

O CAPITAL INTELECTUAL NO SECTOR PÚBLICO

Maria da Conceição da Costa Marques

Professora Adjunta

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Assessoria técnica na Universidade de Coimbra

conceicao.m@netcabo.pt

mcarvalheira@iscac.pt

RESUMO

Com a denominação de Capital Intelectual pretende-se reconhecer o conjunto de activos intangíveis de que dispõe uma organização. Os administradores das entidades públicas gerem activos intangíveis, tanto ou mais que os seus colegas das empresas privadas, o que justifica o seu crescente interesse nos progressos do Capital Intelectual.

É, de qualquer modo, um tanto difícil aplicar ao sector público modelos desenhados para as empresas, tanto mais que os objectivos das administrações públicas diferem das empresas privadas, como a maximização do resultado ou a criação de valor para o accionista.

Os recursos humanos, com os seus conhecimentos, habilidades e atitudes são fundamentais para que a entidade atinja os seus objectivos. A determinação do Capital Intelectual permite o estabelecimento de objectivos realistas assim como a pronta resolução dos problemas.

Este trabalho é de duplo objectivo: analisar os distintos critérios propostos na literatura para diferenciar entre tipos de Capital Intelectual e propor um modelo de Capital Intelectual adaptado às características especiais do sector público. Apresentam-se também alguns indicadores de gestão do Capital Intelectual destinados ao sector público, agrupados em várias categorias.

Palavras-chave: capital intelectual, sector público, activos intangíveis.

Introdução

Os activos intangíveis estão a converter-se cada vez mais na chave do êxito competitivo das empresas, pelo que a sua identificação, medição e avaliação é uma área de estudo cada vez mais relevante sob o ponto de vista da Direcção de Empresas. Com a denominação de Capital Intelectual procura reconhecer-se o conjunto de activos intangíveis de que a organização dispõe.

Este trabalho tem o duplo objectivo de, em primeiro lugar analisar os distintos critérios que têm sido propostos na literatura para distinguir os tipos de Capital Intelectual. Em segundo lugar, apresentar um modelo de Capital Intelectual para o sector público, a par de uma proposta de indicadores para as mesmas entidades. Com base nestas propostas, podem assim estas organizações alcançar um melhor conhecimento dos seus activos intangíveis e identificar os mais valiosos, que podem ser a origem da sua vantagem competitiva.

1. Fundamentos teóricos e conceptualização

1.1 Gestão do conhecimento

A gestão do conhecimento (GC) é definida como “o processo constituído por todas as actividades que permitem gerar, procurar, difundir, repartir, utilizar e manter o conhecimento de uma organização, com o fim de incrementar o seu capital intelectual e aumentar o seu valor dentro da sua envolvente de mercado” (Lozano, 2000).

O conhecimento surge quando uma pessoa interpreta e utiliza informação de modo combinado com a sua própria experiência e capacidade (Medrano Chivite *et al*, 2003).

De acordo com a classificação de Nonaka (1997), o conhecimento pode ser:

Conhecimento explícito – aquele que é quantificável, tem forma e recolhe-se em documentos e fórmulas sendo, portanto, facilmente transmissível.

Conhecimento tácito – é aquele que é composto por ideias, intuições e habilidades. É difícil de articular e, em consequência, de transmitir e partilhar.

O objectivo primordial da GC, é pôr à disposição de qualquer empregado, toda a informação e experiência da organização, sem restrições de lugar ou tempo (Lozano, 2000). Assim, a optimização da utilização do conhecimento, converte-se num objectivo prioritário da gestão organizacional, composto, por sua vez, por outros objectivos mais específicos, como sejam (Medrano Chivite *et al* (2003):

- Estabelecer mecanismos que permitam captar a luz e capturar o conhecimento que possui o seu pessoal.
- Partilhar e transferir o conhecimento que reside entre o seu pessoal.
- Reconhecer os especialistas internos.

- Distribuir o conhecimento em função das necessidades e preferências, etc.

Para a consecução destes objectivos, torna-se imprescindível contar com ferramentas básicas que possibilitem (Lozano, 2000):

- Geração de “armazéns” de conhecimentos (registos de capacidades).
- Acesso a estes armazéns, seja de maneira pública ou através de restrições departamentais.
- Fomentar a sua difusão e enriquecimento mediante a participação de todos os implicados.

Deste modo, pode-se compartilhar a experiência e não perder o conhecimento, mas sim aprender com ele, constituindo uma fonte de riqueza pessoal e organizacional, que influenciará muito positivamente na tomada de decisões, na capitalização do potencial dos recursos humanos existentes e, em consequência, na melhora da qualidade do trabalho (Medrano Chivite *et al*, 2003).

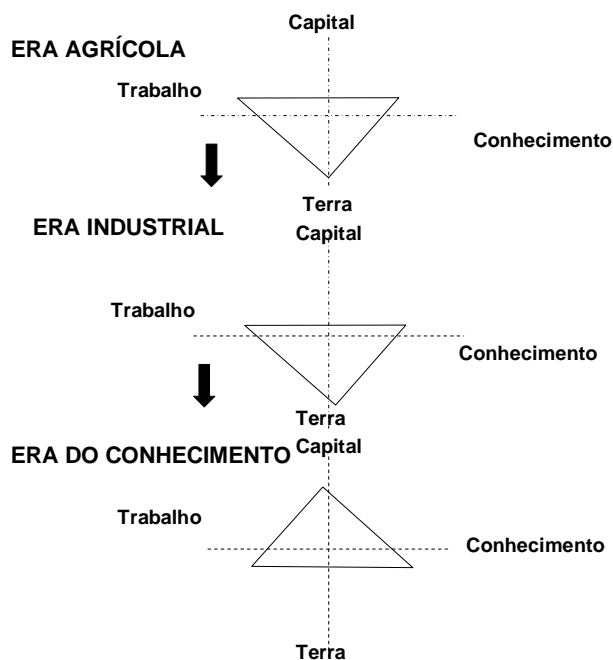
Em suma, gerir bem para todos crescerem. Compartilhar para aprender. Aprender e de novo compartilhar, compartilhar para voltar de novo a aprender e alimentar, uma e outra vez, a espiral interminável do conhecimento (Gradillas Reverte, 2000), citado por Medrano Chivite *et al* (2003).

1.2 O Conhecimento como factor de produção

Ao longo dos séculos, a importância do conhecimento como factor de produção é inquestionável. De acordo com a KPMG (1999), referida por Medrano Chivite *et al* (2003), na *Era Agrícola*, as principais fontes de criação de riqueza eram a terra e o trabalho. A produção, armazenamento e transporte de produtos agrícolas constituía a actividade principal. Já na *Era Industrial*, o trabalho continuava a ser importante, mas o capital substituiu a terra como factor de produção, devido à necessidade de fortes investimentos em maquinaria. Todo o conhecimento na gestão se destinava a otimizar a utilização do capital (métodos tayloristas de produção). Na *Era do conhecimento*, o conhecimento converteu-se no principal factor de produção, eclipsando o resto. A optimização da utilização do conhecimento, tornou-se no objectivo da gestão empresarial.

A figura seguinte pretende ilustrar estas três realidades.

Fig. I – O conhecimento como factor de produção



Fonte: Adaptado de KPMG (1999), referida por Medrano Chivite *et al* (2003):

A mudança da Era Industrial para a Era do Conhecimento, converte-se num objectivo estratégico para a Europa a partir da Cimeira de Lisboa de 2000, na qual os países membros acordaram em converter a Europa na economia do conhecimento mais competitiva e dinâmica do mundo num período de 10 anos. Esse objectivo estratégico foi revisto pelos Conselhos Europeus seguintes, em particular no de Barcelona de 2002 e recentemente pela própria Comissão, em 2003, através de comunicações feitas ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social e ao Comité das Regiões (Medrano Chivite *et al* (2003), em que se estabelecem novas directrizes.

1.3 Intangíveis

1.3.1 Capital Intelectual

Na actualidade, numa sociedade baseada no conhecimento, admite-se que dentro dos activos disponíveis duma organização, aparece destacado o conjunto de conhecimentos que possuem as pessoas que a compõem – Capital Intelectual -, dando lugar a que a sua avaliação seja uma das actividades prioritárias a realizar. Em concreto, trata-se de determinar que conhecimentos e capacidades se tem a nível individual, para depois os ordenar, classificar e recolher de forma a estarem disponíveis para toda a organização. Além disso, e a complementar as ideias anteriores, uma das conclusões retiradas no I Congresso Internacional sobre Gestão do Conhecimento, celebrado em Madrid em Maio de 2000 (Medrano Chivite *et al*, 2003)., foi que o Capital Intelectual representa o conjunto de activos intangíveis que geram valor para a organização, sendo imprescindível a sua determinação e difusão.

Assim, os activos intangíveis têm a sua origem nos conhecimentos, habilidades, valores e atitudes das pessoas que fazem parte da organização. São conhecidos por Capital Intelectual e compreendem aqueles conhecimentos tácitos e explícitos que geram valor económico para a organização.

Os activos intangíveis não têm presença física, não se podem ver, não se podem tocar, mas podem identificar-se e serem adequadamente classificados (Viedma, 2003; Medrano Chivite *et al*, 2003), como mostra o quadro que se segue.

Património (Valor da Contabilidade) Activos tangíveis menos as dívidas	Activos Intangíveis		
	Estrutura externa (Marcas, clientes e relações com fornecedores)	Estrutura Interna (Empresa: gestão, estrutura legal, sistemas, manuais, patentes de I&D, Software)	Competência Individual (<i>Know how</i> , conhecimentos, habilidades, educação, experiência)

Com efeito, podem classificar-se assim:

1. *Activos de competência individual*: referem-se à educação, experiência, *know how*, conhecimentos, habilidades, valores e atitudes das pessoas que trabalham na organização. Não são propriedade da organização. A este conjunto de activos chama-se também Capital Humano.
2. *Activos de estrutura interna*: referem-se à estrutura organizativa formal e informal, aos métodos e procedimentos de trabalho, ao *software*, às bases de dados, à Investigação e Desenvolvimento (I&D), aos sistemas de direcção e gestão e à cultura da organização. Estes activos são de sua propriedade, e alguns deles podem proteger-se legalmente, como sejam patentes, propriedade intelectual, etc.
3. *Activos de estrutura externa*: carteira de clientes, relações com fornecedores, acordos de cooperação, alianças tecnológicas, de produção e comerciais. Estes activos são propriedade da organização e podem proteger-se legalmente (marcas comerciais, etc.).

1.3.2 Critérios para a classificação do Capital Intelectual

São diversas as classificações do Capital Intelectual surgidas na literatura especializada, cada uma das quais propõe uma tipologia determinada de intangíveis. O quadro I recolhe as mais conhecidas.

Quadro I – Principais modelos de classificação do Capital Intelectual

PRINCIPAIS MODELOS DE CLASSIFICAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL

Modelo	Tipo de Capital Intelectual	Principais autores
Balanced Scorecard	Perspectiva financeira Perspectiva do cliente Perspectiva do processo interno Perspectiva de aprendizagem e crescimento	Kaplan e Norton (1992)
The Technology Broker	Activos de mercado Activos de propriedade intelectual Activos centrados no indivíduo Activos de infra-estrutura	Brooking (1996)
Navigator de Skandia	Capital Humano Capital Estrutural Capital de Clientes	Edvinsson e Malone (1997)
Intangible Assets Monitor	Competência dos colaboradores Componente interna Componente externa	Sveiby (1997)
Direcção por Competências	Capital Humano Capital Organizativo Capital Tecnológico Capital Relacional	Bueno (1998)
Intelect	Capital Humano Capital Estrutural Capital Relacional	Euroforum (1998)

Fonte: Navas López e Urbina Criado (2002)

Conforme sustentam os autores antecedentes, em todas estas classificações faz falta uma análise mais profunda do critério em que se baseiam. Ou seja, estamos perante distintas tipologias, mas nas quais não aparecem claros os fundamentos que diferenciam os intangíveis. Mesmo assim, são múltiplos os critérios que se podem encontrar na literatura especializada para estabelecer classificações, que se sintetizam de seguida (Navas López e Urbina Criado (2002).

SEGUNDO A NATUREZA DO INTANGÍVEL

O primeiro critério a ser tomado em consideração, tem a ver com a natureza dos intangíveis, distinguindo em função dos conteúdos básicos que se consideram em cada um dos tipos. Este critério estabelece uma categorização dos elementos do Capital Intelectual em três tipos: *humano*, *estrutural* e *relacional*, segundo a essência de cada um deles.

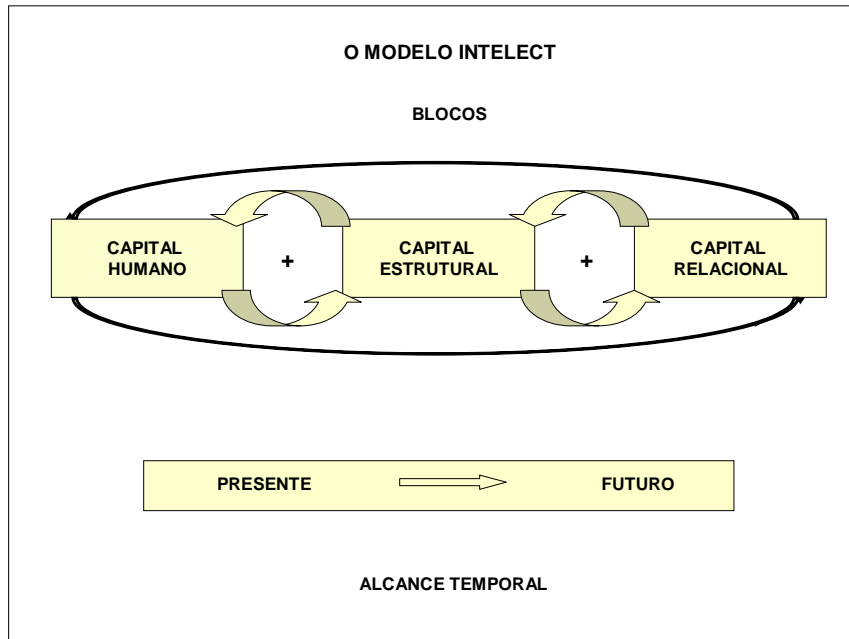
De acordo com este preceito, destacamos a proposta do Modelo Intelect, de Euroforum (1998), indicado na Figura I, que divide o Capital intelectual em Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional.

O *Capital Humano* refere-se ao conhecimento útil para a organização que possuem as pessoas, assim como a sua capacidade para o produzir, isto é, a sua capacidade para aprender. É aquele que pertence basicamente às pessoas, dado que reside nelas, em que o indivíduo é o centro do seu desenvolvimento e acumulação, sendo a sua análise eminentemente individual.

O *Capital Estrutural* refere-se aquele conjunto de conhecimentos que é propriedade da empresa e que fica na organização quando as pessoas a abandonam, já que é independente das mesmas, por exemplo, a cultura da organização, a propriedade intelectual, as tecnologias do processo e produto, etc.

O *Capital Relacional* refere-se ao conjunto de relações que a empresa mantém com o exterior, ou com os agentes internos. Dentro deste grupo podem incluir-se, entre outros, a lealdade dos clientes, a satisfação dos clientes, a notoriedade da marca, a reputação da empresa, assim como as inter-relações com os fornecedores e outros agentes.

Fig. II - Modelo Intelect



Fonte: Euroforum (1998), referido por Navas López e Urbina Criado (2002:165)

SEGUNDO O GRAU DE CODIFICAÇÃO DO CONHECIMENTO

Um critério básico considerado em muitas das classificações estabelecidas é o que diferencia o conhecimento em função do seu grau de codificação, segundo o seu carácter tácito ou explícito. Outros autores apelidaram estes conceitos com outras terminologias, tais como: Inserido/Migratório, Tácito/Articulado, Específico/Não Articulável, Implícito/Explícito, Sistemático/Independente, Transferível/Não Transferível ou Privado/Público, que atendem a critérios similares aos iniciais.

A relevância do critério deriva do facto do conhecimento possuído pela organização ser descrito formalmente, de forma que possamos dizer que quanto mais tácito é o conhecimento mais difícil é de o imitar ou substituir pelos concorrentes, o que facilita a geração de vantagens competitivas sustentáveis (Lubit, 2001, citado por Navas López e Urbina Criado, 2002).

SEGUNDO A POSSIBILIDADE DE DEFESA LEGAL

Outro critério interessante, ainda que não muito tratado na literatura, salvo propostas como as de Hall (1992, 1993) e Fernández *et al* (1998), referidos por Navas López e Urbina Criado (2002), é o que distingue segundo a possibilidade de defesa por parte da organização, entre conhecimento defensável legalmente e não defensável.

A relevância deste critério radica na dificuldade de protecção do conhecimento devido à circunstância de os direitos de propriedade sobre muitos dos recursos intangíveis não estarem perfeitamente definidos e, por conseguinte, serem susceptíveis de apropriação por outros agentes, ou imitação ilegal. Assim, a possibilidade de protecção jurídica dos recursos é essencial, para assegurar a propriedade dos mesmos no tempo e evitar a sua utilização pelos concorrentes. Por exemplo, as patentes e as marcas são recursos passíveis de protecção, enquanto que os conhecimentos individuais, uma vez que residem nas pessoas, são mais difíceis de proteger.

SEGUNDO A ASSOCIAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS

Os recursos intangíveis podem estar dependentes das pessoas ou não (Hall, 1992, 1993), citado por Navas López e Urbina Criado (2002). Com base nesta premissa, este critério diferencia os conhecimentos dos recursos humanos da empresa entre individuais e colectivos. Neste sentido, os intangíveis não associados aos recursos humanos, são os que podem ser considerados verdadeiramente propriedade da organização, porquanto são independentes das pessoas que os protagonizam. Podemos assim identificar os que estão associados aos recursos humanos como individuais por natureza, enquanto que os não associados têm uma natureza mais colectiva. Este critério é interessante para distinguir que tipos de intangíveis pertencem às pessoas (por exemplo, conhecimentos individuais) e quais são os que competem à organização devido ao seu carácter colectivo, passíveis de partilha pelos membros da organização (por exemplo a cultura organizacional).

SEGUNDO A DIMENSÃO ONTOLÓGICA

Nonaka (1994) e Nonaka e Takeuchi (1995), referidos por Navas López e Urbina Criado (2002), propõem a dimensão ontológica segundo o nível de interacção social que considerem os intangíveis. Este critério permite distinguir quatro níveis de análises: individual, de grupo, organizativo e inter-organizativo. A lógica deste critério fundamenta-se em que, numa primeira etapa, o conhecimento se cria a nível individual. A organização deve possuir pessoas criativas e potenciar um clima que favoreça a criação do conhecimento, já que este surge nos indivíduos.

Contudo, o conhecimento pode ser combinado a nível de grupos, organizativo e inter-organizativo, dando lugar ao surgimento de novas dimensões do mesmo (Nonaka, 1994, citado por Navas López e Urbina Criado (2002).

2. Os activos intangíveis no Sector Público

Pelas suas particularidades, o sector público apresenta várias diferenças quanto à aplicabilidade das ideias do Capital Intelectual, conforme de seguida se expõe (Bossi Queiroz *et al*, 2001).

- *Menor estímulo à adopção de novas práticas de gestão.* É frequente que a gestão no sector público adopte com alguma lentidão as inovações ocorridas na iniciativa privada, que na luta pela sobrevivência e ao operar num ambiente de concorrência, precisa de adoptar com rapidez as melhores práticas de gestão.

O mesmo sucedeu com os activos intangíveis. A situação de monopólio e a falta de concorrência no sector público, torna-o mais lento na hora de incorporar a medição e registo dos activos intangíveis, que não é o melhor marco para estimular o desenvolvimento. De qualquer modo, a moderna gestão do sector público tem como bandeira a atenção no público e a qualidade dos serviços, o que justifica uma reflexão sobre as possíveis contribuições do Capital Intelectual.

- *Objectivos intangíveis.* Os objectivos das entidades públicas são diversos e dependem da área administrada (segurança nacional, justiça, educação, etc.), mas geralmente são mais intangíveis que os do sector privado, que está preocupado com a rentabilidade e a criação de valor para o accionista.

A impossibilidade de utilizar a cotação em bolsa e as limitações do uso de rácios financeiros para valorizar a gestão da entidade pública, determina a popularidade do uso dos indicadores de gestão, ou de técnicas como a Análise Envolvente de Dados para medir a eficiência das entidades públicas. No que se prende com o Capital Intelectual, podem sugerir-se indicadores alternativos para medir o grau de cumprimento dos objectivos de uma entidade pública.

- *A responsabilidade social e ambiental.* No que toca às empresas privadas, estas vêem estas responsabilidades como uma despesa, não sendo poucas as que as consideram como activos intangíveis que melhoram a sua imagem. Estas empresas com frequência informam da repercussão das suas acções sobre a sociedade e o meio ambiente, em documentos anexos às contas anuais. No caso das entidades públicas, a exigência deve ser máxima, sendo um compromisso que não deve considerar-se apenas como algo que melhora a imagem da entidade, mas que deve fazer parte dos seus objectivos.

- *Os serviços são intangíveis.* A grande parte do produto do sector público são serviços, e portanto intangíveis, embora nalgumas ocasiões estas possam produzir bens tangíveis, como estradas, por exemplo. É importante assinalar que o controlo de qualidade dos bens e dos serviços são diferentes, o que convida à aplicação de procedimentos específicos de valorização de intangíveis, como sondagens sobre o grau de satisfação.

- *Os recursos são intangíveis.* Os recursos utilizados pelas administrações públicas são mais intangíveis do que os utilizados nas empresas privadas. Tradicionalmente, os recursos utilizados pelas empresas são quatro: matérias-primas, máquinas, capital e recursos humanos, embora hoje em dia se comece a considerar que o conhecimento é um *input* fundamental que também se deve juntar à lista anterior. Os três primeiros são activos tangíveis. Os recursos humanos e o conhecimento são activos intangíveis.

Cada sector económico utiliza os recursos de forma diferente: na empresa industrial sobressai o uso da maquinaria, as empresas financeiras destacam o uso do capital, etc. No sector público, matérias

primas, máquinas, e capital não são tão importantes, mas, ao invés, os recursos humanos e o conhecimento são eixos básicos em qualquer modelo de Capital Intelectual.

- *Menor margem de manobra do gerente.* Nas entidades públicas o rigor no controlo e transparência na gestão são uma realidade. Alguns dos fundamentos do Capital Intelectual, mesmo que à priori sejam atractivos para serem aplicados nas entidades públicas, reconhece-se a dificuldade da sua execução actualmente. Com frequência, os gerentes encontram-se presos a normas e procedimentos que têm de seguir escrupulosamente. O caso dos recursos humanos, em que a rigidez dos sistemas de acesso ou consolidação no sector público, podem deixar de fora bons profissionais que não superaram as provas de acesso. No actual contexto, em grande parte do sector público, não prosperam as ideias de Capital Intelectual.
- *Menor urgência em quantificar.* Sob o ponto de vista interno, a utilidade dos activos intangíveis para a tomada de decisões dos gestores, é diferente numa empresa privada e no sector público. Numa empresa privada os activos intangíveis têm de servir para ganhar dinheiro. Os objectivos económicos do sector privado obrigam a quantificar o valor dos intangíveis, um processo complexo e subjectivo que desincentiva muitas empresas a envolverem-se em programas de Capital Intelectual. O enfoque do gestor público perante o tema dos intangíveis, favorece a sua aplicação prática por não existir tanta exigência no nível de quantificação, e, assim, mais fácil se torna a sua implementação.
- *Apresentação externa.* As entidades públicas têm que satisfazer as procuras de informação dos utilizadores externos. No campo do Capital Intelectual é preciso apresentar informação sobre os esforços para otimizar a racionalidade da sua organização interna, desenvolver os seus recursos humanos, melhorar a imagem, o que fez pela sociedade e o meio ambiente, entre outros.

Dos dirigentes das empresas espera-se que incluam nas suas contas anuais informação sobre o Capital Intelectual, pelo menos a curto prazo. É considerado mais como uma ferramenta de gestão interna. Porém, no sector público seria necessário regular e controlar a apresentação de documentos evitando, por exemplo, que se justifiquem investimentos ruinosos ou esbanjamentos desnecessários como uma “impagável melhora da imagem da entidade” (Navas López e Urbina Criado, 2002).

3. O Capital Intelectual no Sector Público

3.1 Um modelo de Capital Intelectual para o Sector Público

Algumas experiências de aplicação dos modelos de Capital Intelectual ao sector público, têm sido feitas. O *Balanced Scorecard* foi aplicado na via pública de Barcelona, o *Business Navigator*, cuja aplicação inicial se deu na empresa de seguros Skandia, foi adaptado em 1999 por Edvinsson e Stenfelt ao sector público e o modelo de Sveiby (1997) foi utilizado numa entidade do sector público australiano, a Agência do Departamento de Indústria, Ciência e Turismo (Bossi Queiroz *et al*, 2001).

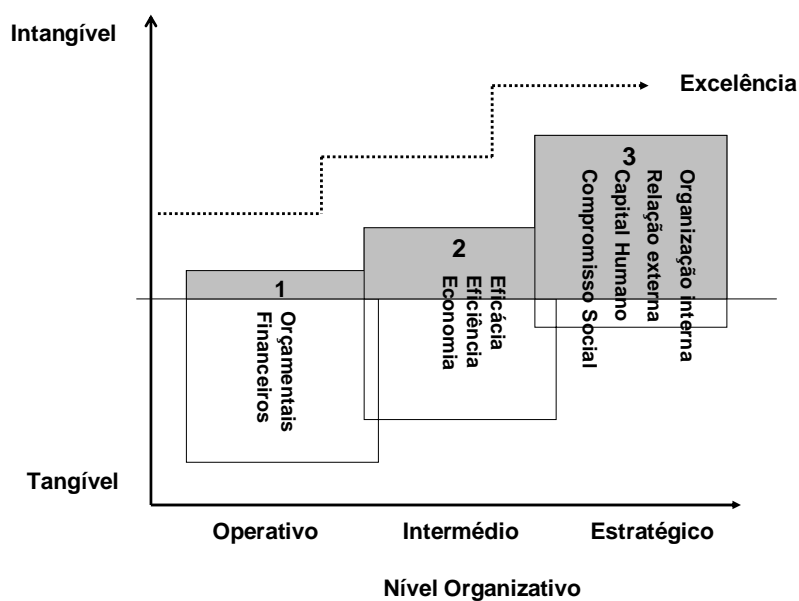
Os modelos actuais de Capital Intelectual apresentam um problema comum quanto à sua aplicação imediata no sector público: colocam a ênfase na justificação da diferença entre o valor de mercado da empresa e o seu valor contabilístico. Não faz sentido no sector público obter o valor de mercado de uma autarquia ou da Polícia Nacional. Um modelo de gestão integral para o sector público, que inclua indicadores de activos intangíveis, deve servir para revelar como os activos intangíveis podem utilizar-se na melhoria da qualidade do serviço aos cidadãos e para alcançar a excelência na gestão, assim como reflectir o compromisso social e ambiental da entidade.

Além do mais, no que diz respeito aos componentes do Capital Intelectual, encontramos diferenças nos objectivos entre o sector público e o sector privado. Como exemplo temos o “capital clientela” ou de “estrutura externa”, que numa empresa privada é dado basicamente pelo valor da clientela e pela marca. No sector público os clientes são os cidadãos e mesmo que possam assemelhar-se a clientes, a falta de competência ou de eleição nos primeiros, torna os indicadores diferentes. Tão-pouco no sector público se pode falar em marca, mas sim em imagem. O capital humano e organizativo também apresentam particularidades no sector público. Quase todos os modelos concedem a máxima importância ao capital humano, como o de Sveiby (1997), o Intelect de Euroforum (1998) ou o Navigator de Edvinsson e Malone (1997). Apesar destas diferenças, as contribuições e boa parte dos indicadores propostos nos modelos de Capital Intelectual, podem ser perfeitamente aplicáveis ao sector público (Bossi Queiroz *et al*, 2001).

Na figura II exhibe-se uma proposta de modelo para aplicação no sector público, defendida por Bossi Queiroz *et al*, (2001), representada por uma escada com três patamares, num gráfico XY.

No sector público qualquer que seja o objectivo concreto da administração (segurança social, educação, saúde, etc.), o gestor deve traçar um caminho com vista à excelência e à qualidade do serviço. A escada percorre este caminho e no seu interior encontram-se os conceitos ou factores que o gestor pode manejar.

Fig III - Modelo de Capital Intelectual para o sector público



Segundo Núñez (2003), o Capital Intelectual é um conceito quase contabilístico, de acordo com a ideia de implementação de modelos de medição para os activos intangíveis. O problema destes modelos é que os intangíveis não podem valorar-se mediante unidades de medida uniformes e, portanto, não pode apresentar-se uma contabilidade de intangíveis propriamente dita. De qualquer forma, a medição do Capital Intelectual permite criar uma imagem aproximada do valor dos intangíveis de uma organização. O interessante é determinar se os intangíveis dessa organização melhoram ou não, isto é, se apresentam uma tendência positiva.

Mesmo assim, conscientes destas limitações, para se manter a coerência com a contabilidade, no gráfico anterior o eixo dos Y representa o grau de intangibilidade dos activos, enquanto no eixo dos X se mostra os níveis da gerência, que correspondem aos três níveis clássicos de Simon (1960): operativo, intermédio e estratégico.

O *primeiro patamar* da escada, corresponde ao nível operativo e o administrador maneja conceitos típicos da contabilidade pública (facturas, pagamentos a fornecedores, etc). A partir daí obtém-se indicadores que procuram revelar aspectos sobre o controlo das operações. Saliente-se que a contabilidade tradicional inclui algumas partidas intangíveis, que no gráfico II se representam por uma linha horizontal que separa os conceitos tangíveis dos intangíveis. Convém assinalar que, sob uma perspectiva temporal, os indicadores obtidos da informação contabilística, reflectem a importância que têm os dados históricos para a gestão.

O *segundo patamar*, corresponde ao nível de gestão intermédia. Os conceitos utilizados referem-se a aspectos como a economia, eficiência e eficácia da gestão e habitualmente trata-se de activos tangíveis quantificáveis através de indicadores de gestão (de controlo de custos, produtividade, etc.) Mas também neste escalão estão presentes numerosos conceitos intangíveis mais difíceis de quantificar, pelo menos em relação ao ponto anterior. Tanto pela sua natureza, como pela sua função, a selecção de indicadores tangíveis e intangíveis que compõem este escalão revelam o dia a dia da entidade.

Uma vez superado o segundo escalão, no *terceiro patamar* o gestor aborda conceitos estratégicos tangíveis como o saneamento das contas, o cumprimento do orçamento, o equilíbrio financeiro, etc., que se quantificam através de indicadores orçamentais e financeiros, tais como o nível de endividamento, o grau de execução das receitas e das despesas, o índice de investimento ou a evolução das despesas correntes, entre outros.

Neste patamar surgem numerosos conceitos intangíveis como a imagem da organização, a motivação dos funcionários, a responsabilidade social, a imparcialidade na gestão perante os cidadãos, etc., e por isso não é em vão que corresponde ao nível estratégico da organização.

Dado que se trata do nível estratégico e planeamento a longo prazo, os indicadores que compõem este escalão têm a ver com o futuro da entidade. Conforme se avança no nível de gestão (eixo dos X), os conceitos tornam-se mais intangíveis (eixo dos Y), pelo que o gráfico adopta uma forma de escada. De

notar que a escada é acumulativa e para se chegar ao último patamar tem de se passar pelos anteriores. Esta observação pretende lembrar que no sector público, o caminho para a excelência passa necessariamente pelo cumprimento dos requisitos de controlo das contas, ajustamento do orçamento, economia, eficácia e eficiência (Bossi Queiroz *et al* (2001).

3.2 Proposta de Indicadores

Anteriormente apresentou-se um modelo de Capital Intelectual para o sector público. Neste ponto apresentam-se alguns indicadores a utilizar pelas entidades públicas. Como complemento ao modelo, Bossi Queiroz *et al* (2001) defendem que é preciso elaborar um painel de resultados¹ onde se incluam indicadores de conceitos tangíveis e intangíveis, para cada um dos três escalões. Dado que os indicadores de conceito tangível são suficientemente conhecidos, apresentam-se apenas alguns indicadores de conceito intangível, especialmente de nível estratégico. Tais indicadores devem cumprir as condições exigidas a toda a informação financeira do sector público (GASB, 1987; Torres, 1991): compreensibilidade, fiabilidade, relevância, oportunidade e consistência.

Tendo por base os argumentos de Bossi Queiroz *et al* (2001) e de Rodríguez Ruiz (2003), seleccionam-se os seguintes indicadores, que podem ser complementados com outros que a organização entenda como adequados.

3.2.1 Indicadores de organização interna

Inovação – no sector público algumas entidades têm competência para investigar, podendo mesmo ser a sua função principal. Este activo imaterial surge nas demonstrações financeiras tradicionais como despesas com I&D, patentes, etc. pelo que parte dos indicadores retiram-se da contabilidade, havendo no entanto a dúvida se reflectem fielmente a capacidade de inovação da entidade. A contabilidade limita-se a recolher os gastos suportados, pelo que no âmbito do Capital Intelectual será apropriado um relatório que reflecta como a inovação contribuiu para o cumprimento dos objectivos e incluirá indicadores como os “projectos de investigação em que a entidade participa” ou “prémios ou reconhecimentos à inovação”.

Know How – Mesmo que por vezes não se possam valorizar com um número, pelo menos podem documentar-se os componentes do *know how*. Por exemplo, podem apresentar-se num relatório os “novos desafios que a organização teve de enfrentar e que aumentaram o nosso saber fazer”, como a organização de um congresso internacional ou outras actividades. De igual modo, as “novas competências que assume a entidade” e que enriquecem o seu *know how*.

Capital estrutural organizativo – como conceitos intangíveis podemos incluir o tipo de organização, o grau de descentralização na tomada de decisões, o nível de burocracia interna e a capacidade de trabalho em grupo. São conceitos que não se reflectem nas demonstrações financeiras, com excepção de algumas

¹ Balanced scorecard.

despesas como as que resultam da actividade do departamento de organização e métodos, caso exista. A maioria dos indicadores obtém-se através da auditoria interna, especialmente a de processos e informática. Exemplos de indicadores para este conceito podem ser o “grau de automatização das tarefas administrativas”, o “número de documentos que se deixaram de ser feitos em formato de papel”, o “número de passos para desenvolver um processo”, a “percentagem de pessoal que trabalha a atender público e em gabinetes”, a “percentagem de administrativos, versus directivos”, a “percentagem de pessoal insubstituível”, a “percentagem de tele-trabalhadores”, as “actividades realizadas com ferramentas informáticas de trabalho em grupo” ou a “percentagem de pessoal com acesso à Intranet e grau de utilização”.

Cultura organizacional – Os indicadores para quantificar estes conceitos, podem obter-se com estudos sociológicos, questionários internos, teste de personalidade, verificação de atitudes, etc. Se quisermos saber se a entidade tem uma cultura individualista ou de grupo, pode perguntar-se aos responsáveis de pessoal se ao pretenderem contratar um empregado, preferem que o seu perfil seja compatível com o grupo ou que seja brilhante. Podem surgir outros indicadores de fontes externas, como por exemplo, a “frequência de contacto com os cidadãos”.

Logo que a informação se encontre recolhida podem ser aplicadas técnicas exploratórias de análises de dados multivariante como a análise factorial, as escalas multidimensionais ou a análise cluster que permite detalhar o tipo de cultura da organização.

3.2.2 Indicadores de relações externas

Imagem – A imagem pode ser um activo intangível importante para as entidades públicas, na medida em que contribui para atingir os seus objectivos ou aumentar as suas oportunidades de desenvolvimento. Os indicadores podem obter-se mediante barómetros de opinião. Assim, pode obter-se o “grau de conhecimento do serviço” “índices de valorização do serviço”, referências da entidade surgidas nos meios de comunicação”, “eventos de impacto internacional organizados que arrastam outros”, etc.

Qualidade do serviço – De acordo com a AECA (1997), existe a necessidade de construir indicadores de qualidade para as administrações públicas e é sem dúvida um dos conceitos intangíveis que recebe maiores atenções por parte dos gestores. Podem ser obtidos indicadores como “prémios de qualidade”, “certificações de qualidade obtidas”, “pontuação procedente de auditorias de qualidade”, “número de serviços que não tiveram êxito” ou “nível de utilização dos serviços que se oferecem via Internet”.

Relações da organização com outros agentes externos – Para medir a rede de alianças de uma empresa, podem verificar-se dados objectivos como a percentagem de participações accionistas de que dispõe, mas no âmbito público é necessário utilizar outros indicadores. A força ou capacidade para influenciar pode ser medida com a “capacidade para atrair utilizadores de âmbitos geográficos diferentes que acedam ao serviço”, o “impacto internacional dos eventos que organiza”, a “capacidade para obter ajuda internacional recíproca em caso de necessidade”, etc.

3.2.3 Indicadores de capital humano

Aptidões dos recursos humanos – Os recursos humanos com os seus conhecimentos, habilidades e atitudes são fundamentais para que a entidade atinja os seus objectivos (Klase, 1996). Dispor de empregados competentes, capazes, com um nível de formação adequado ao posto de trabalho, pessoas activas com capacidade para inovar e inclusive influenciar, é um activo intangível fundamental para a consecução dos objectivos da organização. Além da classificação obtida nas provas de acesso à função pública e do número de anos de experiência no serviço, para medir a aptidão devem utilizar-se indicadores que revelem a adequação do empregado ao posto de trabalho. A organização deve considerar indicadores que meçam eventuais desvios ao equilíbrio óptimo, por exemplo, entre os veteranos e os jovens, ou o número de pessoas disponíveis para trabalhar em distintos ambientes geográficos ou funcionais.

Aprendizagem permanente – O organismo deve cuidar da actualização permanente e formação contínua dos seus empregados, como forma de manter e aumentar a sua capacidade. Um indicador imediato que pode ser obtido da contabilidade, são as “despesas de formação”, mas este não revela se o dinheiro aplicado foi bem gasto. Outros indicadores que podem ser obtidos, mas com as mesmas limitações, são o “número de horas de formação por pessoa por ano”, ou a “percentagem de pessoas que receberam formação no ano”. Outros indicadores, mais audazes, mas a exigir da entidade uma recolha de dados adicional, com controles e entrevistas, são os “cursos a que assistiram no último ano e que foram frutíferos” e “índice de satisfação com a formação”, o “pessoal que participou em projectos realizados pela organização e que contribuíram para melhorar a sua competência profissional” ou a “percentagem de formação aplicada no posto de trabalho”.

Condições laborais – Conceitos intangíveis como o ambiente, as possibilidades de promoção, os incentivos de segurança no trabalho, têm impacto no rendimento dos empregados. O ambiente laboral e o clima social podem ser medidos com as “horas de absentismo” ou “baixas voluntárias por número de empregados”, “despedimentos”, etc. A segurança no trabalho pode medir-se com indicadores como o “número de acidentes do pessoal” ou as “horas perdidas por acidentes”. Um sistema retributivo para os funcionários públicos baseado no nível de estudos, a função, a categoria laboral e a antiguidade não se afigura como o mais estimulante, mas a transparência exigida no sector público deixa pouca margem para fórmulas retributivas alternativas. Os indicadores para medir este sistema podem ser “percentagem do vencimento que provém da produtividade”, “percentagem de empregados com retribuição variável”, “perda ou ganho do poder aquisitivo”, etc.

3.2.4 Indicadores de compromisso social e ambiental

Compromisso social – Como indicadores que podem obter-se da contabilidade destacam-se os gastos com as bolsas concedidas, donativos, obra social, etc.

Compromisso ambiental – Diversas associações profissionais propuseram indicadores integrados em painéis de resultados ambientais como a American Accounting Association, AAA (1973) e a AECA no seu

documento 13 (1996), referidos por (Bossi Queiroz *et al* (2001). Os indicadores para este item são “percentagem de reciclagem”, “poupança de água”, “emissão de ruídos”, “níveis de contaminação” “danos causados”, etc.

Conclusões

No sector público, quer os recursos utilizados quer os objectivos das administrações, quer o próprio *output* (serviços na sua maior parte), são mais intangíveis que na maioria das empresas privadas, daí que seja um campo ideal para aplicação prática das teorias do Capital Intelectual. Outro factor em defesa da sua aplicação frente às empresas privadas, é que não existe tanta urgência em quantificar os intangíveis face a uma possível venda, tanto da empresa no seu todo, como de uma marca ou activos.

Os indicadores de Capital Intelectual podem converter-se num instrumento chave para explicar os processos de obtenção de vantagem competitiva e obter a inserção dos activos intangíveis na estratégia geral da organização.

A valorização dos activos intangíveis é uma tarefa de que se tem ocupado tradicionalmente a contabilidade financeira. No entanto, os diferentes sistemas contabilísticos não permitem identificar os factores geradores de valor para além da esfera financeira, pelo que têm proliferado sistemas de indicadores não financeiros com o fim de reflectir os intangíveis adquiridos ou produzidos pela organização.

O desenho destes indicadores tem-se efectuado sem uma base teórica fundamentada em critérios de medição e reconhecimento geralmente aceites, o que torna necessário identificar as melhores práticas de gestão de intangíveis e fomentar a sua generalização.

Os indicadores de capital intelectual devem proporcionar informação de quantificação dos intangíveis em diferentes unidades de medida, informação dirigida aos gestores e informação dirigida a terceiros.

Bibliografía

American Accounting Association, AAA (1973). “Report of Committee on Environmental Effects of Organizational Performance”, *The Accounting Review*, Vol. 51, 1973

American Accounting Association, AAA (1977). “Report of the Committee on Accounting for Human Resources”, *The Accounting Review*, Supplement, pp. 169-185.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (1996). Documento Nº 13, Contabilidad de Gestión Medioambiental, Madrid

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (1997). Documento Nº 16, Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Madrid

Bossi Queiroz, A. *et al* (2001). El Capital Intelectual no Sector Público. *II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. León (España), 4-6 Julio.

Brooking, A. (1996). Intellectual Capital, International Thomson Business Press. Thomson Learning Europe

Cañibano, L.; Garcia-Ayuso, M. y Sanchez, P. (1999). “La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de las empresas: revisión de la literatura”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 100, pp.17-88.

- Dragonetti, N.C. y Roos G. (1998). "Efficiency and Effectiveness in Government Programmes: an Intellectual Capital Perspective"; 2nd World Congress on Intellectual Capital; January 1998, McMasters University; Hamilton, Canada
- Edvinsson, L. y Malone, M. (1997). "Intellectual Capital. Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower", Harperbusiness, New York
- Edvinsson, L. y Stenfelt, C. (1999): "Intellectual capital of Nations – for future wealth
- Euroforum (1998), "Medición del Capital Intelectual. Modelo Intellect", IUEE, San Lorenzo del Escorial, Madrid
- Governmental Accounting Standards Board, GASB (1987). Concepts Statement No 1, "Objectives of Financial Reporting", *Journal of Accountancy*, September, pp. 196-205
- Hendriksen E. y Van Breda, M. (1992). Accounting Theory, 5th ed., Burr Ridge, Irwin.
- International Accounting Standards Committee, IASC (1998). International Accounting Standard, IAS 38, "Intangible Assets", September 1998.
- International Federation of Accountants, IFAC (1998). "The Measurement and Management of Intellectual Capital", Financial and Management Accounting Committee.
- Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Vol. 70, No 1, pp. 71-79
- Klase, K.A. (1996). Accounting for human resource: development in the public sector. *Internacional Journal of Public Administration*, Vol. 19, N° 5, May 1996, pp. 661-688.
- Lozano, M. Mercedes (2000). Aproximación a la Gestión del Conocimiento. Una visión práctica. www.gestiondelconocimiento.com
- Medrano Chivite, J. et al (2003). Identificación del Capital Intelectual en un Organismo Publico (OPI): el papel de las oficinas de transferencia de resultados de investigación (OTRIS). *I Congreso Internacional y Virtual de Intangibles*.
- Navas López, J.E. e Urbina Criado, M.O. (2002). El Capital Intelectual en la Empresa. *Economía Industrial*, N° 346.
- Nonaka, Ikujiro (1997). *The Knowledge-creating company*. Guerini e Associati.
- Núñez, Maritza O. (2003). El capital intelectual en la gestión del conocimiento. *Revista Cubana de los Profissionais de la Información e la Comunicación en Salud*, N° 6, Nov/Dez 2003.
- Rodríguez Ruiz, O. (2003). Indicadores de Capital Intelectual: Concepto y Elaboración. *I Congreso Internacional y Virtual de Intangibles*.
- Roos, J. (1996). "Intellectual Capital - What You Can Measure You can Manage", *IMD Perspectives for Managers*, Vol. 26, No. 10, November 1996.
- Seiford, L. M. (1996). "Data Envelopment Analysis: The Evolution of the State of the Art (1978-1995)", *Journal of Productivity Analysis*, 7, pp. 99-137
- Sveiby, K. (1997). "The Invisible Balance Sheet: Key Indicators For Accounting, Control And Evaluation Of Know-How Companies", The Konrad Group, Suecia
- Tejada, A. (1999). La gestión y el control socio-económico de las interacciones empresa-medio ambiente. Contribuciones de la Contabilidad a la gestión sostenible de la empresa. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid
- Torres, L. (1991). "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XX, No 67, Abril-Junio, pp. 535-558

- Videma, Martí (2003). Los Pasivos Intangibles e el Capital Intelectual en la Universidad Pública Española. / *Congreso Internacional y Virtual de Intangibles*.
- Vivas, C. (1998). "La práctica del cuadro de mando integral", *Finanzas & Contabilidad Harvard Deusto*, Vol 22, Marzo/Abril, pp. 42-52