

As dificuldades de mensuração e conseqüente divulgação nas demonstrações contábeis do capital intelectual: uma reflexão teórica

Luciano Gomes dos Reis *

RESUMO

O presente artigo teve por objetivo demonstrar, de acordo com o exposto na literatura sobre o tema, as dificuldades encontradas no processo de mensuração e as principais conseqüências de não divulgação dos valores provenientes do capital intelectual existente nas empresas. Buscou-se realizar uma extensa revisão bibliográfica sobre o tema em questão, proporcionando uma visão abrangente do progresso pelo qual passou a sociedade, ao evoluir de uma sociedade baseada na indústria, para uma sociedade pós-industrial, baseado no conhecimento intrínseco dos indivíduos. Baseando-se nesta premissa inicial, procurou-se estabelecer os vínculos existentes entre a mudança de paradigma social e a contabilidade. O enfoque do presente estudo foi o capital intelectual, buscando-se distinguir as diferenças entre *goodwill*, fundo de comércio, capital intelectual e outras denominações para posteriormente abordar as questões pertinentes à mensuração e os reflexos da não divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis das entidades. Conclui-se que a contabilidade deve participar ativamente deste novo cenário, cumprindo seu papel de fornecer informações de valor para os usuários.

Palavras-chave: Gestão do conhecimento, Capital intelectual.

* Mestre em Administração de Empresas (UEM)
Doutorando em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP
E-mail: gomesdosreis@uol.com.br

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução histórica da sociedade, a relação do homem com o meio no qual habita vem sofrendo alterações que buscam um aperfeiçoamento contínuo. Nesta condição existente, as áreas de estudo que tem por objeto as funções da sociedade em suprir o homem de suas necessidades produz inovações, que iniciando na análise taylorista de "recursos humanos" oriunda da revolução industrial, passando pela escola behaviorista de comportamento humano, levando-se em consideração a Escola de Relações Humanas, chegou-se a uma posição analítica na qual o ser humano, no interior das organizações, representa algo além da sua força de trabalho expressa em horas-máquina ou ainda, apenas o valor efetivamente desembolsado para sua manutenção nos quadros da empresa: há algo além dos valores expressos de forma explícita nos controles de origem mecanicista-funcionais.

A contabilidade, como ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades, não poderia ignorar a evolução proporcionada por estas investigações, sendo que pode ser constatado um interesse cada dia maior em detectar, avaliar e se possível, mensurar o chamado "Capital Intelectual" das entidades.

Com o advento dos sistemas de informação e o conseqüente aumento da utilização de sistemas computacionais em vários ramos de atividade, o repertório de informações das quais são detentoras as pessoas no interior das organizações passou por um processo de inflação em progressão geométrica: apesar dos sistemas armazenarem os dados relativos às operações empresariais, cabe a cada indivíduo a análise e o processamento crítico destes dados fornecidos pelo sistema computacional, realizando neste procedimento interações com a sua realidade construída, realizando com esta interação informação x realidade individual uma grande parcela do processo de tomada de decisões, conforme esteja apto a interagir de forma eficaz com a cultura organizacional existente.

Desta forma, o potencial dos serviços futuros e de seus possíveis rendimentos oriundos da acumulação de informações e de características subjetivas, deveriam sofrer um processo de avaliação e se possível mensuração em termos monetários, estando sujeitos ao controle da entidade contábil e podendo ser caracterizada como um ativo da empresa.

Entretanto, por ocasião da realização do processo de escrituração e evidenciação do patrimônio das entidades, os profissionais da área contábil não registram este ativo, que é representado pelo seu quadro de funcionários, sendo que desta forma a não contabilização do Capital Intelectual, vem a ocultar nas Demonstrações Contábeis a verdadeira posição patrimonial das entidades. Não é apresentado o quantum que representa para uma entidade o seu quadro funcional e sendo a contabilidade um sistema especial de informação, deve contemplar em seus relatórios esse novo requisito exigido pelo momento atual.

A mensuração e evidenciação do capital intelectual dentro das premissas da contabilidade de recursos humanos podem levar a uma grande mudança nas práticas contábeis e na elaboração de relatórios financeiros. Organizações gastam dinheiro para recrutar, selecionar, contratar e treinar empregados, representando esse gasto um investimento em pessoas, sendo que muitas vezes os desembolsos são maiores nos investimentos com pessoas do que aqueles realizados em equipamentos.

A relevância do presente estudo está em promover uma revisão e propor uma discussão a respeito deste assunto, uma vez que em artigos científicos anteriores há a expressa recomendação de continuidade dos estudos e pesquisas nesta área. Para Barreto et al. (2003, p. 14) a mensuração do capital intelectual deve ser realizada para a sua integração aos relatórios contábeis, proporcionando com isto a elevação de sua utilidade para o controle gerencial das pessoas nas organizações. Compartilhando em parte desta linha de pensamento, ao analisar as normas norte-americanas de mensuração dos ativos intangíveis, Santos (2003, p. 14) sugere que se empreendam esforços de pesquisa na área conceitual de avaliação destes ativos, visando minimizar a subjetividade no processo de avaliação, necessidade que a cada dia torna-se mais premente.

Por sua vez, Tinoco (2003, p. 15) ressalta a contribuição advinda do processo de avaliação do capital intelectual, apresentado por intermédio da contabilidade de recursos humanos, sugerindo um melhor posicionamento dos ativos "recursos humanos", em virtude de sua contribuição para a geração de resultados atuais e futuros.

Em virtude do tema objeto do presente trabalho estar em fase inicial de pesquisas (quando comparado a outras áreas), objetiva-se demonstrar o que é o Capital Intelectual e as dificuldades existentes para a divulgação e contabilização por parte das empresas destes ativos, que possuem representatividade quantitativa para as empresas, analisando-se a situação na qual é destacada a importância de demonstrar o valor relativo dos investimentos diretos e indiretos realizados em seu quadro funcional.

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho foi a pesquisa bibliográfica, assim como foram realizadas buscas em publicações de artigos sobre o tema em revistas e periódicos da área contábil e administrativa. Busca-se atender os objetivos apresentados mediante um estudo de natureza descritiva,

2 A SOCIEDADE BASEADA NO CONHECIMENTO

Ao visualizar-se as organizações como um sistema, pode-se observá-las como organismos vivos, compostos por vários subsistemas que interagem entre si e com o meio externo numa relação de troca de materiais, de tecnologias,

de informações e de conhecimentos, cabendo às Ciências Contábeis a ligação entre os subsistemas internos das organizações e entre estas e o meio externo, para evidenciar de forma correta o patrimônio ali constituído. Dessa forma, deve atender tanto às necessidades de informação de seus usuários internos quanto externos, tais como governo, investidores, fornecedores, clientes, instituições financeiras, empregados, sindicatos e a sociedade, entre outros. A Contabilidade irá alcançar tal objetivo por meio de estudo, registro e controle do patrimônio e das mutações que nela ocorrem, para demonstrar o resultado obtido e a situação econômico-financeira da organização

A importância da Contabilidade como canal de ligação entre os meios interno e externo, peça fundamental e indispensável para que as organizações possam atingir a sua missão, é relatada por Littleton (1953, p.14):

Contabilidade é um serviço de informação especial. Ela começou com a necessidade de informações dos proprietários das empresas comerciais. Mas, ao longo do tempo, a Contabilidade expandiu-se em um instrumento complexo. Como um mapa de navegação, ela assiste na realização da missão - uma ajuda na medida em que a informação esteja disponível para os navegadores e para todos a quem interessar.

Assumindo-se que a sociedade atual possui novas estruturas econômicas, políticas, sociais e tecnológicas, diferentes daquelas observadas pelo autor citado surge a necessidade de verificar quais são os impactos dessas mudanças na Contabilidade e quais proposições ela precisa fazer para adaptar-se às características do momento atual e, assim, continuar exercendo com eficiência e eficácia sua principal função, que é a de fornecer a seus usuários informações relevantes para a tomada de decisões, avaliações e julgamentos.

Partindo-se do pressuposto que as demonstrações contábeis devem acompanhar a evolução da sociedade, demonstrando o patrimônio das entidades da melhor forma possível, pode-se inferir das considerações anteriores que os aspectos ligados à avaliação de todos os ativos e passivos devem ser registrados e evidenciados de forma clara e precisa.

Neste contexto, o conjunto de fatores que constituem o conhecimento, como fatos, verdades ou princípios adquiridos a partir de estudo ou investigação: aprendizado prático de uma arte ou habilidade, bem como a soma do que já é conhecido com o que ainda pode ser aprendido, deveriam ser demonstrados como um patrimônio da entidade.

Como a capacidade de adquirir e desenvolver o recurso do Conhecimento é inerente ao ser humano, isto diferencia o recurso do conhecimento dos demais em alguns aspectos. Segundo Antunes (2000, p. 33), estes aspectos seriam:

- é um recurso ilimitado, pois a medida que uma pessoa adquire mais conhecimentos, mais ela aumenta sua capacidade;
- está contribuindo para minimizar o consumo dos outros recursos (desenvolve novas tecnologias);
- é propagável e utilizado para gerar progresso (quando materializado sob a forma de produto, serviço ou tecnologia);
- encontra-se no mundo todo, descentralizando a riqueza, pois esta estará nas mãos daqueles que souberem utilizar seu conhecimento.

Observa-se, pois, a importância do conjunto dos intelectos no interior das organizações, podendo-se chegar à conclusão que grande parcela de contribuição para o sucesso das organizações advém das modernas técnicas de gestão do conhecimento.

Os acontecimentos apontados por Thurow como responsáveis pelos novos rumos da economia implicam algumas conseqüências, que podem ser descritas como uma mudança da hegemonia dos setores de produção e o aumento do suprimento de mão-de-obra qualificada oriunda de países comunistas, com padrão de ensino igual ou superior ao do mundo capitalista, impactando o valor dos salários, aliado ao desaparecimento da vantagem comparativa clássica, em que a localização da produção dependia dos recursos naturais e dos demais recursos. Os transportes criaram condições para que os recursos sejam levados onde necessários.

Ainda neste contexto, contribuem como este processo as mudanças nos insumos básicos dos produtos, que passam a consumir menos recursos naturais e requer mais intelectuais, como por exemplo: microeletrônica, biotecnologia, hardware e software. A riqueza passará aos detentores desses recursos. O crescimento de empresas multinacionais interessadas em empregar suas tecnologia onde os custos de produção são mais baixos, não sendo necessário mais empregá-las onde foram inventadas ou financiadas e o crescimento generalizado da indústria de serviços, particularmente da saúde, educação, produção de software e entretenimento, com a substituição do centro geográfico da economia, antes centrada em matérias-primas e bens de capital, para concentrar-se em informações e conhecimentos, particularmente pesquisas e educação.

O QUADRO 1 abaixo busca demonstrar a evolução do conhecimento contábil em função das mudanças na sociedade, de acordo com os estudos de Crawford.

QUADRO 1
Cenários mundiais e seus reflexos na contabilidade

SOCIEDADE PRIMITIVA

Cenário Mundial: economia baseada na agricultura e pecuária, individual ou restrita a pequenos grupos.

Reflexos na Contabilidade: Nenhum. Apenas a contagem física dos bens (inventário Periódico)

SOCIEDADE AGRÍCOLA

Cenário Mundial: economia baseada na agricultura; método de produção artesanal; início das relações comerciais com o advento das descobertas marítimas; formação de sociedades comerciais denominadas Comandita.

Reflexos na Contabilidade: Necessidade de controle mais apurado em virtude das expedições marítimas; investimentos contabilizados no início das expedições e resultado após venda das mercadorias para atender às necessidades dos sócios e do Estado, para controle dos impostos.

SOCIEDADE INDUSTRIAL

Cenário Mundial: economia baseada no capital e no trabalho; mecanização do trabalho e produção em série; formação de grandes empresas na área industrial e na prestação de serviços; obrigatoriedade de pagamento de impostos para pessoas físicas e jurídicas; Administração Científica; as duas grandes guerras mundiais.

Reflexos na Contabilidade: Sistema de Informações Contábeis; Sistema de Informações Gerenciais; divulgação de relatórios para atender acionistas, gerentes e governo; auditoria externa; custo de produção; depreciação; órgãos contábeis; performance; ponto de equilíbrio.

SOCIEDADE DO CONHECIMENTO

Cenário Mundial: economia globalizada; recurso do conhecimento; informatização da produção; difusão da tecnologia da informatização e das telecomunicações.

Reflexos na Contabilidade: Harmonização das normas internacionais de Contabilidade; sistema de informações contábeis para decisões estratégicas; novas formas de mensuração do valor da empresa.

Fonte: CRAWFORD, 1994.

Nota: Dados trabalhados pelo autor.

Pode-se denotar, dos quadros acima, a mudança de paradigmas no conhecimento contábil quando da mudança da sociedade industrial para a sociedade do conhecimento, acompanhando a evolução da sociedade, na busca de novas técnicas para mensurar ativos antes desconsiderados.

3 REFLEXOS DOS RECURSOS ORIUNDOS DO CONHECIMENTO NA CONTABILIDADE

Em vista das mudanças ocorridas no cenário mundial, demonstradas no QUADRO 1, o recurso "conhecimento" tornou-se muito importante, pois tais recursos passaram a agregar valor às empresas, alterando o valor patrimonial das mesmas. A contabilidade, para continuar apresentando ampla utilidade para seus usuários, deve acompanhar a evolução que vem ocorrendo na sociedade, mensurando e informando de forma correta esta evolução no que diz respeito a contabilização de todos os recursos disponíveis.

Pode-se verificar que muitas das informações a respeito das empresas, divulgadas nos meios de comunicação, informam em várias situações que o valor das empresas no mercado - e por mercado entenda-se bolsa de valores - apresenta montantes superiores seu valor contábil, apurado mediante o valor patrimonial demonstrado no Balanço Contábil, sugerindo certa falha da Contabilidade em mensurar tal valor.

Uma das razões desta diferença é o princípio contábil do valor original, que determina a mensuração dos ativos pelo menor valor e dos passivos pelo maior, reduzindo o valor final do patrimônio líquido, em consonância com o princípio da prudência, ambos elencados na Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993).

Uma das maneiras de esclarecer a diferença entre o valor das ações demonstrado no Balanço Patrimonial e o valor de mercado das empresas é a ocorrência da entrada de novos valores, que podem ser oriundos da capacidade técnica de seu corpo de funcionários em gerar benefícios futuros denominados de Capital Intelectual.

A partir deste momento, torna-se necessário definir os conceitos de capital intelectual, que podem diferir em alguns aspectos, apresentando em sua essência, o mesmo conteúdo.

Brooking (1996, p.12-13) define Capital Intelectual como uma combinação de ativos intangíveis, frutos das mudanças nas áreas da tecnologia da informatização mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as empresas e que capacitam seu funcionamento.

Segundo a mesma autora o Capital Intelectual pode ser dividido em quatro categorias: ativos de mercado, humanos, de propriedade intelectual e de infraestrutura.

Define-se a composição de cada grupo da seguinte forma:

- a) ativos de mercado: potencial que a empresa possui em decorrência das intangíveis, que estão relacionados ao mercado, tais como marca, cliente, lealdade dos clientes, negócios recorrentes, negócios em andamento, canais de distribuição, franquias, etc.;

- b) ativos humanos: os benefícios que o individuo pode proporcionar para as organizações por meio de sua expertise, criatividade, conhecimento, habilidade para resolver problemas, tudo visto de forma coletiva e dinâmica;
- c) ativos de propriedade intelectual: os ativos que necessitam de proteção legal para proporcionarem às organizações benefícios, tais como know-how, segredos industriais, *copyright*, patentes, etc.;
- d) ativos de infra-estrutura: as tecnologias, as metodologias e os processos empregados como sistema de informação, métodos gerenciais, aceitação de riscos, bancos de dados de clientes etc.

Pode-se apresentar a composição da empresa segundo Brooking na forma do esquema demonstrado no QUADRO 2:

QUADRO 2
Itens que compõem a empresa

Empresa = Ativos Tangíveis + Capital Intelectual	
Onde	Capital Intelectual = Ativos de Mercados + Ativos Humanos + Ativos de Propriedade Intelectual + Ativos de Infra-Estrutura.

Fonte: BROOKING, 1996.

Nota: Dados trabalhados pelo autor.

Edvinson e Malone (1998, p.9) empregam uma linguagem metafórica para conceituar o Capital Intelectual comparando uma empresa a uma árvore considerando a parte visível como tronco, galhos e folhas, a que está descrita em organogramas, nas demonstrações contábeis e em outros documentos, considerando-se a parte que se encontra abaixo da superfície, no sistema de raízes, o Capital Intelectual, que são os fatores dinâmicos ocultos que embasam a empresa visível formada por edifícios e produtos. Verifica-se que este conceito possui uma grande amplitude, não elencando como fatores que constituem os ativos intangíveis da empresa as marcas por ela desenvolvidas e registradas, o *market share* da empresa em relação aos seus concorrentes, o domínio de tecnologias desenvolvidas, entre outros fatores.

Ainda segundo os mesmos autores, Capital Intelectual é a soma do Capital Humano e do Capital Estrutural (CI = CH + CE). O Capital Humano corresponde a toda capacidade, conhecimento, habilidade e experiências individuais dos empregados de uma organização para realizar tarefas. O capital Estrutural é formado pela infra-estrutura que apóia o capital humano: equipamentos de informática, *softwares*, bancos de dados, etc, ou seja: tudo o que permanece no escritório quando os empregados vão para casa. A empresa estaria constituída

de duas partes distintas: uma parte visível (prédios, produtos, equipamentos) e por uma parte oculta, que seria constituída pelo capital intelectual.

Os fatores considerados como ocultos dividem-se em dois grupos, a saber:

- a) capital humano: composto pelo conhecimento, *expertise*, poder de inovação e habilidade dos empregados mais os valores, a cultura e a filosofia da empresa;
- b) capital estrutural: formado pelos equipamentos de informática, *software*, bancos de dados, patentes, marcas registradas, relacionamento com os clientes e tudo o mais da capacidade organizacional que apóia a produtividade dos empregados.

Os conhecimentos e as informações dos recursos humanos são hoje o capital mais importante para que as organizações obtenham vantagens competitivas. A este respeito, diz Steward (1998, p.13)

O conhecimento é mais valioso e poderoso do que os recursos naturais, grandes indústrias ou polpudas contas bancárias. Em todos os setores, as empresas bem-sucedidas são as que têm as melhores informações ou as que as controlam de forma mais eficaz - não necessariamente as empresas mais fortes.

Esta visão é compartilhada por outros autores, uma vez que de acordo com o quadro 1, os ambientes sociais estão sendo caracterizados como uma sociedade do conhecimento. A este respeito, diz Drucker (1998, p. 161):

Na sociedade do conhecimento, o verdadeiro investimento se dá cada vez menos em máquinas e ferramentas e mais no conhecimento do trabalhador. Sem este conhecimento, as máquinas são improdutivas, por mais avançadas e sofisticadas que sejam.

As empresas, há muito tempo vêm investindo em recursos humanos, com o objetivo de obterem certificado de qualidade de seus produtos e serviços. Estas ações contribuem para a formação de equipes de trabalho, que interagem de forma eficiente, proporcionando ganhos de qualidade e produtividade, o que resulta em resultados melhores no decorrer do tempo.

Meister (1999, p. 99) assevera que "o desempenho da organização melhora quando todos os funcionários, e não apenas a cúpula, operam com base em uma visão compartilhada sobre determinado setor e seus principais funcionários". Com a modernização as empresas necessitam investir em recursos humanos devido a globalização, pois a competitividade no mercado é enorme e cada vez mais é a capacidade dos funcionários da empresa que fará a diferença no mercado.

Crawford (1994, p. 124) defende que:

Numa economia do conhecimento os recursos humanos, e não o capital físico e financeiro, constituem as vantagens competitivas das organizações, e a gerência deve maximizar a preparação de trabalhadores altamente especializados. À medida que o homem da organização se torna uma espécie em decadência e que os trabalhadores devem sua vida profissional primordialmente ao treinamento profissional e à sua capacidade mental, e não ao simplesmente fazer parte de uma organização, os estilos de administração participativa tornam-se cada vez mais importantes.

Podemos dizer que o Capital Intelectual corresponde ao conjunto de conhecimentos e informações, encontrado nas organizações, agregando valor ao produto/serviço mediante a aplicação da inteligência, e não do capital monetário, ao empreendimento.

Segundo Stewart (1998, p.13), Capital Intelectual:

É a soma do conhecimento de todos em uma empresa, o que lhe proporciona vantagem competitiva, constituindo a matéria intelectual, conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência que pode ser utilizada para gerar riqueza. É a capacidade mental coletiva.

Dentre as várias

4 MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL

Para determinar o valor do Capital Intelectual é necessário analisar o seu componente mais importante, que é o ativo humano, que segundo Francisco D`Auria "é, finalmente, o conjunto de meios ou a matéria posta a disposição do administrador para que este possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue a sua direção tem em vista" (D'AURIA', 1958, p. 65 apud. IUDICÍBUS, 2004, p. 137).

Comentando a definição de ativo, aí incluindo-se o ativo humano, Iudícibus (2004, p.137) afirma:

Essa definição é, de certa forma, restrita, pois fala em conjunto de meios ou de matéria posta à disposição, podendo

¹ D'AURIA, F. Contabilidade: noções preliminares. 1958. p. 65.

dar a entender que se trata apenas de meios materiais ou tangíveis, deixando de lado elementos tão importantes como o goodwill. Além do mais, não projeta exatamente o que esse meios devem realizar para que possam ser considerados como ativo, ou que tipo de serviço está implícito em tais meios. Todavia, ela tem o mérito de enfatizar a distinção entre detentores de capital e gerência.

Verifica-se que os gastos com recursos humanos, quando são sacrifícios incorridos pela empresa na obtenção de serviços com o objetivo de obter benefícios futuros, podem ser classificados como ativos, e que esses gastos devem ser tratados como despesas nos períodos em que resultam benefícios; se tais benefícios relacionam-se a um tempo futuro eles devem ser tratados como ativos.

Flamholtz (1985, p. ix), afirma:

[...] a característica distintiva da economia emergente é uma ênfase crescente no capital humano - o conhecimento, especialização e experiência das pessoas - em vez de no capital físico. Um dado evidenciado é o custo de se desenvolver capital humano; investimentos significativos são exigidos pelos indivíduos e as organizações que os empregam.

Há três critérios para a existência de um ativo: possuir potencial de serviços futuros, ser mensurável em termos monetários, e estar sujeito à propriedade ou controle da entidade contábil. O critério principal é potencial de serviços futuros: se não se espera que um objeto preste serviços futuros, então ela não pode ser um ativo.

O objeto deve ser mensurável em termos monetários, o denominador comum dos relatórios financeiros. Assim, um objeto pode possuir um potencial de serviços futuros, mas, a não ser que seus serviços futuros possam ser medidos em termos monetários, não podemos tratá-lo como um ativo. O recurso deve estar sujeito ou à propriedade ou ao controle da entidade, e o elemento-chave deste critério é a noção de controle.

Entretanto, segundo Flamholtz (1985, p.37), "existe outro critério essencial para determinar se um gasto é um ativo ou uma despesa: relaciona-se à noção de potencial futuro de serviços; esse é o *sine qua non* de todos os ativos". Vê-se que não são as próprias pessoas os ativos humanos de uma organização, mas os investimentos em pessoas. Se esses investimentos satisfizerem os critérios principais para sua classificação como ativos, eles devem ser tratados como tais nas demonstrações financeiras.

Tem-se também a demonstração do valor de um indivíduo na organização, podendo ser definido como o valor atual do conjunto de serviços futuros que

se espera que ele preste durante o período de tempo que ele permanecer na organização. Sendo assim o valor atual de um grupo para uma organização pode ser definido como o valor atual de seus futuros serviços.

Constatações feitas por Flamholtz o levaram a advertir que mensurações do valor esperado de pessoal não estão disponíveis no momento, sendo assim se não é possível desenvolver técnicas de mensuração válidas e confiáveis para os custos de recursos humanos, estes devem ser tratados como ativos para evitar distorções no rendimento líquido. Verifica-se nos dias de hoje que os relatórios fornecidos pela Contabilidade Financeira não retratam determinadas realidades das empresas, uma vez que o valor contábil das ações está abaixo de seu valor de mercado.

A contabilização e conseqüente divulgação do valor do Capital Intelectual nas Demonstrações Contábeis apresenta duas dificuldades distintas: o desenvolvimento tanto dos métodos de mensuração do valor da força de trabalho e de criação de uma empresa, quanto dos meios de amortização dos investimentos da empresa em seus recursos humanos.

Pacheco (2001, p. 32) argumenta que a força de trabalho não é um ativo já que ela não possui um "potencial de serviço" estendendo-se adiante do período corrente. Mais especificamente, considera-se que empregados são pagos para fornecer serviços no momento e nenhum ativo futuro é formado por esses pagamentos, mas se isso fosse admitido como verdade nenhuma empresa investiria em capital humano. Entretanto ocorre a prevalência de programas como cursos de orientações para novos empregados, programas para executivos, programas de treinamento de empregados, prêmios por metas atingidas, participações nos lucros se objetivos forem alcançados, etc. Estes gastos são feitos com expectativa de futuro retorno, uma vez que fazem com que os empregados aumentem o potencial de serviços. Pode-se verificar que alguns contadores poderiam aceitar o capital humano como sendo um ativo, mas fazendo objeções à sua exposição com base no fato de que ele não pode ser objetivamente medido.

A prática contábil atual trata todos os gastos com desenvolvimento de recursos humanos como despesa em vez de ativo. Essa convenção resulta numa mensuração distorcida do retorno de uma organização sobre seus investimentos. Ela não reflete a realidade econômica da organização.

A aplicação do recurso do conhecimento nas organizações gera benefícios intangíveis, além dos tangíveis, e a contabilidade esta procurando uma maneira de mensurar esse valor, para cumprir com eficácia sua função primária que é de fornecer informações relevantes a seus usuários para a tomada de decisões.

O Capital Intelectual é um indicativo do valor futuro de uma companhia, bem como de sua capacidade de gerar resultados financeiros e que, por isso, um método mais sistemático de reportar e administrar as dimensões de tal fator intangível torna-se necessário.

No entanto, o estudo da teoria sobre a contabilidade de recursos humanos é fundamental para aqueles que pretendem analisar a possibilidade de sua utilização. A geração de riqueza dentro de uma empresa reflete-se nas informações contidas em seus registros contábeis. Logo, verifica-se que uma das principais funções atuais da contabilidade é fornecer à administração informações precisas para que ela possa exercer sua função de gerir o negócio.

O Capital Intelectual não se enquadra nos modelos contábeis tradicionais, por considerar inúmeras variáveis que não repercutem imediatamente nos resultados das empresas e, portanto, não são levadas em consideração pela Contabilidade atual, como por exemplo: o desenvolvimento da competência dos empregados, o nível de satisfação dos empregados, etc.

Como exemplos da relevância da constituição e manutenção do capital intelectual nas organizações, na sociedade de conhecimento, pode-se citar os casos da Southwest Airlines, que é avaliada a um preço maior do que outras empresas aéreas que possuem tradição e porte maior. A fabricante de componentes Intel deparou-se com um grande escândalo devido a deficiências em seu principal produto, o chip Pentium, e o preço de suas ações mal chegou a apresentar oscilações. A Microsoft, uma corporação de US\$ 8 bilhões de patrimônio, anunciou seu sistema operacional Windows 95 e viu o preço de suas ações elevarem, tornando-se uma corporação mais valiosa que a Chrysler ou a Boeing (EDVINSSON; MALONE, 1997, p.2).

Segundo Drucker (1997, p.69) "a Contabilidade tornou-se a área intelectualmente mais desafiadora no campo gerencial e a mais turbulenta". Um grande problema que se apresenta neste campo de estudo decorre da intangibilidade desses ativos. Outro dificultador é a volatilidade que cerca o Capital Intelectual, pois nada garante que as empresas poderão contar indefinidamente com ele. As pessoas, reais detentoras do conhecimento, no dia seguinte poderão estar trabalhando para um concorrente do ex-empregador, pois, apesar das pessoas representarem um ativo para a empresa, elas não podem ser de sua propriedade. Neste ponto reside a importância da fidelidade, do compromisso e da cumplicidade que se estabelece entre a empresa e o empregado, nesse ambiente competitivo.

Ao considerar o recurso do conhecimento nas organizações, e todas as conseqüências que ele traz, verifica-se que os métodos utilizados para mensurá-las, até então, não retratam satisfatoriamente o valor da empresa, pois se baseiam nos ativos tangíveis que as empresas possuem, ignorando determinados ativos intangíveis, ou considerando apenas alguns deles, resultando numa discrepância entre o valor contábil e o de mercado.

Edvinsson e Malone (1997, p.1), ao abordarem essa questão, afirmam que 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, pois as demonstrações

financeiras das grandes empresas mostram-se cada vez mais estáticas e obsoletas para acompanhar a organização moderna, com sua estrutura fluida, parceria estratégica, empregados com *empowerment*, trabalho e equipe, marketing, parcerias de multimídia e repositórios vitais de recursos humanos intelectuais. Ressaltam que sempre existiram lacunas ocasionais e temporárias entre as percepções do mercado e realidade contábil, mas que atualmente essa lacuna está tornando-se um abismo, e identificam uma falha sistemática na maneira como se mede o valor das empresas.

Verifica-se que os problemas de contabilização do valor de recursos humanos são diferentes daqueles de se medir os custos. A "medição de custos" envolve uma estrutura de custos e a acumulação deles, sendo um processo histórico. O valor é orientado para o futuro, não para o passado. Isto requer projeções que são inerentemente incertas. Stewart (1998, p.56) também adverte que "pode-se argumentar contra a inclusão de medidas de Capital Intelectual nos livros contábeis da empresa [...], mas não há desculpas para ignorá-lo". O desconhecimento de sua existência poderá acarretar grandes perdas para as empresas.

Uma outra dificuldade encontrada pelos contabilistas das empresas que estão inseridas na Sociedade do Conhecimento consiste em que não só os principais ativos são intangíveis, como também não está claro quem os possui ou quem é responsável por cuidar deles. Tem-se como característica destas empresas do conhecimento uma tendência em eliminar gradualmente de seus balanços os ativos fixos. Nessas organizações virtuais, "quanto menos ativos, melhor: desde que haja capital intelectual, a empresa pode conseguir receitas sem o peso das despesas para gerenciar os ativos e pagar por eles" (STEWART, 1998, p. 29-31).

Por outro lado, os investidores de empresas da sociedade do conhecimento estão adquirindo um conjunto de talentos, capacidades, habilidades e idéias que correspondem a capital intelectual e não a capital físico. A contabilidade, na sua função maior de informar eficientemente aos seus usuários, deve levar em consideração esses elementos quando da divulgação de seus relatórios.

Na Sociedade do Conhecimento, muitos princípios, conceitos e normas contábeis necessitam ser avaliados, como por exemplo, o princípio do registro pelo valor original - custo de aquisição e devidos ajustes: depreciação, correção monetária - pacificamente aceito para avaliar os ativos da empresa, não se aplica aos ativos intelectuais. Um sistema de custos contábil que considere apenas o custo do material e da mão-de-obra não mais responde adequadamente à essa nova realidade pois muitos dos componentes do custo de um produto se referem aos ativos intelectuais.

Apesar de grande repercussão patrimonial dos ativos intelectuais, a contabilidade não os tem levado em consideração como faz com os demais ativos, na avaliação patrimonial e divulgação de suas informações. Entretanto

várias iniciativas vêm ocorrendo no sentido de buscar definir uma metodologia adequada para mensurar este novo tipo de capital.

Empresas que mantêm em seus quadros de funcionários cientistas e pesquisadores pagam salários e realizam investimentos em equipamentos, contabilizando-os como ativos diferidos, para serem amortizados posteriormente, à medida que são recuperadas, por meio da realização de receitas

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A confirmação de que os empregados são o mais importante ativo de uma empresa e que os mais valiosos dos capitais é aquele investido em seres humano ficou evidenciado neste trabalho devido a esta consideração feita por diversos autores citados.

A prática contábil atual de tratar todos os investimentos em recursos humanos como despesa, em vez de ativo, leva à conclusão de que os resultados das empresas estão distorcidos em seus relatórios, por ignorarem o fato de que a força de trabalho como um todo esta intimamente associada aos resultados da empresa. Esta força de trabalho representa potencial de serviços futuros e conseqüentemente rendimentos futuros, fato que a caracteriza como ativo. Entretanto não se deve considerar as pessoas como ativo de uma organização, mas sim os investimentos feitos nelas, pois se estes investimentos satisfizerem alguns critérios específicos de ativo, eles devem ser tratados como tal.

As informações contábeis utilizadas estrategicamente podem ajudar a criar uma imagem para a empresa, que a torne competitiva em seu nicho de mercado. A omissão nos relatórios contábeis de informações relevantes, sob a alegação de que foram as técnicas contábeis e respeitada a legislação vigente (e que, portanto, que tudo está justo e perfeito) pode causar a rejeição, pelo mercado, das informações contábeis apresentadas pelas empresas, ameaçando, dessa forma, a sua neutralidade, credibilidade e utilidade. Ao omitir dos relatórios as informações relativas ao capital intelectual, além dos investimentos pretéritos, pode-se criar uma certa descrença nos demais relatórios, proporcionando uma desconfiança a respeito da organização como um todo.

A aspiração dos contadores pela transparência das informações deve ser aliada a uma constante busca em tornar a contabilidade realmente um instrumento de reportar não só informações confiáveis mas também de demonstrar o valor real da organização. Isso com certeza inclui a necessidade de informações sobre um de seus ativos mais importantes, sem o qual nada poderia acontecer: o capital intelectual. Portanto, a contabilidade é um instrumento que pode ajudar a melhorar a qualidade dessas informações, por ser uma ferramenta inovadora de gestão de empresa, podendo ser descrita

como um processo para mensurar e relatar dados sobre recursos humanos, comunicando essas informações aos usuários interessados, seja através dos relatórios que as empresas obrigatoriamente publicam, ou através das informações destinadas ao mercado acionário, entidades classistas e os seus empregados.

Na atualidade, já não há grandes discussões sobre a existência ou não dos capitais intangíveis, como o valor atribuído às marcas e ao capital intelectual, que representam importantes meios das organizações cumprirem sua missão, ao atenderem de forma os requisitos exigidos pelos clientes. Uma das funções do capital intelectual nas organizações é justamente agregar valor aos produtos e serviços, sob a ótica dos clientes. Em razão desta realidade que se apresenta, deve-se direcionar estudos no sentido de criar-se uma normatização a respeito da divulgação destas informações, através de relatórios alternativos que possam vir a satisfazer as necessidades dos usuários da informação contábil.

Neste contexto, uma das grandes dificuldades dar-se-á no campo da mensuração dos valores atribuíveis aos ativos intangíveis. Recomenda-se o aprofundamento dos estudos nesta área, objetivando-se a busca de meios que permitam mensurar da forma mais objetiva possível (mesmo que sub-avaliada, sob determinadas óticas), estes ativos das entidades.

Conclui-se que a contabilidade deveria estar participando ativamente deste novo cenário, cumprindo seu papel de acordo com os objetivos pela qual existe, levantando e respondendo questões, e conseqüentemente buscando satisfazer às necessidades informativas de seus usuários, mostrando o real valor da empresa.

6 REFERÊNCIAS

- ANTUNES, Maria Thereza Pompa. *Capital intelectual*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BROOKING, Annie. *Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise*. Boston: Thomson Publishing Inc, 1996.
- BARRETO, Maria da Graça Pitiá et al. A difícil mensuração do capital intelectual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. *Anais...* São Paulo : Associação Brasileira de Custos, 2003. 1 CD-ROM.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750, de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC). Brasília: 1993. Disponível em: http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC. Acesso em: 20 fev. 2002.
- DRUCKER, Peter F. *Administrando em tempos de grandes mudanças*. 5.ed. São Paulo : Pioneira, 1998.
- EDVINSSON, L.; MALONE, M.S. *Capital intelectual*. São Paulo : Makron Books, 1998.
- FLAMHOLTZ, Eric G. *Human resource accounting*. 2.ed. São Francisco: Jossey-Bass, 1985.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 7.ed. São Paulo : Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. O verdadeiro significado de uma teoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v.25, n.97, p.21-33, jan./fev. 1996.
- LITTLETON, A. C. *Structure of accounting theory*. Urbana (Illinois): American Accounting Association, 1953.
- MARTINS, Eliseu. *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. 1992. 109 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.
- MEISTER, Jeanne C. *Educação corporativa*. São Paulo : Makron Books, 1999.
- MONOBE, Massanori. *Contribuição à mensuração e contabilização do goodwill adquirido*. 1987. 183 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1986.

MONTI-BELKAOUI, Janice; RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. *Human resource valuation: a guide to strategies and techiques*. Westport, Quorum Books, 1955.

PACHECO, Vicente. Contabilidade de recursos humanos. *Revista Conselho Regional de Contabilidade do Paraná*, Curitiba, v. 26, n.129, p.31-37, jan./abr.,2001.

PACHECO, Vicente. *A Contabilidade de recursos humanos e o capital intelectual das organizações*. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2002.

SANTOS, José Luiz dos et al. Avaliação de ativos intangíveis nas normas Norte-Americanas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. Anais... São Paulo : Associação Brasileira de Custos, 2003. 1 CD-ROM.

STEWART, Tomas A. *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. Rio de Janeiro : Campus, 1998.

TINOCO, João Eduardo P. Gestão contábil de recursos humanos: no contexto da gestão do conhecimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. Anais... São Paulo : Associação Brasileira de Custos, 2003. 1 CD-ROM.

THUROW, C. Lester. *O futuro do capitalismo*. Rio de Janeiro: Rocco, 1997.