíveis e o Capital Intelectual gerado.

O modelo não chega a definir indicadores quantitativos mas embasa-se na revisão de questões qualitativas. Que explicitam a necessidade de utilização de uma metodologia para auditar as informações relacionadas com o Capital Intelectual.

A devida importância e representatividade do Capital Intelectual para o sucesso das organizações, Brooking (1997, p. 30) exterioriza conceitualmente:

“Cien años atrás, el trabajo era barato, y el valor de la empresa se medía en términos de chimeneas, maquinaria y dinero en efectivo. En el tercer milenio, el trabajo no será barato, y los activos centrados en el individuo, esenciales para la operatividad de la empresa, serán bienes escasos y caros. Hárán falta muchos años de inversión para crear activos valiosos de mercado, de

infraestructura y de capital intelectual. Muchas compañías, sobre todo las que estén orientadas al servicio, no necesitarán demasiados activos materiales para existir. Los ordenadores, las comunicaciones y los conocimientos técnicos integrarán los cimientos corporativos de las empresas del tercer milenio¹⁰.

Fatores que justificam a elaboração e adoção de um modelo, visando a evidencição e monitoramento desses fatores ocultos.

No modelo Technology Broker os Ativos Intangíveis que formam o Capital Intelectual, se desmembram em quatro grandes grupos:

- **Ativos de Mercado;**
- **Ativos Humanos;**
- **Ativos de Propriedade Intelectual; e**
- **Ativos de Infraestrutura.**

Ativos de Mercado: são aqueles ativos que proporcionam competitividade ao empreendimento. São derivados das relações favoráveis da entidade com o mercado e seus clientes. Podemos considerar como seus

¹⁰ “Cem anos atrás, o trabalho era barato, e o valor da empresa se media em termos de chaminés, maquinário e dinheiro efetivo. No terceiro milênio, o trabalho não será barato, e os ativos centrados nos indivíduos, essenciais para a operação da empresa, serão bens escassos e caros. Farão falta muitos anos de investimentos para criar ativos valiosos de mercado, de infraestrutura e de capital intelectual. Muitas companhias, sobre tudo as que estiverem orientadas para prestação de serviços, não necessitarão demasiados ativos materiais para existir. Os dirigentes, as comunicações e os conhecimentos técnicos integrarão os alicerces das empresas do terceiro milênio”. Tradução livre do autor.

principais indicadores: Marcas, Nome da Empresa, Estrutura de Logística, Relacionamentos e Carteira de Pedidos, Contratos de Franquias, Influências.

Ativos Humanos: enfatiza-se a importância que as pessoas têm para a organização e, a capacidade que têm para o aprendizado e em transformar esse aprendizado em conhecimento. Seus principais indicadores: os Aspectos Genéricos, Educação como Base de Conhecimento e Habilidades Gerais, Formação Profissional, Conhecimento Específico (Técnico), Trabalho em Equipe, Negociação, Objetividade, Fatores Motivacionais, Estilo de Pensamento, fatores extremamente subjetivos de serem evidenciados e mensurados.

Ativos de Propriedade Intelectual: valor gerado para a organização pela utilização de um Ativo Intangível exclusivo, tendo a característica de serem protegidos por Lei. Seus indicadores fundamentais são: Patentes, Desenhos Exclusivos, Direitos de Plantas, Segredos Industriais, Fórmulas, entre outros.

Ativos de Infraestrutura: valores advindos de tecnologia empregada nos métodos e processos que fazem a organização funcionar. Inclui-se Filosofia do Negócio, Cultura da Organização, Sistemas de Informações, a Base de Dados existente, ou a Infraestrutura de Conhecimento existente em toda a organização.

O diagrama elaborado por Brooking (1997, p.26) e apresentado a seguir, exemplifica o conceito dos componentes do Capital Intelectual e, que estão todos, sem exceção, voltados para os objetivos corporativos:

Figura 8: COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL



Fonte: Brooking (1997, p. 26)

O modelo de Brooking agrupa os Ativos Intangíveis que são de conhecimento e propriedade de todas as entidades, embora a maior parte não saiba, ainda, maximizá-los.

6.3.1.3 MONITOR DE ATIVOS INTANGÍVEIS – SVEIBY

Na apresentação de seu modelo ou sistema de avaliação não-financeira para Ativos Intangíveis Sveiby (1998, p. 180) esclarece:

“O sistema de avaliação que proponho não apresenta um quadro completo e abrangente dos ativos intangíveis de uma empresa; um sistema desse tipo não é possível. Essa é a razão pela qual as abordagens abrangentes até agora fracassaram. Ao contrário, a finalidade aqui é ser prático, “abrir algumas janelas” para que os gerentes possam, pelo menos, começar a avaliar suas empresas”.

Sveiby embasa sua argumentação, sobre a importância dos Ativos Intangíveis, na grande diferença existente entre o valor contábil dos livros e o valor das ações das empresas, sendo que esta diferença se deve ao fato que os investidores exageram em suas próprias expectativas de geração de fluxos de caixa futuros, devido a existência dos Ativos Intangíveis.

Mesmo que entre as medidas financeiras e as demais não existam diferenças, pois ambas são incertas e, justificando a adoção de medidas não-financeiras para o sistema de avaliação que formatou, Sveiby (1998, p. 186), esclarece:

“É tentadora a intenção de criar um sistema de avaliação equivalente à contabilidade da partida dobrada tendo o dinheiro como denominador comum. É uma estrutura consagrada com definições e padrões e, por isso, representativa do consenso geral. Mas essa é exatamente a razão pela qual devemos

eliminá-la. Se avaliarmos o novo com as ferramentas do antigo, não teremos como perceber o novo". (grifo nosso).

Esta decisão de Sveiby pela adoção de indicadores não-financeiros se compatibiliza com o entendimento de outros pesquisadores e, podemos citar o "Balanced Scorecard" de Kaplan e Norton (1997), que apresenta a perspectiva financeira com três focos não-financeiros: **clientes; processos internos e inovação/melhorias**. Mesmo que Kaplan e Norton abordem o assunto pelo lado da produção, defendem o uso de medidas não-financeiras.

Abrimos ênfase para citar o Modelo DEQ – Decisão; Exceção; Quantificação, desenvolvido por Gil (1997), cujo objetivo é a tomada de decisão pelo gestor segundo processo / produto de gestão norteado por Desempenho e Falha do Negócio. O modelo DEQ está baseado na idéia de escolha com prioridade para adoção das ações de otimização e medidas de proteção necessárias ao bom andamento do negócio. Gil adota o critério de identificação de Pontos de Falhas, que identifica como "SPOF's", aplicando as medidas corretivas para que ocorram os Fatores Críticos de Sucesso – FCS, ou seja, não elenca indicadores de desempenho e os acompanha em sua evolução, mas seu modelo identifica os possíveis Pontos de Falhas – SPOFs impeditivos ao sucesso dos processos e direciona para isso os recursos Humanos, Tecnológicos e Financeiros.

Segundo considerações de Rodrigues (2002, p. 119) o modelo de Gil está sustentado no trinômio PRQ – Ponto de Revisão da Qualidade, AQ – Ação da Qualidade e IQ – Indicador da Qualidade em que:

“O tratamento da qualidade era efetuado em termos de: (1) eficiência e segurança dos processos; (2) eficácia e segurança dos produtos / resultados; (3) cumprimento das regulamentações e análise dos negócios”.

Voltando ao modelo de Sveiby, que antes de definir os Ativos Intangíveis que serão objeto de medição, determina os objetivos dessa medição em função do usuário final, determinando aí os aspectos mais relevantes, partindo do pressuposto de duas orientações:

- **Ambiente Externo:** gerando informações para os clientes, acionistas e investidores;

- **Ambiente Interno:** gerando informações para os dirigentes conhecerem os rumos tomados pela empresa.

Classifica os Ativos Intangíveis em três categorias, dando origem a um Balanço de Ativos Intangíveis, conforme se demonstra no diagrama a seguir:

Figura 9:



Fonte: Sveiby (1998, p. 13)

A não formação contábil de Sveiby justifica a falta de itens tangíveis em seu modelo de Balanço, como, por exemplo, Estoques, no grupo de Ativos Tangíveis.

O Balanço demonstrado identifica os seguintes Ativos Intangíveis:

- **Competência das Pessoas:** incluem-se as competências da organização, como planejar, produzir, escolaridade, experiência e como processar ou apresentar a criação tanto de Bens Tangíveis como Intangíveis;

- **Estrutura Externa:** compreende os relacionamentos com clientes, fornecedores, financiadores, investidores, reputação e imagem da entidade. Seu valor é determinado pelo grau de satisfação com que os relacionamentos se mantêm;

- **Estrutura Interna:** inclui patentes, conceitos, modelos e sistemas administrativos, cultura e espírito organizacional. Juntas a Estrutura Interna e as pessoas constituem o que conhecemos por Organização.

No grupo de Passivos Intangíveis ou nos Aspectos Financeiros Invisíveis, Sveiby (1998, p. 13) detalha os aspectos de como as organizações do conhecimento se financiam:

“Diante da relutância dos bancos em conceder empréstimos para investimentos em ativos intangíveis, o desenvolvimento das organizações do conhecimento é realizado, em sua maior parte, com financiamento próprio; em outras palavras, os ativos intangíveis são financiados principalmente com o patrimônio invisível (a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado) e com as obrigações contingenciais para com os funcionários (indenizações, privilégios e assim por diante)”.

No modelo descrito foi formatada uma série de indicadores extremamente simples, porém, relevantes, para demonstrar as estratégias da entidade orientada para o conhecimento.

O Monitor de Ativos Intangíveis pode ser integrado aos sistemas de gerenciamento de informações das entidades, tendo a finalidade de cobrir todos os Ativos Intangíveis. E, fator fundamental na utilidade de um modelo como este apresentado por Sveiby, os indicadores devem ser individualizados, ou seja, devem ser definidos por cada entidade de acordo com suas características e necessidades.

Segundo Sveiby (1998, p. 237):

“As áreas mais importantes a serem cobertas são crescimento e renovação, eficiência e estabilidade”.

A seguir apresentaremos um diagrama que enumera os diversos indicadores sugeridos pelo Monitor de Sveiby, ou seja, Indicadores de Crescimento; Indicadores de Eficiência e Indicadores de Estabilidade:

Figura 10: MONITOR DE ATIVOS INTANGÍVEIS



Fonte: Sveiby (1998, p. 238)

Um alerta é dado por Sveiby (1998, p. 240) quanto ao Monitor de Ativos Intangíveis:

“É importante também que as pessoas não se desesperem caso, a princípio, não consigam entender os indicadores e avaliar o significado das mudanças na rotatividade de competência, na estabilidade dos funcionários, na lucratividade e assim por diante. Logo chegará um momento em que a maioria das pessoas estará ávida pelo tipo de dados que proponho e esses dados passarão a aparecer nos demonstrativos e nos relatórios anuais da gerência

como itens de rotina. São necessários pelo menos dois anos de experiência para que comecemos a sentir isso”.

Concordamos com a análise feita por Sveiby e entendemos que a utilização das informações e indicadores de medição de Ativos Intangíveis, somente serão factíveis com a prática na sua utilização.

No desenvolvimento do modelo de Balanço Intelectual da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM (item 6.4.1), incluímos um modelo de Monitor de Indicadores de Capital intelectual baseado no Monitor de Sveiby.

6.3.1.4 MODELO INTELECT – EUROFORUM

Este é o último, porém, não menos importante dos modelos que estão sendo abordados, inclusive é o modelo escolhido para implantação na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, empresa de prestação de serviço de transporte de passageiros sobre trilhos, na região metropolitana de São Paulo, que apresentar-se-á em tópico futuro.

“El conjunto de activos de una sociedad que, pese a no estar reflejados en los estados contables tradicionales, generan o generarán valor para la empresa en el futuro¹¹”.

¹¹ “O conjunto de ativos de uma sociedade que, pese a não estarem nos registros contábeis tradicionais, geram e gerarão valor para a empresa no futuro”. Tradução livre do autor.

A descrição do parágrafo anterior apresenta o conceito de Capital Intelectual do Modelo Intelect, elaborado pelo Grupo Intelect e, apresentado no Congresso Euroforum, realizado em Barcelona, em novembro de 1998; exteriorizava como estava se desenvolvendo a elaboração de um modelo de medição do Capital Intelectual na Espanha.

Antes de se explicitar e exemplificar os conceitos, indicadores e formatação do modelo de medição, proposto pelo Grupo Intelect, será apresentada a equação que responde sobre a valoração deste Ativo Intangível e que mostra que ele é um “capital” não medido nem informado, porém, com um valor real:

VALOR DE MERCADO = VALOR CONTÁBIL + CAPITAL

INTELECTUAL

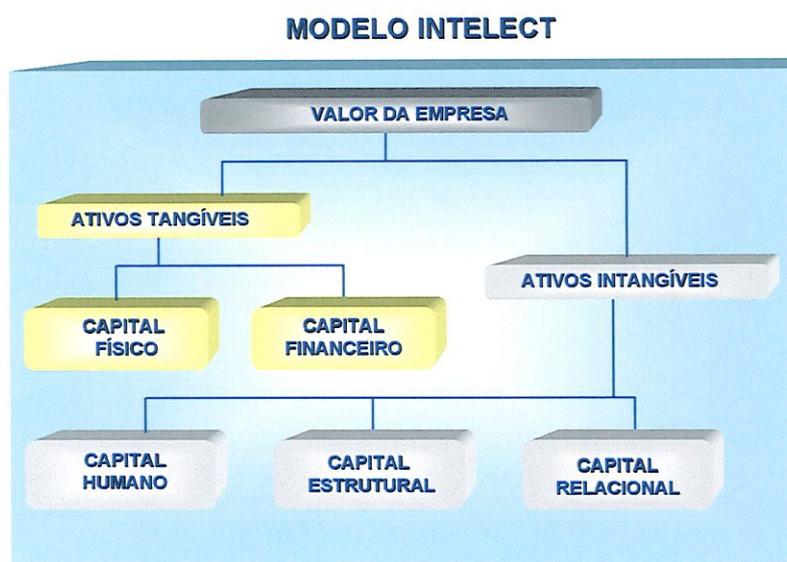


Considerada a subjetividade da equação apresentada devemos nos atentar aos aspectos que influenciam as oscilações do mercado, vista que a equação será sempre influenciada em seu resultado, principalmente no instante que efetuarmos análise e definirmos pelo investimento de recursos.

O peso do Capital Intelectual sobre o Valor de Mercado é crescente, constante e, portanto deve-se, sim, dirigir-se esforços para geri-lo e medi-lo. É o que se tenta com o modelo apresentado.

O diagrama apresentado a seguir demonstra a equação evidenciada anteriormente e, deixa patente a importância da mensuração desses valores “ocultos” representados pelos Ativos Intangíveis aglutinados naquilo que conhecemos como Capital intelectual:

Figura 11:



Fonte: www.gestiondelconocimiento.com (16.05.2002)

Todo modelo que se desenvolve apresenta alguns fatores que devem ser analisados, ou seja:

- Seus objetivos fundamentais;
- Os agentes interessados na medição do Capital Intelectual ou as confluências desses interesses;
- As características do modelo;

- A estrutura do modelo e seus componentes;
- A elaboração de um plano de ação na implantação de um modelo de mensuração de Capital Intelectual;
- As conclusões sobre o sucesso/insucesso na implantação de um modelo de mensuração de Capital Intelectual.

6.3.1.4.1 OBJETIVOS DO MODELO INTELECT

Os objetivos do Projeto Intelect, ou Modelo Intelect de Medição do Capital Intelectual, desmembram-se em Objetivos Internos e Objetivos Externos. São eles:

- **OBJETIVOS INTERNOS:**
 - Reflexão e debate sobre a estratégia e os Ativos Intangíveis (fatores essenciais no desenvolvimento das vantagens competitivas sustentáveis);
 - Utilização de uma linguagem comum e compartilhamento dos Ativos Intangíveis mencionados;
 - Ajuda a estruturar indicadores de gestão que se encontram dispersos em toda a estrutura interna;
 - Oferece informação estratégica para a tomada de decisões a nível diretivo;

- Coloca a gestão do conhecimento em ênfase dentro da organização.

➤ **OBJETIVOS EXTERNOS:**

- Facilita a visualização da valorização da empresa e servirá como informação sobre seu potencial futuro;
- Solidificará a imagem da organização perante o mercado.

Os objetivos internos e externos elencados acima formam um conjunto de fatores que explorados e maximizados em suas vantagens periféricas, constituirão uma matriz diferencial no processo de identificação e mensuração de parte dos valores componentes daquilo que se entende compor o Capital Intelectual.

E chega o momento em que ocorrem os questionamentos sobre a utilidade do desenvolvimento de um modelo de mensuração do Capital Intelectual. Para quem serão geradas as informações? Somente para os usuários das informações internas? Para os agentes externos, como Investidores, Financiadores? Os questionamentos são muitos e constantes. Valerá a pena os esforços para gerar algo que se esvairá?

6.3.1.4.2 OS AGENTES DE INTERESSE SOBRE O MODELO INTELECT

A junção de interesses na medição do Capital Intelectual nos leva à compreensão de que essa ferramenta, de suporte no processo de gestão, tem sua real importância, visto que se envolvem neste assunto os seguintes agentes:

- A **Contabilidade**: que possuirá finalmente uma ferramenta que lhe permita incluir nas Demonstrações Contábeis os reais valores das organizações;
- O **Mundo Empresarial**: dentro da perspectiva interna permitirá oferecer aos gestores informações relevantes e, dentro da perspectiva externa facilitará as informações aos interesses de terceiros, sobre o real valor das organizações. Apesar de não obstante, os requisitos e períodos de maturação e utilização das informações requeridas por ambas as perspectivas serem distintas;
- A **Administração Pública**: permitirá aumentar a sua participação no recolhimento dos impostos e tributos incidentes sobre o acréscimo do Ativo Contábil das organizações;

- Os **Investidores**: permitirá aos mesmos analisar as reais possibilidades dos empreendimentos analisados, frente aos fatores ou agentes explicitados e que permitam mostrar as reais condições de geração de resultados futuros;
- O **Mundo Acadêmico**: que estará provando que a mensuração dos Ativos Intangíveis é possível e, efetivamente útil, na análise do real valor as organizações.

A importância das informações geradas pelo modelo em análise irá variar para cada um dos agentes elencados, de acordo com a necessidade em cada momento de sua utilização, e dependendo do caso, dos valores envolvidos nas transações.

6.3.1.4.3 AS CARACTERÍSTICAS DO MODELO INTELECT

A sustentação da aplicabilidade do Modelo Intellect está calcada nas seguintes características:

- Estar inserido com a Estratégia da organização;

- É um modelo aberto e flexível;
- É um modelo que a empresa deve personalizar de acordo com suas características e peculiaridades;
- Possui aplicabilidade efetiva em virtude da personalização;
- Possui visão sistêmica;
- Mede resultados e os processos que os geraram;
- Combina unidades de medida distintas e diversas.

Pode-se notar que pelas características apresentadas, o Modelo Intellect é, efetivamente, um modelo extremamente flexível e maleável em sua utilização, para as mais diversas entidades, independentemente do ramo de atividade envolvido.

6.3.1.4.4 A ESTRUTURA DO MODELO INTELECT E SEUS COMPONENTES

O Modelo Intellect de Mensuração do Capital Intelectual está estruturado de acordo com três grandes componentes, sustentação que serão dos resultados esperados nos processos de evidenciação e mensuração a que se propõe:

- **BLOCOS;**

- **ELEMENTOS;**

- **INDICADORES.**

BLOCOS: os Ativos Intangíveis para a conceituação do Modelo Intelect, em função de sua natureza, se agrupam em blocos de acordo com suas características universais, componentes que são do Capital Intelectual, objeto de análise do modelo e são dos seguintes tipos: Capital Humano; Capital Estrutural e Capital Relacional.

ELEMENTOS: cada empresa, em função de sua estratégia e de seus fatores críticos de sucesso, selecionará os elementos ou Ativos Intangíveis mais relevantes e que serão objeto de evidenciação e mensuração.

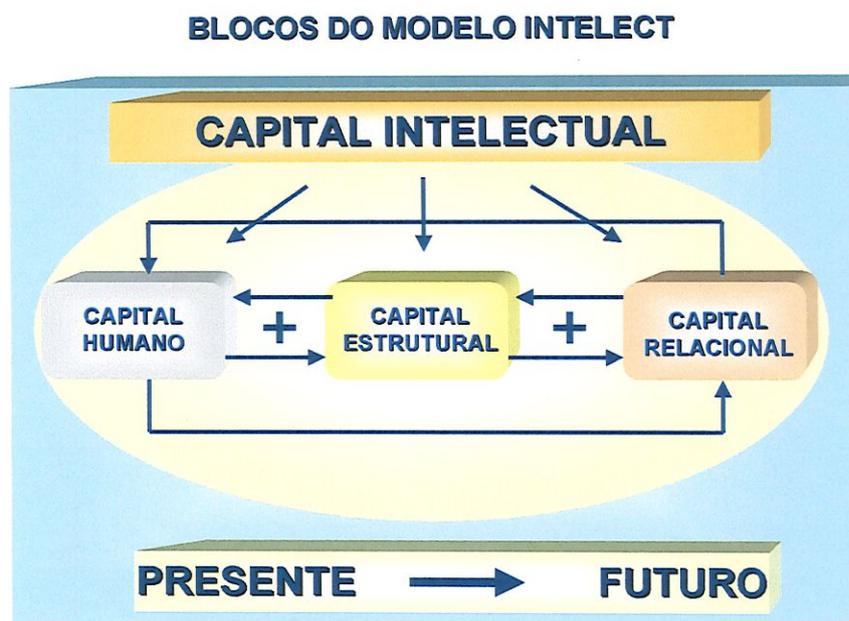
INDICADORES: os indicadores serão a forma de medição/evolução dos elementos em cada um dos blocos com suas características próprias e a definição dos indicadores deve ajustar-se a cada organização e suas peculiaridades.

Os indicadores para serem eficazes devem possuir as seguintes propriedades:

- **SIMPLES:** de cálculo imediato e utilizando poucos recursos na sua elaboração;
- **ESPECÍFICOS:** a especificidade incrementa a utilidade do indicador;
- **MEDÍVEIS:** devem se expressar em números e permitir comparação;
- **REPRESENTATIVOS:** devem refletir o que se pretende medir;
- **INDEPENDENTES:** não deve existir correlação entre eles;
- **POSITIVOS:** sua descrição será mais forte, ensejando a utilidade e representatividade;
- **LIMITADOS EM NÚMERO:** os indicadores para serem eficazes devem ser limitados em números, para que não se tornem mais uns amontoados de informações nas estruturas administrativas das organizações.

O diagrama apresentado a seguir explicita os três grandes blocos em que se estrutura o Modelo Intellect, sendo que cada um dos blocos deve ser medido e gerido atentando-se para uma dimensão temporal voltada para o futuro:

Figura 12:



Fonte: www.gestiondelconocimiento.com (14.04.2001)

O Modelo Intellect contempla três grandes blocos que compõem o Capital Intellectual e sobre os quais vamos tratar a seguir, apresentando suas definições e seus elementos:

CAPITAL HUMANO

Está relacionado ao conhecimento explícito e tácito, úteis para as organizações que possuem o controle e o domínio das pessoas e suas equipes, assim como sua capacidade de renovação. O Capital Humano, também para o Modelo Intelect, é o ativo mais importante para as organizações, sendo a base da geração dos outros componentes do Capital Intelectual.

Apresentaremos a seguir alguns dos elementos que compõem o Capital Humano, em uma situação presente e as conseqüências e perspectivas futuras:

PRESENTE	FUTURO
Satisfação das Pessoas Competência das Pessoas Qualificação das Pessoas Trabalho em Equipe Liderança Estabilidade	Melhora das Competências Capacidade de Inovação das Pessoas e Equipes

Na busca da evidenciação e mensuração desse Capital, as organizações devem identificar e experimentar os indicadores que melhor se adaptem as suas realidades. O Modelo Intelect sugere os seguintes indicadores referentes ao Capital Humano:

➤ **CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS:**

- **TURN OVER:** Representatividade da substituição dos empregados:
 - % de funcionários chaves/total de funcionários;
 - % de funcionários com baixa rotatividade/ total de funcionários.

- **RELAÇÃO DE SERVIÇO:** Quantitativo de comprometimento com a organização:
 - % de funcionários fixos/total de funcionários;
 - % funcionários terceirizados/total de funcionários;
 - % de funcionários temporários/total de funcionários.

- **OUTRAS CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS:** Indicadores da não existência de preconceitos funcionais:
 - % de funcionários com mais de 40 anos;

 - % de funcionárias exercendo cargos diretivos.

São algumas sugestões de indicadores sobre o Capital Humano do Modelo Intelect, que devem ser eleitos de acordo com cada organização.

CAPITAL ESTRUTURAL

O Capital Intelectual é o conhecimento explicitado, sistematizado e interiorizado pelas organizações. O Capital Estrutural, a parte palpável e componente do trinômio que compõe o Capital Intelectual, pela conceituação do Modelo Intelect, é propriedade das mesmas e independe da saída dos funcionários, continua e será sempre constituído pelo Capital Tecnológico, incluindo aí os Sistemas e pelo Capital Organizacional, ou seja, os processos internos.

Apresentaremos a seguir alguns dos elementos que compõem o Capital Estrutural, em uma situação presente e as conseqüências e perspectivas futuras:

PRESENTE	FUTURO
Cultura Organizacional Estrutura da Organização Propriedade Intelectual Processo de Capacitação de Conhecimento Filosofia do Negócio Processo de Reflexão Estratégica Tecnologia dos Produtos Processos de Apoio Mecanismos de Transmissão e Comunicação Tecnologia de Processo Tecnologia da Informação	Processos de Inovação

O Modelo Intelect elenca alguns indicadores para o Capital Estrutural, como parâmetros para as organizações:

➤ **PROPRIEDADE INTELECTUAL:**

- % número de Patentes/número de Patentes da Concorrência;
- % gastos anuais com Proteção Legal/Receita Total;
- % vendas de produtos patenteados;
- % Patentes que ajudam a atingir os objetivos estratégicos da organização.

Um sólido Capital Estrutural facilitará uma melhora no fluxo de conhecimento e uma melhor eficácia da organização.

CAPITAL RELACIONAL

Refere-se aos valores representados pelo conjunto de relações que as organizações mantêm com seu exterior.

A qualidade e a sustentabilidade da base de clientes de uma organização e sua potencialidade de gerar novos clientes no futuro, são questões chaves para que esse mesmo futuro seja contemplado com êxito. Inclui-se o conhecimento que poderá ser obtido na relação com outros agentes de relacionamento das organizações, ou seja, parceiros comerciais, investidores, alianças estratégicas, concorrentes, entre outros agentes.

Apresentaremos a seguir alguns dos elementos que compõem o Capital Relacional, em uma situação presente e as conseqüências e perspectivas futuras:

PRESENTE	FUTURO
Base de Clientes Relevante Lealdade dos Clientes Intensidade de Relação com Clientes Satisfação dos Clientes Processos de Serviços e Atendimento aos Clientes Mercado de Atuação Confiabilidade da Marca Reputação/Nome da Entidade Alianças Estratégicas	Capacidade de Melhora/Exploração de Novos Produtos e Clientes Relacionamentos Externos

Os indicadores para o Capital Relacional são elencados pelo Modelo em análise, como se segue:

➤ **CONCENTRAÇÃO DE RISCO DA BASE DE CLIENTES:**

- % volume de vendas por cliente/vendas total;
- % de produtos vendidos/clientes;
- % de clientes que representam 50% das vendas/vendas totais;
- Número de países/regiões em que opera a organização;
- Número de países/regiões que concentram 50% das vendas.

➤ **IDENTIFICAÇÃO DOS MELHORES CLIENTES:**

- Rentabilidade por cliente;
- Número de clientes cuja rentabilidade supera um determinado %;
- Rentabilidade média dos clientes/Rentabilidade média da concorrência.

A estruturação e medição dos Ativos Intangíveis no momento por que passa a Economia globalizada, revelará o futuro possível para as organizações, em função da potencialidade do Capital Intelectual e os esforços que se direcionam ao seu desenvolvimento: O Modelo Intelect está voltado para apresentar o Presente e mostrar os caminhos para o Futuro.

O Modelo Intelect explicita a possibilidade e, claro, a necessidade das organizações identificarem seus Ativos Intangíveis que geram valor, dentro da concepção de organização como um sistema aberto aos Ativos Internos (pessoas criativas, sistemas de gestão de informação, entre outros) e Ativos Externos (imagem, marca, lealdade, alianças, entre outros).

Fica claro o carácter dinâmico do Modelo Intelect visto que não pretende demonstrar e mensurar o Capital Intelectual em um momento estático no tempo, mas também aproximar os processos de conversão entre os três blocos componentes do Capital Intelectual (Humano, Estrutural e Relacional).

Considera os conhecimentos explícitos, os que são facilmente transmissíveis e também os conhecimentos implícitos, pessoais, difíceis de serem compartilhados, subjetivos.

O Modelo evidencia a importância do inter-relacionamento entre os conhecimentos, para a geração de valor dentro das organizações: os conhecimentos tácitos e explícitos.

6.3.1.4.5 REQUISITOS PARA EVIDENCIAR E MENSURAR O CAPITAL INTELECTUAL

Para a implantação de qualquer sistema é necessária a congruência de diversos fatores. Bio (1985, p. 138) aborda esses fatores com a seguinte colocação:

“Grande parte das empresas está mais preocupada na manutenção das operações do que em mudar, melhorar”.

Com o Modelo Intellect não seria diferente. Para a sua implantação, alguns requisitos devem ser cumpridos ou atingidos, como constatado no processo de aplicação do modelo à Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM (anexo A e B):

- Interesse pela medição dos Intangíveis pela Direção da Organização;
- A importância de contar com uma estratégia claramente definida e compartilhada pela Direção e o Corpo Gerencial da Organização;
- A existência de Sistemas de Informações para auxiliar no processo de Gestão e Implantação do Modelo;
- Pela complexidade do processo ele deverá ser implantado gradualmente.

O diagrama apresentado a seguir sintetiza as etapas que devem ser seguidas para o sucesso de implantação do Modelo Intellect de evidenciação, medição e mensuração do Capital Intelectual, com a definição da Estratégia, conceituação dos Elementos, determinação dos Indicadores e seleção dos mais relevantes, para que as informações geradas não se percam no emaranhado das tantas outras informações estratégicas, táticas e operacionais, geradas pelo processo de gestão das organizações:

Figura 13: ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO MODELO INTELECT



Cumpridas as etapas acima, pode-se considerar implantado o Modelo, gerando o produto esperado ou passível de utilização no processo de gestão das organizações.

6.3.2 A EVIDENCIAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL NO BRASIL E O BALANÇO INTELECTUAL DA CPTM

No intuito de efetivamente se testar um dos modelos de evidenciação, medição e mensuração do Capital Intelectual, efetuou-se pesquisa sobre as empresas brasileiras que já se utilizassem desta ferramenta em seu processo de gestão.

A pesquisa resultou em completo fracasso na tentativa de se identificar alguma entidade no Brasil que já estivesse efetivamente na utilização desta ferramenta.

Nem a própria Arthur Andersen¹² brasileira utilizava o modelo de Gestão do Conhecimento (vide relação de modelos no tópico 6.3.1) desenvolvido pela sua matriz americana.

A pesquisa não contemplou as entidades que desenvolvem e utilizam sistemas de acompanhamento e gestão do conhecimento, subsídio essencial na elaboração do que denomina-se Balanço Intelectual.

O foco da pesquisa estava na identificação do envolvimento e atuação das áreas contábeis no processo, como agentes compiladores e formatadores das informações que permitirão a elaboração dos indicadores que viabilizarão o Balanço Intelectual das entidades.

Algo mais do que as mesmas conceituações teóricas, os embasamentos, as possibilidades e perspectivas dos modelos elaborados pelos mais diversos estudiosos e pesquisadores.

Porque não exercitar e experimentar um dos modelos existentes em uma organização?

Será que só o Navegador de Edvinsson foi utilizado e mesmo assim só evidenciou?

¹² A Arthur Andersen foi, no exercício de 2002, incorporada pela Deloitte Touche Tohmatsu.

6.3.2.1 O ENSAIO DO CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM DE 2000

A oportunidade para a experimentação encontrou-se na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, que há alguns anos publica seu Balanço Social e que, a partir de 2000 elaborou e publicou um ensaio sobre seu Capital Intelectual, embrião, como será demonstrado a seguir, de seu Balanço Intelectual, visto que já se adota um modelo (Intelect) evidenciando-se a necessidade de elaboração de seus indicadores, que efetivamente levarão à medição e uma futura mensuração de seus Ativos Intangíveis (**Anexo A**).

6.3.2.2 A QUEBRA DE PARADIGMAS. AS INOVAÇÕES E AS DIFICULDADES ENFRENTADAS

O Contador muitas vezes é considerado, como um simples registrador dos atos e fatos administrativos das entidades, pela ótica da maioria dos administradores das entidades.

Muitas vezes considerados profissionais restritos ao mundo do débito e crédito, da apuração e recolhimento dos impostos, como cumpridores das obrigações acessórias ao processo produtivo das entidades.

A culpa pela imagem negativa e depreciativa de muitos Contadores é dos próprios profissionais, que se contentam em exercer a profissão com o

básico das técnicas aprendidas nas universidades, fecham-se em seu “mundo contábil”, não estando atentos às mudanças que ocorrem e continuarão ocorrendo nessa nova Era, em que a inexistência das barreiras físicas cria um Mercado Globalizado e único.

Foi na busca dessa diferenciação e na análise da importância na utilização da informação contábil como instrumento auxiliar no processo de gestão, que se efetuou proposta à alta direção da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, para elaboração de um Balanço Intelectual, visto que a entidade já publicava o Balanço Social, desde 1998, como instrumento de divulgação e evidenciação (disclosure) de suas ações junto à sociedade.

Por que não utilizar uma outra ferramenta, agora visando demonstrar valores, ou ativos, existentes dentro do contexto da organização e que as Demonstrações Contábeis não evidenciam e nem mensuram?

Para analisarmos o **Fator Crítico de Sucesso – FCS**¹³, a aderência do corpo diretivo à idéia apresentada, fundamental para a implantação do Balanço Intelectual, ou seja, não só a aderência, mas o comprometimento, como fator fundamental, pois se trata de entidade estatal, ou seja,

¹³ Utilizamos conceituação básica do modelo DEQ – Decisão via Tecnologia da Exceção Quantificada, pesquisado e desenvolvido pelo Professor Antonio de Loureiro Gil (1997), que identifica os Pontos de Falha – SPOF's a serem atacados e os Fatores Críticos de Sucesso – FCS a serem alcançados.

caracterizado por cultura conservadora em modelos obsoletos e consagrados que não devem ser questionados ou alterados:

- Funcionou até agora, porque mudar?
- Vocês não conhecem a cultura da empresa, não vai dar certo!
- Já tentaram mudar algumas vezes, nunca deu certo!
- Já conheço esta história. De novo querem informações que não levam a nada!

Diversas reuniões foram realizadas com a alta direção da CPTM, no intuito de se destacar a importância e a representatividade de se gerar, e disponibilizar, informações que demonstrem que os resultados deficitários da empresa estão ligados ao controle pelo Estado dos preços cobrados pelos serviços prestados e, não pela capacidade de seu corpo funcional de gerar valores agregados ao empreendimento.

Apresentados os modelos e respondidos os questionamentos sobre a utilização, importância e representatividade da empresa disponibilizar informações que evidenciem e mensurem seus Ativos Intangíveis, concluiu-se

que alguns pontos seriam trabalhados e difundidos ao corpo gerencial da empresa:

- A autorização da alta direção pelo desenvolvimento do Balanço Intelectual, portanto, a sinalização para o compartilhamento e comprometimento do corpo gerencial pela idéia;
- Definir as estratégias de coleta de dados e definição dos indicadores;
- A utilização dos sistemas de informações existentes como fontes de recursos;
- O processo gradual de coleta de informações e de implantação do modelo de Balanço Intelectual para a CPTM.

O ensaio sobre o Capital Intelectual da CPTM 2000 (Anexo A), demonstra que a aceitação pelo corpo gerencial foi parcial, visto que o mesmo só apresenta conceituações sobre o modelo a ser adotado, sem que qualquer indicador fosse definido. Só evidencia as características da empresa e os valores ocultos que estariam gerando valor ao empreendimento, ou seja, nesse primeiro momento não se definiram: estratégia, elementos, indicadores e sua seleção, somente o modelo a ser utilizado (Intelect).

Outro fator que demonstra a não aceitação integral da idéia, ou seja, o receio da quebra de paradigmas, também demonstrado anteriormente na

implantação do Balanço Social que não é objeto de nosso estudo, foi a decisão de publicar o Balanço Intelectual da CPTM 2000, somente no Relatório Anual, peça institucional de divulgação, excluindo-se tal documento do que, por força de lei, foi publicado em jornal de grande circulação e no Diário Oficial do Estado de São Paulo.

Pela importância e pelos benefícios agregados ao empreendimento o Balanço Intelectual deve ser publicado agregado ao Relatório Anual em veículo de grande circulação, para que o maior número de agentes tenham acesso às informações e evidenciações sobre os Ativos Intangíveis inerentes às atividades da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM.

6.3.2.3 A EVIDENCIAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM 2001. O SUCESSO DA IDÉIA E A IMPLANTAÇÃO PROGRESSIVA DO BALANÇO INTELECTUAL

Após a divulgação do primeiro ensaio sobre a evidenciação do Capital Intelectual da CPTM, a alta direção convenceu-se de sua real importância como fonte de informação positiva para os agentes envolvidos com a organização: Usuários; Funcionários; Acionistas; Fornecedores; Estado; Investidores; Sociedade.

Como o Relatório Anual de 2000 só foi disponibilizado e divulgado em Novembro de 2001, os agentes envolvidos na elaboração do Balanço

Intelectual de 2001, continuaram enfrentando as mesmas resistências existentes na elaboração do Balanço de 2000. A não aderência do corpo gerencial da entidade, conseqüentemente, a não disponibilização de dados e informações, o que resultou em mais um Ensaio sobre o Capital Intelectual da CPTM (**Anexo B**).

A Contabilidade seus pesquisadores e profissionais, devem estar atentos ao que está acontecendo com a Economia, neste processo irreversível de globalização, que afeta, e muito, a todos, que devem estar sempre acompanhando, não só o Mercado, mas a área Acadêmica, onde encontrarão ferramentas fundamentais para o processo de gestão das entidades, para se enquadrarem naquilo que tão bem descreveu Ludícibus (vide capítulo 3.1) colocando a Contabilidade como sendo a profissão mais arrojada.

6.4 PROPOSTA DE INDICADORES: A COMPOSIÇÃO DO BALANÇO INTELECTUAL DA CPTM

“La capacidad de colaboración es un activo”.

Annie Brooking (1997, p. 207)

Ultrapassada a fase de solidificação da idéia do Balanço Intelectual (estratégia/fatores de êxito) deve-se trabalhar a próxima etapa no sentido de se gerar informações outras: definição dos elementos que permitam

desenvolverem-se os indicadores de mensuração e evidenciação dos intangíveis que agregam valor ao empreendimento.

É oportuno explicitar a decisão de se optar por indicadores não-financeiros, para quase todo o processo, com algumas exceções que serão demonstradas no andamento da explanação do modelo que se desenvolve.

Para reforçar o entendimento de que os indicadores não-financeiros são efetivamente os primeiros, senão os mais importantes, a serem definidos quando se pensa em mensurar o Capital Intelectual das entidades, Antunes (2000, p. 101) assim esclarece:

“Considerando que o Capital Intelectual e as informações financeiras contidas nas demonstrações tradicionais se complementam, as questões que se formularam foram as de como as demonstrações financeiras tradicionais se relacionam com a avaliação mais ampla do Capital Intelectual, como são alteradas e, ainda, o que representa um potencial de rendimentos sustentável”.

Para tanto serão explorados os três grandes componentes nos quais está estruturado o Modelo Intelect de Mensuração do Capital Intelectual: **Blocos; Elementos e Indicadores**, que serão abordados dentro das características da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM.

Serão experimentados os mais diversos indicadores, dentro da disponibilidade de informações existentes e possíveis nas áreas de Recursos Humanos, Técnica, Financeira, Administrativa e Contábil, disponibilizados pelos diversos sistemas de informações existentes.

6.4.1 OS BLOCOS DE ATIVOS INTANGÍVEIS DA CPTM: CAPITAL HUMANO, CAPITAL ESTRUTURAL E CAPITAL RELACIONAL

➤ BLOCO 1: CAPITAL HUMANO

Deve-se identificar os elementos e indicadores que melhor se prestam para exteriorizar os valores inseridos na realidade da CPTM, iniciando-se com os elementos e indicadores relacionados com o seu Capital Humano.

Na nova sociedade do conhecimento para se atingir os avanços desejados, o saber constitui-se no maior referencial, levando-se em conta, porém, que conhecimento e tecnologia se tornam obsoletos muito rápido nesses tempos atuais.

Para tanto se torna importante gerar indicadores que exteriorizem os elementos explícitos e tácitos existentes e, que devem ser divididos de acordo com suas características funcionais.

Os indicadores a serem exercitados são os seguintes:

- **Turn Over:** representa o fluxo de movimentação dos funcionários:
 - % de (admissões – demissões) / total de funcionários;
 - % de cargos diretivos (homens+mulheres) / total de funcionários;

- **Relação de Serviço:** representa o comprometimento dos funcionários com a organização:
 - % de funcionários fixos / total de funcionários;
 - % de funcionários terceirizados / total de funcionários;
 - % de estagiários / total de funcionários.

- **Sociais:** representa o comprometimento da empresa com as minorias sociais:
 - % de funcionários deficientes / total de funcionários;
 - % de funcionários pertencentes a minorias raciais / total de funcionários;
 - % de funcionários com mais de 40 anos / total de funcionários.

Os indicadores elencados são obtidos, inclusive, para comporem o Balanço Social da entidade, porém, com uma perspectiva totalmente diversa, pois naquele demonstrativo somente se evidenciam as ingerências da entidade com a sociedade diretamente por ela influenciada (usuários, empregados, população lindeira).

Para a composição do Balanço Intelectual esses indicadores tentam demonstrar o diferencial que esse tipo de mão-de-obra traz ao processo produtivo da entidade: como exemplo podemos destacar os funcionários com mais de 40 anos, que possuem e agregam ao empreendimento experiências e conhecimentos acumulados, que podem e devem ser disseminados aos outros funcionários.

➤ BLOCO 2: CAPITAL ESTRUTURAL

O Capital Estrutural sempre está sendo conceituado como a parte palpável dos componentes do Capital Intelectual, de propriedade das entidades, que independe da movimentação de empregados, pois sempre estará lá, a disposição.

Esta é uma meia verdade, pois, como o modelo Intelect identifica, seus componentes constituem-se de: Estrutura da Organização, Tecnologia de Processo, Cultura Organizacional, Processo de Capacitação de

Conhecimento, Filosofia do Negócio, Processo de Reflexão Estratégica. Nada mais subjetivo e incorpóreo.

Dentro da realidade da CPTM, para evidenciação, medição e mensuração do seu Capital Estrutural, definem-se alguns elementos e indicadores, sendo um deles exemplo da subjetividade mencionada:

- **Tecnologia de Processos:** representa o desenvolvimento de novos processos que afetem o desempenho do negócio principal, ou seja, o transporte de passageiros com maior eficiência:
 - % entre total de processos internos / processos adquiridos de terceiros;
 - % entre investimentos com desenvolvimento / investimentos com aquisição de tecnologia¹⁴.

Para exemplificar a questão da subjetividade da propriedade do Capital Estrutural, relata-se a seguir um dos tantos processos internos da CPTM, em que seu corpo técnico está envolvido e que resultam em agregação de valor ao empreendimento:

¹⁴ Aqui se encontra o primeiro indicador financeiro, exceção na opção pelos indicadores não-financeiros.

A equipe de manutenção do material rodante desenvolveu um painel analítico de controle de falhas para o trem da série 5500 (os trens foram adquiridos na década de 60, do século XX, sofrendo reformas periódicas), mais conhecida como eletrocarro, de origem belga. Após testes realizados na composição F14, durante 2002, foram montados 29 painéis, suficientes para atender às sete composições que circulam atualmente. O objetivo é aumentar a confiabilidade operacional das composições. Após a instalação do sistema inteligente, o término da viagem será mais seguro, pois o trem chegará ao destino na melhor configuração possível do sistema de propulsão. Assim, o desempenho e a regularidade deste trem devem melhorar significativamente.

Formada por oito ou doze carros, uma composição do trem 5500 tem quatro carros motores. Um carro motor possui quatro motores de tração. Cada par de motores de tração é controlado por um sistema de controle de potência chamado de "chopper".

No total, existem oito choppers e 16 motores de tração em uma composição. Se um deles apresenta uma falha, automaticamente o equipamento adjacente e em bom estado é retirado de serviço, anulando a tração do respectivo carro. Para recuperar a tração deste carro parcialmente, após identificar o chopper com defeito, o maquinista precisa sair da cabine e isolá-lo manualmente.

Por meio da informática, desenvolveu-se um sistema que analisa sozinho as origens das falhas. O equipamento realiza testes alternados do sistema de tração e retira o chopper defeituoso de operação, sinalizando ao maquinista o ocorrido.

O equipamento desenvolvido consiste em uma caixa plástica, com tampa transparente, contendo um processador de dados, chamado de CLP – Controlador Lógico Programável, e algumas interfaces, como contadores.

Esse sistema atua em três fases. Se for uma falha de isolação elétrica, o equipamento faz teste alternado do chopper para descobrir qual deles está com defeito. Se a avaria for constante, ou seja, quando se faz o rearme do disjuntor de tração e não há a normalização do mesmo, o chopper com problema é isolado diretamente. Quando a avaria é intermitente, se em cinco minutos acontecer cinco falhas no mesmo chopper, este é isolado.

Aqui ficam patentes os valores envolvidos e que devem ser mensurados, portanto a necessidade de desenvolvimento de indicadores financeiros (2ª etapa):

- Como mensurar os ganhos econômicos/financeiros advindos da técnica desenvolvida?

- Qual a sobrevida que os equipamentos ganharão com a sua melhor utilização?
- Quanto se economizará em manutenções corretivas?
- Como medir a satisfação dos usuários com uma maior confiabilidade no sistema (menos viagens interrompidas)?
- Maior satisfação dos usuários = mais usuários.

Diversos são os processos sendo desenvolvidos dentro da CPTM, nas mais diversas áreas, que devem ser mapeados, pois servirão de matéria-prima para a identificação, medição e mensuração do conhecimento explícito existente.

➤ BLOCO 3: CAPITAL RELACIONAL

A solidez das relações existentes entre a CPTM e seus usuários será sempre resultado da prestação de um serviço confiável, ou seja, transporte constante e seguro.

A confiabilidade exteriorizada será contemplada com a manutenção dos usuários existentes e a agregação de novos usuários.

Para que o relatado seja uma realidade, ou seja, a potencialidade de geração de novos clientes no futuro, outros relacionamentos devem existir com

os mais diversos parceiros: comerciais, investidores, concorrentes, população lideira, sociedade.

Como identificado no Modelo Intelect, para a perspectiva futura de gerar capacidade de explorar novos produtos, clientes e relacionamentos externos, as bases que devem ser objeto de estudos e análises são: usuários, lealdade, satisfação, atendimento, mercado, confiabilidade, alianças.

A partir dessas constatações definem-se indicadores que servirão para evidenciar, medir e mensurar os relacionamentos abordados:

- **Base de Clientes:** identifica a participação da CPTM dentro do universo de modais de transporte existentes em sua área de atuação:
 - % de passageiros transportados (CPTM) / total de passageiros totais (soma de todos os modais de transporte);
 - % de municípios atendidos pela CPTM / total de municípios da região metropolitana de São Paulo;
 - % de ocorrências com usuários atendidas / total de ocorrências com usuários;

Nessa primeira modelagem do Balanço Intelectual da CPTM, definiram-se 13 (treze) indicadores específicos e que serão objeto de acompanhamento e desenvolvimento, podendo ocorrer diversos desmembramentos e inclusões.

Identificados e definidos os primeiros indicadores na busca da evidenciação, medição e mensuração dos Ativos Intangíveis inseridos no processo produtivo da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos - CPTM, deve-se partir para a definição de mecanismos de acompanhamento, controle e que sirvam de balizadores para a inclusão e alteração desses indicadores.

A seguir apresenta-se quadro composto pelos elementos necessários que permitam o acompanhamento dos indicadores da CPTM:

Quadro 5:

MONITOR DE INDICADORES DE CAPITAL INTELECTUAL		
AÇÃO	RELAÇÃO COM O INTANGÍVEL	INDICADOR
ESTRUTURA EXTERNA	ESTRUTURA INTERNA	COMPETÊNCIA DAS PESSOAS
Crescimento / Renovação Acompanhamento das Variações de Mercado quanto às ofertas de empregos; Acompanhamento da legislação.	Crescimento / Renovação A rotatividade interna existente quanto ao corpo de funcionários e mão-de-obra terceirizada; As necessidades de contratação.	Crescimento / Renovação O percentual de rotatividade que permite o acúmulo e difusão de conhecimento; Rotatividade de competências.
Eficiência Monitorar o que concorrentes, principalmente, utilizam como ferramentas de estímulo a permanência e como oferta para novos funcionários.	Eficiência Manter programas que estimulem a permanência do funcionário; Oferecer um melhor nível educacional entre todos os funcionários.	Eficiência Criar fidelidade através de estímulos, inclusive financeiros, visando manter um quadro de funcionários estáveis; Pesquisa de opinião interna.
Estabilidade Estrutura Etária dos profissionais existentes no Mercado; .Novas técnicas e equipamentos.	Estabilidade Tempo de vida da Estrutura Física e Técnica (obsolescência); Aquisição de novas tecnologias.	Estabilidade Média de idade de todos os funcionários; Rotatividade no nível gerencial.
GERENCIAMENTO DA COMPETÊNCIA	BENEFÍCIO	INDICADOR

Fonte: Sveiby (1998, p. 232-235-236)

O quadro anteriormente apresentado está relacionado aos indicadores do Bloco correspondente ao Capital Humano da CPTM, sendo que se faz necessário o desenvolvimento de quadros de monitoramento para os Capitais Estrutural e Relacional, com suas características próprias e que serão desenvolvidos de maneira gradual e constante até que todos os indicadores estejam sendo objeto de análise e às devidas correções.

Definidos os elementos envolvidos na geração de valores ao empreendimento, embrionariamente tem-se um modelo de evidenciação, medição e mensuração do Capital Intelectual da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, saindo da conceituação teórica dos dois ensaios desenvolvidos, publicados e constantes dos **Anexos A e B**.

CAPÍTULO 7 - MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELLECTUAL: DESAFIO CONTÁBIL E OPORTUNIDADE DE GESTÃO

“A empresa moderna, como a arte moderna, acabou. Mas o pós-moderno das corporações é diferente. As empresas talvez pareçam as mesmas para os observadores externos – os mesmos logotipos de alumínio escovado na parede junto à porta, as mesmas flores sobre a mesa da recepcionista – mas por trás da fachada, tudo é diferente. Não se pode operá-las empurrando as mesmas alavancas e girando os mesmos discos. Elas não estão mais conectadas às velhas máquinas”.

Thomas A. Stewart (2002, p. 351)

Muitos são os elementos que agregam valor as entidades; alguns intangíveis que são, tornam-se um desafio aos acadêmicos e aos profissionais contábeis, na busca de se medir e mensurar seu real valor no processo produtivo das entidades.

Martins (2000, p. 13), entre os valores ocultos existentes nas entidades, relaciona alguns dos fatores que julga gerarem o Capital Intelectual:

“Fatores que geram o Capital Intelectual:

- Funcionário tratado como um ativo raro;

- Conhecimento, por parte do funcionário, do que representa o seu trabalho para o objetivo global da organização;
- Esforço da administração para alocar a pessoa certa na função certa, considerando suas habilidades;
- Existência de oportunidade para desenvolvimento profissional e pessoal;
- Participação dos funcionários na elaboração dos objetivos traçados;
- Sinergia entre os programas de treinamento e os objetivos corporativos;
- Existência de uma infra-estrutura para ajudar os funcionários a desempenhar um bom trabalho;
- Valorização das opiniões dos funcionários sobre os aspectos de trabalho;
- Valorização da cultura organizacional".

As entidades devem tomar medidas para que o conhecimento flua melhor dentro delas, sendo fundamental a promoção de uma melhora nas comunicações externas, treinamento motivacional e atitudinal com o intuito de combater a cultura de autoridade, buscando um clima de participação e envolvimento de todos, buscar o intercâmbio de informações interdepartamental (trabalho em equipe).

Levando em conta tais conceitos, poderíamos dizer que o Capital Intelectual seria um certo conjunto de valores, seja de capital, um ativo ou um recurso, uma vez que ambos se acham ocultos e todos tendem a agregarem valores reais a organização.

Entre os muitos obstáculos que devem ser superados pela classe contábil, na sua busca de mensuração do Capital Intelectual, elencamos algumas características particularíssimas desse ativo, que figuram entre as mais difíceis de se mensurar, especialmente pela sua volatilidade:

- **Intangibilidade** – não tem existência física;
- **Inconstante** - não existe garantia da sua permanência na empresa;
- **Recurso Ilimitado** – único ativo que aumenta com o uso. Idéias geram novas idéias, o reconhecimento compartilhado permanece com o doador e ao mesmo tempo enriquece o recebedor;
- **Difícil Identificação** – onde encontrá-los? Quem os possui? Quais os responsáveis por sua gestão?
- **Diversidade de Formas** - conhecimento, pesquisa, relatórios, livros, modelos, métodos.

Devemos, porém, nos ater as características dos valores que queremos mensurar, ou seja, no Capital Humano: que é a soma do conhecimento tácito

da entidade e; no Capital Estrutural: que é a soma do conhecimento explícito da entidade.

Conforme nos coloca Davenport & Prusak (1999, p. 173):

“(...) existe um mundo real da gestão do conhecimento – um mundo de orçamentos, prazos, política de escritório e liderança organizacional”.

O desafio que se antepõe à classe contábil, limitada as Demonstrações Contábeis tradicionais, será o de introduzir parâmetros para evidenciar, medir e mensurar o verdadeiro valor do conhecimento (Capital Intelectual), em virtude das normas e legislação limitantes ao processo.

Como os problemas que enfrentamos com a padronização das Normas Contábeis, inclusive internacionais, também problemas surgirão na padronização de um modelo que evidencie e mensure o Capital Intelectual das entidades, porém, o quadro sócio-econômico atual é uma oportunidade inequívoca para a Contabilidade, mais uma vez, consolidar sua imagem como ciência social que é.

Os tradicionais modelos contábeis, no que concerne aos parâmetros de avaliação do Patrimônio, objeto fim das avaliações, estudos e considerações da Contabilidade, requerem uma suplementação de informações, visto que um

novo valor está influenciando diretamente o valor real das entidades, ou seja, o valor humano das organizações, conhecido como seu Capital Intelectual.

Como bem coloca Edvinsson (1998, p. 152), quando menciona o reconhecimento de uma padronização para a mensuração do Capital Intelectual, pelas entidades regulamentadoras dos Estados Unidos da América e da União Européia:

“Parte desse reconhecimento origina-se da compreensão que o atual modelo contábil é inadequado para a economia moderna. As novas ferramentas devem ser desenvolvidas para ampliar o alcance desse modelo. E que as medições de Capital Intelectual são, em última instância, a respeito de indicadores não-financeiros que conduzem (e, assim, impactam) os resultados financeiros”.

As informações contidas em um relatório de Capital Intelectual, são importantes para os usuários internos e externos da Contabilidade das entidades, pois identifica seu potencial na organização do presente, além, de sua capacidade de gerar benefícios, agregando valor, no curto e no longo prazo.

A necessidade de remodelação das Demonstrações Contábeis tradicionais é, indubitavelmente, resultante da demanda de informações

prevalecentes, e da relação cada vez mais distante entre os valores contábeis e de mercado das entidades.

Centra-se esse diferencial no Capital Humano ou Intelectual e, o desafio que se antepõe a toda classe contábil, a mensuração desse ativo extremamente volúvel e intangível.

E fica clara a necessidade que o mercado/investidores têm de informações contábeis mais precisas e consistentes, muito bem colocado por Stewart (2002: 403), que de maneira singela assim descreve:

“Um dos argumentos é que a mensuração dos intangíveis é imprecisa e subjetiva. “Despautério”, é a resposta polida. Vê-se muita tolice nos métodos aparentemente objetivos de avaliação de ativos fixos. A humanidade, o que inclui contadores, vive e convive bem com números equivocados ou de uma imprecisão sem sentido”.

Os pesquisadores e profissionais da área contábil não devem ficar passivos a esse tipo de análise. Soltem as amarras, abandonem o trivial, sejam ousados, experimentem. Tentem e errem, pois é com erros que se conseguem os acertos.

7.1 O BALANÇO INTELECTUAL COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

"Adoro experimentos tolos. Sempre faço esse tipo de experimentos".

Charles Darwin apud Stewart (1998, p. 199)

A avaliação da aquisição e do uso dos ativos intangíveis desperta grande interesse e muito ceticismo. Até quem condena a inadequação da Contabilidade praticada usualmente, preocupa-se com medidas não comprovadas, subjetivas e não-financeiras dos Relatórios Anuais das organizações.

Sobre a importância das informações não-financeiras (Capital Intelectual) atreladas aos dados financeiros dos relatórios contábeis tradicionais, Stewart (1998, p. 199) assim se posiciona:

"Contudo, se misturar medidas de capital intelectual com dados financeiros seria uma abordagem incorreta, um erro ainda maior seria não usá-las. O capital intelectual depende definitivamente de se encontrar alternativas rigorosas de acompanhá-lo, correlacionadas a resultados financeiros. Os dados que desejamos deveriam, em primeiro lugar, permitir que a gerência avaliasse o desempenho a cada ano - medisse o progresso em

direção às metas - e, em segundo lugar e ainda mais difícil, permitir comparação entre empresas".

A avaliação de ativos intangíveis (conhecimento) ainda é muito imprecisa, diversos são os fatores de influência sobre eles, apesar da avaliação de bens tangíveis também sofrer o problema da subjetividade, pois a avaliação depende efetivamente de interpretação do "avaliador".

A subjetividade está no fato do valor de um bem ser efetivamente estabelecido pelo comprador, não pelo vendedor, seguindo-se a máxima de que: uma coisa vale o que alguém está disposto a pagar por ela.

Pela conceituação de Sveiby (1998, p. 186) é claro o motivo por não se optar por medidas financeiras, quando se definem indicadores para medição e mensuração do Capital Intelectual das organizações:

“É tentadora a intenção de criar um sistema de avaliação equivalente à contabilidade da partida dobrada tendo o dinheiro como denominador comum. É uma estrutura consagrada com definições e padrões e, por isso, representativa do consenso geral. Mas essa é exatamente a razão pela qual devemos eliminá-la. Se avaliarmos o novo com as ferramentas do antigo, não teremos como perceber o novo”. (grifo nosso).

É o que já evidenciamos no capítulo anterior quando se optou por indicadores não-financeiros, na definição e elaboração do modelo (Intellect) de Balanço Intelectual da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM.

Porém, um fator que deve ser sempre considerado é que os fluxos de conhecimento e os ativos intangíveis não são elementos financeiros, mas medidas financeiras e não-financeiras são sempre exigidas para sua construção ou manutenção.

Independente do grau de desenvolvimento dos países e seus mercados, pela complexidade da economia globalizada de nossos dias, torna-se extremamente relevante o valor dos intangíveis, ou o que convencionamos como Capital Intelectual para o sucesso das organizações, sendo fundamental a disponibilização de informações para análise dos empreendimentos.

Muito bem coloca Stewart (2002, p. 460) quanto a representatividade da mensuração do Capital Intelectual, dentro desse contexto de globalização:

“Às vezes escuto que o capital intelectual é relevante apenas em economias avançadas. A noção é tão equivocada quanto a suposição de que o capital intelectual é importante apenas em empresas de alta tecnologia – na verdade, ela é perigosamente errônea. A dança dos mercados mundiais – inclusive a crise financeira da Ásia, em 1997, e o colapso das pontocom, três anos

depois – é de fato uma manifestação da importância da Economia do Conhecimento”.

A importância da geração e utilização do Balanço Intelectual das organizações no processo de gestão fica patente nas declarações de Edvinsson (1998, p. 150), quando menciona a adoção dessa demonstração e os agentes envolvidos no processo:

“A reação à apresentação provavelmente irá variar de acordo com a profissão do leitor. O executivo de alto escalão pode muito bem reagir afirmando que seria ótimo conseguir todas estas informações; mas será que desejamos realmente compartilhá-las com a concorrência? Em especial naquelas áreas em que realmente nos saímos mal. Não importa o que você diga a respeito do velho balanço patrimonial, ele oculta muito dos erros. (...) O contador provavelmente estará se sentido mais que um pouco ambivalente. Por um lado, esse novo modelo de CI é uma ameaça evidente a tudo que ele levou anos aprendendo e aperfeiçoando. Ao mesmo tempo, representa uma nova e extraordinária oportunidade de restaurar a relevância perdida da profissão, que está em declínio no momento”.

Esta é a posição que os profissionais contábeis devem assumir, a de agentes responsáveis pela compilação, processamento e formatação das informações que comporão os Balanços Intelectuais das organizações.

E a reação dos Contadores deve ser imediata e coesa, pois nossa profissão está, de acordo com a visão dos gestores dos negócios, em decadência, pois não consegue mais, com a precisão necessária, fornecer informações que auxiliem na avaliação exata dos empreendimentos.

Quanto a essa questão Stewart (2002, p. 378-379), de uma maneira um pouco deselegante assim descreve:

“A contabilidade, de há muito morta, não foi enterrada, e a situação fede. Tudo bem estou exagerando, mas não muito. Nesses últimos vários anos, as inadequações da contabilidade da Era Industrial têm sido demonstradas à sociedade. Toda a contabilidade financeira, que aparece nas demonstrações financeiras oficiais das empresas, quanto a contabilidade gerencial, aqueles longos relatórios contábeis que aterrisam nas mesas dos executivos, são inadequadas, cada um a sua maneira gerando conseqüências comprováveis. Os investidores têm sido sistematicamente mal orientados. O custo dessa desinformação, para eles, é incalculável – não no sentido de que sejam enormes,

o que decerto são, mas de que não há como calculá-los: ninguém é capaz de quantificar as perdas”.

O papel dos acadêmicos e profissionais da área contábil é de não permitir que a verdade dita acima se confirme e, para isso, temos que estar abertos às mudanças tecnológicas, a globalização e ao avanço dos meios de processamento das informações.

O desenvolvimento e aplicação do Balanço Intelectual das organizações será o processo que fará com que seja reconhecido o real valor da Contabilidade, ou das informações por ela geradas, tanto para o processo de gestão e para o processo de tomada de decisão para os investidores.

Só compete à própria classe contábil, com uma atuação mais dinâmica de seus acadêmicos e profissionais, na difusão e utilização do Balanço Intelectual, reverter impressão generalizada da não utilidade das informações contábeis para o processo de tomada de decisão.

7.2 O BALANÇO INTELECTUAL COMO FERRAMENTA DE DECISÃO PARA O INVESTIDOR.

Os analistas financeiros quando estudam as Demonstrações Contábeis e os Relatórios de Administração das organizações, ainda, por

desconhecimento, e talvez por falta de humildade de buscar os esclarecimentos necessários, ignoram as informações sobre Ativos Intangíveis.

A situação explanada é o motivo que faz muitas organizações deixarem de publicar informações sobre esses indicadores ou, o fato de muitos desses indicadores não serem revelados.

A situação da omissão de informações voluntárias está muito bem identificado por Sveiby (2000, p. 233-234):

“Poucas empresas ousam publicar informações sobre quem são seus clientes e o que eles pensam da empresa, quem são seus concorrentes ou qual é a imagem interna ou externa da empresa. Elas podem publicar alguns números se isso lhes convier, mas os números interessantes, aqueles que possam ser livremente interpretados por analistas independentes ou revelam alguma vantagem competitiva não são revelados de bom grado”.

A falta de informações complementares às Demonstrações Contábeis tradicionais demonstra dois fatores fundamentais, tanto para a classe contábil, quanto para os investidores em sua busca de melhores investimentos ou no direcionamento dos existentes:

- A necessidade de a Contabilidade gerar informações sobre os Ativos Intangíveis;
- A oportunidade e as perspectivas para os profissionais contábeis exercitarem os modelos teóricos existentes, fornecendo as informações para análise dos investidores (auxílio para tomada de decisão).

O fator adequação das informações é bem abordado por Stewart (2002, p. 380), que de uma maneira direta assim define esta falha contábil:

“Não só ficou claro que os ativos e atividades mais importantes hoje – o capital intelectual e o trabalho do conhecimento – não são avaliados nem demonstrados de forma adequada, mas também que os chamados Princípios Contábeis Geralmente Aceitos geralmente contabilizam de forma inaceitável os principais recursos e atividades das empresas do conhecimento”.

Os modelos teóricos e os experimentos demonstram de uma maneira clara, a ineficiência e incapacidade da Contabilidade de medir e mensurar o Capital Intelectual e, causando perda de dinheiro aos investidores. No mínimo reduz a prosperidade, ao distorcer os direcionamentos dos investimentos para os empreendimentos mais produtivos, pois se as Demonstrações Contábeis

influenciam a maneira de se recompensar o desempenho, afetam consideravelmente o comportamento econômico dos investidores no mercado.

O investidor necessita de informações, mas não existem normas contábeis referentes a esse Capital Intelectual das entidades. O campo ainda é muito novo e são grandes as áreas desconhecidas, mas a Contabilidade deve, com a utilização dos diversos modelos existentes, alguns abordados no capítulo 6, selecionar ferramentas de evidenciação, medição e mensuração do Capital Intelectual, que servirão para as estratégias e para os resultados financeiros das organizações.

A busca será constante, pois o trabalho de mensuração do Capital Intelectual nunca será perfeito, novos valores intangíveis são criados a toda hora.

Muito bem coloca Stewart (2002, p. 453) a respeito dessa imperfeição:

“Nada humano o é, e os negócios não são nada, senão humano. Tampouco devem ser perfeitos. A experimentação constante, a melhoria contínua, e a paixão infundável por acertar são o que podemos esperar”.

É assim que a Contabilidade através de seus pesquisadores e profissionais deve agir: tentar e tentar sempre, aprendendo com suas tentativas, erros e acertos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A abordagem da Dissertação quanto aos aspectos do Intangível - **Conhecimento = Fator de Produção** - como componente do que se convencionou chamar Capital Intelectual, mostra que as entidades estão descobrindo que o Recurso Humano torna-se mais importante que o Recurso Financeiro em algumas atividades produtivas, pois sempre irá agregar valor a curto, médio e longo prazo.

O crescimento da Sociedade do Conhecimento, os investimentos de capital, na forma de educação e treinamento contínuo, está levando a uma nova consciência no tratamento dos empreendimentos.

Começa-se a perceber a vantagem competitiva que o Recurso Humano agrega no processo produtivo. Despesas não são mais despesas, são investimentos quando se trata de treinamento e desenvolvimento.

A Era do Capital Intelectual, Ativo Intangível que representa o diferencial entre o valor contábil das entidades e seu real valor é o grande desafio para a Contabilidade: encontrar formas de mensurar esse valor agregado. Evidenciando o que os gestores dos empreendimentos e os investidores precisam conhecer.

Apesar do Capital Intelectual, como os Ativos Intangíveis, não ser um conceito novo para a Contabilidade, os paradigmas para mensurá-lo devem ser estudados, como os modelos sobre os quais discorreu-se neste trabalho,

entendidos e utilizados na procura constante de se gerar informações sempre atuais e úteis como suporte ao processo de tomada de decisão das atividades desenvolvidas.

O Modelo Intelect implantado e apresentado constitui, para as entidades, perspectivas de se adotar um mecanismo, entre os diversos modelos de mensuração do Capital Intelectual existentes, que exige baixo investimento de Recursos Financeiros, porém, exige alta gestão de seu Recurso Humano, pois, como abordado no andamento do trabalho:

Conhecimento Volátil = Aprendizado Perene.

Apresenta-se a seguir quadro destacando vantagens e limitações na implantação do Modelo Intelect de mensuração do Capital Intelectual na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM:

Quadro 6:

VANTAGENS E LIMITAÇÕES NA IMPLANTAÇÃO DO MODELO INTELECT	
VANTAGENS	LIMITAÇÕES
Modelo de fácil entendimento e aplicabilidade.	As resistências oriundas da falta de conhecimento e a pouca difusão dos conceitos de Capital Intelectual entre os gestores dos empreendimentos.
Modelo que pode ser implantado em qualquer tipo de empreendimento.	A falta de interesse da grande parte dos profissionais contábeis pelo assunto.
Aplicado com a utilização dos recursos existentes nos empreendimentos.	As resistências a serem enfrentadas em virtude das mudanças e novas conceituações de controle e monitoramento das atividades.
Maior visibilidade do empreendimento junto aos investidores.	Os sistemas de informações dos empreendimentos devem ser aprimorados na busca de informações confiáveis.
Modelo aberto e flexível.	O Princípio do Registro pelo Valor Original.
Possui visão sistêmica do empreendimento.	A Análise da Evolução dos Indicadores do Balanço Intelectual.
Permite um conhecimento mais apurado do empreendimento, permitindo correções visando melhorar performance.	A Mensuração e Demonstração do Resultado Intelectual.
Pequeno número de indicadores que podem ser aumentados de acordo com os resultados e necessidades do empreendimento.	

Modelo que se molda de acordo com as características e peculiaridades de cada empreendimento.	
Maior interesse e motivação do corpo funcional, diante da evidenciação e representatividade das atividades executadas, na agregação de valor ao empreendimento.	
Evidenciar os Ativos Intangíveis que agregam valor ao empreendimento.	

O Modelo Intellect de Mensuração do Capital Intelectual, composto por indicadores simples e de fácil acompanhamento, demonstrará sua real utilidade no processo de gestão dos empreendimentos.

A implantação do Modelo Intellect na CPTM evidenciou as seguintes características:

- Envolve o Capital Intelectual com as estratégias da CPTM;
- É um modelo que pode ser personalizado;
- Mede os resultados e os processos que os geraram;
- Possui visão sistêmica do empreendimento;
- Combina diversas unidades de medida;
- Permite comparabilidade.

A aplicação do Modelo Intellect, na formatação do Balanço Intelectual da Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM, demonstra a representatividade do Conhecimento ou Capital Intelectual, na composição do valor do empreendimento, que deve e pode ser mensurado, apesar de sua subjetividade.

A aplicação do Modelo Intellect, a definição dos indicadores (como os elencados para a CPTM, explicitados no capítulo 6), o acompanhamento e monitoramento dos mesmos deverão ser objeto de análise durante vários exercícios sociais, que permitam comparabilidade, medição e uma possível mensuração.

A evidenciação, medição e mensuração do Capital Intellectual das organizações é objeto de procura constante pela Contabilidade, que deverá através do Balanço Intellectual, fornecer instrumento capaz de disponibilizar artifícios que permitam ao investidor a interpretação de forma clara, simples e objetiva do real valor das organizações.

Longe de esgotar o assunto Capital Intellectual, a intenção do trabalho desenvolvido é de servir como mais uma fonte de consulta para novas pesquisas e desenvolvimentos, nos aspectos que levem a quantificação e mensuração do Capital Intellectual das entidades.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA. Maria Goreth Miranda. EL HAJJ. Zaina Said. *Mensuração e Avaliação do Ativo: Uma Revisão Conceitual e Uma Abordagem do Goodwill e do Ativo Intelectual*. Caderno de Estudos FIPECAFI/FEA/USP. V.9, n. 16, Julho – Dezembro, 1997.

AMARAL. Carlos. MENDIBURU. Nelson. GILI. Bruno. *El Capital Intelectual. Análisis Crítico em el Marco de las Nuevas Necesidades de Información para los Usuarios de Información Financeira*. In Anais da XXIV Conferência Interamericana de Contabilidade. Punta del Este, 2001.

ANTUNES. Maria Thereza Pompa. *Capital Intelectual*. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Maria Thereza Pompa. *Contribuição ao Entendimento e Mensuração do Capital Intelectual*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1999.

ARNOSTI. José Carlos Melchior. *Evidenciação do Capital Intelectual da CPTM – 2001*. Revista Ferroviária. Ano 63. nº. 05. Transportes: Rio de Janeiro, Maio/2002.

_____. José Carlos Melchior. NEUMANN. Regina Aparecida. *Capital Intelectual: Um Novo Paradigma Contábil? A Era do Conhecimento Agregando Valor*. In Anais da XXIV Conferência Interamericana de Contabilidade. Punta del Este, 2001.

_____. José Carlos Melchior. DUTRA. Marli Cândido. *Informações Contábeis: Ferramentas e Paradigmas*. In Anais da XXIV Conferência Interamericana de Contabilidade. Punta del Este, 2001.

_____. José Carlos Melchior. BASSO. José Luiz. NEUMANN. Regina Aparecida. *O Ativo Intangível*. Seminário apresentado à Cadeira de Teoria de Contabilidade do curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2001.

BEUREN. Ilse Maria. BELTRAME. Claudia. *Mensuração e Contabilização dos Recursos Humanos sob o Ponto de Vista de seu Potencial de Geração de Resultados*. Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul. nº 95. CRCRS:Porto Alegre. Dezembro/1998.

BIO. Sérgio Rodrigues. *Sistema de Informação: um Enfoque Gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.

BRASIL Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996.

- BRASIL. Lei das Sociedades por Ações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- BRIGHT. William E. *Como Uma Empresa Administra seus Recursos Humanos*. Coleção Harvard de Administração. Volume 4. São Paulo: Abril Cultural, 1986.
- BROOKING. Annie. *El Capital Intelectual – El Principal Activo de las Empresas Del Tercer Milenio*. Barcelona: Piados, 1997.
- CAMARGO. Sílvia Helena C. R. Valladão de. *A Contabilidade e o Capital Intelectual*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.
- CHIAVENATO. Idalberto. *Administração de Recursos Humanos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CROWFORD. Richard. *Na Era do Capital Humano*. São Paulo: Atlas, 1994.
- D' ÁURIA. Francisco. *Cinquenta Anos de Contabilidade*. São Paulo: Siqueira, 1953.
- _____. Francisco. *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. Rio de Janeiro: Nacional, 1949.

DAVENPORT. H. Thomas. PRUSAK. Laurence. - *Conocimiento em Acción – Cómo las organizaciones Manejan lo que Saben*. Buenos Aires: Pearson Education, 2001.

_____. H. Thomas. PRUSAK. Laurence. *Conhecimento Empresarial*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

DAVIS. Stan. MEYER. Christopher. *A Riqueza do Futuro – Riscos e Oportunidades na e-Economia*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

DOORLEY III. Thomas L. DONOVAN. John M. *Crescimento Organizacional Baseado em Valor – Como Elevar o Nível de Desempenho de Sua Empresa*. São Paulo: Futura, 2000.

DRUCKER. Peter F. *Uma Era de Descontinuidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 1970.

_____. Peter F. *O Novo Papel da Administração*. Coleção Harvard de Administração. Volume 1. São Paulo: Nova Cultural, 1986.

_____. Peter F. *Administrando em Tempos de Grandes Mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1999.

_____. Peter F. *Desafios Gerencias para o Século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1999.

EDVINSSON. Leif. MALONE. Michael S. *Capital Intelectual. Descobrimo o Valor Real de Sua Empresa pela Identificação de Seus Valores Internos*. São Paulo: Makron, 1998.

_____. Leif. MALONE. Michael S. *El Capital Intelectual – Cómo Identificar y Calcular el Valor de los Recursos Intangibles de su Empresa*. Barcelona: Gestion2000, 1999.

EL HAJJ. Zaina Said. LISBOA. Lázaro Plácido. *Business Combinations e Consolidação das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Comparativa entre os Pronunciamentos e Normas dos US-GAAP, IASC e Brasil*. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI-FEA-USP, v. 16. nº 27, São Paulo, 2001.

FRANCO. Hilário. *Fragmentos da Teoria Contábil*. In Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Fortaleza, 1996.

_____. Hilário. *Contabilidade Geral*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 1976.

GIL. Antonio de Loureiro. *Gestão da Qualidade Empresarial*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Antonio de Loureiro. *Sistemas de Informações Contábil/Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GRANDE ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL. São Paulo: Nova Cultural, 1998.

GÜELL. Antoni M. *Homo Faber, Homo Sapiens – La Gestion del Capital Intelectual*. Barcelona: Del Bronce, 2001.

HARVARD BUSINESS REVIEW. *Gestion del Conocimiento*. Bilbao: Deusto, 2000.

HEHN. Herman F. *Peopeware – Como Trabalhar o Fator Humano nas Implementações de Sistemas Integrados de Informações (ERP)*. São Paulo: Gente, 1999.

HENDRIKSEN. Eldon S. VAN BREDA. Michel F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução da 5. ed. Americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERMANN JR. Frederico. *Contabilidade Superior*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1970.

IUDÍCIBUS. Sérgio de. MARION. José Carlos. *Introdução Teoria da Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Sérgio de. MARTINS. Eliseu. GELBECKE. Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Sérgio de. *Análise de Balanço*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JOIA. Luiz Antonio. *Medindo o Capital Intelectual*. Revista de Administração de Empresas. V. 41. nº. 02. São Paulo: FGV, Abril/Junho/2001.

KANAANE. Roberto. *Comportamento Humano nas Organizações – O Homem Rumo ao Século XXI*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KAPLAN. Robert S. NORTON. David P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KLEIN. A David. *A Gestão Estratégica do Capital Intelectual – Recursos para a Economia Baseada em Conhecimento*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

KOTTER. John. *Liderando Mudanças*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

KRAEMER. Maria Elizabeth Pereira. *A Contabilidade e o Capital Intelectual: A Nova Vantagem Competitiva*. São Paulo: Revista Paulista de Contabilidade, nº 483. março/2002.

KROGH. George Von. ICHIJO. Kazuo. NONAKA. Ikujiro. *Facilitando a Criação de Conhecimento*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KWASNICKA. Eunice Laçava. *O Impacto da Utilização de Um Sistema de Contabilização de Recursos Humanos na Organização*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1981.

LAKATOS. Eva Maria. MARCONI. Marina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LIMA. Walcir Gonçalves de. *Capital Intelectual e a Contabilidade*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. nº. 16. São Paulo: CRCSP, Junho/2001.

LOPES. João Francisco. *Capital Intelectual – Contribuições à sua Mensuração e Classificação Contábil* – São Paulo: Associação de Ensino de Itapetininga, 2001.

_____. João Francisco. *Contribuição às Mensurações e Classificação Contábil o Capital Intelectual*. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000.

LOURO. Maria João Soares. *Modelo de Avaliação de Marca*. Revista de Administração de Empresas. V. 40. nº. 02 São Paulo: FGV, Abril/Junho/2000.

MARTIN. James. *A Grande Transição – Usando as Sete Disciplinas da Engenharia da Empresa para Reorganizar Pessoas, Tecnologia e Estratégica*. São Paulo: Futura, 1996.

MARTINS. Eliseu. ANTUNES. Maria Thereza Pompa. *Capital Intelectual: Verdades e Mitos*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

_____. Eliseu. *Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1972.

MARTINS. Mônica. *Extraia Dividendos do Capital Intelectual de Sua Empresa*. Revista Banas Qualidade. São Paulo: Banas, Abril/2001.

MATOS. Francisco Gomes de. *Empresa que Pensa - Educação Empresarial, Renovação Contínua a Distância*. São Paulo: Makron, 1997.

MAYNARD JR. Herman Bryant. MEHRTENS. Susan E. *A Quarta Onda*. São Paulo: Cultrix, 1999.

MEDEIROS. Renata Amaral de. OLIVEIRA. Rinaldo Medeiros Alves de. *O Real Valor do Capital Intelectual: Uma Abordagem nas Empresas de Natal/RN*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

MILLS. Ted. *Recursos Humanos: Por Que Toda Essa Preocupação Agora?* Coleção Harvard de Administração. Volume Oito. São Paulo: Nova Cultural, 1986.

NAISBITT. John. *Paradoxo Global*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

NAKANO. Davi Noboru. *O Conhecimento como Fator de Produção*. Revista Trevisan. nº. 159. São Paulo: Trevisan, 2001.

NEUMANN. Regina Aparecida. ARNOSTI. José Carlos Melchior. *Características dos Ativos Intangíveis: a Importância estratégica da Mensuração do Capital Intelectual*. In Anais do II Fórum de Contabilidade das Faculdades Claretianas. Maio/2002. Rio Claro. SP.

OLINQUEVITCH. Christian G. *Ensino para a Excelência Profissional*. São Paulo: STS, 1998.

OLIVEIRA. Antonio Benedito Silva. *Contribuição à Formulação de um Modelo Decisório para Intangíveis por Atividade – Uma Abordagem de Gestão Econômica*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1999.

_____. Antonio Benedito Silva. ARNOSTI. José Carlos Melchior. *Custos do Conhecimento. O Capital Intelectual Maximizando Empreendimentos*. In Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 2002.

_____. Antonio Benedito Silva. ARNOSTI. José Carlos Melchior. NEUMANN. Regina Aparecida. *A Importância Estratégica da Mensuração do Capital Intelectual: Conhecimento = Fator de Produção*. In Anais do IX Congresso de Contabilidade. Porto, 2002.

OLIVEIRA NETO. Josué Viana. *O Capital Intelectual: Um Paradigma Contábil*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

PACHECO. Vicente. *A Ausência de Informações sobre Recursos Humanos nas Demonstrações Financeiras*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. nº. 128. Curitiba: CRCPR, Dezembro/2000.

_____. Vicente. *O Capital Intelectual e sua Divulgação pela Contabilidade de Recursos Humanos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. nº.129. Curitiba: CRCPR, 1º. Quadrimestre/2001.

PADOVESE. Clóvis Luís. *Aspectos da Gestão Econômica do Capital Humano*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. nº. 14. São Paulo: CRCSP, Dezembro/2000.

_____. Clóvis Luís. *Sistemas de Informações Contábeis – Fundamentos e Análise*. São Paulo: Atlas, 1998.

PAIVA. Simone Bastos. *Capital Intelectual: Um Novo Paradigma para a Gestão dos Negócios*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

PAULO. Edílson. *Capital Intelectual: Formas Alternativas de Mensuração*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

PEREIRA. Elias. MARQUES. Laércio. OSHIRO. Rubens. *A Contabilidade e o Capital Intelectual*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

PIERO. Fernando A. Dal. *O Momento é de Proteger e Contabilizar o Capital Intelectual*. IOB Comenta. 3ª. Semana. São Paulo: IOB, Novembro/2000.

POILS. Eryl Arno. *A Contabilidade como Doutrina Científica*. Porto Alegre: Nova Prova, 1996.

PROBST. Gilbert. RAUB. Steffen. ROMHARDT. Kai. *Administre el Conocimiento – Los Pilares para el Éxito*. México: Pearson, 2000.

RAUPP. Elena Hahn. *A Contabilidade e o Valor Real das Empresas Mediante Identificação dos Valores Internos*. Revista Brasileira de Contabilidade. n°. 128. Brasília: CFC, Março/Abril/2001.

ROSZAK. Theodore. *O Culto da Informação*. São Paulo: Brasiliense, 1983.

SÁ. Antonio Lopes de. *Ativo Intangível e Potencialidades dos Capitais*. Revista Brasileira de Contabilidade. n°. 125. Brasília: CFC, Setembro/Outubro/2000.

_____. Antonio Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Antonio Lopes de. SÁ. Ana M.Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SALAZAR. Alejandro Andrés Pavez. *Modelo de Implantación de Gestión del Conocimiento y Tecnologías de Información para la Generación de Ventajas Competitivas*. Memoria para optar al título de Ingeniería Civil Informático a Universidad Técnica Federico Santa María. Chile. 2000.

SANTOS. Antonio dos. *Desmistificando o Capital Intelectual na Contabilidade*. Revista Brasileira de Contabilidade. n° 121. Brasília: CFC, Janeiro/Fevereiro/2000.

SCHMIDT. Paulo. SANTOS. José Luiz. *Avaliação de Ativos Intangíveis*. São Paulo:Atlas, 2002

_____. Paulo. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

SILVA. Benedito Gonçalves da. *O Sistema de Informação Contábil sob a Ótica da Teoria da Comunicação*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade FEA/USP, 1994.

SIQUEIRA. Petrucio Remigio de. *O Capital Intelectual e a Contabilidade*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

STEWART. Thomas A. *A Riqueza do Conhecimento – O Capital Intelectual e a Organização do Século XXI*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

_____. Thomas A. *Capital Intelectual – A Nova Vantagem Competitiva das Empresas*. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

_____. Thomas A. *La Nueva Riqueza de las Organizaciones: El Capital Intelectual*. Buenos Aires: Granica, 1998.

STRAIOTO. Dilza Maria Goulart Tredezini. *A Contabilidade e os Ativos que Agregam Vantagens Superiores Sustentáveis de Competitividade – O Capital Intelectual*. Revista Brasileira de Contabilidade. nº. 124. Brasília: CFC, Julho/Agosto/2000.

SVEIBY. Karl Erik. *A Nova Riqueza das Organizações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TAPSCOTT. Don. TICOLL. David. LOWY. Alex. *Capital Digital – Dominando o Poder das Redes de Negócios*. São Paulo: Makron, 2001.

TERRA. José Cláudio Cyrineu. *Gestão do Conhecimento – O Grande Desafio Empresarial*. São Paulo: Negócio, 2000.

TOFLER. Alvin. *A Terceira Onda*. 15. ed. Rio de Janeiro: Record, 1980.

TOLEDO FILHO. Jorge Ribeiro de. *A Evolução do Pensamento Contábil – Críticas de Alguns Aspectos Contábeis da Legislação Brasileira*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1980.

VASCONCELOS. Nanci Pereira de. *Uma Contribuição para a Melhoria da Qualidade do Ensino Superior da Contabilidade – Uma Abordagem Sistemática*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1995.

VASCONCELOS. Yumara Lúcia. MORAIS. José Jassuipe da Silva. SILVA. Walter Crispin da. *O Valor Humano nas Organizações: Imperativo de Excelência na Sociedade Moderna*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

VELLONI. Ana Carolina. *Capital Intelectual: Novos Desafios para a Contabilidade na Era do Conhecimento*. In Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, 2000.

WERNKE. Rodney. BORNIA. Antonio César. *Considerações Acerca dos Métodos de Avaliação do Capital Intelectual*. In Anais do VIII Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo, 2001.

_____. Rodney. *Considerações Acerca dos Métodos de Avaliação do Capital Intelectual*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. nº. 106. Porto Alegre: CRCRS, outubro/2001.

_____. Rodney. LEMBECK. Marluce. *Mensuração de Intangíveis*. Revista Brasileira de Contabilidade. nº. 122. Brasília: CFC. Março/Abril/2000.

_____. Rodney. *Proposta para Avaliação de Ativos Intangíveis*. Revista Brasileira de Contabilidade. nº. 134. Brasília: CFC, Março/Abril/2002.

ZANETTI. Amilson Carlos. *As Organizações e o Fator Capital Humano*. Revista Mineira de Contabilidade. nº. 03. Belo Horizonte: CRCMG, 2º. Trimestre/2001.

<<http://www.fgvsp.br/conhecimento/bibliografia/historico.htm> consultado em 16.05.2001

<<http://www.gestiondelconocimiento.com> consultado em 16.05.2001.

<<http://www.knowcorp.com> consultado em 16.03.2002

<<http://www.sveiby.com.au> consultado em 26.02.2002

ANEXO A: Ensaio do Capital Intelectual da CPTM, publicado no Relatório da Administração e das Demonstrações Contábeis de 2000.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DE ESTADO DOS TRANSPORTES METROPOLITANOS
COMPANHIA PAULISTA DE TRENS METROPOLITANOS - CPTM



CPTM

“Apesar de seu balanço ser um modelo de como balanços devem ser, datilografado e regido com grande precisão de forma que todos possam ler; E apesar do agrupamento de ativos ser claro e elogios merecer, e o detalhe dado mais que usualmente aparecer; E apesar dos investimentos terem sido expressos no valor de venda do dia, e o certificado de auditoria mostrar que tudo está em forma sadia; Um ativo é omitido – e seu valor eu quero saber; Os homens sem os quais nada poderia acontecer.”

Matthew Webster Jenkinson

ENSAIO SOBRE O CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM - 2000

BALANÇO INTELECTUAL

“Os chamados bens incorpóreos ou imateriais não se entendem como bens em si, mas como potenciais ou bens futuros. Os créditos, que se adicionam ao ativo, são bens esperados; os direitos ou as possibilidades de incorporar bens a dado patrimônio crescem artificialmente o volume deste, se considerarmos o patrimônio universal da humanidade.”

Francisco D'Áuria – Primeiros Princípios de Contabilidade Pura - 1949

Para se ter uma visão completa de uma entidade são necessários três Balanços: o **Patrimonial**, o **Social** e o **Intelectual**.

Através desse último é possível identificar as potencialidades advindas dos recursos humanos das entidades, ou o que se convencionou chamar **Capital Intelectual**.

Torna-se complexa a tarefa de mensurar e evidenciar essas potencialidades, pois admitir o conhecimento como recurso econômico impõe novos paradigmas na forma de valorizar uma entidade, pois benefícios intangíveis serão gerados e influenciarão alterações em seu patrimônio.

As entidades são avaliadas conforme seus ativos financeiros, seu resultado operacional, seu permanente, ou outro bem mensurável monetariamente, que possa servir de ponto de análise e comparação. Este era o conceito usual adotado pelas entidades desde a Revolução Industrial.

Nos dias atuais outros valores são considerados na avaliação de qualquer empreendimento, como o conhecimento, que se considera um recurso chave dentro das entidades, pois todas são compostas por pessoas, as quais precisam estar constantemente em busca do aprendizado, constantemente agregando valor.

Vivemos na era da **Economia do Conhecimento**, cuja característica mais marcante é o surgimento do Capital Humano, fator dominante nesse novo ambiente, em que a quantidade e a qualidade desse capital crescem em representatividade no reconhecimento do sucesso de qualquer empreendimento.

A Companhia Paulista de Trens Metropolitanos – CPTM têm em seus empregados seu **Ativo** mais valioso. Fato que se coaduna com o que tão bem descreveu Richard Crawford:

“Seres humanos – seus corpos, habilidades e conhecimento – são parte de um estoque de capital do mundo”.

Diferentemente do que ocorria na sociedade industrial, em que a educação era disponibilizada por períodos limitados e a preocupação era a alfabetização e o treinamento técnico, nessa nova sociedade do conhecimento, a educação é universal e os níveis de educação crescem para as novas áreas de conhecimento que requerem mais treinamento e atualização para sua aplicação, pois é muito rápido como o conhecimento e a tecnologia de tornam obsoletos nos tempos atuais.

CONHECIMENTO VOLÁTIL = APRENDIZADO PERENE

Alguns dados, que por exigência legal, são contabilizados como despesas e não como investimentos, como é o caso dos gastos com treinamento e especialização de mão-de-obra, que agregam valor a CPTM, aplicados que são na formação, desenvolvimento e aprimoramento do seu corpo de empregados, não estão espelhados nas Demonstrações Contábeis, os quais estaremos evidenciando a seguir.

EVIDENCIANDO O CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM

“O conhecimento, nestas últimas décadas, tornou-se o capital principal, o centro de custo e o recurso crucial da economia. Isso muda as forças produtivas e o trabalho; o ensino e o aprendizado; e o significado do conhecimento e suas políticas. Mas também cria o problema das responsabilidades dos novos detentores do poder, os homens do conhecimento.”

Peter Drucker – *“Uma Era da Descontinuidade”*

As entidades precisam de um método ou modelo que lhes permita medir o conhecimento e sua capacidade de criá-lo e convertê-lo em lucro.

O Balanço Patrimonial não consegue demonstrar o valor desses ativos intangíveis; existem impedimentos legais, que restringem essa evidenciação e conseqüente mensuração.

Diversos são os fatores que agregam valor às entidades, sendo a Tecnologia da Informação um dos fatores diferenciadores, permitindo que os empregados compartilhem conhecimento e experiências, visando um atendimento ao usuário melhor e mais ágil, fazendo da eficiência o diferencial do custo-benefício gerado pelo seu serviço.

No exercício de 2000, a CPTM firmou convênio com duas Fundações ligadas à Universidade de São Paulo, a **FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras** e **FIA – Fundação Instituto de Administração**, além de parceria com a **FGV – Fundação Getúlio Vargas, Universidade de Juiz de Fora** desenvolvendo novos métodos, processos, cursos, seminários, trabalhos conjuntos e eventos,

visando o aprimoramento de seu corpo gerencial, permitindo que os conhecimentos agregados sejam utilizados em prol da atividade fim da entidade.

Esta geração de conhecimento tácito, sutil e pessoal, que se armazena, tende a se explicitar, na disseminação que ocorre na aplicação e troca entre nossos profissionais, no real exercício de suas funções, criando métodos, modelos e situações em que o serviço prestado agrega valor a nossa atividade principal, ou seja, a disponibilização de um serviço de transporte, rápido, seguro e confiável.

O CAPITAL HUMANO

O Capital Humano da CPTM, seu corpo de empregados, com os investimentos realizados na área de treinamento e qualificação, incorporam outros quesitos, além da simples reciclagem ou atualização profissional e funcional:

PRESENTE	FUTURO
Satisfação das Pessoas Competência das Pessoas Qualificação das Pessoas Trabalho em Equipe Liderança Estabilidade	Melhora das Competências Capacidade de Inovação das pessoas e equipes

Como em todas as entidades, o Capital Humano da CPTM, não pode ser possuído, pois são **peessoas** os detentores do Conhecimento, portanto difícil sua mensuração.

A Contabilidade, em sua busca constante de novos paradigmas, está se empenhando na solução dessa diferenciação existente nas entidades, buscando as ferramentas que permitam uma possível mensuração e evidenciação, desses fatores intangíveis e que agregam valor a qualquer empreendimento, inclusive na CPTM.

O CAPITAL ESTRUTURAL

O Capital Estrutural é tudo aquilo que dá suporte aos empregados na execução de suas atividades.

A CPTM possui um Capital Estrutural, que se identifica na prestação de seus serviços, caracterizando-se na sua qualificação, através da operacionalização que o conhecimento interno agiliza; pelas inovações que são agregadas ao sistema, oriundas das programações periódicas de requalificações direcionadas aos empregados.

PRESENTE	FUTURO
Cultura Organizacional Estrutura da Organização Propriedade Intelectual Processo de Capacitação de Conhecimento Filosofia do Negócio Processo de Reflexão Estratégica Processos de Apoio Mecanismos de Transmissão e Comunicação Tecnologia de Processo Tecnologia de Informação	Processos de Inovação

Esse Capital Estrutural da CPTM, está relacionado com a sua cultura empresarial, seus sistemas de informação, seus bancos de dados, seus sistemas gerenciais, que dependem intrinsecamente de seu corpo funcional.

O CAPITAL RELACIONAL

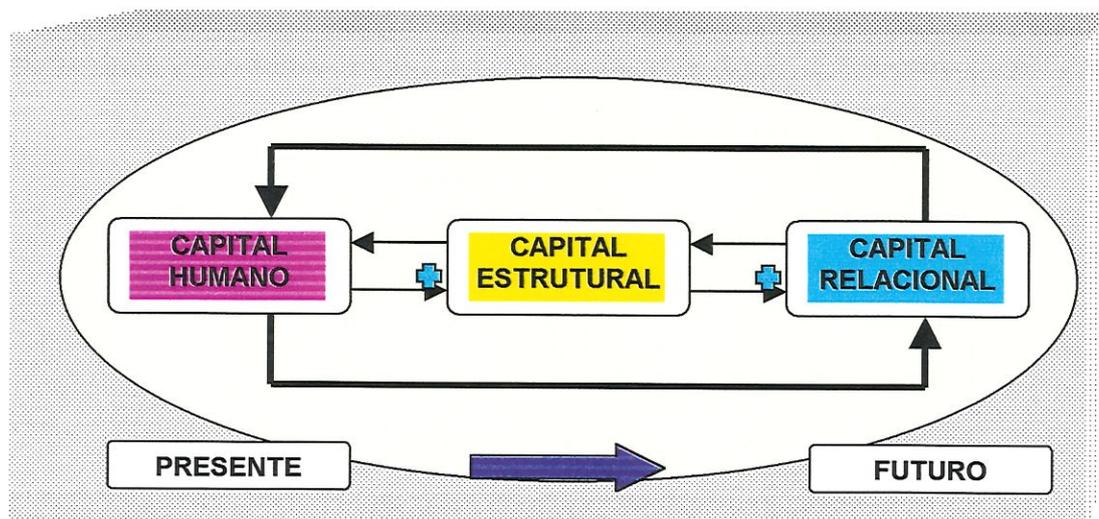
O Capital Relacional da CPTM, refere-se ao conjunto das relações que ela mantém com seus agentes exteriores. O contato mais direto é com seu usuário, que através da boa prestação de serviço, potencializará a incorporação de novos e constantes usuários.

A prestação de um serviço confiável, levará à solidez das relações usuário/entidade e, conseqüentemente, podendo ser considerado de grande valor adicionado para a entidade como resultado das intangíveis relações de mercado. Fato que a Contabilidade tenta mensurar, porém, ainda não dispõe de modelo concreto para tanto.

PRESENTE	FUTURO
Base de Usuários Relevante	Capacidade de Exploração de Novos Usuários
Lealdade dos Usuários	Relacionamentos Externos
Intensidade de Relação com Usuários	
Satisfação dos Usuários	
Processos de Serviços e Apoio aos Usuários	
População Lindeira	
Reputação/Nome da Entidade	
Alianças Estratégicas/Outros Modais	

O intercâmbio CPTM/Usuário, está bem delineado, nos Projetos de Investimentos em andamento, aliados aos Projetos Futuros de Ampliação e Remodelação de todo nosso sistema de transporte sobre trilhos.

O diagrama a seguir demonstra os três grupos de Ativos Intangíveis inseridos no contexto operacional da CPTM, comuns a todas as entidades, sobre os quais se estrutura o modelo de mensuração que demonstraremos no próximo bloco:



MODELO DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM

Diante das dificuldades em se mensurar os intangíveis de uma entidade, diversos modelos têm sido desenvolvidos. Dentre eles, um dos que consideramos o mais adequado às peculiaridades da CPTM, é o

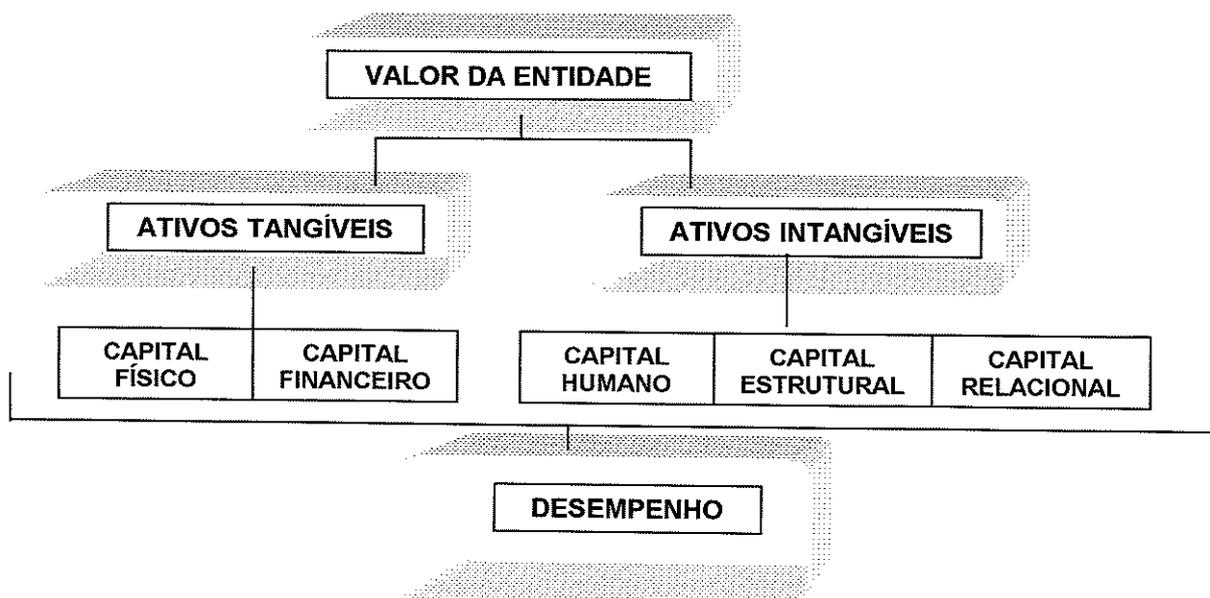
apresentado no Congresso EUROFORUM, em 1998, que pretende oferecer aos gestores da entidade, informações relevantes como suporte à tomada de decisões.

As características desse modelo, sua visualização e entendimento, claros e objetivos proporcionam a absorção das informações a todos os níveis de usuários.

Relacionados a seguir:

- Envolve o Capital Intelectual com a estratégia da entidade;
- É um modelo que será personalizado às características da CPTM;
- É aberto e flexível;
- Mede os resultados e os processos que os geraram;
- Aplicável;
- Possui visão sistêmica da entidade;
- Combina diversas unidades de medida.

Para um melhor entendimento e visualização desses relacionamentos, apresentamos o esquema, a seguir:



Os fatos descritos neste relatório, embrionariamente, demonstram que os Ativos Intangíveis da CPTM, principalmente os relacionados aos seus Recursos Humanos, seu **Capital Intelectual**, agregam valor à sua atividade fim e, sim, devem ser evidenciados e de alguma maneira mensurados, utilizando-se as ferramentas e paradigmas que a Contabilidade vêm pesquisando, experimentando, desenvolvendo, para que esses valores “**ocultos**”, sejam demonstrados e agregados às Demonstrações Contábeis.

A evidenciação do Capital Intelectual da CPTM demonstrará aos nossos parceiros internos e externos, que o valor contábil, explicitado em seu Balanço Patrimonial, está muito aquém das reais potencialidades geradas pelo produto por ela oferecido, ou seja, o transporte de passageiros sobre trilhos, rápido, seguro e confiável, em virtude do valor agregado pelos seus Recursos Humanos, Estrutural e Relacional, explicitados anteriormente, mas que não estão evidenciados no referido Balanço.

ANEXO B: Ensaio do Capital Intelectual da CPTM de 2001¹⁵.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DE ESTADO DOS TRANSPORTES METROPOLITANOS

COMPANHIA PAULISTA DE TRENS METROPOLITANOS - CPTM



“... o conhecimento pode ser intangível, mas isso não significa que não possa ser medido. Os mercados o medem. Os guardiões dos padrões contábeis estão certos em temer a inclusão de dados não-provados e idiossincráticos nos relatórios das corporações. Mas esses dados são de vital importância”.

Thomas A. Stewart (O Ativo Mais Valioso de Sua Empresa: O Capital Intelectual – 1994)

EVIDENCIAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM - 2001

BALANÇO INTELECTUAL

Em função de sua estratégia e de seus fatores críticos de sucesso, cada entidade empresarial procura evidenciar os principais aspectos de seu Patrimônio. Para a amplitude dessa ação, a CPTM utiliza como ferramenta três Balanços: o **Patrimonial**, o **Social** e o **Intelectual**.

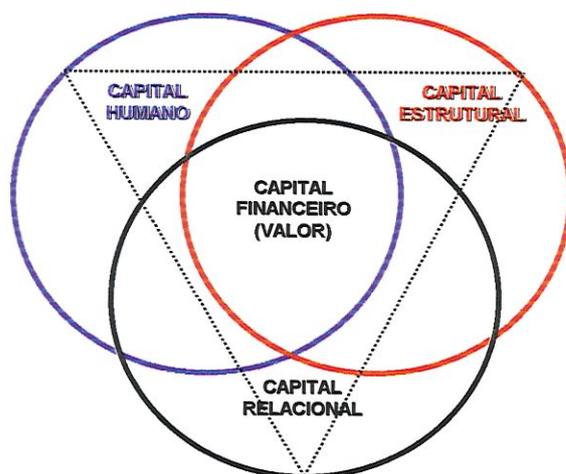
Através do **Balanço Intelectual**, a potencialidade de cada atividade realizada será passível de demonstração a partir das qualificações dos **Recursos Humanos**, com agregação e maximização dos **Recursos Estrutural e Relacional**.

Neste processo, o enfoque econômico-financeiro da entidade não pode ser excluído, já que a empresa é avaliada pelos seus Ativos. Também deverá estar incorporado a esta demonstração o resultado da operação principal da entidade, que na CPTM é a **exploração de transporte coletivo sobre trilhos**, tendo em vista que este fator está intrinsecamente interligado ao seu crescimento.

¹⁵ Publicado na “Revista Ferroviária”, ano 63, nº 05, Editora Transportes, Maio de 2002.

A história registra os fatos no decorrer dos séculos. A arquitetura contábil também incorre neste sistema, apontando nos dias atuais para a **Economia do Conhecimento**, fundamentando cada vez mais a necessidade de treinamento e aperfeiçoamento contínuo de seus **Recursos Humanos**, nos campos Estratégico, Tático e Operacional.

Entendemos que o alicerce da CPTM está sustentado em todo seu corpo de empregados (**Recursos Humanos**), e que as diversas funções operacionais e administrativas realizadas caracterizam sua Estrutura Intelectual, maximizando os dois outros recursos existentes, ou seja, os **Recursos Estrutural** e Relacional. Na interação deles surge o acréscimo do seu valor corporativo, conforme se demonstra na figura a seguir:



EVIDENCIANDO O CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM

No Relatório Anual de 2000 foi explicitado, preliminarmente, um ensaio do “Balanço Intelectual da CPTM”. Neste momento, o objetivo é ressaltar de forma objetiva esse mesmo Capital Intelectual por intermédio de dados obtidos em seus diversos seguimentos internos.

O interesse em demonstrar o Capital Intelectual da CPTM é o de evidenciar o Intangível e disponibilizar essa informação ao seu corpo diretivo e gerencial como subsídio ao processo de gestão.

Uma parte cada vez maior das atividades econômicas, também na CPTM, está concentrada na criação, manipulação e distribuição de informações. A produtividade está cada vez mais centrada no trabalho intelectual e na excelência dos serviços prestados.

CARACTERÍSTICAS DA NOVA ECONOMIA

As empresas que, como a CPTM, existem, relacionam-se e produzem nessa nova economia, devem adaptar-se a novos desafios e serem flexíveis, buscarem inovações e novas tecnologias, estarem dispostas a transformações e a correr riscos, exercitando uma política de aprendizado e, principalmente, considerando o conhecimento como recurso estratégico para sua atividade fim.

Sendo o conhecimento fator crítico de competitividade, sua gestão outorga vantagens competitivas a todo tipo de empreendimento. São os Ativos Intangíveis, cada vez mais, a parte crescente e com capacidade de gerar resultados futuros sustentáveis a todo e qualquer tipo de empreendimento. Isto é válido também para a CPTM, que tem em seu corpo de empregados um fator diferenciador no sucesso de sua atividade fim.

Conhecedora desse Ativo Intangível, a Estrutura Organizacional da CPTM direcionará sua capacidade intelectual no ajuste e na eliminação de suas deficiências.

**BLOCOS, ELEMENTOS E INDICADORES:
COMPONENTES DO CAPITAL INTELECTUAL**



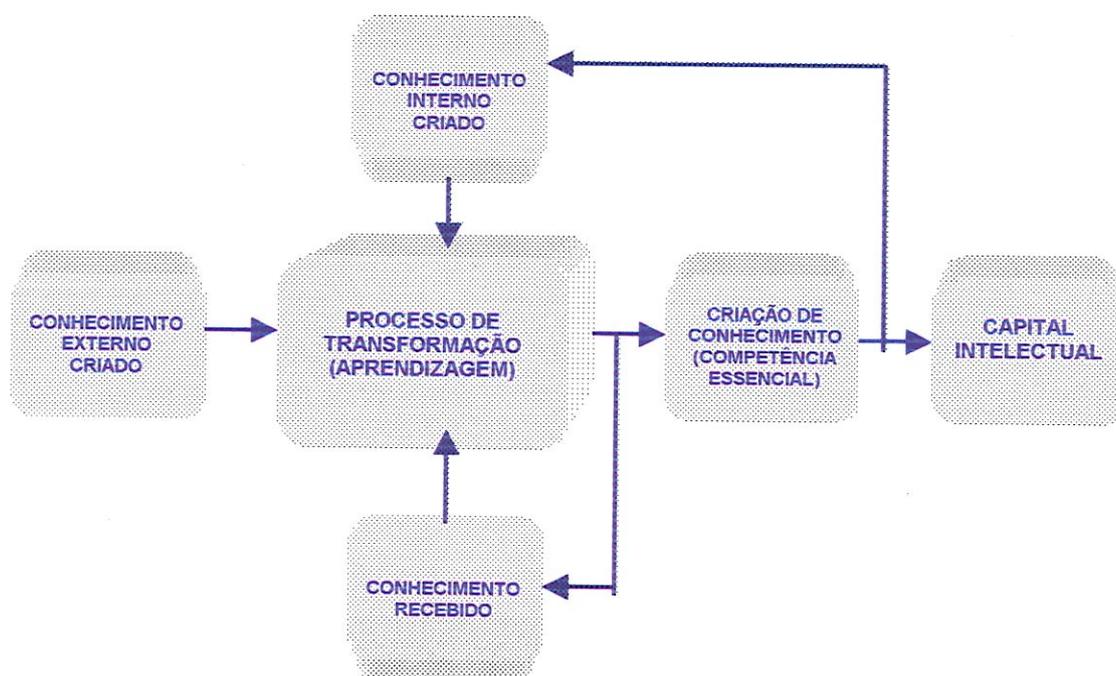
Os blocos identificados acima apresentam os indicadores de forma a medir a evolução de cada elemento na pirâmide estrutural intelectual ajustada às necessidades operacionais da CPTM.

Os Ativos Intangíveis, em função de sua natureza, se agrupam em **Blocos**, que consideramos como o conjunto do Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional da CPTM.

Conjugando sua estratégia e seus fatores críticos de sucesso, a CPTM selecionará os **Elementos** Intangíveis mais relevantes direcionando-os à sua atividade fim.

Os **Indicadores** são a forma de medição e evolução desses elementos e a definição deles deve ajustar-se às características particulares da CPTM, devendo atender aos seguintes requisitos fundamentais:

- **Simple:** de cálculo imediato e utilizando poucos recursos;
- **Específicos:** a consistência incrementa a utilidade do indicador;
- **Mensuráveis:** que se podem expressar em números e comparar-se;
- **Representativos:** reflitam o que se quer medir;
- **Independentes:** não deve existir correlação entre eles;
- **Positivos:** sua descrição é mais forte;
- **Limitados em Número:** devem ser em número reduzido, evitando-se desperdício de esforços.



Durante o ano de 2001 a CPTM promoveu, de forma expressiva, treinamentos internos e externos, cursos, visitas, aperfeiçoamento tecnológico voltado a seus empregados, em especial da área técnica operacional, visando, com isto, a reciclagem corporativa que disponibilizará empregados altamente especializados no desempenho da atividade principal da entidade, que é a **exploração de transporte coletivo sobre trilhos**, com a preocupação de oferecer um serviço seguro e confiável.

Esta geração de conhecimento tácito, sutil e pessoal, que se armazena, tende a se explicitar na disseminação que ocorre na aplicação e troca entre profissionais da empresa, no real exercício de suas funções, criando métodos, modelos e situações em que o serviço prestado agrega valor à principal atividade empresarial.

Em 2001, houve prosseguimento das atividades envolvendo o corpo técnico-gerencial da CPTM e os convênios com duas Fundações ligadas à Universidade de São Paulo, a **FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras** e **FIA – Fundação Instituto de Administração**, além de parceria com a **FGV – Fundação Getúlio Vargas** e **Universidade de Juiz de Fora**, desenvolvendo novos métodos, processos, cursos, seminários, trabalhos conjuntos e eventos.

O CAPITAL HUMANO

O Capital Humano da CPTM, constituído por seu corpo de empregados, com os investimentos realizados na área de treinamento e qualificação, incorpora outros quesitos, além da simples reciclagem ou atualização profissional e funcional:

PRESENTE	FUTURO
Satisfação das Pessoas Competência das Pessoas Qualificação das Pessoas Trabalho em Equipe Liderança	Melhora das Competências Capacidade de Inovação das pessoas e equipes

Reconhecendo que o Capital Humano presente em todas as atividades da CPTM é fator fundamental para a sobrevivência e desenvolvimento econômico da empresa, e que a empregabilidade e o poder aquisitivo de seu corpo funcional dependem cada vez mais do aprendizado, a empresa tem investido fortemente em implementar programas para acelerar a disseminação do conhecimento através de cursos e palestras direcionadas à especialização e atualização, reciclagem, aperfeiçoamento e formação profissional.

Como base de exemplificação, citamos alguns desses eventos.

PROGRAMA/EVENTO/CURSO	PARTICIPANTES
Integração	300
Aperfeiçoamento	108
Especialização e Atualização	3.257
Capacitação e Reciclagem	6.130
Desenvolvimento Pessoal	575

Dados obtidos no Balanço Social.

Diante desse desenvolvimento profissional em suas bases Estratégica, Tática e Operacional, torna-se inexpressiva a rotatividade de mão-de-obra das áreas operacionais e administrativas, implicando, com isto, a satisfação dos empregados quanto ao aperfeiçoamento intelectual que a CPTM permite e estimula.

A motivação interna gerada com a realização desses eventos é patente quanto ao retorno obtido dos empregados na execução das atividades. No segmento **exploração de transporte coletivo sobre trilhos**, setor de prestação de serviço em particular, a importância da gestão do Capital Intelectual com relação à gestão de seus Ativos corpóreos é intrínseca e amplamente visível na CPTM.

Consciente de que esses investimentos em tecnologia, treinamento, reciclagem, entre outros, reduzem o resultado financeiro em curto prazo, a CPTM sabe também que, por outro lado, o desenvolvimento dessa

massa técnica-profissional objetiva o crescimento operacional da empresa e o intelectual de seus empregados, valorizando a entidade.

O Capital Intelectual da CPTM, constituído por seu conhecimento, experiências aplicadas, relacionamentos externos e habilidades profissionais, tende a lhe oferecer maior vantagem competitiva no mercado (**opção preferencial como transporte coletivo**), focalizando a oportunidade empresarial em conjunto com o aprendizado funcional executor.

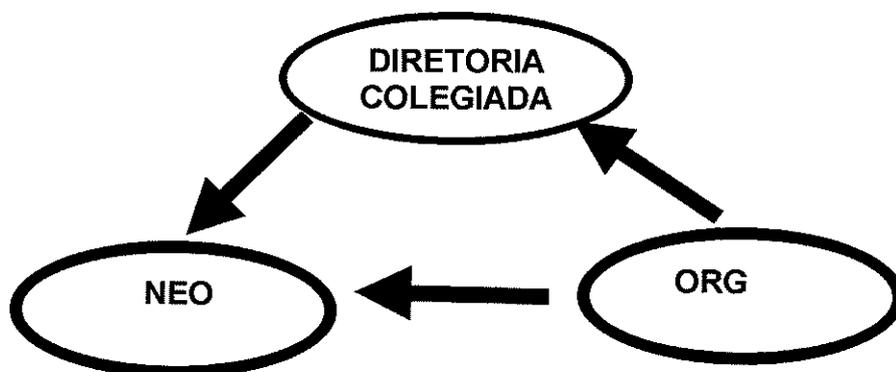
O CAPITAL ESTRUTURAL

Podemos enfatizar que o Capital Humano é a alavancagem necessária para a construção e consolidação do Capital Estrutural, e quanto melhor o apoio desse Capital, maiores as possibilidades de utilização e maximização em prol do usuário dos serviços prestados.

A CPTM, através de seu corpo gerencial, tem demonstrado que esse implemento entre função e execução será decisivo, com a criação e formalização de um novo Modelo de Gestão voltado às necessidades fim, **exploração de transporte coletivo sobre trilhos**, com o intuito de alicerçar os anseios sociais com os objetivos internos.

O NOVO MODELO DE GESTÃO DA CPTM

Implantado em 2001, o novo modelo de gestão empresarial da CPTM caracterizou-se pela constituição do **Núcleo Executivo de Operações (NEO)**, que é subordinado à **Diretoria Colegiada**, responsabilizando-se por todas as atividades necessárias que possibilitem responder pelos grandes objetivos da Operação, e do **Órgão de Regulamentação e Gestão (ORG)**, que tem como principal missão definir e controlar o cumprimento de padrões mínimos de serviço a serem prestados ao usuário.



PRESENTE	FUTURO
Cultura Organizacional	Processos de Inovação
Estrutura da Organização	
Propriedade Intelectual	
Processo de Capacitação de	
Conhecimento	
Filosofia do Negócio	
Processo de Reflexão Estratégica	
Processos de Apoio	
Mecanismos de Transmissão e	
Comunicação	
Tecnologia de Processo	
Tecnologia de Informação	

O CAPITAL RELACIONAL

Com vistas a subsidiar o novo modelo de gestão, foi necessário a formulação de um modelo de prestação de serviço cuja abrangência envolve desde questões de regulamentação até instrumentos de controle de qualidade.

O modelo desenvolvido na CPTM procura atender às necessidades e expectativas dos usuários através de um padrão de serviço monitorado por indicadores de desempenho operacional pré-estabelecidos.

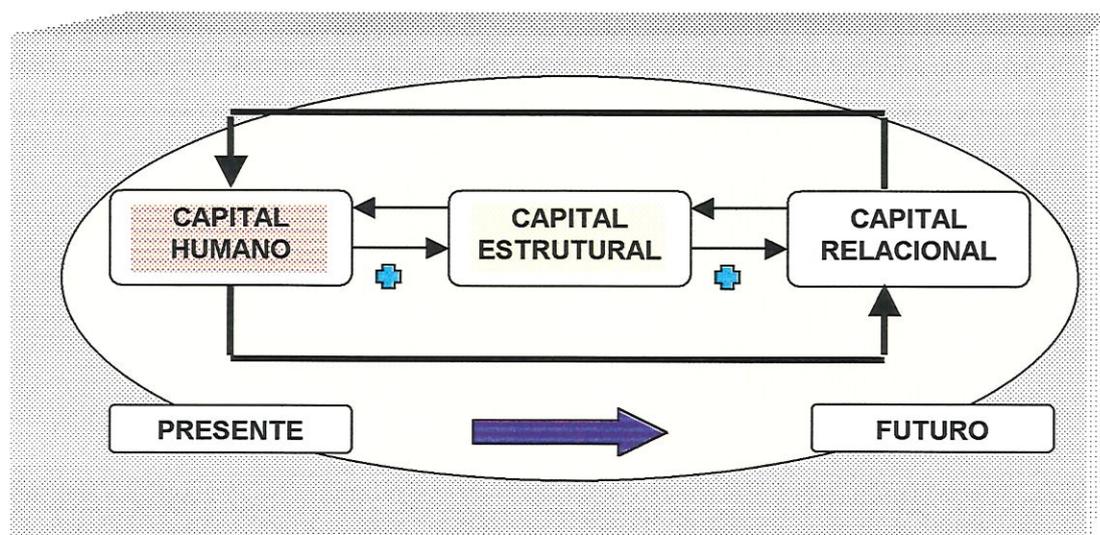
O contato direto com o usuário, aliado à preocupação em prestar um bom serviço, tem potencializado a incorporação pela CPTM de uma demanda efetiva maior. Para isso, a empresa se referencia nos atributos dos serviços, que são os meios pelos quais o usuário percebe efetivamente a qualidade que está sendo ofertada. São eles: Segurança Operacional, Segurança Pública Operacional, Confiabilidade, Regularidade, Rapidez, Conforto, Atendimento, Utilidade e Preço.

A implantação de novas estações em 2001 foi acompanhada pela operação de serviços com características metroviárias; novos trens e nova filosofia operacional na CPTM. Afinal, o fortalecimento do sistema sobre trilhos é o elemento estruturador do transporte coletivo que se deseja para a Região Metropolitana de São Paulo, devido a sua alta capacidade de transporte.

A criação de elos próximos aos usuários, com a inclusão de sistemas informatizados (internet) e atendimento específico ao usuário (telefone 0800), que são usados como instrumentos para avaliar a prestação de serviços estão demonstrando a solidez com que a CPTM vem atingindo suas metas, fundamentadas em projetos de investimentos em andamento e futuros, conforme explicitados no Relatório da Administração.

PRESENTE	FUTURO
Base de Usuários Relevante Lealdade dos Usuários Intensidade de Relação com Usuários Satisfação dos Usuários Processos de Serviços e Apoio aos Usuários População Lindeira Reputação/Nome da Entidade Alianças Estratégicas/Outros Modais	Capacidade de Exploração de Novos Usuários Relacionamentos Externos

O gráfico a seguir ilustra os três grupos de Ativos Intangíveis, comuns a todas as entidades e inseridos no contexto operacional da CPTM e sobre os quais se estrutura o modelo de mensuração demonstrado no próximo bloco:



MODELO DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL DA CPTM

VANTAGENS DA MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL

As informações contidas num relatório de Capital Intelectual são de interesse tanto dos gestores da empresa, quanto dos usuários externos.

Com relação aos gestores internos, as medições de Capital Intelectual bem gerenciadas são úteis para que a entidade possa se conhecer melhor e, conseqüentemente, aprimorar sua performance. A CPTM vem demonstrando as vantagens de se evidenciar essa mensuração, que é altamente viável, contribuindo inclusive para as decisões de investimentos em treinamentos e outros eventos necessários para o serviço fim.

Alguns itens do Balanço Intelectual compõem também o Balanço Social, onde são divulgadas informações sobre o elemento humano da empresa, a fim de destacar sua responsabilidade e compromisso (além de conter informações dos investimentos realizados no âmbito social e na área ambiental e, também, o valor adicionado da empresa) a fim de evidenciar sua responsabilidade e compromisso com a sociedade. A formulação do Capital Intelectual visa evidenciar os investimentos realizados no elemento humano mais o potencial deste recurso existente no quadro empresarial, objetivando a capacidade de geração futura de lucros.

Essa evidenciação do Capital Intelectual em mensurar o elemento humano tem como meta gerenciá-lo e identificar tendências que contribuam para a melhoria do desempenho econômico-financeiro da CPTM, com enfoque na prestação de serviço voltada para o social, a partir da **exploração de transporte coletivo sobre trilhos**.

Cabe notar que o grau de subjetividade que alguns indicadores apresentam pode afetar os dados mensurados, e a comparação entre empresas. Conclusivamente, o Relatório Suplementar do Capital Intelectual pode justificar, em parte, a diferença existente entre o Valor Contábil e o Valor de Mercado, mas não identifica objetivamente esta diferença, pois, como visto, apresenta-se de forma numérica, com índices e proporções que, analisados conjuntamente, denotam o momento atual e uma tendência (expectativa futura) da capacidade financeira da CPTM.

LIMITAÇÕES À MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL.

Até o momento, não se identificaram desvantagens, mas apenas algumas limitações, que podem ser consideradas temporárias, e algumas ponderações a serem feitas.

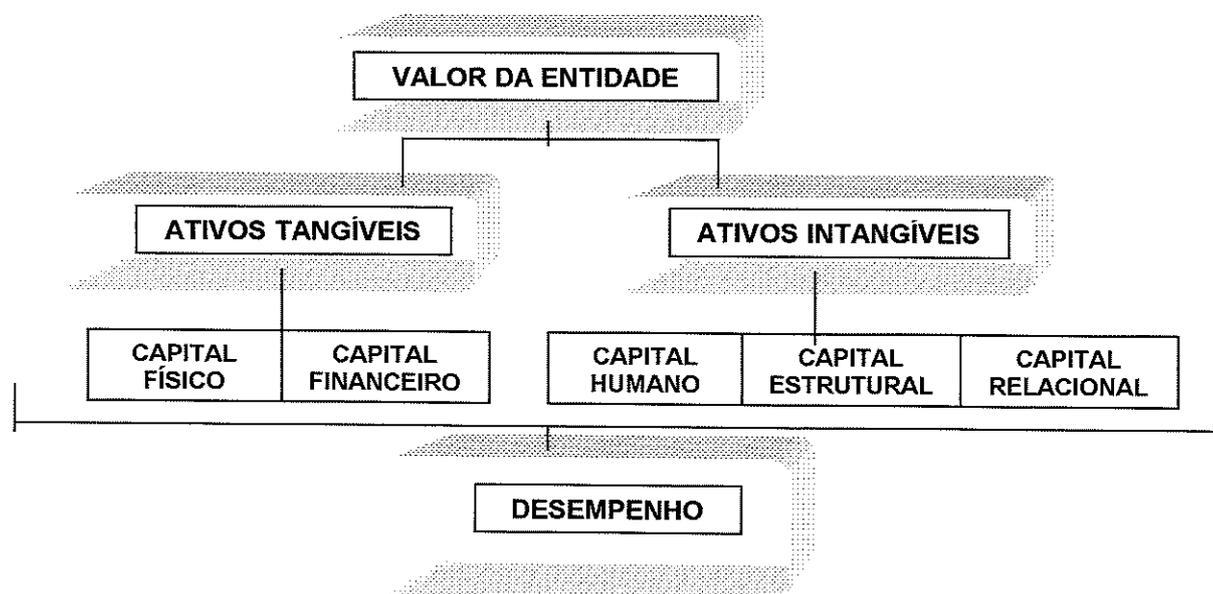
Considerando-se a idéia de um modelo possível, independente, tendo em vista a particularidade da CPTM, essa sistemática apresentará um grande número de indicadores, tornando necessária a existência de um Sistema de Informações eficiente para identificar os dados específicos, componentes subjetivos, que não apresentam uma unidade padrão de mensuração monetária.

O modelo a ser adotado pela CPTM, com sua visualização e entendimento de forma clara e objetiva, proporcionará a absorção das informações a todos os níveis de usuários.

Características:

- Envolve o Capital Intelectual com a estratégia da entidade;
- É um modelo que será personalizado às características da CPTM;
- É aberto e flexível;
- Mede os resultados e os processos que os geraram;
- Aplicável;
- Possui visão sistêmica da entidade;
- Combina diversas unidades de medida.

Para um melhor entendimento e visualização desses relacionamentos, apresentamos o esquema a seguir:



Os Ativos Intangíveis da CPTM, principalmente os relacionados aos seus Recursos Humanos, seu **Capital Intelectual**, agregam valor a sua atividade fim e devem ser evidenciados, e de alguma maneira mensurados, utilizando-se as ferramentas e paradigmas que a Contabilidade vêm pesquisando, experimentando e desenvolvendo para que esses valores “ocultos” sejam demonstrados e agregados às Demonstrações Contábeis.

A desobstrução do conhecimento dos diversos agentes internos relacionados diretamente e indiretamente ao objetivo maior da CPTM, que é a exploração de transporte coletivo sobre trilhos, vem evidenciando a capacidade técnica operacional do grupo de empregados envolvidos neste sistema.

A produção, elaboração e gestão dos itens enumerados, das metas alcançadas e dos objetivos clarificam os caminhos do Ativo Intangível da CPTM, paralelamente à eficiência social. O Balanço Patrimonial, juntamente com suas peças, demonstrará a qualidade desse sistema agregando valores ao **AGENTE INTANGÍVEL DA ENTIDADE – SEU QUADRO DE EMPREGADOS**.

Vale ressaltar que esses valores não estão sendo traduzidos em capital monetário, todavia, as implementações internas vêm caracterizando essa valorização - que estudos e dados a serem levantados gerarão um futuro **Balanço Intelectual** evidenciando e mensurando o conhecimento da CPTM.