



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 10. n. 2, jul./dez. 2018

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 04.10.2017. Revisado por pares em: 29.11.2017. Nova submissão: 14.12.2017. Nova avaliação por pares: 28.02.2018. Reformulado em: 21.05.2018. Avaliado pelo sistema double blind review..

INTANGIBILIDADE DO CAPITAL INTELECTUAL NA PRÁTICA DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

INTANGIBILITY OF INTELLECTUAL CAPITAL IN THE ACCOUNTING OFFICES' PRACTICE

INTANGIBILIDAD DEL CAPITAL INTELECTUAL EN LA PRÁCTICA DE LAS OFICINAS DE CONTABILIDAD

Autores:

Fabício Ramos Neves

Doutorando em Controladoria e Contabilidade – FEA-RP/USP. Mestre em Administração. Contador do Instituto Federal Baiano. Endereço: Av. dos Bandeirantes, 3900 – Monte Alegre, Ribeirão Preto – SP, CEP: 14040-905 – Brasil.

Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4790-8035>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Fabricio_Neves2

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5274628077634171>

E-mail: fabricioneves@usp.br

Raíssa Silveira de Farias

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade – FEA-RP/USP. Mestre em Ciências. Professora da Universidade Paulista. Endereço: Av. dos Bandeirantes, 3900 – Monte Alegre, Ribeirão Preto – SP, CEP: 14040-905. Brasil.

Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9722-442X>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Farias_Raissa

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0710437179294464>

E-mail: farias.issa@usp.br

Natália Guimarães de Santana

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Guanambi. Endereço: Av. Senador Nilo Coelho, S/N, São Sebastião, Guanambi/BA
CEP: 46430-000 – Brasil

Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7726-5283>

E-mail: nathy_tpe09@hotmail.com

Carlos Adivaldino Silva Vieira de Carvalho

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Guanambi. Endereço: Av. Senador Nilo Coelho, S/N, São Sebastião, Guanambi/BA
CEP: 46430-000 – Brasil.

Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2212-8155>E-mail: carlos.cont.carvalho@gmail.com

RESUMO

Este estudo teve por objetivo discorrer sobre a compreensão dos profissionais de contabilidade em relação ao Capital Intelectual, no que tange ao seu conhecimento sobre o assunto, sobre a sua importância e a aplicabilidade prática dada pelos escritórios de contabilidade. Para tanto, realizou-se um levantamento, cujo instrumento para a coleta dos dados utilizado foi um questionário com base nos estudos de Martinez (1999) e Guthrie (2001a). A amostra do estudo contou com 15 escritórios de contabilidade da microrregião da cidade de Guanambi-BA, cujos dados coletados foram analisados por meio de estatística descritiva. Os principais resultados do estudo mostram que os entrevistados possuem o entendimento do conceito de Capital Intelectual, realizam investimentos nos elementos que o identificam e consideram importante a avaliação e o reconhecimento desses valores nas demonstrações contábeis de suas empresas, entretanto, a maioria desses profissionais ainda não avalia e demonstra esses valores. Como contribuições, reflete-se sobre a importância da utilização de práticas de mensuração do Capital Intelectual em empresas de pequeno porte, especialmente de escritórios de contabilidade, a fim de que possa se tornar um instrumento de controle, cada vez mais eficiente nas organizações.

Palavras-Chave: Capital Intelectual. Ativos intangíveis. Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

This study aimed to discuss the perspective of individuals in relation to intellectual capital, since it has more knowledge about the subject, its importance and a practical application given by the accounting offices. For that, a survey was produced, whose instrument for data collection was a questionnaire based on the studies of Martinez (1999) and Guthrie (2001a). The sample of the study counted on 15 accounting reports of the micro-region of the city of Guanambi-BA, whose data were analyzed through descriptive statistics. The results of the study show that the interviewees have the concept of Intellectual capital, making investments in the elements that identify and participate in an important way, and their performance indicators are not included. and those values. How to do, reflect on the use of capital accounting practices, particularly large-sized companies, especially accounting, as a control tool, increasingly efficient in organizations.

Keywords: Intellectual capital. Intangible assets. Financial Statements.

RESUMEN

El objetivo de este estudio fue en discurrir sobre la comprensión que los profesionales de contabilidad hacen en relación al Capital Intelectual, en lo que se refiere ao conocimiento sobre el asunto, importancia y aplicabilidad práctica dada por las oficinas de contabilidad de una determinada región. Para ello, se produjo un levantamiento, cuyo instrumento para la recolección de datos fue un cuestionario basado en los estudios de Martínez (1999) y Guthrie (2001a). La muestra del estudio contó con 15 informes de contabilidad de la microrregión de la ciudad de Guanambi-BA, cuyos datos fueron analizados por medio de estadística descriptiva. Los resultados del estudio muestran que los entrevistados poseen el concepto de capital intelectual, realizando inversiones en los elementos que identifican y participan de forma importante, y sus indicadores de desempeño no se incluyen. y estos valores. ¿Cómo hacer, reflexionar sobre la utilización de las prácticas de contabilidad del capital, en particular las empresas de tamaño, especialmente de contabilidad, ya que un instrumento de control, cada vez más eficiente en las organizaciones.

Palabras clave: Capital Intelectual. Activos intangibles. Demostraciones Contables.

1. INTRODUÇÃO

Na era da informação, adquirir e desenvolver conhecimento se tornou uma ferramenta indispensável e, por muitas vezes, estratégica no ambiente organizacional. A necessidade de transformar informação em conhecimento, e conhecimento em valor é fator essencial para que as empresas se destaquem num mercado cada vez mais exigente e competitivo. Leon (2016) destaca que uma empresa é competitiva somente quando administra seus ativos de conhecimento de forma mais eficiente do que seus concorrentes.

O conhecimento transforma-se em capital, a partir do momento em que esse agrega-se à tecnologia e à informação. Para Kianto, Sáenz e Aramburu (2017), o Capital Intelectual é considerado um importante recurso organizacional, composto pelo somatório de todos os recursos intangíveis, relacionados ao conhecimento que uma organização usa para criar valor, são eles: o capital humano, o capital intelectual e o capital de cliente (Stewart, 1998).

O interesse na busca pelo entendimento do Capital Intelectual, no contexto organizacional, e sua evidenciação teve início em 1994, a partir da iniciativa de evidenciação de tais ativos pela companhia de seguros sueca Skandia. Para Carvalho e Ensslin (2006, p. 1), “o eixo teórico se seguiu a esta iniciativa prática, tendo a literatura sobre Capital Intelectual emergido em 1997, quando da divulgação das pesquisas pioneiras de Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1997) e Sveiby (1997 e 1998)”.

No entanto, apesar dos estudos evidenciarem a importância do Capital Intelectual como fonte de criação de valor e sucesso empresarial (DIAS, 2000; VANDERLEY, 2001; PAIVA, 2002; TEIXEIRA, POPADIUK, 2003; ANTUNES, 2006), até o momento, poucos são os estudos que investigam a aplicabilidade desse conceito no contexto de pequenas empresas, como escritórios de contabilidade, considerados como importante fonte de informação contábil.

Levando em consideração a existência de diversas dimensões para avaliar a qualidade da informação contábil em relação ao reconhecimento, mensuração e demonstração dos ativos intangíveis, buscou-se responder a seguinte questão de pesquisa: **Qual a percepção dos profissionais contábeis da microrregião de Guanambi/BA acerca das dimensões do Capital Intelectual em suas atividades profissionais?**

Dessa forma, o objetivo deste estudo foi discorrer sobre o entendimento dos profissionais de contabilidade em relação ao Capital Intelectual, no que tange ao seu conhecimento sobre o assunto, sobre a sua importância e a aplicabilidade prática dada pelos escritórios de contabilidade.

Diante do exposto, busca-se com o presente estudo contribuir para discussões acerca da realidade prática de empresas de pequeno porte, especialmente de escritórios de contabilidade, no que tange à aplicabilidade do conceito e da mensuração do Capital Intelectual, a fim de que possam produzir informações contábeis mais fidedignas. Além disso, por ter sido aplicado em uma pequena região do Brasil, a comparação com estudos realizados em outras regiões permite fazer algumas inferências sobre o *modus operandi* dos profissionais em outras localidades.

Este estudo está estruturado em cinco seções. Após a introdução ora apresentada, aborda-se o referencial teórico, onde encontram-se os fundamentos que deram suporte à análise dos resultados. Na terceira seção, descrevem-se os procedimentos metodológicos empregados para realização do estudo. Em seguida, são apresentados os resultados encontrados e as respectivas discussões. E, por último, as considerações finais a respeito dos achados do trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CAPITAL INTELECTUAL

O surgimento de uma “nova economia”, conforme apontado por Guthrie (2001b), constitui uma das razões da proeminência de estudos de caso e pesquisas acadêmicas sobre Capital Intelectual. O desenvolvimento da sociedade do conhecimento, a revolução da tecnologia da informação e a crescente necessidade por inovação e criatividade enfatizaram a importância atual do Capital Intelectual. Como exemplo disso, a OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (1999), descreveu o Capital Intelectual como o valor econômico de duas categorias de ativos intangíveis, a saber: capital organizacional (em relação à sua estrutura) e o capital humano, segregando e evidenciando a importância da composição do indivíduo na organização.

Na nova era econômica, os ativos de Capital Intelectual estão sendo cada vez mais reconhecidos como a principal força motriz por trás da criação de riqueza empresarial, em um crescente reconhecimento de que os fatores de produção tradicionais mudaram e que um ambiente de negócios, cada vez mais dinâmico, tem impacto no desempenho corporativo (FIRER, WILLIAMS, 2003).

A Contabilidade tradicional tem por objetivo apurar os resultados (rédito) econômicos e financeiros das empresas, entretanto, de acordo com Antunes e Martins (2002) os relatórios fornecidos pela Contabilidade Financeira não conseguem retratar certas realidades das empresas, sugerindo uma falha da Contabilidade em lidar com os novos valores da sociedade.

Alguns autores (BONTIS, 2003; PULIC, 2000; FIRER, WILLIAMS, 2003) alegam que as medidas tradicionais de desempenho, baseadas em princípios contábeis convencionais, podem ser inapropriadas no novo mundo econômico, onde a vantagem competitiva é impulsionada pelo Capital Intelectual. Desta forma, o atual sistema contábil não atenderia a todas as necessidades das organizações por não dominarem informações sobre a essência do Capital Intelectual. No Brasil, ainda não há construído um modelo de mensuração de capital intelectual nas normas contábeis vigentes. Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 04 (R1) – Ativo Intangível – para o ativo intangível ser mensurado, é necessário ser segregado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado. Ou de outra forma, ser gerado por direitos contratuais ou legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Desta feita, levando a uma dificuldade de categorização do conceito de Capital Intelectual inserido na literatura com os critérios de reconhecimento até então aceitos pela regulação.

Ainda dentro da definição de ativo intangível trazido pela norma, há que se fazer a segregação dos itens que sejam categorizados como identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros, para diferenciá-los do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*Goodwill*). Esse ágio, segundo a normativa do CPC 04, em conjunto com o CPC 15 (Combinação de Negócios) é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos (*Goodwill* adquirido) em uma combinação de negócios, não sendo identificados de forma individual, nem reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros poderão surgir da associação conjunta dos ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, de forma individual, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

De acordo com Antunes e Martins (2002), o *Goodwill* e o Capital Intelectual fazem parte do mesmo fenômeno. Os elementos que identificariam a existência de um valor a mais em uma organização (nela integrando o capital intelectual), fazem parte do conjunto do *Goodwill* de

acordo com as classificações contábeis, pois, segundo os autores, o conceito de Capital Intelectual seria uma tentativa de identificar e mensurar os intangíveis que, enquanto não mensuráveis, fariam parte do *Goodwill*, como ágio pago por uma expectativa de rentabilidade futura, não fosse a não aceitação pela contabilidade financeira, portanto, o conceito de *Goodwill* seria mais abrangente que o conceito de Capital Intelectual.

O debate sobre como mensurar e efetuar o registro contábil de ativos intangíveis ganhou impulso ao redor do mundo nos últimos anos, concentrando-se na questão de como gerar um relatório sobre esses itens. Sveiby (1998), informa que esse debate veio à tona em consequência da aquisição de grupos de empresas com produtos que possuíam marcas registradas no final da década de 80. A partir da década de 90, o foco do debate passou a ser sobre os ativos que as empresas rotineiramente relacionavam como sendo de “maior riqueza”, isto é, seus colaboradores.

Entretanto, Paiva (2000) argumenta que o reconhecimento e a contabilização do Capital Intelectual não implicam o abandono da contabilidade financeira e sim, tem a intenção de qualificar as informações constantes no patrimônio da empresa, principalmente por aceitar que os elementos intangíveis influenciam na mensuração do valor de mercado da mesma. Outro aspecto relevante, que vale a pena ser comentado, é que os princípios de avaliação contábil utilizados não foram feitos para medir o valor de venda de uma empresa, e sim, para apurar o resultado de suas atividades.

De acordo com Schmidt e Santos (2009, p.39), os três maiores produtores de ativos intangíveis se distinguem pela sua relação com a geração de ativos, quais sejam: (i) descobertas; (ii) práticas organizacionais; e, (iii) recursos humanos. Entendendo os autores que o Capital Intelectual (recursos humanos) se caracteriza como uma fonte de benefícios intangíveis futuros, na medida do uso de sua capacidade mental, ideias, habilidades e outras contribuições não mensuráveis, mas significativas no resultado da empresa. Na mesma linha de pensamento, Brooking (1996) entende o Capital Intelectual como uma combinação de ativos intangíveis, cada vez mais valorizados pelas mudanças trazidas com a gestão do conhecimento.

Devido à subjetividade do Capital Intelectual, Wernke, Lembeck e Bornia (2003) reconhecem a dificuldade em compreendê-lo e avaliá-lo, porém enfatizam a importância e a relevância quanto ao valor das empresas perante o mercado, indicando que um processo ideal de mensuração, que não deixa aberturas para contestações, levará algum tempo para se solidificar, e ainda abordam que a mensuração do Capital Intelectual talvez seja um dos mais difíceis desafios a serem vencidos pela contabilidade.

Ensslin e Schnorrenberger (2004) alegam que uma grande diferença entre as formas de mensuração dos capitais tangíveis e dos intangíveis acarretou na falha da contabilidade em suprir as “necessidades informacionais de seus usuários”. Dessa forma, torna-se necessário analisar a inclusão dos ativos intangíveis, para que os demonstrativos expressem o valor das empresas o mais próximo possível do real valor de mercado.

Segundo Góis (2000), a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil é um dos indicadores mais utilizados para medir os ativos intangíveis de uma empresa, dentre eles o Capital Intelectual. Para Schnorrenberger (2003, p. 25), “se o valor de mercado de uma empresa é maior que o valor contábil, faz sentido atribuir a diferença ao Capital Intelectual”.

Stewart (1998, p.51) reflete a respeito dessa diferença ao dizer:

Quando o mercado de ações avalia empresas em três, quatro ou dez vezes mais que o valor contábil de seus ativos, está contando uma verdade simples, porém profunda: os ativos físicos de uma empresa baseada no conhecimento contribuem muito menos para o valor de seu produto (ou serviço) final do que os ativos intangíveis - os talentos de seus funcionários, a eficácia de seus sistemas gerenciais, o caráter de seus relacionamentos com os clientes, que juntos, constituem seu Capital Intelectual (STEWART, 1998, p.51).

Dessa forma, entende-se que uma lacuna deixada pela Contabilidade tradicional se reflete na diferença entre o valor patrimonial e o valor de mercado, anunciado no valor de cotação das ações em bolsas de valores, por exemplo. Na prática, os ativos intangíveis só são avaliados no momento da venda da empresa. No entanto, os gestores precisam estar cientes da existência desses ativos da empresa para a continuidade da mesma e, assim, divulgar informações mais próximas da realidade para seus usuários.

É evidente que apesar de sua importância, o grande problema relacionado ao Capital Intelectual consiste na complexidade da sua avaliação. Para Schnorrenberger (2003), existe uma preocupação muito grande com o assunto e, conforme será visto, inúmeras são as tentativas de avaliar os ativos intangíveis das organizações. Por outro lado, dada a grande dificuldade encontrada em avaliar e mensurar o Capital Intelectual de uma organização, esta não constitui uma questão trivial, justificando, desta forma, os esforços despendidos na sua investigação.

Os estudos realizados na Austrália, por Guthrie (1999), e de Brennan (1999), na Irlanda, também demonstraram que quando o Capital Intelectual é considerado nas empresas, raramente é apresentado em relatórios, demonstrativos ou balanços anuais, e, quando surgem, não apresentam um modelo consistente de mensuração.

Alguns modelos foram desenvolvidos na tentativa de mensurar e evidenciar o valor do Capital Intelectual. Por exemplo, para citar alguns, Brooking (1996) desenvolveu um modelo de mensuração de capital intelectual denominado de 'Auditoria de Capital Intelectual', o qual possibilita verificar os aspectos, de acordo a importância na percepção dos gestores, que o Capital Intelectual se encontra e onde poderia ser melhor desenvolvido na organização.

Sveiby (1998) descreveu os indicadores de crescimento e renovação, indicadores de eficiência e indicadores de estabilidade, para os três ativos intangíveis, quais sejam: competência, estrutura interna e estrutura externa, categorizando os métodos de avaliação em 4 (quatro) categorias: *Direct Methods Intellectual Capital (DIC)*; *Market Capitalization Methods (MCM)*; *Return on Assets Methods (ROA)* e *Scorecard Methods (SC)*.

Contribuindo com a construção de metodologias, Edvinsson e Malone (1998) desenvolveram e discutiram um modelo para a empresa Skandia AFS, a maior companhia de seguros e serviços financeiros na Escandinávia, conhecido como modelo Skandia, o qual considerou cerca de 20 (vinte) itens para realizar o apontamento, a medição e o cálculo do Capital Intelectual. A Skandia foi a primeira empresa a divulgar um relatório complementar às demonstrações financeiras, evidenciando o Capital Intelectual, pelo então vice-presidente à época, Leif Edvinsson.

Lynn (2000, p.2) desenvolveu um modelo de três componentes para capital intelectual: (i) capital humano, (ii) capital de clientes (relacional) e (iii) capital organizacional (estrutural). Frisa-se que o propósito deste trabalho não é discorrer sobre os métodos de mensuração, mas não poderia deixar de fazer a apresentação de alguns modelos, dentre os diversos outros que podem existir na literatura como formas de evidenciação do Capital Intelectual nas empresas.

Nessa linha, Schnorrenberger (2003) ressalta que a demonstração do Capital Intelectual nos relatórios contábeis é fundamental para que as mesmas consigam auxiliar de maneira mais precisa as tomadas de decisões. No entanto, o autor explica que a avaliação e a representação dos mesmos pela contabilidade é difícil e subjetiva, e questiona, diante de sua relevância perante as empresas, se essas dificuldades devem ser motivos para ignorá-la.

Embora sejam evidentes as mudanças que estão sendo verificadas no cenário econômico, Flamholtz e Main (1999) afirmam que a contabilidade não conseguiu acompanhar estas transformações, pois ainda se baseia em um paradigma industrial, no qual, apenas bens tangíveis e recursos financeiros são considerados passíveis de contabilização, o que pode acarretar transtornos em relação as lacunas e brechas deixadas no sentido de expressar o valor real do patrimônio de uma empresa, uma vez que esse fato revela ausência de informações.

Essa afirmação também é confirmada por Bassi (2000), a qual atribui o problema ao fato dos princípios contábeis e as normas para elaboração das demonstrações, ainda sofrerem influências da era industrial.

Os procedimentos de avaliação do Capital Intelectual existentes exibem falhas que podem distorcer a realidade. Uma dessas falhas é a influência que os procedimentos de avaliação podem sofrer, a partir das transformações do mercado, o que nos permite constatar que o maior desafio para a contabilidade ao evidenciar o Capital Intelectual nas demonstrações contábeis está na dificuldade de avaliação e mensuração do mesmo, o que denota que estes métodos devem continuar sendo objeto de estudos e pesquisas por parte dos contadores, administradores, economistas, enfim, por todos os usuários das informações contábeis, para que seja alcançado um modelo eficiente e eficaz.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

Pesquisas científicas sobre Capital Intelectual vêm acompanhando o crescente interesse da comunidade empresarial pela temática. Diversos são os assuntos explorados, alguns autores concentram sua atenção no desenvolvimento de tais recursos nas organizações; outros procuram formalizar os diferentes procedimentos de evidenciação; e há os que buscam identificar e divulgar as diversas formas de execução do gerenciamento desses recursos (GALLON, SOUZA, ROVER, ENSSLIN, 2008).

No contexto internacional, Marr (2005) aponta nove diferentes perspectivas sob as quais o Capital Intelectual é examinado – economia, estratégia, contabilidade, finanças, evidenciação, *marketing*, gestão de recursos humanos, sistemas de informação e direito – e sugere a investigação e o mapeamento das diferentes perspectivas disciplinares, com vistas a se proceder a um levantamento dessas diferentes linhas de pensamento.

No contexto da contabilidade, Lev, Canibano e Marr (apud MARR, 2005) discutem algumas das dificuldades e inconsistências na maneira como o Capital Intelectual é tratado na contabilidade, apresentando as práticas atuais e as mais recentes regulamentações contábeis para os intangíveis. No que tange à evidenciação, Mourtisen e Bukh (apud MARR, 2005) discutem como as organizações podem, voluntariamente, declarar o Capital Intelectual, tanto interna como externamente, e apresentam as diretrizes europeias para os relatórios desses ativos.

Estudos brasileiros, como os desenvolvidos por Antunes (2006), Backes, Ott e Wiethaeuper (2005), Farias, Farias e Ponte (2004) e Dias (2000), buscaram investigar a utilização do Capital Intelectual pelas empresas.

Antunes (2006) realizou um estudo, a fim de investigar a adequação do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais de grandes empresas brasileiras à gestão do Capital Intelectual junto à 30 gestores. A análise dos dados permitiu verificar que a grande maioria dos gestores realiza investimentos em elementos do Capital Intelectual e atribuíram indicadores para avaliar esses investimentos, mas não de forma integrada, que permita a quantificação correta dos valores investidos e a avaliação do retorno desses investimentos. Por outro lado, os gestores mostraram-se receptivos a aplicar um modelo de gestão para tal fim e consideraram a Controladoria como a área mais adequada para gerenciar esse modelo.

Backes, Ott e Wiethaeuper (2005) analisaram as informações sobre capital intelectual, evidenciadas nos relatórios de administração de companhias abertas brasileiras listadas pela BOVESPA em nível 1 de governança corporativa, divulgados na data-base 2003, por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo. Os resultados indicaram a divulgação com maior frequência da categoria capital estrutural, com destaque para a subcategoria responsabilidade social; seguida da categoria capital humano, na qual apresentou-se com maior número de

sentenças a subcategoria treinamento/desenvolvimento dos funcionários; e da categoria capital de clientes, com evidência para a subcategoria imagem da empresa.

Estudo desenvolvido por Farias, Farias e Ponte (2004) revela que, dentre as quatro empresas do setor têxtil cearense estudadas, nenhuma possui um projeto ou programa já implantado para gerenciamento do seu capital intelectual. O gerenciamento dos indicadores financeiros continua sendo priorizado pelas empresas, demonstrando que a administração tradicional prevalece perante novas abordagens.

Na mesma linha, Dias (2000) evidenciou que a organização do setor de turismo pesquisada, não criou estratégias de desenvolvimento do capital humano capazes de estimular seus recursos humanos a buscarem eficiência, envolvendo-os de forma mais efetiva na referida empresa, criando, assim, possibilidades organizacionais que tivessem o potencial de maximizar a sua competitividade no mercado globalizado.

A utilização do Capital Intelectual pelas empresas ainda parece ser incipiente, o que denota a importância da exploração dessa temática de forma prática no ambiente empresarial. O presente estudo lança-se nesse aspecto, a medida em que busca a compreensão do Capital Intelectual por proprietários e funcionários de escritórios de contabilidade, importante fonte de divulgação da informação contábil.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento do trabalho, realizou-se um estudo exploratório-descritivo, utilizando-se como estratégia de pesquisa um levantamento, cujo instrumento para a coleta dos dados utilizado foi construído com base em Martinez (1999) e Guthrie (2001a).

Os dados foram coletados em parte presencialmente, e em parte via correio eletrônico, a partir da disponibilidade dos profissionais de contabilidade, proprietários de escritórios de contabilidade e funcionários, caracterizando a amostra como não aleatória, composta por 32 participantes, correspondentes a 15 escritórios de contabilidade, dos quais representam 71,43% dos 21 escritórios ativos e devidamente registrados na 10ª Delegacia do Conselho Regional de Contabilidade do município de Guanambi - BA.

O questionário utilizado neste estudo, foi estruturado para identificar o perfil dos participantes, quanto a idade, tempo de atuação no setor contábil e grau de escolaridade, bem como sua percepção a respeito do conhecimento e da aplicação dada ao Capital Intelectual (conhecimento sobre o tema, percepção da existência de Capital Intelectual nas empresas, importância do investimento nesse capital) e a sua aplicabilidade prática (se os escritórios de contabilidade investem em Capital Intelectual e percebem a mudança de valor de mercado ao agregar esse capital às demonstrações contábeis).

A análise dos dados foi realizada utilizando-se de estatística descritiva, a fim de sintetizar valores de mesma natureza, de forma a se ter uma visão geral da percepção dos respondentes sobre cada ponto analisado.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

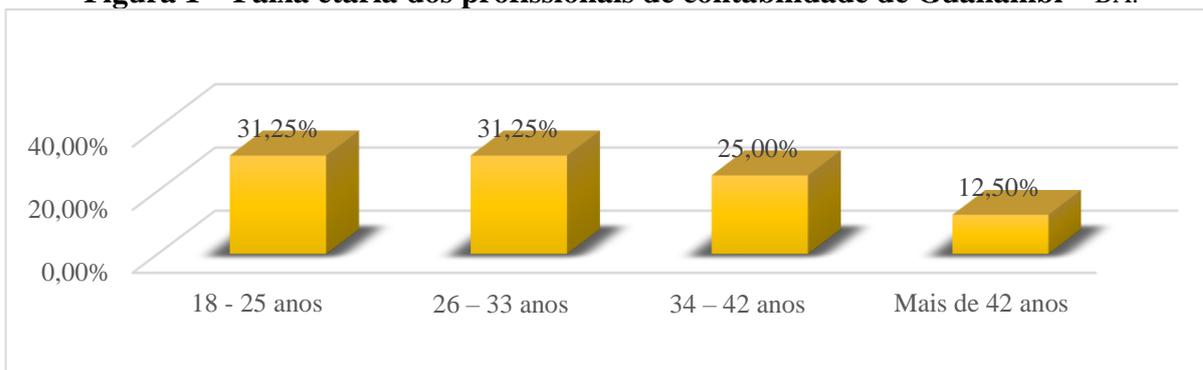
Considerando o tema em questão e a relevância da contabilidade enquanto ciência, assim como sua importância como instrumento de apoio no processo de tomada de decisão, surgiu o interesse em identificar o nível de compreensão dos profissionais atuantes no setor Contábil sobre os conceitos de Capital Intelectual e até que ponto tais conceitos fazem parte de sua realidade profissional.

Quanto ao perfil dos entrevistados, a maioria possui entre 18 e 33 anos, totalizando 62,50%, 25% possuem entre 34 e 42 anos e apenas 12,5% possuem mais de 42 anos. Esses dados demonstram que a maioria dos profissionais, por possuírem idade até 33 anos, possuem

uma formação acadêmica mais recente, tendo, possivelmente discutido assuntos relacionados aos ativos intangíveis, como o CPC 04 e o CPC 15, proporcionando maior conhecimento e discussão sobre a temática, mas não necessariamente relacionado ao Capital Intelectual.

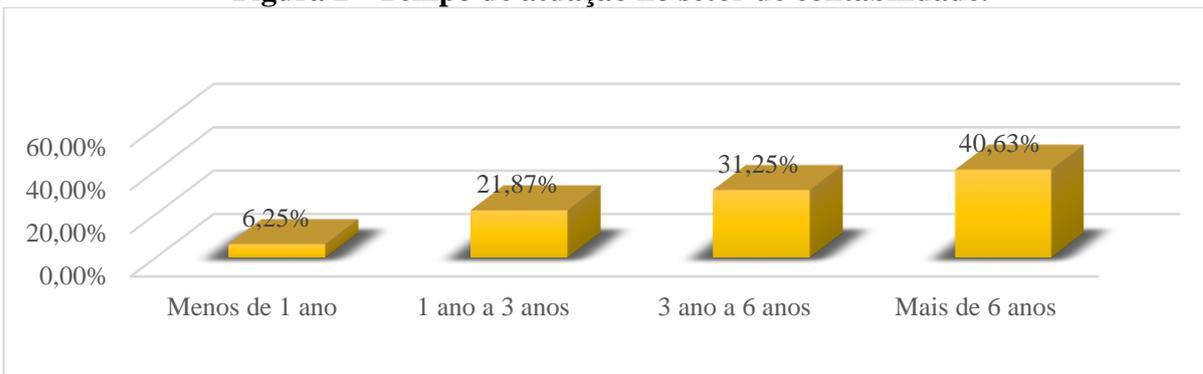
Foi possível identificar, ainda, que apesar da minoria dos entrevistados possuir mais de 33 anos, estes correspondem a soma de 71,88% dos profissionais com maior tempo de atuação na área, o que também pode indicar a estabilidade ocupacional e maior noção de mercado dos funcionários dos escritórios de contabilidades de Guanambi, conforme mostram as Figuras 1 e 2.

Figura 1 – Faixa etária dos profissionais de contabilidade de Guanambi – BA.



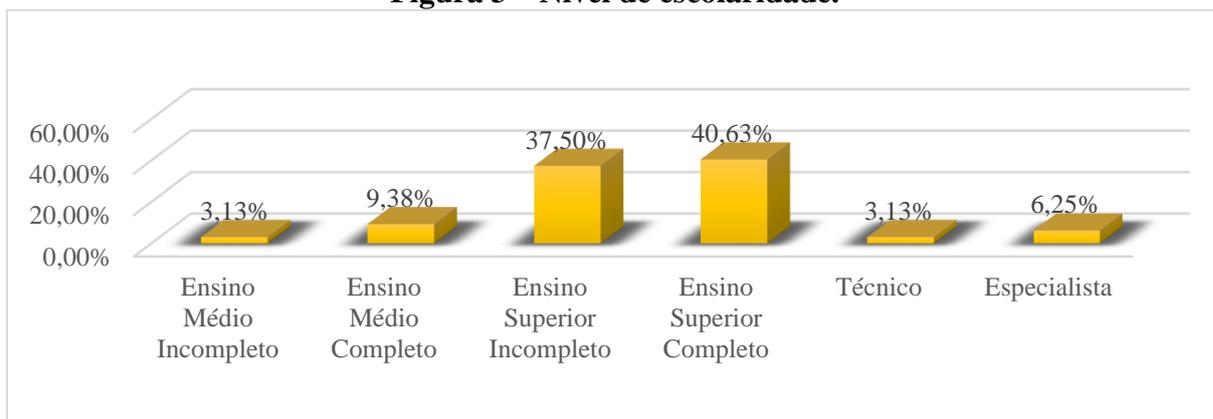
Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 2 - Tempo de atuação no setor de contabilidade.



Fonte: Dados da pesquisa.

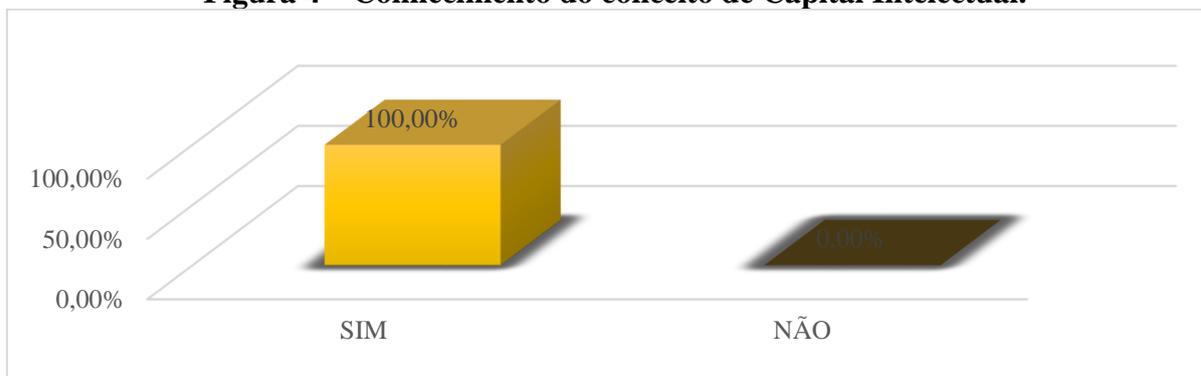
No que se refere ao nível de escolaridade, o perfil dos respondentes é diversificado. Observou-se que 50% dos profissionais possui o ensino superior completo, sendo que, os demais entrevistados, em sua maioria, que ainda não concluíram a graduação, correspondem a faixa etária entre 18 e 25 anos (Figura 3). Como a pesquisa foi realizada em escritórios de contabilidade de uma microrregião, os profissionais não contabilistas também responderam o questionário, no intuito de verificar se o assunto sobre Capital Intelectual já havia sido discutido entre os profissionais responsáveis pelos registros dos escritórios e entender a composição dos escritórios para discussão de tema de maiores complexidades.

Figura 3 – Nível de escolaridade.

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação as questões sobre o conhecimento dos respondentes a respeito da definição de Capital Intelectual (Figura 4), todos os entrevistados afirmaram saber o significado de Capital Intelectual, e grande parte já havia lido sobre o tema anteriormente, fator este que indica uma preocupação dos profissionais da área em se manterem informados, seja para atender a necessidade do conhecimento exigido pela profissão, ou até mesmo para atender as necessidades de seus clientes.

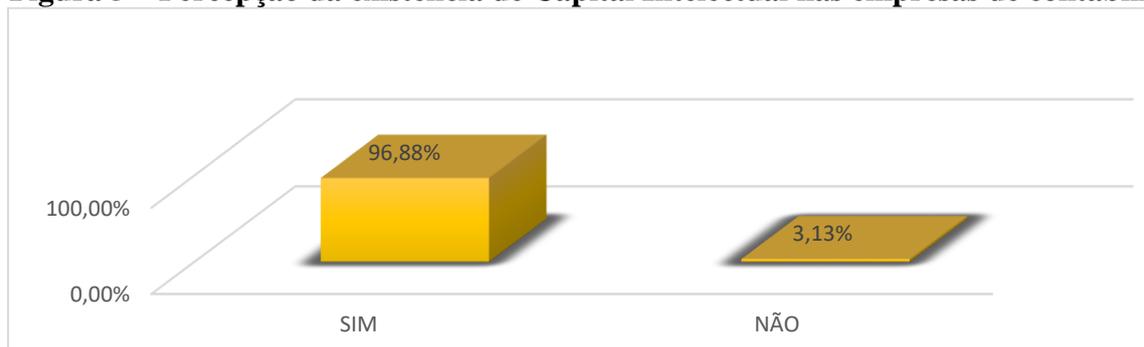
Por outro lado, mesmo com a unanimidade em relação a resposta, foi possível identificar que nem todos têm uma percepção consistente a respeito do seu conceito e distinção de outros tipos de ativos intangíveis (a exemplo de marcas e patentes, direitos autorais adquiridos, softwares e o fundo de comércio adquirido). Mesmo sendo um assunto relevante à ciência contábil, esse assunto ainda não faz parte do cotidiano e da realidade da maioria desses profissionais.

Figura 4 – Conhecimento do conceito de Capital Intelectual.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Stewart (1998), o Capital Intelectual é composto pela soma dos conhecimentos de todos em uma empresa o que lhe proporciona vantagem competitiva. Ao contrário dos ativos, com os quais empresários e contadores estão familiarizados - propriedade, fábrica, equipamentos, dinheiro – constituem a matéria intelectual: conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência, que pode ser utilizada para gerar riqueza.

Com base em Stewart (1998), foi questionado aos entrevistados se estes percebiam a existência de Capital Intelectual dentro das suas empresas de contabilidade. De acordo com as respostas, 31 responderam que sim, e apenas 1 dos entrevistados não demonstrou perceber a existência do Capital Intelectual na sua entidade, conforme demonstrado na Figura 5.

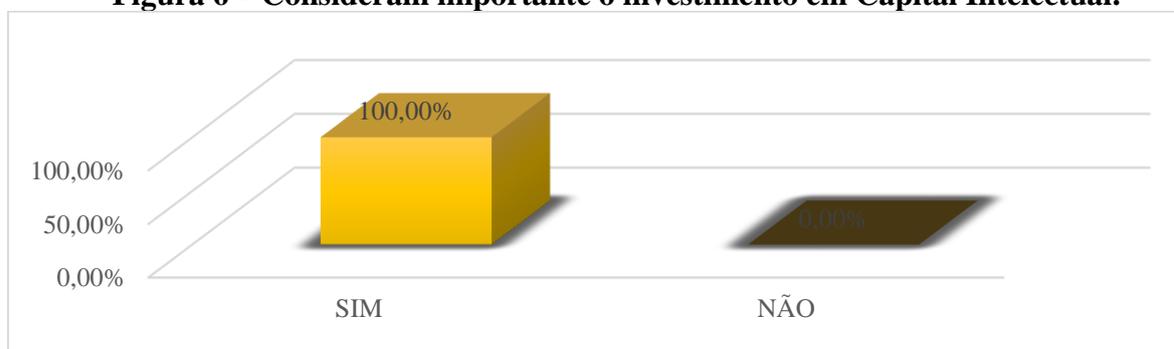
Figura 5 – Percepção da existência de Capital Intelectual nas empresas de contabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa

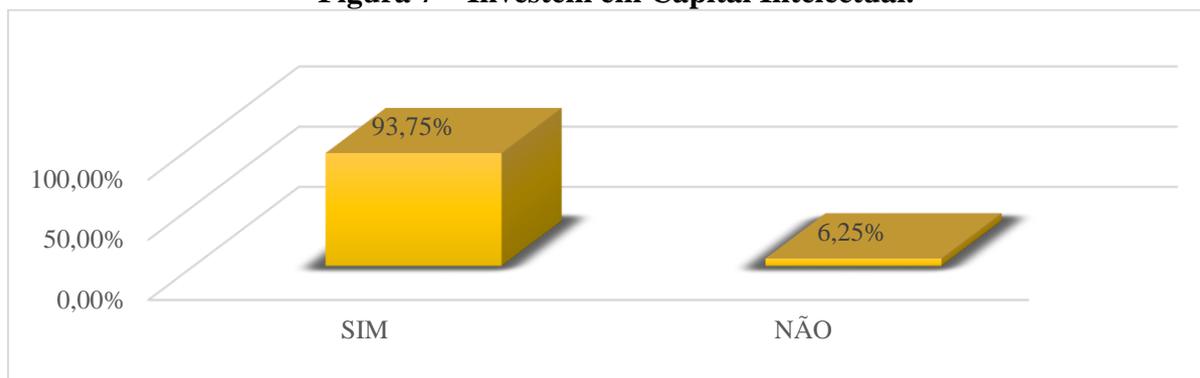
A análise dos conceitos abordados demonstra que o Capital Intelectual é desenvolvido nas empresas por meio das pessoas que, unidas, aplicam os seus conhecimentos para alcançar os objetivos estratégicos das organizações, tornando-se um ativo da empresa, indicando que para eles o Capital Intelectual é resultante da ação do elemento humano, corroborando com o pensamento de Sveiby (2001), que considera as pessoas como únicos e verdadeiros agentes na empresa.

Apesar da existência de um conjunto de iniciativas que se propõe a identificar o Capital Intelectual nas empresas, percebe-se, ainda, uma carência no que tange aos investimentos que podem ser realizados para valorizar esse importante ativo.

Nesse sentido, foi questionado aos profissionais se eles acham importante e necessário investir em Capital Intelectual e se são realizados investimentos nesse aspecto nas suas empresas de contabilidade. Os resultados estão expostos nas Figuras 6 e 7.

Figura 6 – Consideram importante o investimento em Capital Intelectual.

Fonte: Autores. Dados da pesquisa

Figura 7 – Investem em Capital Intelectual.

Fonte: Dados da pesquisa.

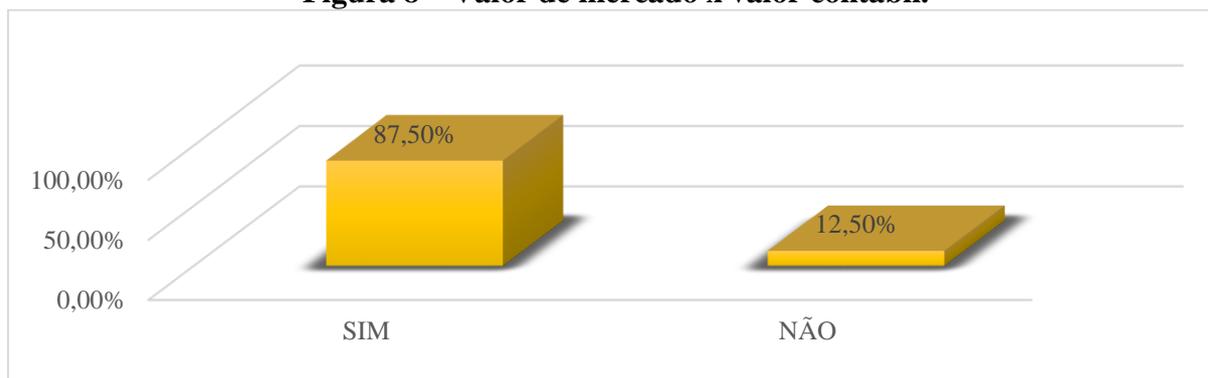
Apesar de todos os entrevistados considerarem importante o investimento em Capital Intelectual, dois deles afirmaram que onde trabalham não são realizados investimentos, justificando apenas que não conseguem verificar como aplica-lo na sua empresa. Os demais entrevistados afirmaram que os investimentos são realizados de um modo geral.

Com relação ao tipo de investimento realizado, os mais citados foram: treinamento, desenvolvimento, instrução, formação e seleção de pessoal. Alguns entrevistados ainda incluíram os sistemas contábeis utilizados para realizar a escrituração e as revistas de consultoria virtual. Em linhas gerais, o investimento em capital humano foi o mais mencionado pelos entrevistados.

Outro aspecto importante a destacar é o fato do desconhecimento do valor investido nos elementos identificados como recebedores de investimentos a título de Capital Intelectual. Alguns afirmaram tratar-se de informação sigilosa da empresa e outros simplesmente mostraram desconhecer o valor investido. Nesse último caso foi possível perceber que em algumas empresas esse investimento não é devidamente reconhecido e contabilizado nas demonstrações contábeis, muito provavelmente, por desconhecimento de algum modelo capaz de representar tal item.

No entanto, verifica-se que a importância de representar o valor do Capital Intelectual nas demonstrações contábeis vai além de demonstrar o valor real das organizações. O Capital Intelectual está relacionado com a habilidade que a empresa possui de gerar lucros futuros, logo, além de divulgar o seu valor de mercado presente, é possível verificar se a empresa será promissora, fato que atrai a atenção dos investidores e permite que a mesma se mantenha competitiva ao longo do tempo.

Nesse sentido, perguntou-se aos entrevistados se eles consideram o valor de mercado da sua empresa de contabilidade maior que os valores constantes nas suas demonstrações contábeis. Conforme os indicadores, 87,5% dos entrevistados consideram o valor de mercado das suas empresas de contabilidade maior que o registrado em seus balanços e demonstrativos financeiros, e apenas 12,5% não consideram o valor de mercado superior, conforme demonstrado na Figura 8.

Figura 8 – Valor de mercado x valor contábil.

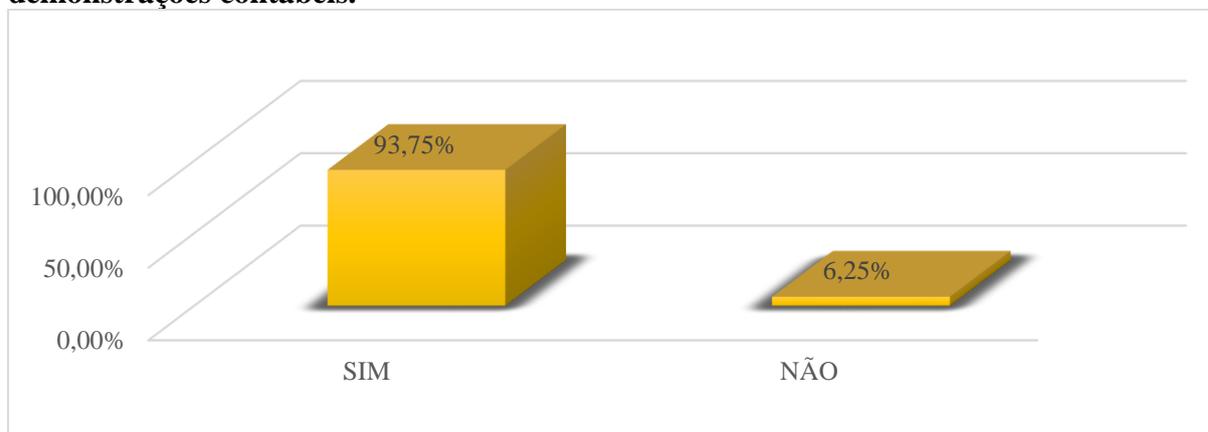
Fonte: Dados da pesquisa.

Para Sveiby (2001), o valor de mercado de uma entidade é formado pelos ativos tangíveis (denominados de capital financeiro) e por ativos intangíveis (representados pelo Capital Intelectual), assim, o valor da empresa seria o somatório do Capital Intelectual mais o capital físico, representado pelos ativos tradicionais da empresa (máquinas, veículos, imóveis e equipamentos).

O resultado da Figura 8 confirma as premissas de que uma gestão estruturada no Capital Intelectual das organizações gera impacto no valor da empresa, pela confiabilidade conferida à entidade pelo mercado, o que é percebido pelos profissionais, mas ainda uma parcela não demonstrou esse pensamento, informando em muitos casos que o valor dado pelos clientes aos serviços de contabilidade não é devidamente reconhecido (alegando baixos honorários recebidos pelos serviços prestados), quando comparado aos investimentos realizados pelos profissionais em software e estrutura.

Considerando que a aplicação de recursos no conhecimento nas organizações gera benefícios intangíveis, além dos tangíveis e impactam no seu valor (GÓIS, 2000), justifica-se uma verificação sobre o que as empresas vêm fazendo no sentido de avaliar e reconhecer o valor do Capital Intelectual nas suas demonstrações contábeis.

Portanto, foi questionada a importância de avaliar e contabilizar nas demonstrações contábeis o Capital Intelectual existente nas empresas de contabilidade, segundo a percepção dos entrevistados. Dentre eles 93,75% confirmaram acreditar na importância em identificar e avaliar os elementos intangíveis que interagem no sistema das empresas e a importância quanto ao fato de reconhecer e contabilizá-los nas demonstrações contábeis, conforme o demonstrado na Figura 9.

Figura 9 – Importância na avaliação e reconhecimento do Capital Intelectual nas demonstrações contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa.

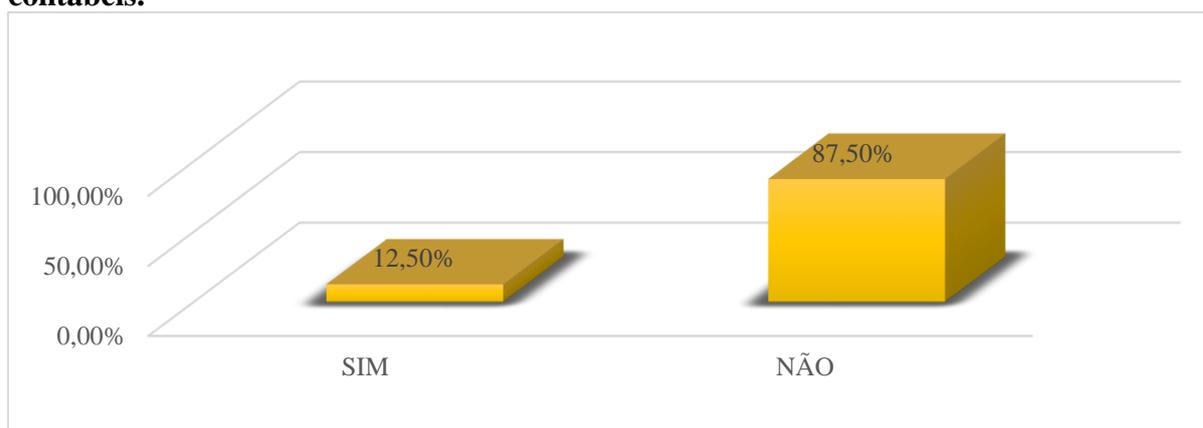
Quando questionado se esses profissionais realizavam a devida avaliação, reconhecimento e contabilização do Capital Intelectual nas suas demonstrações contábeis, apenas 12,5% confirmaram registrar e evidenciar o valor do Capital Intelectual em suas demonstrações. Quando questionados sobre a metodologia ou modelo utilizado para a mensuração e evidenciação dos valores classificados como Capital Intelectual, todos informaram considerar os registros dos gastos realizados com treinamentos, capacitação e despesas com reembolsos de participação em eventos (congressos e palestras) como Capital Intelectual, no conjunto de contas de despesas administrativas da empresa, baseado num critério comum de apropriação de despesas, não sendo levadas para a composição do patrimônio dos escritórios.

Essa noção de Capital Intelectual, apesar de relacionado ao conceito definido por Stewart (1998), faz alusão à noção de investimentos estratégicos dos escritórios em capacitação do seu capital humano, e não com o próprio conceito de Capital Intelectual (KIANTO, SÁENS, ARAMBURU, 2017), como acúmulo de conhecimentos, sem geração de valor para as empresas, o que sustenta em parte os dados apontados pela Figura 4, podendo estar relacionado a uma divergência do modelo conceitual que os profissionais têm em relação ao que seja Capital Intelectual.

Os demais 87,5% admitiram que não o fazem, argumentando não saber exatamente como avaliar o Capital Intelectual existente na sua empresa, tampouco o conhecimento de uma metodologia capaz de fazê-lo, conforme indica a Figura 10.

Desse modo, a análise conjunta dos dados permitiu identificar que mesmo cientes da relevância do Capital Intelectual para as organizações, a maioria dos profissionais dessa área ainda não registra em suas demonstrações os valores referentes ao Capital Intelectual, ou mesmo se o fazem, não realizam com base em uma metodologia que consideraria o Capital Intelectual gerado pela empresa no seu conjunto de bens, no patrimônio da entidade, mesmo afirmando que sua quantificação e inserção nos relatórios contábeis é imprescindível para que a contabilidade possa atender a sua função maior de fornecer suporte na tomada de decisão.

Figura 10 – Reconhecem e contabilizam o valor do Capital Intelectual nas demonstrações contábeis.



Fonte: Dados da pesquisa

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou a percepção dos profissionais contábeis da microrregião de Guanambi/BA, acerca das dimensões do Capital Intelectual em suas atividades profissionais, com objetivo de discorrer sobre o entendimento desses profissionais, no que tange ao seu

Revista Ambiente Contábil – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 10. n. 2, p. 248 – 265, jul./dez. 2018.

conhecimento sobre o assunto, sobre a sua importância e a aplicabilidade prática dada pelos escritórios de contabilidade.

Após análise das informações coletadas, percebeu-se que os entrevistados conhecem a importância do assunto, investem nos elementos que compõe o Capital Intelectual e consideram que esse é o principal responsável pela diferença existente entre o valor percebido pelo mercado e aquele presente nos demonstrativos financeiros das empresas. Entretanto, esses profissionais ainda não avaliam e contabilizam aqueles valores de acordo com a essência do conceito de Capital Social proposto pela literatura, pelas questões apontadas por Ensslin e Schnorrenberger (2004). Ainda assim, é possível perceber a importância que o Capital Intelectual possui para as organizações, resultado do conhecimento, *expertise* e competências geradas internamente, que agregam valor e benefícios futuros, difíceis de serem mensurados pela contabilidade tradicional.

Como contribuições, reflete-se sobre a importância da utilização de práticas de mensuração do Capital Intelectual em empresas de pequeno porte, especialmente de escritórios de contabilidade, a fim de que possa se tornar um instrumento de controle, cada vez mais eficiente nas organizações. Apesar das dificuldades encontradas pela contabilidade financeira, ela ainda procura dar a sua contribuição nessa tarefa complexa. Ainda que a maioria dos informantes não tenham realizado a apropriação do Capital Intelectual das empresas, os contabilistas têm, ainda que baseados apenas em percepções, uma noção da questão da contabilização dos intangíveis.

O estudo considerou apenas a compreensão dos profissionais, que atuam no dia-a-dia com a técnica contábil, acerca do assunto, desconsiderando outros agentes importantes para a mensuração do Capital Intelectual, como gestores empresariais, uma vez que, entende-se que as práticas de gestão do Capital Intelectual devem ser incorporadas como um todo à gestão das organizações, constituindo um processo de gestão dos seus ativos intangíveis.

Por fim, conclui-se que cabe aos contabilistas uma discussão da inserção do assunto por meio da prática, e mostrar os benefícios da demonstração do Capital Intelectual, uma vez que ele possui valor para as organizações. Resta a oportunidade para que, a pesquisa aqui empreendida, possa sofrer desdobramentos no futuro, a fim de que permitam verificar, com maior profundidade e abrangência, a aplicação dos modelos disponíveis na literatura, de evidenciação inicial do Capital Intelectual nas empresas, até mesmo nos escritórios de contabilidade, no intuito de que possam ser conhecidas, discutidas e divulgadas.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P. A Controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 41, p.21-37, 2006.

ANTUNES, M. T. P. MARTINS, E. Capital Intelectual: verdades e mitos. **Revista de Contabilidade & Finanças**, n. 29, p.41-54, 2002.

BACKES, R. G.; OTT, E.; WIETHAEUPER, D. Informações sobre capital intelectual evidenciadas pelas companhias abertas listadas em nível 1 de governança corporativa da Bovespa. In: **Anais...** Congresso USP, 2005.

BASSI, L. **Human capital advantage: developing metrics for the knowledge era**. In: Linezine, 2000.

BONTIS, N. Intellectual capital disclosure in Canadian corporations, **Journal of Human Resource Costing and Accounting**, v. 7, n. 1/2, p. 9-20, 2003. DOI: 10.1108/eb029076

BRENNAN, N. Reporting and managing intellectual capital: evidence from Ireland. In: **International symposium measuring and reporting Intellectual Capital: experiences, issues and prospects**. Amsterdam, 1999. DOI: 10.1108/09513570110403443.

BROOKING, A. **Intellectual Capital: Core Assets for the Third Millennium Enterprise**. Thomson Business Press, London, United Kingdom, 1996.

CARVALHO, F. N.; ENSSLIN, S. R. A evidenciação voluntária do capital intelectual: um estudo revisionista do contexto internacional. In: **Anais ... Congresso USP**, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível**, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios**, 2011.

DIAS, E. L. A importância da gestão do capital humano na indústria do turismo. In: **Anais ... Encontro Nacional da Anpad**, 2000.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital intelectual**. São Paulo: Makron Books, 1998.

ENSSLIN, D. Ph. L.; SCHNORRENBERGER, D. Gerenciamento de intangíveis: sonho ou realidade? **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília. 2004.

FARIAS, F. S. O.; FARIAS, I. Q.; PONTE, V. M. R. Gerenciamento do capital intelectual: um estudo em empresas do setor têxtil cearense. In: **Anais ... Encontro Nacional da Anpad**, 2004.

FIRER, S.; WILLIAMS M. S. Intellectual capital and traditional measures of corporate performance. **Journal of Intellectual Capital**, v. 4 n. 3, 2003.

FLAMHOLTZ, E. G.; MAIN, E. D. **Human resource accounting: Advances in concepts, methods and applications**. Los Angeles: Academic Publishers, ed. 3ª, 1999.

GALLON, A. V.; SOUZA, F. C.; ROVER, S.; ENSSLIN, S. R. Um estudo reflexivo da produção científica em capital intelectual RAM. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 9, n. 4, p. 142-172, 2008.

GOIS, C. G. Capital Intelectual: o intangível do século XXI. **Anais...** In: Congresso Brasileiro de Custos. Recife, 2000.

GUTHRIE, J.; PETTY, R. Managing intellectual capital: from theory to practice. **Australian CPA**, v. 69, n. 7, p. 18-21, 1999.

GUTHRIE, J.; PETTY, R. Intellectual capital literature review: measurement, reporting and management. **Journal of Intellectual Capital**, v. 1, n. 2, p. 155-76, 2001a.

GUTHRIE, J. The management, measurement and the reporting of intellectual capital, **Journal of Intellectual Capital**, v. 2 n. 1, pp. 27-41, 2001b.

KIANTO, A.; SÁENZ, J.; ARAMBURU, N. Knowledge-based human resource management practices, intellectual capital and innovation. **Journal of Business Research**, v. 81, p. 11-20, 2017. DOI: 10.1016/j.jbusres.2017.07.018.

LEON, R. D. Intellectual capital - source of competitiveness. **International Journal of Learning and Intellectual Capital**, v.13, n.2-3, p.149-166, 2016. DOI: 10.1504/IJLIC.2016.075695.

LYNN, B. E. Intellectual capital: unearthing hidden value by managing intellectual assets. **Ivey Business Journal**, Toronto, v. 64, n. 3, Jan./Feb. 2000.

MARR, B. **Perspectives on intellectual capital: multidisciplinary insights into management, measurement, and reporting**. Amsterdam: Elsevier Butterworth-Heinemann, 2005.

MARTINEZ, A. L. Measuring and reporting intellectual capital: the accounting challenge for the next millennium. In: Encontro anual da associação nacional dos programas de pós-graduação em administração, 23., 1999, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1999. 1 CD-ROM.

OCDE. **Symposium on Measuring and Reporting Intellectual Capital**. Amsterdam: Paris, 1999. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/ind/2750309.pdf>.

PAIVA, S. B. O processo decisório e a informação contábil: entre objetividades e subjetividades. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 123, p.76-83, 2000.

PAIVA, S. B. As novas tendências na área contábil e o foco humano. In: **Anais...** Congresso USP, 2002.

PEREZ, M.; FAMÁ, R. Ativos Intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, 2006.

PULIC, A. VAIC - An accounting tool for IC management. **International Journal Technology Management**, v. 20, n. 5/6/7/8, 2000. DOI: 10.1504/IJTM.2000.002891.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Avaliação de ativos intangíveis**. 2 ed. Atlas: São Paulo, 2009.

SCHNORRENBARGER, D. O Alvorecer do Capital Intelectual. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Ano XXXII, nº 139, p.21-31, 2003.

STEWART, T. A. **Capital Intelectual: A nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, K. E. **A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios do conhecimento**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, K. E. A knowledge-based theory of the firm to guide in strategy formulation. **Journal of Intellectual Capital**, v. 2, n. 4, p. 344-358, 2001.

TEIXEIRA, M. L. M.; POPADIUK, S. Confiança e desenvolvimento de capital intelectual: o que os empregados esperam de seus líderes? **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, n. 2, 2003. DOI: 10.1590/S1415-65552003000200005.

VANDERLEY, L. G. Capital humano: a vantagem competitiva. **O&S**, v.8, n. 22, p. 65-74, 2001.

WERNKE, R.; LEMBECK, M.; BORNIA, A. C. As Considerações e comentário acerca do Capital Intelectual. **Revista da FAE**, v. 6, n. 1, p. 15-26, 2003.