

INTANGÍVEIS: DA SOCIEDADE DO CONHECIMENTO AO BALANÇO EMPRESARIAL.

1. Sociedade do conhecimento e nova economia baseada no conhecimento.

Devido à nossa actividade académica e à necessidade de nos mantermos minimamente actualizados, confrontamo-nos frequentemente com teses, livros e artigos sobre temas nas áreas da sociologia das organizações, da gestão dos recursos humanos, da contabilidade e das finanças empresariais.

Estas tarefas têm-nos revelado a existência de um substancial interesse recente pela *intangibilidade*: quer ao nível macrosocial, onde é frequente a referência à *sociedade do conhecimento* e à *nova economia* baseada no conhecimento, quer ao nível microsocia, onde se discute a introdução de elementos intangíveis no Balanço das empresas.

Começando a discussão deste tema pelo nível macrosocial – e começando pela raiz - definimos *conhecimento* como a reprodução sensível¹ e conceptual² da realidade objectiva (ou seja, que existe fora e independentemente da consciência), natural e social, efectuada pelo cérebro humano.

Esta reprodução da realidade, efectuada pelo cérebro humano, verifica-se no decurso da actividade social, essencialmente do *trabalho*. Por seu turno, o trabalho define-se como uma

intervenção progressiva sobre a Natureza, a sociedade e o próprio trabalhador; o que pressupõe a fabricação de instrumentos para intervir sobre a Natureza e a sociedade. Esta fabricação é algo alheio à actividade dos restantes animais; pois estes, no máximo, adaptam o respectivo meio ambiente utilizando elementos que encontram prontos na Natureza. É por este motivo que, exceptuando o Homem, nenhum animal conseguiu, por exemplo, intervir progressivamente sobre a produtividade das plantas. Assim sendo, no caso dos outros animais não existe trabalho e conhecimento mas, apenas, um processo de adaptação biológica activa à Natureza; e, como tal, a actividade cognitiva (da qual resulta o conhecimento) restringe-se ao ser humano.

Do exposto nos parágrafos anteriores concluimos, numa primeira instância, que o conceito *sociedade do conhecimento* é aplicável a qualquer sociedade humana; ou seja, sem pretender discutir a possibilidade de o conceito remontar ao *Homo habilis* e, como tal, ter quase quatro milhões de anos, é indiscutível que ele remonta à Suméria e tem, seguramente, cinco mil anos. Mais: se a sociedade humana não tivesse sido, desde sempre, “do conhecimento”, como se poderia ter verificado o facto banal que é o crescimento da população do Planeta nos últimos cinco mil anos?

Argumentará alguém que o conceito pode ser aplicável a tempos civilizacionais remotos, mas agora assume maior relevância transformadora do que em qualquer outro momento da vida humana em sociedade. Bem! Ao introduzir na discussão a importância relativa do conhecimento, enquanto factor de transformação da Natureza e da sociedade, continuamos sem

avançar minimamente. Efectivamente, um historiador consciencioso lembrará, por exemplo, que a evolução do conhecimento esteve subjacente à expansão por via marítima dos portugueses e espanhóis nos séculos XV e XVI; e esta, não o esqueçamos, despoletou transformações sociais imensas, que ainda hoje influenciam grandemente o quotidiano da população do Planeta.

Atingido este ponto, é sempre possível o recurso a uma variante do argumento anterior: o que está em causa no conceito é a disseminação do conhecimento, hoje muito mais facilitada devido ao espantoso progresso do binómio informática-telecomunicações, que possibilitou o surgimento da *Internet*. Contudo, esta variante também não convence. Esqueçamos, no âmbito do presente texto, a diferença abismal entre a potencialidade e a efectividade de disseminação do conhecimento. Mesmo assim, subalternizamos o impacto da invenção do alfabeto, um conjunto de símbolos estáveis que permitiu a transmissão do conhecimento sem a necessidade - e a frequente deturpação - da oralidade? Subalternizamos o impacto da invenção atribuída, na Europa, a Johann Gutenberg, que facilitou extraordinariamente a difusão de textos? Subalternizamos o impacto do surgimento da rádio e da televisão? Não pode ser. Por este caminho também não avançamos.

Enfim! Reconheçamos que aplicar o conceito *sociedade do conhecimento* à sociedade pós-anos 90 do século XX apenas tem credibilidade se raciocinarmos em termos do volume relativo de conhecimento. Efectivamente, após o grande progresso científico e tecnológico dos séculos XIX e XX o ser humano dispõe,

actualmente, de um volume de conhecimento abismalmente superior ao do final do século XVIII; e quanto mais recuarmos no tempo em comparação mais este abismo crescerá. No entanto, este acréscimo de conhecimento já vem sendo realçado desde meados do século XIX: a leitura, mesmo superficial, da obra de intelectuais novecentistas, revela claramente a sensibilização dos mesmos para o progresso científico e tecnológico. Por exemplo, quem não se lembra de ler, no âmbito do programa escolar, *A Cidade e as Serras* de Eça de Queiroz? Todavia, verificou-se esta sensibilização sem que o conceito *sociedade do conhecimento* tivesse criado raiz...

Depois, temos a nova economia baseada no conhecimento. Mais uma vez, é necessário começar por uma definição - a de economia, entendida esta como a actividade humana materializada na produção e distribuição de bens e serviços considerados pelo seu *valor*. Por seu turno, a produção de bens e serviços pressupõe, como intervenientes:

- elementos / activos materiais ou tangíveis, consubstanciados em matérias (contabilisticamente: matérias-primas, matérias subsidiárias e materiais diversos) e em instrumentos para a produção (ferramentas, máquinas, edifícios, vias de comunicação,...);
- elementos / activos imateriais ou intangíveis, consubstanciados nas capacidades intelectuais e físicas do ser humano.

Da definição acima exposta, complementada pela anterior definição de conhecimento, deduzimos indubitavelmente que a economia, seja ela “nova” ou “velha”, incorpora o conhecimento. Na

perspectiva típica da contabilidade nacional entende-se que este conhecimento vai sendo incorporado nos elementos / activos materiais - é o denominado *progresso técnico e organizacional* - de modo que o valor destes elementos / activos e a respectiva variação representa aproximadamente o valor do conhecimento humano e a respectiva variação. Afirmar-se que o conhecimento tem, actualmente, maior relevância na economia e, portanto, deve ter um tratamento diferente, remete-nos para o que já foi dito em parágrafos anteriores... e não convence.

Ao fim e ao cabo, este substancial interesse recente dos académicos pela intangibilidade radica, em última instância, em algo banal e bem visível: o mau desempenho da economia dos EUA.

É um facto incontestável que a economia dos EUA se vem degradando. Segundo as estatísticas oficiais norte-americanas:

- a taxa de crescimento médio do PIB é cada vez menor, década após década, desde a década de 70 (inclusive); aspecto preocupante visto tratar-se de um indicador que influencia sobremaneira o destino do investimento estrangeiro e, até, norte-americano;
- a taxa de crescimento da produtividade reduz-se tendencialmente desde o início dos anos 50; e durante a década de 90 a mesma foi significativamente inferior à de dois concorrentes de referência - a Alemanha e o Japão;

- o défice comercial instalou-se na década de 70 e tem-se agravado espantosamente; atingindo, em 2002, cerca de 500 mil milhões de dólares (cerca de 5% do PIB a preços correntes);
- o saldo da balança de operações de capital tem revelado uma crescente aquisição de propriedade (títulos, imobiliário, empresas) dos EUA por estrangeiros;
- o défice orçamental do governo federal tem-se agravado, atingindo em 2002 os 22 mil dólares por habitante; e o défice total - que engloba, também, o dos governos estaduais e das autarquias locais, das famílias e das empresas - atingiu em 2002 os 120 mil dólares por habitante;

Cumulativamente, o mau resultado financeiro e a falência de empresas dos EUA tornaram-se, desde há alguns anos, tema frequente dos meios de comunicação social.

Desde meados da década de 90 que políticos e estatísticos norte-americanos têm tentado minimizar o crescente mau aspecto do PIB e da produtividade dos EUA³. Uma das formas utilizadas, típica, consiste em reduzir o deflator do PIB, de modo a aproximar o montante real do montante a preços correntes. As outras formas utilizadas, atípicas, surgem embaladas por um apelo à sociedade do conhecimento e à utilidade económica deste; e consistem em:

- potenciar a despesa em *hardware* informático pelo acréscimo da memória e da velocidade de processamento dos computadores e, desta forma, incrementar o PIB;

- transformar a classificação da despesa em *software* informático, efectuada pelas empresas, de “despesa em bens intermédios” para “despesa de investimento” e, uma vez mais, incrementar o PIB.

Por seu turno, os gestores empresariais norte-americanos, dispendo de elementos contabilísticos menos apelativos, procuram atrair financiadores realçando aspectos de natureza intangível, exteriores ao Balanço. Justifica-se assim, pelo menos parcialmente, termos assistido durante anos a relevantes subidas da cotação de acções face ao correspondente valor do resultado líquido por acção.

2. Os intangíveis e o Balanço empresarial.

A supracitada atitude de políticos, estatísticos e gestores empresariais de um espaço económico tão importante como os EUA tem necessariamente impacto em termos de produção teórica dos académicos que laboram na área das ciências empresariais; e impacto que, extravasando os EUA, atinge todo o espaço euro-atlântico, a que Portugal pertence. A confirmá-lo, no âmbito da contabilidade, o International Accounting Standards Board (IASB) reconheceu explicitamente que nas décadas de 80 e 90 o tema *activos intangíveis* havia assumido maior protagonismo.

Efectivamente, se a sociedade é “do conhecimento”, se este é o sustentáculo da “nova” economia, faz sentido que as unidades básicas desta economia – as empresas – o incorporem na relevação

do seu património, a título de activos intangíveis. Estamos, assim, perante uma perspectiva que se situa nos antípodas da típica perspectiva da contabilidade nacional, anteriormente referenciada.

De permeio, tem-se incrementado o estudo dos intangíveis, na perspectiva empresarial, também frequentemente denominados *capital intelectual*, ou seja, uma integração de recursos empresariais sistematizáveis nas seguintes categorias: capacidades humanas individuais; capacidades associadas à estrutura e ao funcionamento interno da empresa; capacidade de relacionamento com o meio ambiente da empresa. Constituem exemplo de intangíveis / capital intelectual: a capacidade de desempenho profissional dos trabalhadores; a capacidade de investigação e desenvolvimento; os direitos de exploração de recursos naturais; as patentes; o *software* informático e o sistema de informação interno; a cultura empresarial; a imagem da empresa e dos seus produtos; os acordos de distribuição; as relações com o poder político; a carteira de clientes.

Quando o conceito intangíveis / capital intelectual atinge a contabilidade e se transforma em activo intangível potencial, o mesmo continua a ser, apesar de tudo, objecto de um tratamento geralmente mais restritivo do que o enunciado no parágrafo anterior; e só alguns elementos transpõem a barreira que permite passar de activo intangível potencial para activo intangível efectivo. Felizmente é assim! E atingiremos o nosso objectivo básico se o presente artigo contribuir, mesmo modestamente, para que essa atitude restritiva se mantenha.

Aprofundando a presente temática no estrito âmbito da contabilidade e começando pela definição – que segue de perto a IAS 38 – um activo contabilístico intangível é um elemento sem substância física que, cumulativamente, é:

- **adquirido** (isoladamente ou no âmbito de um processo de concentração empresarial) **ou produzido internamente**;
- **gerador de benefícios económicos futuros**, atendendo às condições económicas previsíveis;
- **controlado pela empresa**, o que equivale à garantia de os benefícios económicos futuros do elemento em apreço reverterem para a empresa e se consegue, essencialmente, devido à existência de direitos legais sobre o mesmo; excluindo assim, por exemplo, a capacidade de desempenho profissional dos trabalhadores;
- **não monetário**, o que exclui, por exemplo, dívidas a receber ou aplicações em produtos financeiros;
- **identificável**, o que equivale à possibilidade de transação (venda, arrendamento, troca) separada ou à possibilidade de distribuição de benefícios futuros específicos, excluindo, assim, o *goodwill* / trespasse expectável decorrente de transacção futura da empresa;
- **susceptível de valorização credível**.

Se o elemento em apreço cumprir as condições supracitadas e partindo do pressuposto que a empresa se manterá operacional

(princípio da continuidade), entendemos que a norma deve ser a integração do mesmo em Balanço pelo respectivo custo histórico (de aquisição ou de produção). Caso o activo intangível seja adquirido no âmbito de um processo de concentração empresarial e não seja possível atribuir-lhe um custo histórico específico - ou este fira manifestamente a relevância da informação contabilística - entendemos que o mesmo deve ser integrado em Balanço por aquilo que se deveria denominar *valor apropriado*, *valor adequado* ou *valor razoável* mas que, de forma algo apologetica, se denomina *justo valor*⁴. Em Portugal, de acordo com a Directriz Contabilística nº 13, para os activos intangíveis o justo valor deve significar valor estimado ou avaliado; o que traz para primeiro plano a necessidade de assegurar a ética e a competência profissional dos avaliadores.

Para activos intangíveis produzidos internamente, poderá haver o apelo à sua integração em Balanço pelo custo de reposição, referido este a um activo intangível cuja utilidade para a empresa seja equivalente ao activo que já existe, ou pelo preço de mercado / venda. Contudo, estas formas de valorizar prestam-se a uma interpretação muito subjectiva, colocando em causa a fiabilidade da informação contabilística; e, como tal, não devem constituir norma para efeito de integração em Balanço. Efectivamente, para activos que frequentemente assumem uma grande especificidade, será que é possível gerar ou adquirir outros activos com utilidade equivalente? Ou, será que é possível atribuir-lhes um preço de mercado / venda? E, se for possível atribuir-lhes um preço de mercado / venda, não estaremos a considerar como certo algo que é apenas hipotético? Se optarmos pelo preço de mercado / venda, porque não utilizá-lo também, por exemplo, para valorizar os

stocks? No entanto, apesar de as rejeitarmos enquanto norma, entendemos que estas formas de valorização poderão ser utilizadas em valorizações posteriores, caso um avaliador ético e competente note:

- manifesta e – previsível - permanente perda de valor face ao custo histórico (a IAS 38 recomenda um teste anual ao valor dos activos intangíveis com vida económica superior a 20 anos);
- manifesto e - previsível - permanente ganho de valor face ao custo histórico (a IAS 38 apenas considera a reavaliação por referência ao valor do elemento intangível em mercado activo).

Também por motivo de subjectividade, consideramos que deve ser recusada a integração em Balanço pelo valor actual dos benefícios futuros. Isto porque, salvaguardar a fiabilidade da informação contabilística obriga a um olhar algo céptico em relação:

- aos benefícios económicos (aumento dos proveitos, redução dos custos, decréscimo de investimentos) futuros imputáveis ao activo;
- ao prazo durante o qual se produzirão tais benefícios;
- à taxa de actualização a considerar.

Finalmente, é de recusar a inexistência de amortização dos activos intangíveis com base no argumento, segundo o qual, não se sabe frequentemente qual a vida económica dos mesmos. Se, nalguns casos, este argumento é verdadeiro, ele apenas atende a uma das funções da amortização – relevar contabilisticamente a perda de

valor dos activos. Contudo, há que considerar a outra função da amortização – relevar contabilisticamente a transferência de valor dos activos para os bens e serviços que eles ajudam a produzir. Uma adequada valorização destes bens e serviços exige que se proceda a esta transferência de valor.

Acrescentamos em defesa do nosso entendimento, exposto nos parágrafos anteriores, que os elementos intangíveis, relevados contabilisticamente ou não, contribuem para a formação do Resultado Líquido do Exercício e, por esta via, para o acréscimo do património empresarial.

Analisando a situação vigente em Portugal, a mesma não se afasta significativamente dos considerandos acabados de expor. Efectivamente, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) faz equivaler “activo intangível”, tal como acima definido, à conta 43 – Imobilizações incorpóreas. Aqui se englobam: (1) despesas de instalação; (2) despesas de investigação e desenvolvimento; (3) propriedade industrial e outros direitos; (4) trespasses. Trata-se de um núcleo essencialmente fiável de direitos ou despesas, controlados pela empresa e identificáveis, com impacto plurianual sobre a actividade empresarial; e, portanto, justifica-se que o respectivo montante se reparta por vários períodos económicos. Sobre a integração em Balanço destas imobilizações incorpóreas, há que referir, antes de mais, que o POC contempla o princípio do custo histórico. Todavia, se o imobilizado incorpóreo for adquirido no âmbito de um processo de concentração empresarial, o mesmo deve ser relevado pelo justo valor (cf. Directriz Contabilística nº 1); ou seja, pelo valor estimado ou avaliado (cf. Directriz Contabilística

nº 13). No que concerne as despesas de investigação e desenvolvimento, a regra é a relevação contabilística das mesmas a título de custo. Contudo, se estas despesas forem relevadas como activo, o mesmo deve limitar-se a um montante que possa ser recuperado por via de benefícios económicos futuros (cf. Directriz Contabilística nº 7). Finalmente, o POC permite a amortização extraordinária do imobilizado incorpóreo se houver perda de valor com característica de permanência face ao registo contabilístico.

A perspectiva do POC e das directrizes contabilísticas, acabada de expor, constitui um posicionamento intermédio entre (1) a perspectiva típica da contabilidade nacional, que considera que o conhecimento vai sendo incorporado nos activos materiais - de modo que o valor destes activos e a respectiva variação representa aproximadamente o valor do conhecimento humano e a respectiva variação - e (2) a perspectiva favorável à incorporação de uma listagem vasta de elementos intangíveis no Activo empresarial, utilizando custos de reposição, preços de mercado, valor actual dos benefícios económicos futuros,.... Trata-se de uma perspectiva que, não descurando a relevância da informação financeira, atende ao princípio contabilístico da prudência.

Nada do que foi anteriormente dito invalida a inclusão de elementos intangíveis no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados. A verificar-se tal inclusão entendemos que a mesma deverá ter as seguintes características:

- **obrigatoriedade**, o que se traduz em nova alteração ao Decreto-Lei que aprovou o POC;

- **normalização**, o que implica elaborar um conjunto de indicadores que serão integrados no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados; eventualmente contendo duas variantes a fim de abranger a realidade, quer das PME's quer de grandes empresas⁵;
- **carácter sintético**, de modo a que o número de indicadores referidos no item anterior não ultrapasse em caso algum, digamos, uma dezena.

¹ Traduzida em sensações, percepções e representações.

² Traduzida em conceitos, hipóteses, teorias,...

³ Para mais pormenores ver <http://mwhodges.home.att.net/statistic-wizardry.htm>.

⁴ De acordo com a Directriz Contabilística nº 1, o “justo valor é a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance”.

⁵ Para um excelente resumo destes indicadores vide Alberto, Fernanda C. P. (2002), *Activos intangíveis identificáveis: a problemática da sua contabilização*, tese de mestrado discutida na Universidade Aberta, p. 196.