

CLAITON ROBERTO HILGEMBERG

**CAPITAL INTELECTUAL UM ATIVO NÃO ESCRITURADO: MODELO PARA
MENSURAR. ESTUDO DE CASO DA 3ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA
ESTADUAL - PERÍODO 2001 E 2002.**

Monografia apresentada ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná,
como requisito para obtenção do título de
Especialista em Auditoria Integral

Orientador: Professor Vicente Pacheco

**LONDRINA
2003**

AGRADECIMENTOS

- À "DEUS" que me deu o dom da vida.
- Aos meus pais, que me ensinaram os caminhos do saber.
- A minha esposa Veralice e meus filhos Franklin e Adriana que tiveram paciência e compreensão pela minha ausência, me incentivando para que pudesse concluir essa jornada.
- Aos professores Vicente Pacheco e Blênio César Severo Peixe, pela sua colaboração para a conclusão deste trabalho.
- A Coordenação da Receita do Estado do Paraná, pela oportunidade que me foi ofertada.
- Aos colegas da 3ª Delegacia da Receita Estadual, pelo apoio e colaboração.
- A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a elaboração deste trabalho.

LISTAS

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - ÍNDICE DO FOCO FINANCEIRO, FOCO NO CLIENTE E FOCO NO PROCESSO	31
TABELA 2 - ÍNDICE DO FOCO DE RENOVAÇÃO E DESENVOLVIMENTO E DO FOCO HUMANO	31
TABELA 3 - VALOR AGREGADO POR NÍVEL DE ESCOLARIDADE	38
TABELA 4 - RESOLUÇÃO N.º 092/2001- SEFA	46
TABELA 5 - RESULTADO DAS OPERAÇÕES DE FISCALIZAÇÃO AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS PELA 3ª DRR	54
TABELA 6 - DEMONSTRATIVO DOS TREINAMENTOS EFETUADOS PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO PARA SEUS COLABORADORES	55
TABELA 7 - CAPACITAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS - DEMONSTRATIVO DO VALOR ATRIBUÍDO A 3ª DRR	56

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 - NAVEGADOR DO CAPITAL INTELECTUAL	30
QUADRO 2 - MODELO DE CAPITAL INTELECTUAL PARA EL SECTOR PÚBLICO	33
QUADRO 3 - BALANÇO PATRIMONIAL EMPRESA N	37
QUADRO 4 - MAPA DO ESTADO DO PARANÁ	40

RESUMO

HILGEMBERG, C.R. CAPITAL INTELECTUAL UM ATIVO NÃO ESCRITURADO: MODELO PARA MENSURAR. ESTUDO DE CASO DA 3ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA ESTADUAL. PERÍODO 2001 E 2002.

O Capital Intelectual é visto por um conjunto de conhecimentos e informações adquiridos por uma pessoa ou instituição e colocado ativamente a serviço da realização de objetivos econômicos. No Brasil, estes valores não são utilizados atualmente nas demonstrações contábeis. Com os resultados obtidos destas avaliações, a visualização do valor de mercado poderá ser mensurado de forma a tornar-se mais real a eficiência e deficiência da organização, facilitando assim à tomada de decisões para o administrador investir ou não neste setor. Dentro do setor público o interesse em avaliar o capital intelectual parte da administração, devido ao desempenho dos setores demonstrar a qualidade de sua gestão. O objetivo deste estudo de caso tem como enfoque o estudo de um modelo de mensuração do Capital Intelectual da Coordenação da Receita do Estado do Paraná na Delegacia da Receita Estadual de Ponta Grossa, no período de 2001 e 2002, cujos resultados se originam exclusivamente da aplicação do capital intelectual. O estudo de um modelo para essa mensuração, foi desenvolvido através de pesquisa das formas mais utilizadas de mensuração do Capital Intelectual. Este trabalho desenvolveu-se através de um método dedutivo, sendo utilizado para isto as pesquisas de natureza quantitativa e qualitativa. Foram utilizados como técnicas auxiliares o exame de documentos diretos e indiretos, tendo como suas fontes pesquisa, via internet, trabalhos acadêmicos e a coleta de dados da 3ª Delegacia da Receita Estadual, junto ao setor de recursos humanos da Secretaria da Fazenda. Como resultado deste estudo de caso, pode-se observar que houve um retorno positivo na avaliação efetuada, tendo inclusive uma projeção dos resultados para os próximos 5 anos. De acordo com este resultado positivo, verificou-se que a organização está propensa a manter os resultados de retorno no decorrer dos próximos períodos. Diante de tal expectativa, poderá a organização elaborar um acompanhamento sobre as tendências de seus resultados futuros.

Palavras-chave: Capital Intelectual, ativo não escriturado, modelo para mensurar, 3ª Delegacia Regional da Receita Estadual.

E-mail: Crhilgem@ig.com.br

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	II
LISTAS	III
RESUMO	IV
1. INTRODUÇÃO	1
2. REVISÃO DE LITERATURA	6
2.1. ALGUNS MODELOS DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL	24
2.1.1. Diferença entre o valor de mercado e o valor contábil	27
2.1.2. Razão entre o valor de mercado e o valor contábil	27
2.1.3. “Q” de Tobin	27
2.1.4. Navegador do capital intelectual	28
2.1.5. Modelo de Edvinsson e Malone (o caso da Skandia).....	30
2.1.6. Modelo de Sveiby	32
2.1.7. Modelo de Bossi	32
2.1.8. Modelo de Straioto	35
2.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	40
3. METODOLOGIA	47
3.1. CONCEITO DE CONHECIMENTO	47
3.1.1. Conhecimento Científico	48
3.2. PESQUISA CIENTÍFICA	48

3.3. FINALIDADES DA PESQUISA	48
3.3.1. Principais Técnicas de Pesquisa	49
3.3.2. Tipo de Pesquisa	50
3.3.3. Natureza da Pesquisa	51
3.3.4. Técnicas Auxiliares	51
3.3.5. Apresentação	52
3.3.6. Objetivo geral	52
3.3.7. Objetivo específico	52
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	53
4.1. ELABORAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO PRÁTICO DO TRABALHO	53
4.1.1. Determinação do valor contábil do capital intelectual	56
4.1.2. Determinação do valor de mercado do capital intelectual	57
4.1.3. Determinação do valor do capital intelectual	58
4.1.4. Projeção de resultados futuros baseados no capital intelectual	58
4.1.5. Valor mensal do capital intelectual	59
4.1.6. Capital intelectual projetado	59
5. CONCLUSÃO	60
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1. INTRODUÇÃO

Na busca de novos conhecimentos, o homem desde os primórdios, mostra que tem sede de encontrar explicações para suas mais variadas indagações. Para que se chegue a solução de tantas interrogações é que os estudiosos dedicam horas de suas vidas para a contribuição de novas descobertas.

Assim sendo, esta pesquisa tem por finalidade o cumprimento do requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral junto ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

A pretensão é focar o assunto "Capital Intelectual", sua importância e complexidade quanto à forma de mensuração, utilizando-se como base às várias correntes doutrinárias existentes. Sabe-se que, de forma alguma, poderemos ter a prepotência de esgotar o assunto pesquisado, porém tentaremos abordar apenas uma fatia de um fenômeno para chegarmos a uma conclusão, conscientes de que diversos entendimentos podem aparecer de acordo com outras doutrinas.

A contabilidade é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia a contabilidade utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta.

Os profissionais de área contábil reconhecem que as informações contábeis são utilizadas estrategicamente para ajudar a criar uma imagem favorável das empresas, no entanto, deixam de registrar o valor de seu ativo mais importante, que é o seu quadro de funcionários.

Imagina-se que num certo dia, todas as posições de uma organização estejam vagas, que todos os serviços atuais, instalações, escritórios, equipamentos,

clientes, patentes e recursos financeiros, estejam lá, mas nenhum funcionário.

Quanto tempo levaria e quanto custaria para contratar pessoal que preenchesse todas as vagas, para treiná-los e transformá-los na organização humana bem consolidada que existe agora?

Faz-se frente a paradigmas de medição relativamente novos que terão efeitos profundos na forma pela qual as pessoas são gerenciadas nas organizações. Demonstrar e enfatizar a necessidade de se utilizar instrumentos e métodos, cada vez mais precisos, é o objetivo dessa nossa contribuição para o desenvolvimento de um campo nivelado para a contabilidade de recursos humanos, de forma que através da mesma, seja possível divulgar o valor do capital intelectual utilizado pelas organizações.

O capital intelectual é considerado a base de uma civilização, sendo o elemento chave que distingue os homens dos animais, que distingue um homem de outro e até uma nação de outra.

Este capital que é gerado por conhecimentos é um grande gerador de riquezas para o ser humano, e vem a ser mais que um ativo privilegiado, o qual por sua vez é a causa de grandes aumentos de produtividade em algumas empresas, e também em governos, ou seja, na vida de cada um de nós.

Tudo isso proporcionou um conceito novo dentre outros mais, que ficará demonstrado dentro do contexto a ser desempenhado neste trabalho, sendo este por sua vez, visto por um conjunto de conhecimentos e informações adquiridos por uma pessoa ou instituição e colocado ativamente a serviço da realização de objetivos econômicos.

Tem aumentado o interesse, por parte dos estudiosos, em que se quantifique

a riqueza imaterial. Há uma crescente crítica aos demonstrativos patrimoniais tradicionais, por não evidenciar os intangíveis. Os estudiosos, afirmam, já há tempo, que não se pode observar só os bens físicos. É necessário, também, incluir o intelectual e a riqueza imaterial para se ter uma real situação patrimonial da empresa. No setor privado, há uma discrepância entre o valor de mercado e o que está registrado nos livros.

Dentro do setor público o interesse em avaliar o capital intelectual parte da administração, devido ao desempenho dos setores demonstrar a qualidade de sua gestão.

No Brasil, estes valores não são utilizados atualmente nas demonstrações contábeis, exceto nos processos de dissolução de sociedades, os quais são elaboradas pelos peritos contábeis, para que se atribua a cada sócio, o valor real de sua participação na empresa. Com os resultados obtidos destas avaliações, a visualização do valor de mercado poderá ser mensurado de forma a tornar-se mais real a eficiência e deficiência da organização, facilitando assim à tomada de decisões para o administrador investir ou não neste setor.

Embora o capital intelectual esteja mais presente no setor público, de que no setor privado, a sua avaliação não se faz necessária para comercialização, pois os objetivos da administração são variados em atendimento ao público e não com objetivo monetário.

Os produtos finais das administrações públicas são serviços e estes são em sua essência intangíveis.

A moderna gestão do setor público tem como objetivo a atenção ao público e a qualidade dos serviços que justifica as possíveis contribuições do capital

intelectual.

Utilizando o capital intelectual, pode-se propor indicadores alternativos para medir o grau de cumprimento dos objetivos de uma entidade pública.

O objetivo deste estudo de caso tem como enfoque o estudo de um modelo de mensuração do Capital Intelectual da Coordenação da Receita do Estado do Paraná na Delegacia da Receita Estadual de Ponta Grossa, no período de 2001 e 2002, cujos resultados se originam exclusivamente da aplicação do capital intelectual.

De uma forma geral, no desenvolver deste trabalho será analisado quais as formas mais utilizadas para mensurar o "Capital Intelectual".

Em virtude de o governo aplicar recursos no treinamento e desenvolvimento de seus funcionários, torna-se necessário demonstrar o retorno destes investimentos.

Na forma mais específica, o resultado do trabalho será:

Demonstrar o percentual que representa o capital intelectual em relação ao investimento efetuado;

Evidenciar a diferença de rentabilidade entre os exercícios iniciais e os que foram produzindo, após os investimentos nesta área;

No Brasil, estes valores não são utilizados atualmente nas demonstrações contábeis. Com os resultados obtidos destas avaliações, a visualização do valor de mercado poderá ser mensurado de forma a tornar-se mais real a eficiência e deficiência da organização, facilitando assim à tomada de decisões para o administrador investir ou não neste setor.

A pesquisa se desenvolverá através do estudo de caso, tendo uma natureza

qualitativa e quantitativa.

A natureza qualitativa, além de se realizar de forma quantitativa, vai basear na qualidade de sua pesquisa, informação como meio para descobrir algo que não aconteceu, não vai se preocupar apenas com a soma, pois além de somar, comprovar o obviamente, preocupar-se também com análise e interpretação, com os reflexos disto na organização, na sociedade, no meio em que está inserido, o que realmente será importante na sua própria pesquisa. Buscar o aspecto qualitativo desta sua informação, tendo para isso uma análise interpretativa. Além de mensurar, será efetuada a interpretação para que as informações possam atender com maior qualidade aos usuários internos e externos.

A natureza quantitativa deve-se ao fato de ser elaborado através dos vários relatórios internos para uma melhor forma de mensuração, sendo que após estes procedimentos adotados, obtenha-se o resultado desejado.

Como apoio do projeto de estudo de caso, utilizar-se á como ferramenta de auxilio uma técnica de pesquisa bibliográfica, entre outras técnicas, o exame de documentos diretos e indiretos, a coleta de dados da 3ª DRR, junto ao setor de recursos humanos da Secretaria da Fazenda. As fontes de pesquisa direta e indireta serão através de pesquisa via Internet e trabalhos acadêmicos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

O grande desafio que se apresenta atualmente à contabilidade é encontrar uma forma de demonstrar a natureza dinâmica e intangível da criação de valor da empresa moderna.

A Contabilidade vem medindo o acúmulo e a concentração de capital de uma empresa baseada em custos. Sendo assim, pressupõe-se que o custo de um ativo diz, razoavelmente, depois de alguns ajustes referentes a itens como a depreciação, quanto vale o ativo. Este modelo tradicional não é aplicável em uma empresa baseada no conhecimento, devido aos componentes do custo de um produto, hoje, serem, em grande parte, ativos intangíveis, ou seja, ativos intelectuais. (STRAIOTO, 2000, p. 37).

Dentro da Contabilidade o Ativo engloba os bens e direitos da entidade, representados através de valores. O Ativo é classificado em Ativos Tangíveis (aqueles que possuem existência física) e Ativos Intangíveis (os que não possuem existência física). Os Ativos Tangíveis são mensurados facilmente, enquanto que os Ativos Intangíveis apresentam um certo grau de dificuldade para serem demonstrados no Balanço Patrimonial da entidade. Dentro dos Ativos Intangíveis o "Capital Intelectual" é a base de nossa fonte de pesquisa, devido a sua condição para gerir resultados futuros.

Baseado nas leituras iniciais entendemos que, Capital Intelectual é um investimento da organização em seus recursos humanos com objetivo principal de apresentar melhores resultados.

Se formos buscar as definições do título, citamos o texto do Dicionário Aurélio Eletrônico – V.1.4, Dezembro/1994.

CAPITAL

“Qualquer riqueza capaz de dar renda e que se emprega para obter nova produção”.

INTELECTUAL

“Que possui dotes de espírito, de inteligência”.

ATIVO

“A totalidade dos bens de uma empresa, ou pessoa, inclusive os direitos suscetíveis de avaliação”.

Segundo IUDÍCIBUS citado por PACHECO (2001, p. 15), “... ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passado ...”.

ESCRITURAR,

“Registrar sistematicamente”.

MENSURAR

“Determinar a medida de”.

Abaixo citaremos três conceitos que já foram enfoques de pesquisas efetuadas por autores considerados pioneiros no assunto.

BROOKING citado por ANTUNES (2000, p. 78) define Capital Intelectual como “uma combinação de ativos intangíveis, frutos das mudanças nas áreas da tecnologia da informação, mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as empresas e que capacitam seu funcionamento”.

ANTUNES (2000, p.78) define que o Capital Intelectual pode ser dividido em quatro categorias: “ativos de mercado, ativos humanos, ativos de propriedade intelectual e ativos de infra-estrutura.”

Outro conceito de Capital Intelectual.

Comparando uma empresa a uma árvore, consideram a parte visível como tronco, galhos e folhas, a que está descrita em organogramas, nas demonstrações contábeis e em outros documentos, e a parte que se encontra abaixo da superfície, no sistema de raízes, Capital Intelectual, que são os fatores dinâmicos ocultos que embasam a empresa visível formada

por edifícios e produtos. (EDVINSSON E MALONE, 1998, p. 9).

A partir dessa visão, surgiram as interpretações de diversos estudiosos, conforme descreve OLIVEIRA NETO sobre a metáfora da comparação de EDVINSSON E MALONE.

através da comparação entre uma árvore e uma organização. Nesta metáfora, os valores ocultos da empresa estão representados pelo sistema de raízes da árvore. Ela dá a sustentação à árvore. O vigor das raízes permite enfrentar períodos críticos. A parte externa da árvore, por ser visível, pode confundir a sua avaliação visto que pode apresentar-se em bom estado, mas as suas raízes podem estar com problemas sérios que, quando os problemas atingirem a parte visível, se tornara difícil a recuperação da árvore. (OLIVEIRA NETO, 2003, p. 3).

Apresentando uma ilustração sobre esta interpretação, continua:

A história da Lotus Inc. relatada por EDVINSSON e MALONE (1998), é um excelente exemplo para comprovarmos a metáfora da árvore. A Lotus nasceu de um produto, um software, uma planilha eletrônica que se tornou um sucesso de vendas, a ponto da marca Lotus ser considerada sinônimo de planilha eletrônica. Empresas concorrentes surgiram ávidas a quebrar a hegemonia da Lotus. O que não demorou muito a acontecer. Este fato enfraquecia a Lotus, mas não era demonstrado nos balanços. A ação da concorrência só começou a ter reflexos nas demonstrações quando ela já estava sendo afetada com a queda nas vendas de seu principal produto. Porém, se fossem observados os valores ocultos, era possível perceber a redução do seu valor real em consequência da ação da concorrência. (OLIVEIRA NETO, 2003, p. 3).

Partindo do princípio de que o mundo esta na era da informação, e que o conhecimento é um capital intangível que na maioria dos casos pode ter maior importância do que o capital tangível nos leva a crer que em qualquer organização, as pessoas estão valendo mais pelo conhecimento que detêm do que qualquer outra coisa.

De acordo com várias definições sobre ativos que existem, fica explícito que vários intangíveis fazem parte do capital intelectual. No entanto, o ser humano, por ser o recurso detentor do conhecimento, tem sido o centro das atenções dos estudiosos do tema, por isso os esforços para mensuração do capital intelectual estão direcionados para o ativo ou capital humano.

No capital humano, o conhecimento, habilidade e suas atitudes, são

fundamentais para o seu desenvolvimento e para que a entidade alcance seus objetivos.

Capital Intelectual, Inteligência Competitiva, Gestão do Conhecimento são alguns dos termos mais discutidos na atualidade por traduzirem-se em uma nova área de interesse da administração das organizações, criando um novo conceito de administração de empresas que conduz à necessidade de aplicação de novas técnicas, de nova filosofia de administração e novas formas de avaliação do valor da organização. A partir desses termos, tudo parece novo para a organização, e no caso da Contabilidade, tal situação constitui-se em um desafio, afinal, como dar um enfoque contábil a algo subjetivo, a um ativo intangível como o conhecimento?

Admitir o Conhecimento como recurso econômico impõe novos paradigmas na forma de valorizar o ser humano e na forma de valorizar uma organização, pois gera benefícios intangíveis que alteram seu patrimônio. Em vista disso, a Contabilidade vem sofrendo sérias e infundadas críticas no sentido de as Demonstrações Contábeis não retrarem o real valor de uma empresa. (ANTUNES, 2000, p. 12).

Dessa forma, a Contabilidade para atingir seus objetivos eficazmente, deve estar atenta a essas mudanças, para que possa converter-se em uma importante ferramenta gerencial para auxiliar no processo de tomada de decisões e formação de estratégias, além de permitir a diferenciação entre o valor contábil e o valor de mercado de uma organização.

Conhecimento, de forma geral, pode ser definido como cita GILES (1993, p. 23), “ato mental, fundamentado na experiência sensível, pelo qual se formulam juízos verdadeiros e seguros a respeito de algum objeto ou realidades”.

Pode-se dizer que conhecimento é ter domínio sobre algum assunto, porém, para esse conhecimento ser real, deve-se saber como aplicá-lo para produzir algo. Tal dedução advém da diferenciação conceitual proposta por NONAKA e TAKEUCHI (1997), que distinguem duas formas de conhecimento: o explícito e o tácito.

o conhecimento explícito pode ser expresso em palavras e números e facilmente comunicado e compartilhado sob a forma de dados brutos, fórmulas científicas, procedimentos codificados ou princípios universais. A este conceito soma-se o objetivo de aplicação a uma finalidade específica, e adota-se sua utilização no sentido lato. NONAKA e TAKEUCHI (1997) citado por ANTUNES (2000, p. 27-28).

No sentido lato, conhecimento é a mesma coisa que dados e informações, é aquele obtido em livros. Nas organizações, as informações são os dados que subsidiam a tomada de decisões.

Por outro lado, ANTUNES (2000, p. 28) define conhecimento tácito como aquele que “abrange as habilidades desenvolvidas por meio de know-how adquirido mais as percepções, crenças e valores que tomam-se como certas e que refletem na imagem de como se vê a realidade, moldando a forma como se percebe e se lida com o mundo”.

No sentido stricto, conhecimento é a mesma coisa que ação, como as pessoas agem em determinada situação, a partir das informações disponíveis, as quais são adquiridas através da educação e pesquisas acadêmicas, bem como através de insights, palpites e instituições que estão enraizadas nas ações e experiências de um indivíduo.

De acordo com a pesquisa de XAVIER, o conhecimento inclui:

Dado (aquilo que o mundo nos dá, que oferece à nossa percepção). Informação (é o dado com um significado). Questões, problemas (é uma pergunta e uma conseqüente dúvida a respeito de algo). Modelos (são abstrações e descritivas de coisas ou fenômenos). Hipóteses (é uma antecipação de um resultado ou uma explicação). Repertório de alternativas (são conjuntos de idéias que tenho para resolver um problema ou outro). Teorias (conjunto de explicações sobre um dado fenômeno ou processo. Inclui informações, questões, modelos, repertórios de alternativas, permite a extração de hipóteses, antecipação de resultados, etc.). Paradigma (é todo um conjunto de saber, que cria uma espécie de racionalidade social). (XAVIER, 1998 p. 43-45).

A Gestão do Conhecimento, o Capital Intelectual é um novo paradigma que se impõe às organizações na atualidade, mais conhecida com a era da informação.

Tem-se consciência que somente a posse da informação não garante às empresas um diferencial competitivo; é preciso aprender a transformá-la em conhecimento e em produtos, diversificação de mercados e formas de satisfação dos clientes.

Assim, o conhecimento acumulado pela organização tornou-se o principal fator de produção na economia moderna, ocupando o que chama-se de Capital Intelectual, um lugar determinante na competitividade, ao lado dos fatores de produção (terra, mão-de-obra e capital financeiro). Pode-se então dizer que o Capital Intelectual é o uso do conhecimento humano para gerar benefícios para a organização ou a sociedade como um todo.

Apresentando o pensamento de BOSSI sobre os recursos intangíveis.

Los recursos básicos tradicionales utilizados por una empresa son cuatro: materias primas, máquinas, capital y recursos humanos, aunque hoy en día se considera que el conocimiento es un input fundamental que también ha de añadirse a la lista anterior. Los tres primeros son activos tangibles. Los recursos humanos y el conocimiento son activos intangibles. Cada sector económico utiliza los recursos de forma diferente: la empresa industrial destaca por el uso del recurso maquinaria, las financieras por el uso del capital, etc. En el sector público, materias primas, maquinaria y capital no son tan importantes, al contrario que los recursos humanos y conocimiento, ejes básicos en cualquier modelo de Capital Intelectual. (BOSSI et al., 2001, p. 3).

Como apresentação externa, as entidades públicas têm que satisfazer as demandas de informação de usuários externos. Como marca do Capital Intelectual cabe apresentar informação sobre os esforços para otimizar a racionalidade de sua organização interna, desenvolver seus recursos humanos, melhorar a imagem, o que tem feito pela sociedade e pelo meio ambiente entre outros.

Como no setor privado, o relacionamento da entidade com outras organizações, também é um fator de grande importância para atingir o seu objetivo. (Operações com Policia, IAP, IBAMA, Defesa Civil, etc...)

Em um artigo escrito por RAUPP, encontram-se diversas definições do que vem a ser o Capital Intelectual, na acepção de diversas personalidades:

Para Steven M. H. Wallman, representante da SEC (Securities Exchange Commission) Capital Intelectual não é somente a capacidade intelectual humana, mas também nomes de produtos e marcas registradas e, até mesmos, ativos contabilizados a custo histórico, que se transformaram ao longo do tempo, em bens de grande valor, (ou seja), "ativos atualmente indicados por um valor nulo no balanço patrimonial". Para H. Thomas Johnson, professor de administração de empresas na Universidade Estadual de Portland (Oregon), "o Capital Intelectual esconde-se no interior do mais misterioso lançamento contábil, aquele referente ao goodwill (fundo de comércio). A diferença, ele afirma, é que, tradicionalmente o goodwill ressaltava ativos incomuns, mas existentes, como as marcas registradas. Em comparação, ele continua, o Capital Intelectual abrange ativos mais difíceis de serem expressos, como a capacidade de uma empresa aprender a adaptar-se. (RAUPP, 2001, P. 53-54).

Na literatura disponível acerca do tema, pode-se encontrar outros conceitos, os quais serão discutidos a seguir.

O Capital Intelectual pode ser definido de duas maneiras para o Financial Accounting Standards Board - FASB (1999) citado por OLIVEIRA NETO (2003, p. 3),

"Ativos intangíveis combinados que permitem a companhia funcionar e manter uma vantagem competitiva".

"A diferença entre o valor real de mercado da companhia e o valor real de mercado dos ativos tangíveis menos passivos da companhia".

O ICMGroup (www.icmgroup.com), um grupo criado especificamente para produzir conhecimento sobre o Capital Intelectual, estabelece uma definição mais sucinta: "Capital Intelectual é conhecimento que pode ser convertido em renda."

Alguns estudiosos defendem a tese de que o Capital Intelectual está contido no goodwill. Na interpretação de IUDÍCIBUS e MARION.

Capital Intelectual e Goodwill são valores idênticos num determinado momento. Todavia, a visão contábil do Goodwill é temporal e limitada, enquanto a de Capital Intelectual é progressiva em constante renovação. Enquanto no Goodwill há a idéia de amortização, no Capital Intelectual há a idéia de vantagens em relação ao futuro. EDVINSSON e MALONE (1998) citado por IUDÍCIBUS e MARION (1999, p. 155).

A primeira definição do FASB, dentre as apresentadas, é a que melhor descreve o Capital Intelectual nos aspectos de: ser intangível, está ligado ao futuro do empreendimento, e ser o diferencial em relação aos concorrentes.

Apesar da falta, ainda, de uma uniformidade na definição do Capital Intelectual, a maioria concorda com a forma como ele é particionado. O Capital Intelectual é dividido em três componentes: Capital Humano, Capital de Clientes e Capital Estrutural.

Como proposta de padronização, a definição dos três componentes do Capital Intelectual:

- O Capital Humano constitui o conhecimento acumulado, as habilidades e experiências dos empregados. Ela é uma organização combinada da capacidade humana de criar, inovar e resolver problemas do negócio. Quando a companhia encontra-se sem rumo, são estes – o ativos humanos – que respondem pela geração de novas estratégias, produtos, serviços e tecnologia que promovem a recuperação da companhia.
- O Capital de Clientes abrange a solidez das relações com os clientes da companhia e a lealdade destes clientes para com a companhia. Ele é o valor adicionado para a organização como um resultado de intangíveis relações de mercado. Estes incluem os efeitos nos nomes das marcas e das marcas registradas sobre as transações e a sensibilidade a preços dos clientes.
- O Capital Estrutural é formado por tudo aquilo dentro da organização que dá suporte aos empregados na realização de seus trabalhos. Dito de outra forma, é a infra-estrutura que apóia o Capital Humano. Ele é constituído de ativos de propriedade intelectual e ativos de infra-estrutura. Ativos Intelectuais incluem know-how, segredos, direitos autorais, patentes, e vários direitos sobre projetos. Ativos de Infra-estrutura são tecnologias, cultura corporativa, sistema de informações e a estrutura gerencial. FASB (1999) citado por OLIVEIRA NETO (2003, p. 4).

Outros autores propõem uma divisão diferente para o Capital Estrutural:

- Capital Organizacional que abrange o investimento da empresa em sistemas, instrumentos e filosofia operacional que agilizam o fluxo de conhecimento pela organização, bem como em direção às áreas externas, como aquelas voltadas para os canais de suprimento e distribuição.
- Capital de Inovação refere-se à capacidade de renovação e aos resultados da inovação sob a forma de direitos comerciais amparados por lei, propriedade intelectual e outros ativos e talentos intangíveis utilizados para criar e colocar rapidamente no mercado de novos produtos e serviços.
- Capital de Processos é constituído por aqueles processos, técnicas (como o ISO 9000) e programas direcionados aos empregados, que aumentam e

ampliam a eficiência da produção ou a prestação de serviços. É o tipo de conhecimento prático empregado na criação contínua de valor. (EDVINSSON e MALONE, 1998, p. 32).

Seguindo uma classificação semelhante, BROOKING (1996) apud ANTUNES (2000, p. 78), “define o Capital Intelectual como uma combinação de ativos intangíveis, frutos das mudanças nas áreas da tecnologia da informação, mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as empresas e que capacitam seu funcionamento.”

Seguindo o raciocínio, dispõe que o Capital Intelectual pode ser dividido em outras quatro categorias:

ativos de mercado, ativos humanos, ativos de propriedade intelectual e ativos de infra-estrutura:

- Ativos de mercado: potencial que a empresa possui em decorrência dos intangíveis, que estão relacionados ao mercado: como a marca, os clientes, franquias, a lealdade dos clientes, etc...;

- Ativos humanos são benefícios que indivíduo pode proporcionar para as organizações por meio de sua expertise, criatividade, conhecimento, habilidade para resolver problemas, tudo visto de forma coletiva e dinâmica;

- Ativos de propriedade intelectual são os ativos que necessitam de proteção legal para proporcionarem às organizações benefícios, tais como know-how, segredos industriais, patentes, copyright, etc...;

- Ativos de infra-estrutura são as tecnologias, metodologias e os processos empregados como cultura, sistema de informação, métodos gerenciais, banco de dados de clientes, etc... (ANTUNES, 2000, p. 78).

Segundo ANTUNES (2000, p.88), “o conceito de Capital Intelectual é uma tentativa de identificar e mensurar tais intangíveis que, enquanto não mensurados, resultam em parte do goodwill”. Os ativos humanos são parte de um estudo mais completo chamado Capital Intelectual. O goodwill contempla, entre outros, os ativos humanos. Quando uma organização consome recursos humanos, através da prestação de algum serviço que envolva esforço intelectual com o objetivo de obter benefícios futuros, pode-se classificar tais recursos como ativo.

As definições de ativos apresentadas evidenciam que vários intangíveis fazem parte do Capital Intelectual. No entanto, o ser humano, por ser o recurso

detentor do conhecimento, tem sido o centro das atenções dos estudiosos do tema, por isso os esforços para mensuração do Capital Intelectual estão direcionados para o ativo ou capital humano.

No estudo das organizações, as questões centrais, além da evolução da tecnologia da administração, recaem sobre a posse dos meios de produção, originariamente de propriedade do trabalhador (o artesão) e, posteriormente, dominados pelas organizações. Outro aspecto central trata da divisão de tarefas como fonte da alienação do trabalhador. As obras de Taylor (Administração Científica) e de Weber (Burocracia) evidenciam essa proposital busca da alienação do trabalhador para obter em contrapartida o aumento da produtividade. Certamente esta foi uma época voltada mais para as mãos do que para a cabeça do trabalhador. Mas, independentemente da racionalização do trabalho, com o conhecimento (o explícito) gerado na administração, percebe-se nessas escolas a preocupação do uso do conhecimento tácito por parte dos empregados. Para Taylor, traduzida no temor de que os trabalhadores pudessem controlar o ritmo da produção. Na burocracia buscando reduzir a influência da organização informal sempre pairando acima dos regulamentos e normas.

Conforme, pesquisa de SERAFIM FILHO.

a partir da formulação da teoria das decisões de Herbert Simon, encontra-se evidências de uma maior atenção ao aproveitamento do conhecimento detido pelo trabalhador. Tal teoria preconiza que uma organização é um sistema de decisões. Desta forma, em todos os níveis da organização decisões são tomadas racionalmente visando a atingir objetivos. O indivíduo contribui para a organização na medida em que recebe incentivos e estará permanentemente avaliando o equilíbrio incentivo/contribuição. (SERAFIM FILHO, 2003, P. 4).

Nos recursos humanos, o conhecimento, habilidade e suas atitudes são fundamentais para que a entidade alcance seus objetivos.

As escolas mais modernas de administração incorporaram definitivamente a

visão sistêmica e o estudo do ambiente das organizações. Na área das ciências sociais há uma crescente participação dessas no trabalho organizacional. Estes dois fatos e mais o crescimento do volume e da complexidade do ambiente competitivo fizeram com que os administradores se voltassem para os movimentos de gestão participativa. Primeiramente, na solução de problemas da produção. Atualmente também na tomada de decisões que envolvem questões críticas do negócio.

Assim, de acordo com SERAFIM FILHO:

o trabalho organizacional buscou ao longo de um tempo retirar o poder de participação do trabalhador na realização e no resultado do seu trabalho. Primeiro pondo as máquinas industriais no lugar das ferramentas artesanais e obrigando-o a sair de sua casa para trabalhar. Depois diminuindo de tal maneira a sua participação no trabalho, através da divisão das tarefas, que o alienasse completamente das "coisas" da administração e utilizasse bem os seus braços. Hoje, o número de organizações é muito maior, praticamente não existem mais fronteiras comerciais e as máquinas, todos os concorrentes têm as mesmas. A competição passa a ser ganha, então, por quem "pilota" a máquina. O modelo do "trabalhador-braço" não interessa mais; o que ele tem dentro de sua cabeça é o que faz a diferença. Só que, ao contrário das tangíveis ferramentas de trabalho retiradas pela força do poder econômico, dessa vez, excluindo processos cirúrgicos forçados, o "trabalhador-cérebro" vai precisar concordar em expor o seu intelecto. (SERAFIM FILHO, 2003, P. 4-5).

As chamadas organizações do conhecimento apresentam algumas características comuns. Uma se destaca fortemente: fazem uso intensivo da informação. A tecnologia da informação utilizada inclui ferramentas para trabalho em grupo, uma diversidade de meios de comunicação (correio eletrônico, INTRANET), redes internas de telefonia e de comunicação de dados, dentre muitas outras. Seu modelo de gestão inclui, obrigatoriamente, um número reduzido de níveis hierárquicos e utilizam sempre, independentemente da sua configuração de organograma, o trabalho interfuncional (times, células, grupos de trabalho e de solução de problemas). Por conseqüência, o processo decisório é acentuadamente participativo. Todo este desenho visa facilitar a coleta, a assimilação e o aproveitamento do conhecimento.

Uma empresa tradicional é um conjunto de ativos físicos, adquiridos por capitalistas responsáveis por sua manutenção e que contratam pessoas para operá-los. Uma empresa voltada para o conhecimento é diferente de muitas formas (...) não só os principais ativos (...) são intangíveis como também não está claro quem os possui ou quem é responsável por cuidar deles. (STEWART, 1998, p. 45)

Na organização do conhecimento, portanto, o principal ativo é o Capital Intelectual.

Por extensão, o trabalhador do conhecimento é, essencialmente, a fonte básica da formação do conhecimento na organização do conhecimento. Numa composição de seu cérebro (inteligência e talento), mais a tecnologia da informação a seu dispor, temos o perfil deste novo trabalhador.

Há muito se sabe da importância do conhecimento e do talento humano como diferencial competitivo entre as empresas. Desde as organizações mais "primitivas", o bom produto (ou qualquer resultado) sempre esteve associado à maneira peculiar com que as pessoas faziam as coisas. Tal maneira sempre incluiu a forma de organização das equipes, o bom relacionamento entre elas e, principalmente, como transformam o conhecimento individual numa obra coletiva. Eventuais revoluções no "como fazer" decorreram da aplicação do conhecimento em associação com a experiência e a inteligência humanas.

Nos tempos altamente competitivos de hoje, não poderia ser diferente. Na verdade, com os competidores muito próximos, qualquer alternância na tecnologia pode decidir o momento do jogo. E tecnologia é, segundo os dicionários, totalidade (e aplicação) de conhecimentos.

Adicionalmente, com a evolução e o barateamento da tecnologia da informação, há um nivelamento entre os concorrentes no poder de aquisição de hardware e software. Conseqüentemente nivela-se a capacidade instalada de cada competidor. Algo mais ou menos como algumas corridas de automóveis, onde os

mesmos são absolutamente iguais e quem decide a competição é o braço (e a cabeça) do piloto.

Um indicador de que cresceu a percepção da importância do conhecimento nas organizações é a própria proliferação de matérias de revistas especializadas ou não, de livros publicados sobre o assunto e de palestras em seminários que tratam de gestão. Normalmente os temas desses materiais e eventos versam sobre talento humano, inteligência competitiva, Capital Intelectual, engenharia do conhecimento e gestão do conhecimento. Em comum, a reafirmação da importância de uma ação sistemática facilitadora, por parte da organização, no sentido de criar, utilizar, reter e medir o seu conhecimento.

Assim como em outras técnicas de gestão que têm sido destaque no estudo das organizações (qualidade total, reengenharia, administração estratégica, dentre outras), a Gestão do Conhecimento, tem sido apresentada de forma simplista, não no seu conteúdo, sempre rico em detalhes, mas na sua forma de implementação.

A Gestão do Conhecimento passa, essencialmente, pelo compartilhamento dos conhecimentos individuais para a formação do conhecimento organizacional. Sendo assim, a pessoa que detém o conhecimento é que decide se o compartilha ou não. Depende, portanto, do quanto está motivada para isso. Motivação é, dessa forma, uma questão-chave para uma bem sucedida Gestão do Conhecimento.

São muitas as teorias sobre a motivação e a satisfação das pessoas no e com o trabalho. Isto, por si só, já demonstra a complexidade do assunto.

... os indivíduos possuem objetivos que desejam alcançar e agem intencionalmente de acordo com suas percepções da realidade. A motivação se desenvolve somente depois de se ter um objetivo a concretizar. O objetivo é que dá impulso, ou seja, mobiliza as energias de um indivíduo e gera a intenção de se concretizar algo. Nessa perspectiva, a motivação se liga à ação (...) A intencionalidade do indivíduo é sempre associada à sua expectativa de realização. MOTTA apud SERAFIM FILHO (2003, p. 9).

Outra visão que nos parece adequada para o estudo da motivação no trabalho do conhecimento é a que define o "contrato psicológico". Não se trata de um contrato convencional, já que a sua maior parte não pode ser escrita e nem falada.

Algumas recompensas materiais e benefícios são especificamente estipulados e concordados, porém os fatores psicológicos, tais como a satisfação no trabalho e as expectativas de trabalho desafiante, tratamento imparcial e assim por diante são mais implícitos por natureza. Mesmo assim, embora não declaradamente esta 'renda psicológica' talvez seja o componente mais crítico do contrato. BUONO apud SERAFIM FILHO (2003, p. 9).

Nessa ótica, a motivação depende de duas condições básicas: até que ponto as expectativas das pessoas sobre o que a organização lhes dará e o que eles devem dar à organização em troca coincidirem com as expectativas da organização em relação ao que ela irá dar e receber.

Supondo que haja um acordo entre os dois conjuntos de expectativas, a natureza do que é efetivamente intercambiado (por exemplo, dinheiro em troca de tempo no serviço, satisfação social e segurança no emprego em troca de trabalho duro e lealdade, oportunidades de crescimento e desenvolvimento em troca de trabalho de alta qualidade e esforços criativos, ou combinação variadas dessas coisas).

Nas organizações do conhecimento, onde o trabalho intelectual será cada vez mais predominante, mais os contratos de trabalho serão psicológicos. Organizações e pessoas estarão mais envolvidas na identificação das expectativas dos outros. Reter talentos dependerá fundamentalmente disso.

Um problema común que presentan los modelos actuales de Capital Intelectual para su inmediata en el sector público es que ponen énfasis en explicar la diferencia entre el valor de mercado de la empresa y su valor en libros. En el sector público no tiene sentido obtener el valor de mercado de un ayuntamiento o de la Policía Nacional. Un modelo de gestión integral para el sector público que incluya indicadores de activos intangibles debe servir para revelar cómo los activos intangibles pueden utilizarse para

mejorar la calidad de servicio a los ciudadanos y alcanzar la excelencia en la gestión así como reflejar el compromiso social y medioambiental de la entidad. (BOSSI et al., 2001 p. 4).

O principal componente envolvido no Capital Intelectual é o conhecimento. Entretanto o conhecimento não é um tema novo; aliás, é um tema ancestral tratado por Platão, Aristóteles e inúmeros outros filósofos que os sucederam. Afinal de contas, o que mudou? O que mudou foi à ênfase atual. Novo é reconhecer o conhecimento como um importante ativo corporativo e entender a necessidade de administrá-lo e cercá-lo com o mesmo cuidado dedicado aos ativos mais tangíveis.

Os ativos intelectuais tornaram-se os elementos mais importantes no mundo dos negócios. A necessidade de extrair o máximo de valor do conhecimento organizacional é maior agora do que no passado. Cada vez mais, líderes e consultores de empresas falam do conhecimento como o principal ativo das organizações e como a chave da vantagem competitiva sustentável. A competitividade das organizações passou a ser determinada pelas idéias, experiências, descobertas e especialização que conseguem gerar e difundir.

O conhecimento é básico para que as organizações possam funcionar. De nada adianta ativos materiais de alta tecnologia se as pessoas não tiverem o conhecimento necessário para fazê-los funcionar adequadamente.

Para que a organização se mantenha com funcionários competentes, capacitados e com um nível de formação adequado ao posto de trabalho, além de qualificação na seleção, deve-se manter um sistema de aprendizado com atualização permanente e formação contínua, tendo como objetivo manter e aumentar a capacidade de seu quadro funcional, pois conforme BECKER (1993) citado por SILVA (2003, p. 2) “educação e treinamento são os mais importantes investimentos em capital humano”.

Cada vez mais, empresas adquirem outras empresas exclusivamente por seu conhecimento. Elas se dispõem a pagar mais do que o valor de mercado de uma empresa em virtude do que esperam obter com acréscimo do novo conhecimento ao seu próprio estoque.

Alguns exemplos bem conhecidos, nos confirmam essa mudança de comportamento:

- a) Compra da Lotus pela IBM, em 1995. A IBM pagou US\$ 3,5 bilhões (14 vezes a avaliação contábil de US\$ 250 milhões). O ágio de 3,25 bilhões pago pela IBM representa sua avaliação monetária do conhecimento exclusivo do Notes e de outros aplicativos. A crença implícita da IBM é a capacidade que a Lotus tem – seu conhecimento – e que agrega mais valor do que qualquer avaliação puramente financeira pode demonstrar. Os investidores estão investindo no Capital Intelectual e não no capital físico.
- b) DOW CHEMICAL - Gordon Petrashi (CEO- Executivo) economizou para sua empresa, do ramo farmacêutico/produtos químicos, mais de US\$ 4 milhões só pela melhor gestão de patentes.
- c) A MICROSOFT – empresa de Bill Gates e Paul Allen - é muito mais Capital Intelectual do que capital físico. O seu valor de mercado corresponde a cem vezes o valor do seu ativo tangível.
- d) A NOKIA, filial finlandesa, com apenas cinco empregados, fatura 200 milhões de dólares ao ano. (MARTINEZ, 1998, P. 2-3)

A definição do valor de mercado real das empresas, quase nunca está espelhada em seus relatórios contábeis.

O resultado da comparação entre o valor escriturado contabilmente e o valor pago quando da comercialização de uma empresa, vem sendo contabilizada como goodwill. Esta denominação torna-se genérica, sendo necessários mais detalhes. De acordo com STEWART (1998), citado por MARTINEZ (1998, p. 3), “essa diferença normalmente corresponde aos ativos intelectuais.”

Nos Estados Unidos no período de 1981 a 1993 ocorreram 391 aquisições que, quando analisadas sob o ponto de vista da relação valor de aquisição/valor contábil, evidenciaram, em média, o valor real das corporações adquiridas em 4,5 vezes maiores do que os valores demonstrados nos balanços patrimoniais. Em alguns casos essa relação (VM/VC – Valor de Mercado/Valor Contábil) superava a 10, nos casos de corporações onde o conhecimento técnico era elevado. EDVINSON e MALONE (1998), citado por MARTINEZ (1998, p. 3).

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)

A contabilidade, seguindo seu modelo tradicional, não se equipara ao ritmo das mudanças que tem ocorrido nos mercados econômicos, não reconhecendo os efeitos patrimoniais das organizações que tem investindo em estratégias, parcerias, treinamentos, etc...efetua para se manter no mercado.

Conforme verificamos nos estudos:

As organizações competem crescentemente com base em seus ativos intelectuais. Vemos isso ecoando na ordem do dia: Empresas competem numa economia de conhecimento, funções que requerem habilidade são desempenhadas por trabalhadores com conhecimento e empresas que melhoram com experiência adquirida são organizações que aprendem. (KLEIN, 1998, p. 1).

Se formos observar o valor contábil, como referencial econômico-financeiro das organizações, não apresenta a real valoração do patrimônio das empresas, deixando assim de transmitir ao usuário, uma das principais finalidades da contabilidade: a informação correta e com qualidade.

Conforme pesquisas:

A legislação de propriedade intelectual contribui apenas no seu tratamento de ativos mais bem delineados, como patentes e marcas comerciais. No nível empresarial, a disparidade entre os valores de mercado e contábeis de empresas em setores intelectualmente intensivos sublinha as limitações associadas à contabilidade moderna, que tem em foco medir capital físico e financeiro. (KLEIN, 1998, p. 9).

o grande responsável por essa defasagem contábil é o conjunto dos recursos intelectuais que correspondem aos ativos mais valiosos encontrados nas empresas e que não vêm sendo levados em conta pela contabilidade. A questão não é o desconhecimento ou mesmo o desprezo dessa nova realidade, pelos contadores, e sim a dificuldade de se encontrar uma metodologia segura e adequada para mensurar e avaliar esse novo recurso econômico gerador de riqueza, diante da sua natureza intangível. (MARTINEZ, 2003, p. 4).

Observa-se que a prática contábil atual não reconhece, ainda, os gastos com a formação profissional dos recursos humanos como um investimento, ao contrário, como salienta:

... relatórios financeiros preparados em concordância com "princípios contábeis geralmente aceitos" não indicam o valor de quaisquer ativos de uma organização; eles reportam o custo depreciado dos ativos como um substituto para valor. Adicionalmente, relatórios financeiros não informam aos investidores os investimentos feitos em ativos humanos por uma organização; a contabilidade convencional trata os investimentos em recursos humanos como despesas em vez de tratá-los como ativos. FLAMHOLTZ apud PACHECO (2002, p. 25).

No caso de empresas baseadas no capital humano, os investimentos são vistos como benefícios futuros esperados, que agrega valor a seu produto e/ou serviço, gerador de Capital Intelectual.

Empresas baseadas em conhecimento nascem em todas as partes do mundo, constituídas na sua essência por ativos intangíveis, representam a principal motivação para o estabelecimento de teorias que possam suportar modelos adequados de mensuração e evidenciação de seus valores reais.

A proposta de estudar várias correntes doutrinárias sobre o Capital Intelectual, tem por finalidade a busca de formas alternativas para mensurar e evidenciar o seu valor. Com isso procura-se demonstrar o valor real da organização, o qual é obtido a partir da agregação de valor em seus ativos.

2.1. ALGUNS MODELOS DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL

A grande questão que permeia essa discussão para os contadores é: Como medir o Capital Intelectual? Como determinar o seu valor? Como perceber patrimonialmente? Hoje, infelizmente, a contabilidade tem muito pouco a dizer sobre o assunto.

Mesmo diante da ausência de um instrumento de avaliação eficaz, a medição do Capital Intelectual já vem, de certa forma, sendo realizada pelo próprio mercado, o qual define o valor de uma empresa, quase sempre, bastante superior àquele encontrado nos registros contábeis.

Entretanto, não há métodos padronizados para a avaliação precisa dos componentes mais valiosos do patrimônio das empresas. Essa é uma tarefa bastante desafiante que está colocada para os contadores. Todavia, já existem algumas iniciativas no sentido de desenvolver uma contabilidade interna do Capital Intelectual.

A contabilidade de Recursos Humanos pode aplicar técnicas de mensuração do custo e do valor de recursos humanos, considerando-os como sendo os agentes principais de todas as formas de produção de bens e riquezas, assim como de utilização de serviços. Ela concentra-se no fornecimento de informações sobre ativos humanos. (PACHECO, 2002, p. 29).

Tendo efetuado um estudo aprofundado sobre a contabilidade de recursos humanos, PACHECO (2002, p. 30), cita. “O próprio ato de mensuração influencia muitos aspectos de gerenciamento de pessoal, simplesmente, pela expressão das dimensões dos recursos humanos em termos numéricos. Adicionalmente, os números por si têm conteúdo informativo e influenciam decisões”.

Conforme MONTI-BELKAOUI (1995) citado por PACHECO (2002, p.41). “Para medir o valor de recursos humanos, dispomos de uma estrutura teórica, ou teoria de valor de recursos humanos, para explicar a natureza e determinantes do

valor das pessoas para uma organização”.

Segundo PACHECO (2002, p. 46), “o reconhecimento que as especializações, experiência e conhecimento que as pessoas possuem são ativos que podem ser denominados capital humano”.

Como formas de mensurar o ativo humano, abaixo relatamos um modelo proposto por FLAMHOLTZ (1981) que resulta da interação de duas variáveis:

(1) o valor condicional do indivíduo e (2) a probabilidade de que o indivíduo manter-se-á como membro da organização.

Valor condicional é a quantia que a organização potencialmente obterá a partir dos serviços de uma pessoa. É uma variável que inclui os seguintes fatores:

Produtividade refere-se ao conjunto de serviços que se espera que um indivíduo forneça enquanto ocupar sua posição atual.

Transferibilidade é o conjunto de serviços que se espera que um indivíduo possa fornecer quando de sua transferência para outra área, no mesmo nível, na estrutura organizacional.

Promovibilidade representa o conjunto de serviços que se espera que o indivíduo forneça, se e quando ocupar posições de nível mais alto.

Probabilidade de o funcionário permanecer na organização, está ligado diretamente ao desempenho adequado de sua função e o seu grau de satisfação no trabalho. BELKAOUI (1995) citado por PACHECO (2002, p. 42).

Todos os pesquisadores confirmam a necessidade de se avaliar um ativo, seja através de medidas monetárias ou através de indicadores que comprovem a eficiência da organização ou a satisfação dos usuários.

Medidas monetárias são necessárias porque dinheiro é o denominador comum de decisões de negócios, e medidas não-monetárias porque elas são algumas vezes mais apropriadas que medidas monetárias e porque elas servem de substitutas quando medidas monetárias não estão disponíveis. FLAMHOLTZ (1981) citado por PACHECO (2002 p. 54).

De acordo com PACHECO (2002, p. 66), “medidas não-monetárias de ativos humanos podem ser utilizadas, tais como um inventário simples de habilidades e capacidades das pessoas, a utilização de classificações e posições de desempenho individual e análise de atitudes.”

A proposta apresentada de duas técnicas possíveis para desenvolver medidas substitutas do valor monetário de recursos humanos:

O método de espírito de cooperação derivado de motivação pessoal e o método de valor ajustado.

O primeiro envolve a previsão de rendimentos futuros e o investimento de qualquer excedente dos rendimentos normais esperados por uma empresa em seus próprios recursos humanos.

O segundo método é rotulado de “método de futuros salários descontados e ajustados”. Este método envolve a utilização do valor atual do fluxo de pagamentos futuros de salários aos empregados, ajustados por um fator de eficiência no desempenho como uma medida substituta do valor de recursos humanos. HERMANSON (1964) citado por PACHECO (2002, p. 68)

Entre os diversos modelos/instrumentos que buscam medir o Capital Intelectual das empresas, diversos autores apontam como principais:

- a) Diferença entre o Valor de Mercado e o Valor Contábil;
- b) Razão entre o Valor de Mercado e o Valor Contábil;
- c) “Q” de Tobin;
- d) Navegador do Capital Intelectual;
- e) Modelo de Edvinsson e Malone (O CASO DA SKANDIA);
- f) Modelo de Sveiby
- g) Modelo de Bossi
- h) Modelo de Straioto

2.1.1. Diferença entre o valor de mercado e o valor contábil

Valor de Mercado = preço por ação x nº total de ações

CI = Valor de Mercado - Valor Contábil (PL) (CI=VM - VC)

Se o valor de mercado de uma empresa é maior do que o seu valor contábil faz sentido atribuir a diferença ao Capital Intelectual. Entretanto, essa equação apresenta alguns problemas devido às variáveis exógenas que interferem no mercado. Por exemplo: se as taxas de juros e as ações da Microsoft caem 10%, isso significa que o valor do seu Capital Intelectual também caiu? Se uma empresa é negociada abaixo do seu valor contábil – como acontece algumas vezes – isso significa que não tem mais ativo intelectual?

2.1.2. Razão entre o valor de mercado e o valor contábil

VM / VC

Esse indicador é um pouco melhor do que o anterior pois elimina em boa parte os fatores exógenos, já que esses afetam todas as empresas de um setor de forma mais ou menos semelhantes - os boatos são filtrados pelo próprio mercado -, além de ser adequado como base de comparação da evolução ao longo de um determinado período, ou mesmo como base comparativa com os concorrentes.

2.1.3. “Q” de Tobin

Q = Valor de Mercado / Custo de Reposição

Desenvolvido pelo economista James Tobin, ganhador do prêmio Nobel. Não se trata de uma medida desenvolvida para medir especificamente o Capital

Intelectual, entretanto é um bom referencial. Este método prevê a comparação entre o valor de mercado e o seu custo de reposição dos ativos.

Se $Q < 1$ (ou seja, um ativo valendo menos do que seu custo de reposição) é improvável que uma empresa compre novos ativos daquele tipo.

Se $Q > 1$ (ou seja, um ativo valendo mais do que seu custo de reposição) a empresa tende a investir mais naquele tipo de ativo.

Foi desenvolvido para prever decisões de investimentos independente de influências macroeconômicas. Aplica-se para ativos específicos, por exemplo, veículos, máquinas etc.

Nas indústrias de software, observa-se que o “Q de Tobin” tende para um número igual ou superior a sete (7,00). Enquanto que nas companhias onde predomina o capital físico, esse indicador tende para valores próximos a um (1,00).

A vantagem desse indicador em relação à razão entre o valor de mercado e o valor contábil (VM/VC) é que elimina os efeitos de diferentes formas de avaliação do ativo. Enquanto a desvantagem é que está sujeito às mesmas variáveis externas que influenciam o valor de mercado.

2.1.4. Navegador do capital intelectual

STEWART (1998, p. 219), entende que: “o Capital Intelectual deve analisar o desempenho da empresa sob várias perspectivas.” Para tanto, sugere um gráfico circular, cortado por várias linhas, em forma de uma tela de radar.

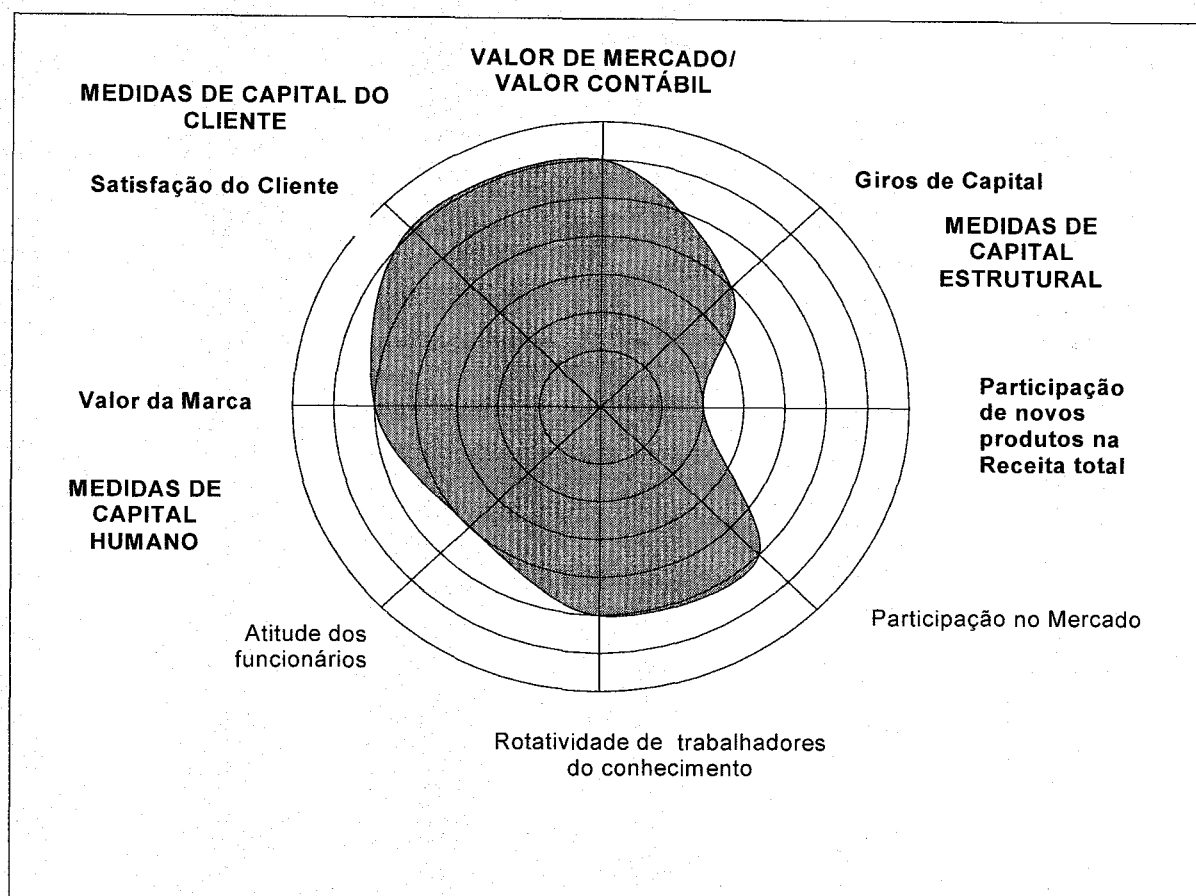
STEWART (1998, p. 217) aconselha-se que “a empresa deve escolher medidas que realmente avalie atividades que produzam riqueza intelectual.” Esse gráfico tem a vantagem de poder agrupar várias medidas diferentes (por exemplo:

razão, %, valores absolutos etc.) num mesmo quadro. MARTINEZ (2003, p. 12) elabora um gráfico e utiliza uma medida geral: “(razão valor de mercado/valor contábil) e indicadores para cada um dos elementos que compõem o Capital Intelectual: humano, estrutural e cliente.”

Como exemplo do Navegador do Capital Intelectual, demonstramos o gráfico 1, onde a área do interior do polígono representa a situação atual enquanto a área externa indica a situação desejada. Seguindo o raciocínio exposto por MARTINEZ (2003, p. 12), “alcançar a extremidade do círculo seria o ideal”, ou seja atendido o objetivo da organização.

Com base neste gráfico, concluímos que a empresa em termos de “satisfação de clientes” está quase atingindo as metas pretendidas. Entretanto, o índice de “participação de novos produtos na receita total” está longe do objetivado pela empresa. Conclui-se, neste exemplo, que a empresa tem um desempenho satisfatório em Medidas de Capital do Cliente, entretanto um péssimo desempenho nos índices de Medidas de Capital Estrutural.

QUADRO 1 – NAVEGADOR DO CAPITAL INTELECTUAL



Fonte: MARTINEZ (2003, p.12)

2.1.5. Modelo de Edvinsson e Malone (o caso da Skandia)

Foram elaboradas tabelas com 113 índices e indicadores, demonstrados por EDVINSON e MALONE (1998), citado com as considerações por ANTUNES (2000, p. 104-115), agrupados em áreas de foco: "financeiro, cliente, processo, renovação e desenvolvimento, humano: índices gerais, humano aplicados aos grupos de trabalhadores, humano aplicados à administração", para avaliar o Capital Intelectual da Seguradora Skandia AFS. Desse conjunto, MARTINEZ, elaborou duas tabelas agrupando e destacando os seguintes:

TABELA 1 - ÍNDICE DO FOCO FINANCEIRO, FOCO NO CLIENTE E FOCO NO PROCESSO

FOCO FINANCEIRO	FOCO NO CLIENTE	FOCO NO PROCESSO
Ativo total/empregado (\$)	Participação de mercado (%)	Custo erros administrativos / receitas gerenciais (%)
Lucro/empregado (\$)	Número de clientes	Capacidade da rede/empregado
Receitas de novos clientes/receitas totais (%)	Vendas anuais/ cliente (\$)	PCs. e laptops/empregado
Valor agregado/ empregado (\$)	Número de clientes perdidos	Despesas administrativas / empregado (\$)
Investimento em Tecnologia da Informação (TI) (\$)	Índice de satisfação do cliente (%)	Despesas com TI/despesas Administrativas (%)
Receitas resultantes de novos negócios (\$)	Despesas de suporte / cliente (\$)	Equipamentos de informática adquiridos (\$)
Lucros resultantes de novos negócios (\$)	Contatos de vendas / vendas fechadas (%)	Desempenho corporativo / meta de qualidade (%)
Valor de mercado (\$)	Número de visitas dos clientes à empresa	Tempo de processamento dos Pagamentos a terceiros

Fonte: MARTINEZ (2003, p. 13-14)

TABELA 2 - ÍNDICE DO FOCO DE RENOVAÇÃO E DESENVOLVIMENTO E DO FOCO HUMANO

FOCO DE RENOVAÇÃO E DESENVOLVIMENTO	FOCO HUMANO
Índice de satisfação dos empregados	Índice de Liderança (%)
Horas de treinamento (%)	Índice de Motivação (%)
Investimentos em relacionamento / cliente (\$)	Número de empregados
Despesas de treinamento / empregado (\$)	Rotatividade dos empregados (%)
Investimentos no desenvolvimento de novos mercados (\$)	Tempo médio de casa
Investimento de R&D em pesquisa básica (%)	Idade média dos empregados
Patentes em fase de registro	Conhecimento de TI dos empregados
Oportunidade de negócios (%)	Tempo de treinamento (dias/ano)

Fonte: Fonte: MARTINEZ (2003, p. 14).

2.1.6. Modelo de Sveiby

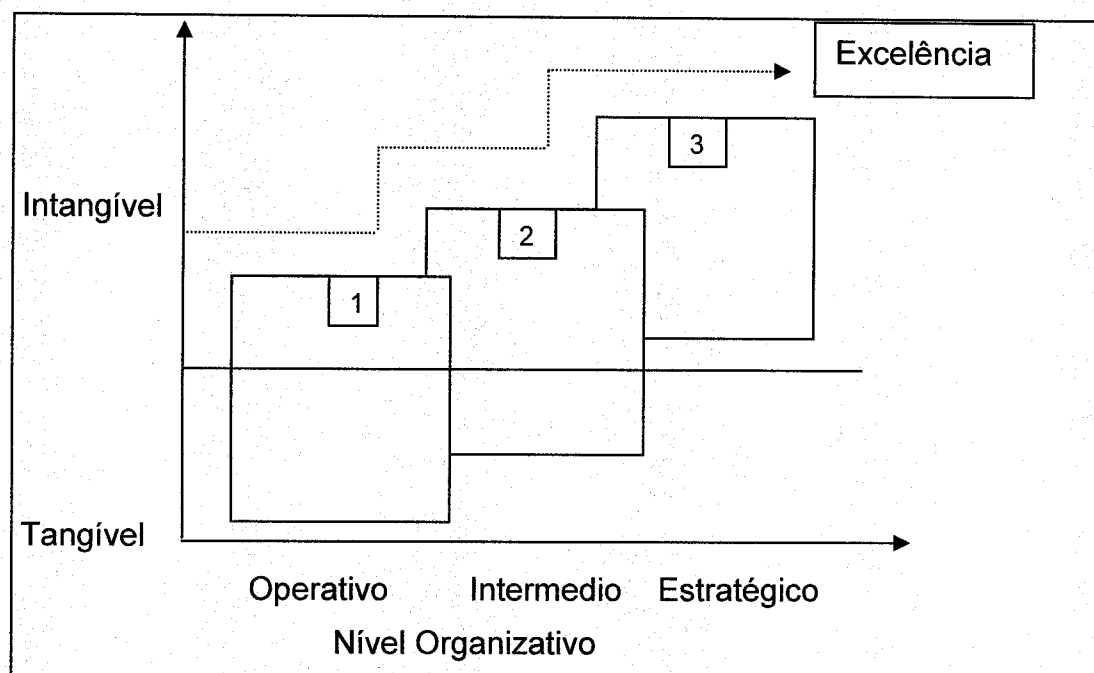
O modelo de Sveiby, consiste na divisão dos ativos em tangíveis e intangíveis. Os ativos tangíveis correspondem ao caixa, a contas a receber e aos itens físicos (estoques, computadores, etc.), ou seja, é parte visível do balanço patrimonial; e o intangível que é a parte invisível do balanço patrimonial subdividiu em: competência das pessoas (conhecimento nas pessoas), estrutura interna (conhecimento na organização) e estrutura externa (conhecimento no cliente). SVEIBY (1997) apud MARTINEZ (1998, p. 15) “também desenvolveu uma metodologia para mensurar o Capital Intelectual, na Swedish Community of Practice, onde através de um relatório anual apresentou a evolução dos itens componentes do Capital Intelectual.”

2.1.7. Modelo de Bossi

Bossi apresenta a proposta de um modelo de mensuração do Capital Intelectual para o setor público, baseado na imagem da organização transmitida a população e através de indicadores que: demonstre a satisfação da população, pela qualidade dos trabalhos oferecidos, a disponibilidade de informações ao público sobre os trabalhos realizados, nível de utilização da população dos serviços que tem sua disponibilidade pelos meios de acesso mais fácil, como os que se oferecem via Internet, contatos com organizações que efetuem serviços equivalentes em outras localidades, etc...

Para uma melhor visualização destes indicadores, BOSSI elaborou um demonstrativo apresentado no quadro 2, no qual são aplicados os indicadores.

QUADRO 2 - MODELO DE CAPITAL INTELECTUAL PARA EL SECTOR PÚBLICO



FONTE: BOSSI et al. (2003, p. 4)

- Legenda: 1 – Presupuestarios Financieros;
 2 – Eficacia, Eficiencia, Economia;
 3 – Organizacion Interna, Relacion Externa, Capital Humano, Compromiso Social.

O eixo Y mostra os graus de intangibilidade dos ativos. O eixo X mostra os níveis da gerência, os quais correspondem aos três níveis clássicos, de Simon (1960) apud Bossi et al. (2001, p. 5): operativo, intermediário e estratégico.

No primeiro nível, corresponde aos conceitos típicos de contabilidade pública (faturas, pagamentos a fornecedores, etc...).

O segundo nível apresenta a aspectos de economia, eficiência e eficácia dos indicadores da gestão (de controle de custos, produtividade, etc...).

O terceiro nível aborda os conceitos estratégicos como saneamento das contas, o equilíbrio financeiro, etc..., que se quantifica mediante os indicadores do primeiro e segundo nível. Nesta análise surgem numerosos conceitos intangíveis,

como a imagem da organização, a responsabilidade social, etc..., os quais correspondem com o nível estratégico da organização.

... cualquiera que sea el objetivo concreto de la administración (seguridad nacional, educación, limpieza...) el gestor debe seguir el camino a la excelencia y la calidad del servicio. En forma metafórica, la escalera recorre este camino y en su interior se encuentran los conceptos o factores que maneja el gestor. Para cada concepto se detallan los indicadores que lo cuantifican. (BOSSI et al., 2001, p. 4).

Sobre os indicadores, o GASB (1987) citado por BOSSI et al. (1991, p. 5) relata: “Los indicadores deben cumplir las condiciones exigidas a toda la información financeira del sector público: comprensibilidad, fiabilidad, relevância, oportunidad y consistencia.”

Dessa maneira, confirma-se que cada entidade deve adaptar-se ao esquema geral e utilizar os indicadores mais adequados a sua atividade.

Como exemplo de alguns indicadores cita em sua pesquisa:

- Grau de automatização de tarefas administrativas;
- Número de documentos que são deixado de processar em formato de papel;
- Número de passos para desenvolver um processo;
- Percentual de pessoas que trabalha em atendimento ao público;
- Percentual de administrativos comparado com diretores;
- Percentual de pessoal insubstituível;
- Atividades realizadas com informática em grupo;
- Grau de utilização de pessoas com acesso a intranet; etc...

A marca é um item de um ativo imaterial no setor privado, enquanto no setor público, é a imagem que é transmitida pelo serviço oferecido da entidade.

A imagem da entidade pública trata-se de um dos itens mais importantes de seu desenvolvimento e de suas entradas de capital.

No setor público, os indicadores para que se possa quantificar o Capital Intelectual nas relações externas, podem ser obtidos através de medidores de opinião citados por BOSSI et al. (2001, p. 7) “grado de conocimiento del servicio, índices de valoración del servicio, referencias de la entidad aparecidas en los medios de comunicación, eventos de impacto internacional organizados que arrastan otros, etc...”

Outro conceito de intangível é a qualidade que o setor público busca alcançar na satisfação do usuário, que são obtidos através de indicadores citados ainda por BOSSI et al. (2001, p.7): “prêmios a la calidad obtenidas, puntuación procedente de auditorías de calidad, número de servicios que no han tenido éxito, nivel de utilización de los servicios que se ofrecen vía Internet”.

2.1.8. Modelo de Straioto

Mensurar o capital intelectual agregado da empresa como uma fórmula de avaliação da produção.

A necessidade de mensuração do Capital Intelectual é inquestionável. Para que isto fosse possível, a Teoria da Contabilidade teve e tem que enfrentar e romper os paradigmas impostos pela era do Conhecimento.

“O perfil da força de trabalho e os benefícios que lhe são proporcionados poderão ser definidos em conjunto e correlacionados com eventos e transformações econômico-financeiras, que afetaram a situação patrimonial e os resultados, de forma a demonstrar o retorno auferido pela empresa, como aumento de produtividade, redução de custos por retrabalho e/ou reprocesso”. (STRAITO, 2000, p. 38).

Portanto, estabelecer o valor agregado de uma organização, fornece informações vitais sobre remuneração de empregados, que podem ser utilizadas por eles mesmos e por outros usuários interessados na relação entre atividades de recursos humanos versus desempenho e valor de mercado da organização.

Porém, deve-se avaliar cada nova teoria com parcimônia e bom senso, para não incorrer em erros graves que venham a desqualificar a riqueza da informação contábil. Admitir a subjetividade é uma faca de dois gumes, isto é, permite uma aproximação do valor real, mas pode distorcer e levar um distanciamento. A teoria deve ser capaz de impor regras claras que impeçam o mal uso da subjetividade na produção de medidas da riqueza das organizações.

A partir da análise de algumas correntes teóricas de mensuração, partindo do pressuposto de que o Capital Intelectual está intimamente ligado ao nível de educação e treinamento, a necessidade de gerenciar cada etapa do processo produtivo na empresa, em relação ao nível de escolaridade dos funcionários, torna-se uma valiosa ferramenta para a empresa determinar seu valor de mercado.

Dessa maneira podemos entender que se pode mensurar o valor agregado do Capital Intelectual com base no valor agregado de gerenciamento, pois conforme STRAIOTO (2000, p. 38), “quando este mede o valor agregado ou a contribuição dos executivos para a empresa pelo que chama de valor agregado de gerenciamento - literalmente, o que esses executivos agregam ao valor da empresa.”

Seguindo o modelo de STRASSMAN foi desenvolvida uma fórmula de mensuração do valor agregado ao valor de mercado da empresa em todos os níveis de seus recursos humanos – (do chão da fábrica até os gerentes ou executivos), de acordo com o nível de escolaridade. Para realizar tal mensuração, deve-se seguir alguns passos descritos a seguir, descritos por STRAIOTO (2000, p. 39), “abrir a conta de salários no plano de contas da Contabilidade da empresa também em níveis.”

QUADRO 3 – BALANÇO PATRIMONIAL EMPRESA N

BALANÇO PATRIMONIAL EMPRESA N	
(Incluindo os itens relacionados à Contabilização dos Recursos Humanos)	
2. PASSIVO	
Passivo Circulante	
Obrigações Trabalhistas e Sociais	
01	Salários e encargos sociais nível 1 – (1ª a 4ª série Ensino Fundamental)
02	Salários e encargos sociais nível 2 – (Primário Completo)
03	Salários e encargos sociais nível 3 – (Ensino Médio e/ou Curso Técnico)
04	Salários e encargos sociais nível 4 – (Graduação)
05	Salários e encargos sociais nível 5 – (Especializações em Geral)
Passivo Exigível a Longo Prazo	

FONTE: STRAIOTO (2000, p.39)

Conforme STRAIOTO (2000, p.39) descreve, “calcula-se então o valor agregado por nível de escolaridade a cada fase do processo produtivo.”

Para simplificar este procedimento Straioto elaborou a Tabela 3 - Valor Agregado por Nível de Escolaridade, facilitando a realização desta forma de mensuração.

TABELA 3 – VALOR AGREGADO POR NÍVEL DE ESCOLARIDADE

ITENS	Valor \$	Ano 1 %	Ano 2 %
VENDAS			
(-) Compras de Bens/Serviços e Juros			
(-) Impostos			
Municipais			
Estaduais			
Federais			
= VALOR AGREGADO DA EMPRESA			
(-) Valor Agregado dos Acionistas (Custo de Oportunidade)			
(-) Custos Operacionais e Administrativos			
PROCESSO PRODUTIVO Nº 1/2/3/4/5...n			
Salário nível 01			
Salário nível 02			
Salário nível 03			
Salário nível 04			
Salário nível 05			
= Valor agregado ao Processo Produtivo 1/2/3/4/5			
(-) Depreciação			
= VALOR AGREGADO POR NÍVEL DE ESCOLARIDADE A CADA FASE DO PROCESSO PRODUTIVO.			

Fonte: STRAIOTO (2000, p. 39)

Inicialmente deve-se computar o valor total do “valor agregado da empresa”. Isso corresponde à receita total da empresa (o que ela fatura com a venda de produtos e/ou serviços), menos todos os impostos e despesas de compras (custo de matéria-prima e produtos acabados, peças, energia e serviços, incluindo o pagamento de juros), encontrando dessa forma, o valor agregado da empresa.

A seguir, deduz-se o valor agregado dos acionistas (juros a que esses acionistas teriam direito se tivessem aplicado o dinheiro em outro investimento com a mesma taxa de risco, chamado de custo de oportunidade), que corresponde ao valor total do capital dos acionistas multiplicado pela taxa de juros referente a esse capital.

Ainda, é necessário subtrair os custos operacionais e administrativos para obter o valor de contribuição de cada nível ao valor agregado. Esses custos são: folha de pagamento (incluindo pagamento aos administradores, gratificações, salários indiretos, planos de saúde e aposentadoria). Além da remuneração real, todos os itens necessários à produção e entrega dos bens e serviços aos clientes. Depois de deduzir os custos operacionais e administrativos, sobrarão apenas o valor agregado pelos níveis de escolaridade.

Assim, de acordo com STRAIOTO (2000, p. 40). "O modelo desenvolvido tem a intenção de contribuir como uma ferramenta útil para gerenciar o Capital Intelectual".

Esta forma de gerenciamento pode ser utilizada para várias situações:

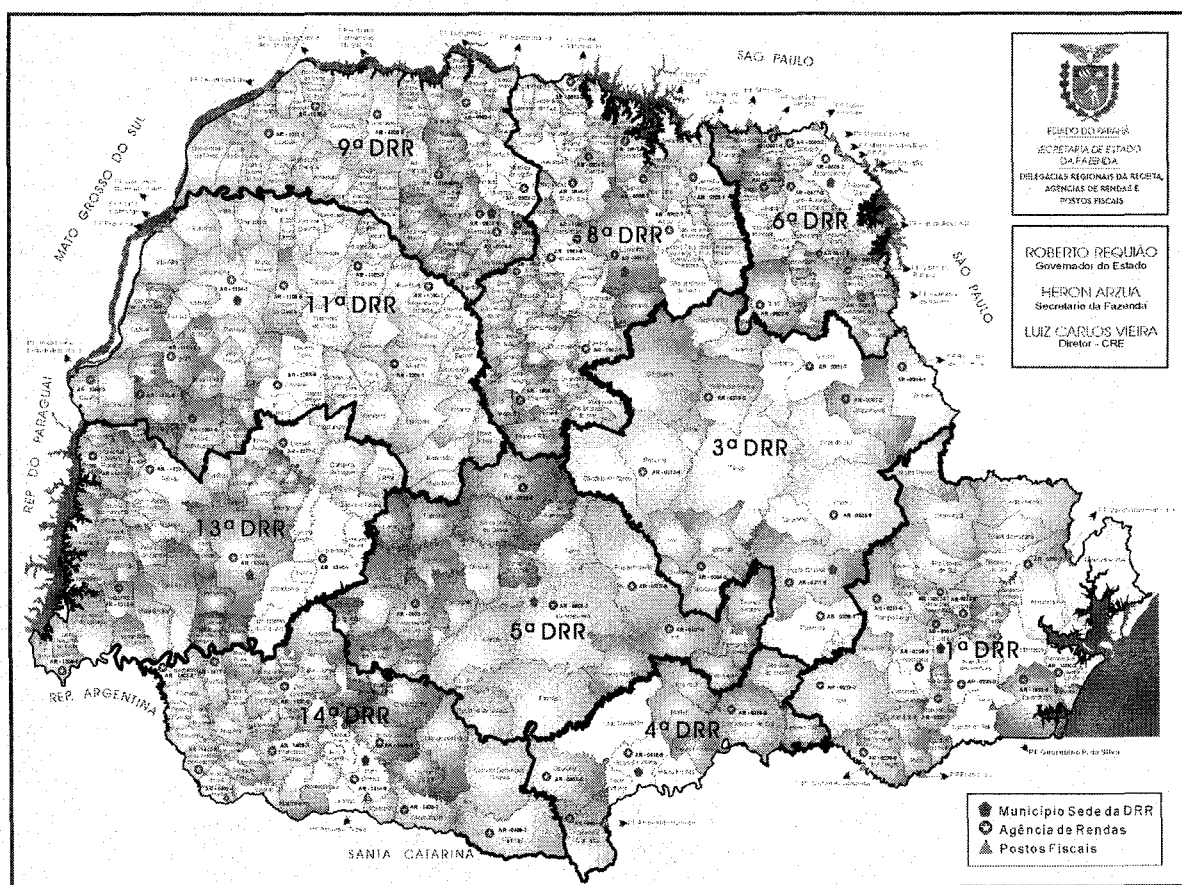
1. Medir o custo dos funcionários para verificar se é ou não superior o valor que agregam à empresa;
2. Visualizar que níveis de gerenciamento são realmente necessários;
3. Comparar os investimentos feitos em educação e treinamento e o retorno sobre estes investimentos;
4. Determinar o custo e a necessidade de determinado nível de escolaridade para cada função da empresa.
5. Determinar a necessidade de treinamento em relação ao nível de tecnologia empregada, etc...

Conforme conclui STRAIOTO (2000, P. 40), "o modelo desenvolvido é uma importante ferramenta para a tomada de decisões como investir em treinamento, educação, substituir ou não, homens por máquinas, terceirizar, ou não, etapas no processo produtivo, criar ou eliminar níveis de gerência, dentre outras."

2.2. CONTEXTUALIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

A 3ª Delegacia Regional da Receita Estadual tem sua sede na cidade de Ponta Grossa, e tem como área de atuação o leste do estado do Paraná nas cidades de Arapoti, Cândido de Abreu, Carambei, Castro, Curiúva, Guamiranga, Imbaú, Imbituva, Ipiranga, Ivaí, Jaguariaiva, Ortigueira, Palmeira, Piraí do Sul, Ponta Grossa, Porto Amazonas, Reserva, Sapopema, Sengés, Telêmaco Borba, Tibagi e Ventania.

QUADRO 4 – MAPA DO ESTADO DO PARANÁ



Fevereiro/2003

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná – Fevereiro/2003

De acordo com o REGIMENTO DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, anexo a Resolução nº 134/84 - SEFI¹, a 3ª Delegacia Regional da Receita Estadual, está inserido no Nível de Execução, dentro da ESTRUTURA DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO (CRE).

Para a realização dos trabalhos, na sede a organização divide-se em Inspetorias Regionais de Tributação, Arrecadação e Fiscalização que compõe o grupo TAF, sendo gerenciadas pelo gabinete o qual é composto por um Delegado e seu Assessor de Resultados, contando com os demais departamentos, SAA², UPD³ para dar suporte ao desenvolvimento dos trabalhos realizados pelas inspetorias.

Administrativamente as Inspetorias Regionais são compostas por um Inspetor, Apoios Técnicos e Apoios Administrativos.

Nos demais municípios, a Receita Estadual se faz presente através das Agências de Rendas, que são compostas por um Chefe, Apoios Técnicos e Apoios Administrativos. Compete as Agências de Rendas, segundo o artigo 36 do REGIMENTO DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO:

- I - proceder à execução da fiscalização de tributos estaduais e outros procedimentos fiscais a nível local;
- II - inscrever os contribuintes e manter atualizado o Cadastro de Contribuintes do Estado, a nível local;
- III - esclarecer dúvidas suscitadas pelos contribuintes;
- IV - prestar informações em processos judiciais de inventário de bens imóveis;

¹ Secretaria de Estado das Finanças.

² Serviço de Apoio Administrativo.

³ Unidade de Processamento de Dados

V - proceder à avaliação de bens imóveis e de direitos a eles relativos, para efeito de recolhimento do imposto de transmissão de bens imóveis;

VI - supervisionar os postos fiscais de sua jurisdição;

VII - prestar informações técnicas para os programas de processamento de dados;

VIII - promover à arrecadação dos tributos estaduais, desvinculados da rede bancária;

IX - receber e registrar valores em depósito;

X - escriturar diariamente, o movimento financeiro da Agência de Rendas;

XI - apresentar nos prazos de lei, o conjunto periódico da receita, anexando os demonstrativos e documentos exigidos;

XII - efetuar o recolhimento da arrecadação nos prazos, forma e local regulamentar;

XIII - receber, conferir e encaminhar a documentação relativa à arrecadação pela rede bancária, mantendo em arquivos as vias que lhe são destinadas;

XIV - emitir certidões negativas de débitos fiscais;

XV - outras atividades correlatas.

A 3ª DRR⁴, tem sob sua jurisdição o Posto Fiscal Berthier de Oliveira, localizado na cidade de Sengés, que faz divisa com a cidade de Itararé do Estado de São Paulo, o qual tem administrativamente como colaboradores, um Chefe e um

⁴ Delegacia Regional da Receita

Apoio Administrativo. De acordo com o Artigo 37 do REGIMENTO DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, é de competência do Posto Fiscal:

I - proceder às atividades de conferência e controle do trânsito de mercadorias e respectiva documentação fiscal;

II - manter registro pela forma que for determinada, das mercadorias movimentadas através do Posto Fiscal;

III - proceder à arrecadação do crédito tributário;

IV - receber e registrar valores em depósito;

V - escriturar diariamente, segundo normas e modelos adotados, o movimento financeiro do Posto Fiscal;

VI - efetuar o recolhimento da arrecadação nos prazos, forma e local regulamentares;

VII - outras atividades correlatas.

As funções de Delegado, Assessor de Resultados, Inspetor, Apoio Técnico, Chefe de Agência de Rendas e Chefe de Posto Fiscal, são funções exclusivas de Auditores Fiscais e tem suas atribuições e poderes delegados através de indicações, nas formas constantes no REGIMENTO DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO.

Os demais Auditores Fiscais que não tem nomeação para executar as funções acima, permanecem na Inspetoria Regional de Fiscalização - IRF, desenvolvendo as tarefas ditadas pela Unidade Administrativa, dentro da área de abrangência da Delegacia Regional.

De acordo com o REGIMENTO DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, a competência distribuída a cada uma das Inspetorias Regionais são:

- A Inspeção Regional de Tributação – IRT, compete:
 - I – desempenhar as atividades de execução, controle, saneamento e distribuição do processo administrativo;
 - II – emitir informações em processos;
 - III – preparar decisões;
 - IV – zelar pelo fiel cumprimento das normas do sistema de tributação;
 - V – outras atividades correlatas.

- A Inspeção Regional de Arrecadação – IRA, compete:
 - I – controlar as atividades de arrecadação a nível de rede bancária, agências de rendas e postos fiscais;
 - II – elaborar gráficos estatísticos de arrecadação da Delegacia Regional da Receita;
 - III – elaborar a análise e previsão da receita;
 - IV – receber e conferir os documentos dos conjuntos periódicos da receita das Agências de Rendas;
 - V – administrar o sistema de informações do Fundo de Participação dos Municípios;
 - VI – controlar o cadastro de contribuintes do Estado;
 - VII – Zelar pelo fiel cumprimento das normas do sistema de arrecadação;
 - VIII - outras atividades correlatas.

- A IRF⁵ compete:
 - I – proceder à execução da fiscalização dos tributos estaduais e outros procedimentos fiscais;
 - II - desempenhar as atividades de orientação, programação e controle do sistema de fiscalização;
 - III - coordenar a fiscalização e controle dos contribuintes integrantes das diversas categorias de contribuintes;
 - IV - coordenar as atividades de fiscalização de mercadorias em trânsito;
 - V - relatar processos cujo autor do feito seja o Chefe da Agência de Rendas;
 - VI - outras atividades correlatas.

A organização conta com um quadro de 107 colaboradores, sendo distribuído da seguinte maneira:

- 63 nas funções de Auditor Fiscal,
- 44 nas funções de Serviço de Apoio Administrativo, composto por: Técnicos em Finanças, Técnicos Administrativos, APR e contratados por terceirização (segurança e limpeza).

A RESOLUÇÃO N.º 092/2001-SEFA, veio disciplinar a quantidade de Auditores Fiscais a serem designados para exercer as funções específicas:

⁵ Inspeção Regional de Fiscalização

TABELA 4 - RESOLUÇÃO N.º 092/2001- SEFA

3ª DELEGACIA REGIONAL - PONTA GROSSA

Sede

		AGENTES FISCAIS	
SETOR	FUNÇÕES	FISCAIS	SETOR
GABINETE	Delegado	1	
	Auxiliar Técnico "D"	1	
	Apoio Técnico	18	20
INSPETORIA REGIONAL DE TRIBUTAÇÃO	Inspetor Regional	1	1
INSPETORIA REGIONAL DE ARRECADAÇÃO	Inspetor Regional	1	1
INSPETORIA REGIONAL DE FISCALIZAÇÃO	Inspetor Regional	1	
	Fiscal Campo	58	59
SETOR DE APOIO ADMINISTRATIVO	Chefia	1	1
UNIDADE DE PROCESSAMENTO DE DADOS	-	-	-
		TOTAL	82

Agências de Rendas

		AGENTES FISCAIS	
AGÊNCIAS DE RENDAS	CATEGORIA	CHEFIA	SETOR
ARAPOTI	B	1	1
CASTRO	A	1	1
IMBITUVA	B	1	1
JAGUARIAÍVA	B	1	1
PALMEIRA	B	1	1
PONTA GROSSA	A - ESPECIAL	1	1
RESERVA	C	1	1
SENGÉS	C	1	1
TELÉMACO BORBA	B	1	1
		TOTAL	9

Postos Fiscais

			AGENTES FISCAIS	
POSTOS FISCAIS	CATEGORIA	FUNÇÕES	FISCAIS	SETOR
BERTHIER DE OLIVEIRA	B	Chefia	1	
		Fiscais	11	12
			TOTAL	12
Total de Agentes Fiscais da CRE na 3ª DRR				103

Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

A Lei Complementar 092/2002, de 05 de julho de 2002, veio a dispor a organização e atribuições da carreira dos Auditores Fiscais da Coordenação da Receita do Estado, efetuando a transposição dos cargos de Agente Fiscal para Auditor Fiscal.

3. METODOLOGIA

Na realização deste trabalho, foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica, buscando a fundamentação da teoria e da pesquisa bibliográfica, tendo sua aplicação na coleta de dados do estudo de caso. A pesquisa foi desenvolvida de natureza qualitativa e quantitativa, tendo como técnicas auxiliares o exame de documentos diretos e indiretos, sendo utilizado o método dedutivo e aplicado o procedimento monográfico, com o resultado em forma de relatório. Este estudo de caso, teve por objetivo buscar a melhor forma de mensurar o Capital Intelectual dentro de uma repartição pública, demonstrando o percentual que representa o Capital Intelectual em relação ao investimento efetuado e evidenciar a diferença de rentabilidade entre os exercícios iniciais e os que foram produzindo, após os investimentos nesta área.

3.1. CONCEITO DE CONHECIMENTO

O ser humano, pela sua característica própria, não se contenta apenas em aceitar tudo o que lhe parece comprovado, mas sim, vive em uma incessante busca do desconhecido.

Quando se busca o conhecimento, procura-se uma forma de entender tudo o que não se compreende, seja material ou imaterial. Essa busca muitas vezes decorre de longos períodos de tempo, seja através de pesquisas, estudos ou qualquer outra maneira para que se consiga saciar a sede de conhecimento.

Vários são os conceitos existentes de conhecimento, porém como tende a se executar um trabalho de pesquisa sobre o capital intelectual, considera-se como mais adequado o de XAVIER (1998, p. 39). "O conhecimento é uma relação entre um sujeito observador pensante e um objeto que ele quer compreender".

3.1.1. Conhecimento Científico

O conhecimento científico é obtido por meio de treinamento apropriado, buscando o conhecimento adquirido através de estudos científicos, o qual visa demonstrar como e porque os fatos ocorrem e como estão interligados tentando explicá-los. Esta maneira de se buscar o conhecimento resulta em uma visão mais ampla do que simplesmente observar um fato.

3.2. PESQUISA CIENTÍFICA

Pesquisa é uma forma de conhecimento, através de consulta a vários conceitos e procedimentos já executados ou estudados para se investigar, examinar e detalhar o assunto desejado.

Utilizando uma das definições sobre pesquisa:

Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema. (...) A pesquisa é desenvolvida mediante concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados. (GIL, 1996, p. 19)

3.3. FINALIDADES DA PESQUISA

Dentre as situações em que se executa uma pesquisa, podem ser classificadas em dois grandes grupos: razões de ordem intelectual e razões de ordem prática. As razões de ordem intelectual são executadas pelo desejo de conhecer e as razões de ordem prática são executadas em virtude da necessidade de se obter mais eficiência dentro do objetivo da pesquisa.

Toda a pesquisa exige que ao longo de seu processo seja efetivamente planejada. Constitui-se, deste modo, a primeira fase da pesquisa o planejamento, o qual envolve a formulação do problema, a especificação de seus objetivos, a construção de hipóteses, a operacionalização de seus conceitos, etc. No planejamento também deve ser considerado o tempo a ser utilizado na pesquisa, bem como os recursos humanos, materiais e financeiros necessários para sua execução.

3.3.1. Principais Técnicas de Pesquisa

Na elaboração do projeto, é necessário que se esclareça como se processará a pesquisa, quais as etapas que serão desenvolvidas e quais os recursos que devem ser alocados para atingir seus objetivos. Normalmente os elementos de um projeto são:

- Formulação do problema;
- Construção de hipóteses ou especificação dos objetivos;
- Identificação do tipo de pesquisa;
- Operacionalização das variáveis;
- Seleção das amostras;
- Elaboração dos instrumentos e determinação da estratégia de coleta de dados;
- Determinação do plano de análise dos dados;
- Previsão da forma de apresentação dos resultados;
- Cronograma da execução da pesquisa;
- Definição dos recursos humanos, materiais e financeiros a serem alocados.

3.3.2. Tipo de Pesquisa

Os dados foram obtidos através do estudo de caso. Foi analisado o ambiente a ser pesquisado de uma repartição pública, através do estudo da fundamentação da teoria, da pesquisa bibliográfica e trabalhos acadêmicos, cuja fundamentação da teoria foi aplicada na coleta de dados do estudo prático que é o estudo de caso.

No contexto do trabalho a ser desenvolvido, foi utilizado o método dedutivo, sendo aplicado procedimento monográfico apresentado em forma de estudo de caso.

O estudo de caso caracteriza-se pelo estudo específico de um assunto ou determinada área através de coleta e registro de dados, para que dele se obtenha um amplo conhecimento.

O método dedutivo apresenta os fatos concretos e a sua explicação, logo todos os procedimentos que foram efetuados da mesma maneira, tiveram o mesmo resultado. Por dedução se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira.

O procedimento monográfico acima citado tem a finalidade em obter-se generalizações partindo-se do estudo de determinada instituição. O tema proposto foi examinado em todos os aspectos que poderão influencia-lo.

O objetivo deste estudo de caso teve como enfoque a busca da melhor maneira em se avaliar o Capital Intelectual de uma repartição pública. No Brasil, estes valores não são utilizados atualmente nas demonstrações contábeis. Com os resultados obtidos destas avaliações, a visualização do valor de mercado pode ser mensurado de forma a tornar-se mais real a eficiência e deficiência da organização,

facilitando assim à tomada de decisões para o administrador investir ou não neste setor.

3.3.3. Natureza da Pesquisa

A pesquisa através do estudo de caso teve a natureza de qualitativa e quantitativa.

A natureza qualitativa, além de se realizar de forma quantitativa, vai basear na qualidade de sua pesquisa, informação como meio para descobrir algo que não aconteceu, não vai se preocupar apenas com a soma, pois além de somar, comprovar o obviamente, preocupar-se também com análise e interpretação, com os reflexos disto na organização, na sociedade, no meio em que está inserido, o que realmente será importante na sua própria pesquisa. Buscar o aspecto qualitativo desta sua informação, tendo para isso uma análise interpretativa. Além de mensurar, será efetuada a interpretação para que as informações possam atender com maior qualidade aos usuários internos e externos.

A natureza quantitativa deve-se ao fato de ser elaborado através dos vários relatórios internos para uma melhor forma de mensuração, sendo que após estes procedimentos adotados, obtenha-se o resultado desejado.

3.3.4. Técnicas Auxiliares

Como apoio do projeto de estudo de caso, utilizou-se como ferramenta de auxílio uma técnica de pesquisa bibliográfica, entre outras técnicas, o exame de documentos diretos e indiretos. As fontes de pesquisa direta e indireta, foram através de pesquisa via Internet e trabalhos acadêmicos.

3.3.5. Apresentação

A apresentação final será em forma de relatório, conforme é obrigatório e preconizado para este trabalho.

3.3.6. Objetivo geral

No desenvolvimento deste trabalho, foram analisadas quais as formas mais utilizadas para mensurar o "Capital Intelectual", buscando a melhor forma para sua aplicação dentro de uma repartição pública.

3.3.7. Objetivo específico

Demonstrar o percentual que representa o capital intelectual em relação ao investimento efetuado.

Evidenciar a diferença de rentabilidade entre os exercícios iniciais e os que foram produzindo, após os investimentos nesta área.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após efetuar as pesquisas e a coleta dos dados sobre a organização, foi aplicado o método predominante, ou seja a fórmula matemática; “Diferença entre o Valor de Mercado e o Valor Contábil”, a qual se apresentou como a forma mais adequada de mensuração do Capital Intelectual da 3ª DRR. Para que fossem encontrados esses valores, foram adotados os procedimentos de adaptação de uma organização privada para uma organização do setor público, e assim demonstrado o seu valor do Capital Intelectual de mercado.

4.1. ELABORAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO PRÁTICO DO TRABALHO

As receitas que nas empresas privadas decorrem de operação de compra e venda ou de operações de prestação de serviços, diferem das receitas obtidas pelo Estado, ou seja a receita do Estado provém de tributos.

Segundo dispõe o Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, descrito por OLIVEIRA (1994 p. 22), no seu Artigo 3º. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Seguindo ainda o Artigo 5º. “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

O controle de arrecadação dos tributos efetuado pela 3ª DRR apresenta-se através de trabalhos de informação, conscientização e fiscalização são executados através das Inspetorias de Arrecadação, Tributação e Fiscalização.

Em razão dos trabalhos realizados pela organização tratarem-se exclusivamente da utilização de capital intelectual, optamos por apresentar como receitas, os resultados exclusivos dos trabalhos de auditoria realizados pelos auditores fiscais.

**TABELA 5 - RESULTADO DAS OPERAÇÕES DE FISCALIZAÇÃO
AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS PELA 3ª DRR.**

	Período	
	2001	2002
Janeiro	1.626.211,26	372.540,33
Fevereiro	280.484,43	241.953,00
Março	2.553.053,09	1.510.158,78
Abril	1.330.687,21	1.491.415,99
Maio	467.066,46	2.771.584,45
Junho	2.308.619,76	1.364.096,29
Julho	1.154.890,05	838.387,73
Agosto	523.722,11	430.942,96
Setembro	877.380,36	5.056.055,42
Outubro	395.453,71	4.197.024,12
Novembro	2.831.187,90	606.526,61
Dezembro	1.390.165,70	1.479.312,55
Totais	15.738.922,04	20.359.998,23

Fonte: Sistema Celepar/PAF – Rotina L81.

Composição dos Custos dos Funcionários.

Os valores realizados com a folha de pagamento (valores estimados) dos Auditores Fiscais na 3ª DRR foram respectivamente:

- Período 2001 R\$ 2.841.768,66.
- Período 2002 R\$ 4.188.761,96.

As despesas realizadas com Capacitação de Pessoal, foram obtidas através de relatório emitido pelo Programa Nacional de Apoio a Administração Fiscal para os Estados Brasileiros - PNAFE/PR, conforme tabela abaixo:

TABELA 6 - DEMONSTRATIVO DOS TREINAMENTOS EFETUADOS PELA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO PARA SEUS COLABORADORES

Área	PERÍODO	
	2001	2002
Treinamento		
Comportamental	800,00	13.533,90
Contábil	7.980,00	6.045,32
Despesas Correlatas	85.093,42	130.535,67
Financeira	1.892,46	0,00
Gerencial	10.348,00	5.638,00
Informática	22.830,00	16.157,93
Instrumental	8.299,00	244.604,97
Tributária	1.689,20	5.176,18
Sub-total	138.932,08	421.691,97
Pós graduação		
Contábil	188.000,00	0,00
Despesas Correlatas	0,00	30.029,00
Gerencial	0,00	106.557,36
Informática	9.980,00	7.116,88
Tributária	685.411,39	646.040,00
Sub-total	883.391,39	789.743,24
Total geral	1.022.323,47	1.211.435,21

Fonte: PNAFE/PR

Para a determinação dos valores atribuídos a 3ª DRR, utilizamos os dados:

- Total de Auditores Fiscais no quadro geral da Coordenação da Receita do

Estado:

I. Período 2001 – 1088

II. Período 2002 – 1095

- Total de Auditores Fiscais lotados na 3ª DRR:
 - I. Período 2001 – 63
 - II. Período 2002 – 63.
- Total das despesas realizadas com capacitação nos períodos:
 - I. Período 2001 R\$ 1.022.323,47.
 - II. Período 2002 R\$ 1.211.435,21.

De acordo com os dados obtidos acima, encontramos o valor atribuído a cada funcionário da seguinte maneira:

$$\text{Custo período 2001} = \frac{\text{R\$1.022.323,47}}{1.088} = \text{R\$ 939,64 por funcionário.}$$

$$\text{Custo período 2002} = \frac{\text{R\$1.211.435,21}}{1.095} = \text{R\$ 1.106,33 por funcionário.}$$

TABELA 7 - CAPACITAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS

DEMONSTRATIVO DO VALOR ATRIBUÍDO A 3ª DRR

Legenda	PERÍODO	
	2001	2002
Custo unitário	R\$ 939,64	R\$ 1.106,33
Nº Auditores	63	63
Custo 3ª DRR	R\$ 59.197,32	R\$ 69.698,79

Fonte: O autor

4.1.1. Determinação do valor contábil do capital intelectual

Até a presente data não existe modelo de mensuração do Capital Intelectual nem nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Assim no modelo utilizado para determinação do Capital Intelectual arbitrou-se o valor contábil do Capital Intelectual

com base no custo orçado dos salários e encargos e um retorno sobre a operacionalidade da organização.

Desta forma arbitrou-se o valor contábil do Capital Intelectual na organização em relação aos seus custos com os Auditores Fiscais, conforme demonstrado a seguir.

Nas empresas privadas, normalmente o valor contábil do Capital Intelectual está incorporado na Demonstração de Resultado da empresa na rubrica "Custo Industrial" adicionando os valores aplicados com atualização e aperfeiçoamento profissional.

Para que fosse utilizado o mesmo raciocínio lógico, utilizamos os custos dos Auditores Fiscais na Folha de Pagamento na 3ª DRR nos períodos 2001 e 2002, cuja soma apresentou o valor de R\$ 7.030.530,62

A soma dos valores apropriados a 3ª DRR a título de capacitação nos períodos de 2001 e 2002, foi de R\$ 128.896,11.

<i>Custo Salários</i>	= R\$ 7.030.530,62
<i>Capacitação/treinamento</i>	= R\$ <u>128.896,11</u>
<i>Valor Contábil Capital Intelectual</i>	= R\$ 7.159.426,73

4.1.2. Determinação do valor de mercado do capital intelectual

Na determinação do valor de mercado do Capital Intelectual, como pesquisado nas diversas correntes doutrinárias, ainda não existe convenções padrões de modelos fixados para mensuração dos mesmos.

Na linha doutrinária utilizada de que o Capital Intelectual é igual ao valor de mercado deduzido do valor contábil, será este (Valor de Mercado) determinado pelo

retorno do capital empregado a título de custo aplicado na organização no que tange a salários mais encargos e seu retorno em termos de rentabilidade, ou seja, só será arbitrado ou mensurado o valor a título de Capital Intelectual de bem intangível se este propiciar um retorno superior ao custo empregado em sua manutenção.

A composição do Valor de Mercado do Capital Intelectual, normalmente apresentada nas empresas privadas pelo resultado operacional, está representada pelos resultados das operações de fiscalização apresentados na Tabela dos autos de infração lavrados através da 3ª DRR, cuja soma dos períodos de 2001 e 2002 apresenta o valor total de R\$ 36.098.920,27.

Como estão sendo objetos de estudos apenas os resultados obtidos através dos trabalhos executados pelos Auditores Fiscais, o nível de escolaridade apresenta-se como tendo no seu quadro geral o curso superior, não havendo necessidade de se avaliar os resultados por nível de escolaridade.

4.1.3. Determinação do valor do capital intelectual

A determinação do valor do Capital Intelectual é a diferença entre o valor contábil do Capital Intelectual e o valor de mercado do Capital Intelectual.

$$CI = R\$ 36.098.920,27 - R\$ 7.159.426,73 = R\$ 28.939.493,54$$

4.1.4. Projeção de resultados futuros baseados no capital intelectual

De acordo com os valores encontrados do Capital Intelectual em relação aos resultados anteriores, será apresentada a tendência de resultados futuros e projeções para os períodos subseqüentes, para se obter um valor real da

organização, servindo inclusive para que os administradores tenham uma previsão em casos de avaliação de seus colaboradores.

O valor encontrado, corresponde ao Capital Intelectual no período 01/01/2001 a 31/12/2002, da organização analisada.

Para encontrar o valor mensal, dividiu-se o resultado encontrado pelo numero de meses em proposta para análise.

4.1.5. Valor mensal do capital intelectual

$$CI = \frac{R\$28.939.493,54}{24} = R\$1.205.812,23$$

Considerando que a organização, mantenha estes resultados na realização dos trabalhos a serem executados, aplicou-se o valor mensal sobre 60 meses, obtendo assim o valor do Capital Intelectual projetado para os próximos 5 anos.

4.1.6. Capital intelectual projetado

$$CIP = R\$1.205.812,23 * 60 = R\$72.348.733,80$$

5. CONCLUSÃO

A princípio a ênfase dada ao assunto foi encontrar a melhor forma de mensuração do Capital Intelectual, assim como procurar demonstrar as várias maneiras de avaliá-lo apresentadas até hoje pelos estudiosos do assunto.

Partindo desse ponto, foram escolhidas e desenvolvidas as fórmulas baseadas nas correntes doutrinárias mais citadas pelos autores e portanto, optou-se pela predominante, para se chegar ao valor do Capital Intelectual da organização.

Aplicada a fórmula mais adequada e conforme desenvolvimento prático baseado nos resultados, chegou-se a um valor do Capital Intelectual de Mercado acumulado no período de 2001 a 2002 de R\$ 28.939.493,54, valor o qual salientamos que é para o período analisado e que para períodos futuros, faz-se necessário que novas avaliações sejam efetuadas de acordo com valores apresentados posteriores decorrentes de novas metodologias de trabalho aplicadas pela administração.

Conforme pode-se observar através dos demonstrativos, o resultado gerado pelo Capital Intelectual, deduzindo o que foi investido no quadro funcional (salários, benefícios, treinamento e aperfeiçoamento de pessoal), gerou um retorno de R\$ 1.205.812,23 mensal. De acordo com as informações anteriores confirmamos que o custo de salários + capacitação com os Auditores Fiscais, correspondem a 19,83% sobre o resultado de seus trabalhos.

De acordo com este resultado positivo, verificou-se que a organização está propensa a manter os resultados de retorno no decorrer dos próximos períodos. Diante de tal expectativa, poderá a organização elaborar um acompanhamento sobre as tendências de seus resultados futuros.

A importância deste estudo e principalmente a visualização de como avaliarmos o Capital Intelectual mostra a necessidade de, cada vez mais, buscar informações, agregar conhecimentos, inovar, usar da criatividade para alcançar objetivos, considerando que o ser humano é e sempre será um incansável lutador engajado no desenvolvimento de novas pesquisas.

Existe a necessidade e o esforço de novos pesquisadores no sentido de melhor explorar o assunto, para que o Capital Intelectual venha a ser reconhecido contabilmente ou pelo menos como uma excelente ferramenta gerencial, portanto o desafio continua.

Salienta-se que, conforme já mencionado no desenvolvimento desta pesquisa, o arbitramento e mensuração do valor de Capital Intelectual, ainda são assuntos polêmicos entre os estudiosos, podendo surgir novas linhas de pensamento mediante novas correntes doutrinárias e novas pesquisas sobre o tema.

A partir deste trabalho desenvolvido, sugere-se uma continuação de pesquisa no sentido de abordar qual o aspecto legal de Direitos do Capital Intelectual com relação às organizações no setor público, não como forma de capitalização desses direitos, mas sim como forma de avaliação e tomada de decisões sobre investimentos a serem efetuados, objetivando assim a continuidade de retorno nos trabalhos efetuados pelos colaboradores nas organizações.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, M.T.P. **Capital intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000, 139 p.
- BOSSI, A., FUERTES, Y. e SERRANO, C. El Capital Intelectual em el Sector Público. www.5campus.org. 14:30h/14 out. 2003. <<http://www.5campus.org/leccion/cipub>>.
- CARVALHO, N. **Comentários de sala de aula**. Fortaleza, jun. 1999. Não publicado.
- CURITIBA. Lei Complementar 092/2002. Estabelece a Lei Orgânica e Estatuto dos Auditores Fiscais da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria de Estado da Fazenda. Diário Oficial: 05 jul. 2002, p. 39.
- DAVENPORT, T.H; PRUSAK, L. **Conhecimento empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1998, 256 p.
- DRUCKER, P.F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. 4. ed. Tradução de Nivaldo Montingelli. São Paulo: Pioneira, 1997, 232 p.
- EDVISSON, L.; MALONE, M.S. **Capital intelectual**. Tradução de Roberto Galman. São Paulo: Makron Books, 1998, 214 p.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996, 159 p.
- GILES, T.R. **Dicionário de filosofia: termos e filósofos**. São Paulo: Pedagógica e Universitária, 1993, 280 p.
- IUDÍCIBUS, S; MARION, J.C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999, 288 p.
- KLEIN, D.A. **A gestão estratégica do capital intelectual: recursos para a economia baseada em conhecimento**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998, 360 p.

LEONE, N.M.C.P.G. **Contabilização dos recursos humanos: um modelo de informação gerencial**. João Pessoa, 1983. Dissertação (Mestrado). Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Federal da Paraíba.

MARTINEZ, A.L. Capital Intelectual: Um Novo Paradigma para a Gestão dos Negócios. www.milenio.com.br. 15:00h/06 out. 2003. <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr266.htm>>.

NONAKA, I; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues e Priscilla Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1997, 376 p.

OLIVEIRA, J. **Código Tributário Nacional / organização dos textos, notas remissivas e índices**. São Paulo: Saraiva, 1994, 564 p.

OLIVEIRA NETO, J.V. O Capital Intelectual: Um Paradigma Contábil. www.sinescontabil.com.br. 15:00h/06 out. 2003. <[http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A Contabilidade e o Capital Intelectual](http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A%20Contabilidade%20e%20o%20Capital%20Intelectual)>

PACHECO, V. **A contabilidade de recursos humanos e o capital intelectual das organizações**. Curitiba: Biblioteca do CRCPR. 2002, 105 p.

_____. O capital intelectual e sua divulgação pela contabilidade de recursos humanos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, (n.129): p. 31-37, 2001.

PAIVA, J.P. Avaliação do capital intelectual: um caso prático. **Revista Brasileira de Contabilidade**, (n.126): p. 87-97, 2000.

RAUPP, E.H. A Contabilidade e o valor real das empresas mediante identificação dos valores internos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, (n.128): p. 50-58, 2001.

SÁ, A.L. Fatores importantes no cálculo do valor imaterial da empresa. **IOB. Temática Contábil e Balanços**, (n.16): p. 4-7, 1999.

_____. Poder Intelectual e contabilidade moderna. **IOB. Temática Contábil e Balanços**, (n.18): p. 6-10, 2000.

SANTOS, A. Desmistificando o Capital Intelectual na Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.121: p. 67-71, 2000.

SERAFIM FILHO, P. A gestão do conhecimento e a motivação nas organizações. www.perspectivas.com.br. 14:15h/14 out. 2003. <<http://www.perspectivas.com.br/leitura/q8.htm>>.

SILVA, S.R. A relevância do Capital Intelectual. www.crcpr.org.br. 14:00h/14 out. 2003. <http://www.crcpr.org.br/desenvolvimento/comunicação/revista/136/a_relevância.htm>.

STEWART, T.A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Tradução de Ana Beatriz Rodrigues e Priscila Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1998, 264 p.

STRAIOTO, D.M.G.T. A contabilidade e os ativos que agregam vantagens superiores e sustentáveis de competitividade - O capital Intelectual. **Revista Brasileira de Contabilidade**, (n.124): p.33-41, 2000.

VASCONCELOS, Y.L. Demonstrando os valores intelectuais. **Revista FENACON**, v.5 (n. 59): p.18-19, 2000.

XAVIER, R.A.P. **Capital intelectual: administração do conhecimento como recurso estratégico para profissionais e empresas**. São Paulo: STS, 1998, 126 p.