

EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL NAS PÁGINAS WEB DE PREFEITURAS DO RIO GRANDE DO SUL¹

Clari Schuh²; Ernani Ott³; Clea Beatriz Macagnan⁴

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar as informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas WEB dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, mediante pesquisa documental, partindo-se de um instrumento de pesquisa composto de itens referentes aos componentes de capital intelectual – capital humano, capital estrutural, capital de munícipes e transparência –, assim como os seus respectivos subitens. Os dados foram objeto de análise descritiva e testes estatísticos. Como resultados do estudo, podem-se mencionar: (a) o teste Tukey de comparação múltipla de proporções revelou não haver diferença significativa na proporção de evidenciação de capital intelectual entre os municípios de Porto Alegre, Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul; (b) comparando-se a proporção de evidenciação por item, constatou-se que a transparência apresentou uma proporção de 65,90%, seguida do capital dos munícipes (43,10%), capital estrutural (36,80%) e capital humano (26,70%). Considera-se, finalmente, que há espaço para uma maior evidenciação de capital intelectual pelas prefeituras, pois, além do compromisso com a transparência e a comunicação com os cidadãos, a evidenciação de informações poderá agregar valor aos municípios.

Palavras-chave: Capital intelectual; evidenciação; setor público

ReAT - FAT/UFPEL

ABSTRACT

This research analyzes the information on intellectual capital evident in the web pages of the cities of Rio Grande do Sul, through desk research, starting from a research composed of items related to the components of intellectual capital: human capital, structural capital, capital of householders and transparency, as well as their respective sub-items. The information was subjected to descriptive analysis and statistical tests. The results of the study are: (a) the Tukey multiple comparison of proportions revealed no significant difference in the proportion of disclosure of intellectual capital among the cities of Porto Alegre, Bage, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz, São Leopoldo and Sapucaia do Sul; (b) comparing the proportion of disclosure by item, it was found that the transparency provided a proportion of 65.90%, followed by the capital of residents (43.10%), structural capital (36.80%) and human capital (26.70%). Finally, it was concluded that there is room for more disclosure of intellectual capital by local governments; therefore, beyond the commitment to transparency and communication with citizens, the disclosure of information could add value to the municipalities.

Keywords: Intellectual capital; disclosure; public sector.

¹ **Data da recepção:** 06/10/2013. **Data da aprovação:** 30/10/2013. **Data da publicação:** 12/12/2013.

² Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. email: clarischuh@unisc.br

³ Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. email: ernani@unisinoss.br

⁴ Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. email: clea@unisinoss.br

1 INTRODUÇÃO

O Capital Intelectual tem sido considerado um dos principais fatores de agregação de valor às organizações, no mundo competitivo em que estas operam (CARVALHO; ENSSLIN, 2006). Desta forma, é prudente que as organizações se preocupem em identificar os seus componentes, busquem formas de mensurá-lo e de evidenciá-lo em relatórios complementares, páginas da *WEB* ou outros meios eletrônicos.

Na Administração Pública este cenário também se faz presente e exige do gestor competência e transparência na aplicação dos recursos governamentais. A *accountability* dos governos, na opinião de Prado (2004, p. 36), é vista “como um princípio que deve guiar os governos democráticos em busca da prestação de contas à sociedade”. Neste sentido, o uso estratégico da tecnologia de informação e comunicação (TIC), também conhecida por governo eletrônico, não se restringe a disponibilização de serviços *on line* na *internet*, mas deve atender o papel do Estado de aproximar a comunicação entre governo, cidadãos, empresas privadas e organizações não governamentais (DINIZ *et al.*, 2009).

No contexto da administração pública, as prefeituras municipais ganharam espaço significativo na gestão das políticas sociais, e o percentual de arrecadação e repasse de recursos aos cidadãos foi elevado substancialmente em relação às demais esferas de governo após a promulgação da Constituição Federal de 1988. O processo de descentralização apresenta diversos aspectos positivos, entre eles destaca-se a maior proximidade do beneficiário dos programas de ações sociais, o que pressupõe a conjugação de diminuição de custos, aumento da eficácia e eficiência na aplicação das políticas públicas, que passam a atuar em consonância com as realidades regionais e locais. Como consequência desta maior proximidade do governo local com a comunidade, ocorre uma maior participação do cidadão como parceiro na administração e agente fiscalizador (JAYME JR.; REIS; ROMERO, 2007; JIMBEIRO, 2006).

Considerando a atuação do setor público municipal no desenvolvimento econômico e social da comunidade e, por conseguinte, o acesso às informações como premissa de cidadania e participação, a divulgação de dados e/ou resultados como fator de transparência e credibilidade no trabalho do gestor, a evidenciação do Capital Intelectual como fator de agregação de valor à organização, emerge a seguinte questão de pesquisa: quais são as informações sobre o capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul? Por conseguinte, o objetivo geral do estudo é analisar a evidenciação de informações sobre o capital intelectual nas páginas *WEB* de prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul, contribuindo para tal os seguintes objetivos específicos: (a) identificar nos municípios de grande porte as informações evidenciadas sobre capital intelectual nas páginas *WEB*; e (b) verificar os itens de informações sobre capital intelectual preconizadas na evidenciação das páginas *WEB*.

Além dessa introdução, o artigo contempla um referencial teórico com abordagem sobre evidenciação, capital intelectual, recursos intangíveis no setor público e pesquisas empíricas sobre evidenciação de capital intelectual; recursos intangíveis no setor público, pesquisas empíricas sobre evidenciação de capital intelectual no setor público; os procedimentos metodológicos adotados; a análise dos resultados; as considerações finais e referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVIDENCIAÇÃO

Vários métodos de divulgação estão disponíveis aos administradores das organizações, e nestes se incluem demonstrações contábeis formais, informações auxiliares e uma grande variedade de relatórios de cunho narrativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). Para Souza (1995, p. 1), é a “divulgação deliberada de informação da empresa para o mercado, seja quantitativa ou qualitativa, requerida ou voluntária, via canais formais ou informais”. Freitas (2002) também expõe que a evidenciação representa a divulgação e difusão da informação, abrangendo tanto aspectos econômicos e financeiros como não financeiros.

A informação é relevante, justa, adequada e transparente, quando permite que o seu usuário visualize o atual desempenho da empresa (aspectos patrimoniais e financeiros), bem como realize um diagnóstico do passado, presente e futuro, corrigindo expectativas previamente traçadas, sempre que houver necessidade. Desta forma, a informação possui transparência quando há “abrangente disponibilidade de informação relevante e confiável sobre o desempenho periódico, situação financeira, etc. [...]” (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH, 2001, p. 1, *apud* LANZANA; SILVEIRA, 2006, p. 13), compreendendo tanto as informações positivas como as negativas relacionadas com a empresa.

Percebe-se, então, que o conceito de relevância complementa o conceito de transparência, deixando claro que evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza. Para isso, as empresas devem divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos eventuais riscos. Tais evidenciações devem, também, observar os aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários.

No que concerne ao setor público, Queiroz (2003) menciona que cada vez mais os cidadãos buscam informações no que se refere à administração das entidades, sejam elas para fins informativos sobre recursos ou para averiguar a transparência na administração pública. A informação é condição para a democracia, e as novas tecnologias facilitam o registro, a publicação e a difusão de documentos e informações, especialmente por meio da *internet*. A transparência com que as organizações disponibilizam as informações ao mercado vem sendo reconhecida como um dos principais pilares de boas práticas de governança corporativa. Paralelamente, o antigo paradigma da comunicação passa por transformações decorrentes da era digital (SILVA; MAGALHÃES FILHO, 2005).

Para Queiroz (2003), a *internet* pode desempenhar um papel estratégico, já que tem um baixo custo de gestão e permite a divulgação de informações das entidades nas suas páginas *WEB*, quanto ao seu funcionamento, estrutura, prioridades, ações, processos de fiscalização em execução, resultados de suas decisões, entre outras, como também permite uma maior participação dos cidadãos, que podem enviar sugestões e solucionar suas dúvidas. Percebe-se que a gestão da informação ganhou relevância ao longo dos últimos anos, e isso está cada vez mais presente no dia-a-dia de qualquer ambiente, seja ele público ou privado.

A transparência permite, também, maior controle da gestão pública, reduzindo a corrupção e possibilitando a intervenção cidadã na gestão. É certo que a transparência sobre a gestão pública pode ser feita em diferentes canais de comunicação, no entanto não se pode ignorar a importância da *WEB* como um meio de comunicação.

Os gestores públicos devem encarar a transparência como um ponto positivo, pois quanto mais transparente for a sua administração, maior credibilidade estes terão perante a sociedade e interessados. Quanto maior o leque de informações (taxa de analfabetismo, entidades culturais, formação universitária e outras) que um município disponibilizar nas suas páginas *WEB*, melhor, uma vez que as informações, além de interessar à sociedade em geral, poderão interessar aos investidores que estão procurando um município “ideal” para instalar suas empresas, considerando-se que o grau de transparência das informações sobre recursos intangíveis nas prefeituras pode indicar uma parte significativa da riqueza de um município.

Sendo assim, todo o cidadão ou investidor que tenha interesse em conhecer e/ou participar indiretamente da administração pública poderá valer-se dessas informações.

2.2 CAPITAL INTELECTUAL

Martins (1972, p. 53) inicia o capítulo 3 (Ativo Intangível) de sua tese com “definição (ou falta de)”, relatando que é tradicional a divisão feita entre Ativos Tangíveis e Intangíveis, como também tem sido tradicional a dificuldade de definir, reconhecer e mensurar os ativos intangíveis. O autor complementa que talvez a característica mais comum seja o grau de incerteza existente na avaliação de resultados futuros que poderão gerar.

Para Carrel (2007), os valores de mercado das organizações não são representados apenas pelos ativos tangíveis que constam em seus livros, mas também pelos seus valores intangíveis. Olsen, Halliwell e Gray (2007) asseveram que os ativos intangíveis exercem um papel crítico na atualidade dos negócios. Muitos executivos acreditam que eles substituíram os ativos fixos, tornando-se o ponto de referência para o crescimento dos negócios, sendo a chave para a sustentabilidade competitiva. Relacionados com a inovação, representam a base principal para o crescimento empresarial. Na verdade, a dificuldade não está apenas na definição do que é um ativo intangível, mas também em como mensurá-lo.

Kannan e Aulbur (2004) relatam pesquisas relacionadas aos ativos do conhecimento realizadas desde o ano de 1959. Stewart, pelos artigos publicados na revista Fortune (1991, 1994 e 2001) e pelo livro editado em 1998, pode ser considerado um dos grandes responsáveis pela popularização do tema, que passou a ser objeto de reflexão e discussão por parte de diversos autores.

Autores como Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1998), Sveiby (1998) e Stewart (1998), identificam os componentes do capital intelectual, como pode ser observado no Quadro 1, a seguir.

ReAT - FAT/UFPel

Quadro 1 - Componentes do Capital Intelectual

Autores	Componentes do Capital Intelectual
Brooking (1996)	Ativos de Mercado, Ativos de Propriedade Intelectual, Ativos Centrados no Indivíduo e Ativos de Infraestrutura
Edvinsson e Malone (1998)	Capital Humano, Capital Estrutural (Capital Organizacional, Capital de Inovação, Capital de Processos) e Capital de Clientes
Sveiby (1998)	Competência Individual, Estrutura Interna e Estrutura Externa
Stewart (1998)	Capital Humano, Estrutural e de Clientes

Fonte: Baseado em Brooking (1996), Edvinsson e Malone (1998), Sveiby (1998) e Stewart (1998).

Embora os autores centrem suas atenções num único objetivo que é o capital intelectual, eles valorizam o intercâmbio que deve existir entre o ambiente interno e o ambiente externo das organizações.

A avaliação dos ativos intelectuais amplia o conhecimento na organização, uma vez que identifica os recursos e os indivíduos-chave, os quais podem ser mais bem aproveitados, ao invés de se investir eternamente na reinvenção dessas capacidades (BROOKING, 1996).

Portanto, para que as organizações possam gerir com eficiência estes recursos intangíveis, que representam vantagem competitiva e elevam o valor da empresa, torna-se essencial a sua identificação e mensuração.

Viedma (2003) considera que o capital intelectual é a principal fonte de riqueza das organizações, sendo oportuno que os dirigentes dêem atenção especial à gestão eficaz desse

capital. Assim, a capacidade de identificar, medir, renovar, desenvolver, enfim, de gerenciar esses ativos intelectuais, é um fator determinante para que as empresas obtenham êxito.

Nos últimos anos, vários esforços vêm sendo empreendidos na busca de metodologias e modelos que contribuam para melhorar a capacidade de gestão do capital intelectual nas empresas. Os métodos de avaliação do capital intelectual mais difundidos na literatura são: (a) navegador Skandia, desenvolvido em 1991 por Leif Edvinsson e uma equipe de especialistas contábeis e financeiros (ANTUNES; MARTINS, 2002), em que o capital intelectual era subdividido em capital humano, capital de clientes e capital relacional. Numa versão mais atualizada, a Skandia incorporou as perspectivas do *Balanced Scorecard* desenvolvido por Kaplan e Norton (1998), denominando-as de ‘focos’. O modelo contempla cinco focos de indicadores de gestão: financeiro, de clientes, humano, de processo e de renovação e desenvolvimento; (b) monitor de ativos intangíveis idealizado por Sveiby (1998), em que os ativos intangíveis são classificados em competência do funcionário, estrutura interna e estrutura externa. Cada um desses grupos considera indicadores de crescimento e renovação, eficiência e estabilidade.

2.3 RECURSOS INTANGÍVEIS NO SETOR PÚBLICO

Na literatura é possível encontrar autores que desenvolveram modelos para avaliação de capital intelectual no setor público, como:

- a) O modelo de capital intelectual do setor público de Queiroz (2003);
- b) *The Capital Monitor* (ANDRIESSEN; STAM, 2004), o qual foi aplicado por estes autores na avaliação do capital intelectual dos países da União Européia;
- c) O modelo idealizado por Viedma (2003), que foi aplicado na cidade espanhola de Mazaró.

ReAT - FAT/UFPel

Queiroz (2003) identifica algumas peculiaridades que fazem com que o setor público apresente várias diferenças quanto à aplicação das idéias do capital intelectual, destacando-se: (a) menor estímulo à adoção de novas técnicas de gestão; (b) os objetivos das entidades públicas são variados, tendo, em geral, caráter mais intangível que os do setor privado; (c) máxima exigência em relação à responsabilidade social e ambiental; (d) o que mais se produz no setor público são serviços; (e) menor margem de manobra do gestor; e (f) menor urgência em quantificar ativos intangíveis.

Para Lara (2001), na administração do setor público a aplicação da gestão do conhecimento é um desafio maior, pois: (a) os esforços estão focados em criar maior valor para os seus usuários; e (b) as mudanças na direção das estratégias podem causar perda de conhecimento em uma área específica.

2.4 PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE EVIDENCIAÇÃO DE CAPITAL INTELECTUAL NO SETOR PÚBLICO

Pesquisas destinadas à mensuração e à evidenciação de capital intelectual têm sido realizadas nos últimos anos, com maior incidência no setor privado frente ao setor público. O Quadro 2 apresenta uma síntese dos estudos identificados na literatura, relacionados a esta temática.

Quadro 2 - Estudos sobre evidenciação de capital intelectual no setor público

Autores	Foco da pesquisa	Principais resultados
Mello, Cohen e	Capital intelectual em	Há variação significativa entre a maior e menor

Oliveira (2003)	páginas <i>WEB</i> das Assembleias Legislativas do Brasil.	nota atribuída. Os resultados regionais têm relação com desempenho sócio econômico de cada região.
Viedma (2003)	Modelo para medir capital intelectual de cidades.	Maior parte dos planos carece de coordenação e continuidade, que permitem a navegação desde a situação presente da cidade a uma visão futura da mesma.
Lock (2003)	Lei de Responsabilidade Fiscal e divulgação eletrônica.	Grande maioria das prefeituras não atende as exigências mínimas que a legislação prevê. Nenhuma prefeitura apresentou todos os relatórios previstos pela legislação. Não há diferença significativa das prefeituras dos centros maiores para as prefeituras pequenas na evidenciação via <i>internet</i> .
Queiroz (2003)	Perfil das informações sobre de capital intelectual evidenciadas em páginas <i>WEB</i> de municípios espanhóis.	Poucas prefeituras informaram dados sobre capital humano. Apenas 18% evidenciaram informações sobre ingresso e gastos, comparações com orçamento, e nenhuma informou aspectos relacionados à auditoria das contas. Aspectos relacionados á história do município tiveram uma evidenciação de 92% da amostra. Responsabilidade social foi um item evidenciado por 75% os municípios. Existe relação entre tamanho e riqueza do município com quantidade de serviços via <i>internet</i> .
Pinho (2008)	Investigação de portais de governos estaduais no Brasil, para detectar os momentos do governo eletrônico que pretendem aprofundar a democracia por meio de processos digitais.	Foram investigados nove portais dos estados considerados mais desenvolvidos do país e do Distrito Federal. O modelo de análise contempla, por um lado, os aspectos mais tecnológicos dos portais e como estes disponibilizam informação para os cidadãos, de maneira a criar facilidades para as suas vidas. O outro aspecto refere-se à <i>accountability</i> e a participação popular, no sentido de verificar como os portais têm se constituído em um experimento de aprofundamento da democracia no Brasil e de realização de um novo tipo de sociedade: a digital. Os resultados não são animadores, convergindo com a experiência internacional, e são atribuídos à trajetória conservadora e autoritária do Estado no Brasil. Pondera-se, também, que todos esses processos, tanto do ponto de vista da absorção dos parâmetros da sociedade digital quanto do desenvolvimento da democracia, ainda estão em construção na sociedade brasileira.
Santana Jr.; Libonati; Vasconcelos (2009)	Formulação de mecanismos de pesquisa e análise dos novos padrões de responsabilidade na gestão das contas públicas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.	Com base na pontuação levantada pelos métodos de investigação, podem ser estabelecidos 6 <i>rankings</i> , em ordem decrescente, para os 5 tipos de Poder/Órgão governamental analisados pela pesquisa e mais um para a posição consolidada dos entes governamentais (União, Estados/Distrito Federal e Municípios). Além da possibilidade de análise comparativa entre os Poderes/Órgãos congêneres, através da utilização da estatística descritiva, pode se examinar os resultados, para cada tipo de instrumento de transparência fiscal eletrônica, em relação ao grau de aderência às exigências leis de divulgação das informações fiscais via <i>internet</i> .

Fonte: Baseado nos autores citados no quadro

O Quadro 2, demonstra que há similaridade nos resultados das pesquisas, ou seja, que há carência de evidenciação no setor público. Desta forma, percebe-se que há espaço para uma maior evidenciação de capital intelectual no setor público, pois, além do compromisso com a transparência e a comunicação com os cidadãos, a evidenciação de informações poderá agregar valor aos municípios, estados ou país.

Destaca-se que a presente pesquisa se diferencia das demais por analisar páginas *WEB* de prefeituras do Rio Grande do Sul, e ainda utilizar um instrumento de pesquisa composto de itens e subitens referente aos componentes de capital intelectual, tratados pelos autores estudados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Silva e Menezes (2001), uma pesquisa pode ser classificada de várias maneiras, sendo a forma clássica de classificação definida como: quanto à sua natureza; quanto à forma de abordagem do problema; quanto aos seus objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

Deste modo, quanto à natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicada, porquanto objetiva verificar a evidenciação de informações sobre capital intelectual nas páginas *WEB* de municípios do Estado do Rio Grande do Sul, identificando os itens mais evidenciados. Sob o ponto de vista da abordagem do problema, a presente pesquisa é classificada como um estudo qualitativo e quantitativo. A identificação e a análise dos itens e subitens de capital intelectual evidenciados classificam-se como qualitativas, e o tratamento estatístico dos dados coletados, com o emprego das técnicas de análise de proporção e testes estatísticos de Tuke, compreendem uma abordagem quantitativa. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que se descreve a evidenciação das informações de capital intelectual nas páginas *WEB* de prefeituras, ou seja, “o que” está sendo evidenciado. Por fim, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa classifica-se como documental digital, por ter como fonte de dados informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras.

A coleta de dados se deu nos municípios do Rio Grande do Sul com população acima de 100 mil habitantes foi o critério utilizado para definir a amostra. Assim, da população total de 496 municípios, foram excluídas 478 prefeituras, resultando uma amostra composta por 18 prefeituras com um total de 4.997.122 habitantes, que representam 47,22% em relação ao total da população. Trata-se de uma amostra não-probabilística, por conveniência. Para Hair Jr. *et al* (2005), amostra não-probabilística por conveniência são as amostras que envolvem a escolha de elementos que estejam mais disponíveis para fazer parte no estudo e que possam oferecer as informações necessárias ou, mesmo, por conveniência do pesquisador.

No desenvolvimento deste estudo, partiu-se dos seguintes pressupostos de pesquisa: **P1**-Porto Alegre é o município que mais evidencia informações de capital intelectual (pelo fato de ser a capital do Estado e deter a maior população), e **P2** – Transparência é a categoria mais evidenciada (por serem avaliados municípios dos quais se espera transparência nas comunicações). O Quadro 3 demonstra os subitens observados para coleta de dados.

Quadro 3 - Itens e Subitens de Capital Intelectual

Itens de Capital Intelectual			
1	Capital Humano	2	Capital Estrutural
1.1	Filosofia/Missão	2.1	Colégios
1.2	Taxa de Analfabetismo	2.2	Sistema Viário
1.3	Expectativa de Vida	2.3	Praças de Lazer

1.4	Cultura Regional	2.4	Casas de Cultura
1.5	Títulos ou Conquistas	2.5	Bibliotecas
1.6	Nível de Escolaridade	2.6	Creches
1.7	Número de Eleitores	2.7	Escolas Municipais
1.8	Tempo de Existência do Município	2.8	Escolas Particulares
1.9	Incentivo a Novas Ideias	2.9	Faculdades
1.10	Investimento em Educação	2.10	Universidades
1.11	Treinamento/Desenvolvimento/Capacitação	2.11	Universidades Públicas
1.12	Política de Retenção de Talentos	2.12	Universidades Privadas
1.13	Benefícios	2.13	Hospitais
1.14	Número de Mestres e Doutores	2.14	Aeroportos
1.15	Perfil do Prefeito(a)	2.15	Segurança (número de policiais)
		2.16	Corpo de Bombeiros (número de unidades)
3	Capital de Municípios	2.17	Pontos Turísticos
3.1	Mapa Geográfico	2.18	Parques Temáticos
3.2	Informações sobre Agenda Cultural	2.19	Distância da Capital
3.3	Serviços Informatizados	2.20	Qualidade em TI
3.4	Relatórios (Lei Diretrizes Orçamentárias/ Plano Plurianual /Plano Diretor/Orçamento)	2.21	Inovação/Pesquisa e Desenvolvimento
3.5	PIB Municipal	4	Transparência
3.6	PIB Per Capita	4.1	Receita do Município
3.7	Investimentos em TI/Cidadão	4.2	Informações sobre Licitações e Processos
3.8	Inovação Focada no Cidadão	4.3	Prestação de Contas e Auditorias
3.9	Pesquisa sobre Investimentos	4.4	Evolução e Custos de Obras
3.10	Incentivos/Assistência e p/ Desenvol. Empresas	4.5	Governança Corporativa
3.11	Captação de Empresas	4.6	Responsabilidade Social
3.12	Parcerias Cliente/Cidadão	4.7	Editais

Fonte: Adaptado de Backes (2005, p. 128).

ReAT - FAT/UFPel
Os dados foram coletados em janeiro de 2009 na página WEB das 18 prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul participantes do estudo. Definidos os itens e subitens (Quadro 3), iniciou-se a codificação dos dados evidenciados nas páginas WEB das prefeituras objeto de estudo.

Na análise devido ao volume de dados obtidos e para conseguir alcançar os objetivos propostos neste estudo, utilizou-se, para realizar os testes estatísticos, o *software* SPSS – *Statistical Package for Social Sciences for Windows*, na versão 16.0. Foram realizados testes (proporção, média e desvio-padrão e teste de *Tukey*) para verificar a consistência dos dados e testar os pressupostos, o modelo e o ajuste do modelo.

Como limitação do método de pesquisa, por tratar-se de uma pesquisa documental digital, cujos dados coletados foram tabulados de acordo com critérios preestabelecidos, o estudo pode apresentar possíveis erros no que se refere à classificação adotada pelos pesquisadores, o que pode influenciar o resultado. Outra limitação a ser considerada decorre da possível não atualização dos *sites* de algumas Prefeituras componentes da amostra.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresenta-se a análise e a interpretação dos dados coletados nas páginas WEB das prefeituras, as quais estão embasadas em tabelas, gráficos e testes estatísticos. Na primeira seção, apresenta-se a caracterização dos municípios e na segunda seção, realiza-se a análise de evidenciação pelos municípios; na terceira seção, apresenta-se a análise de evidenciação dos municípios por categorias.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Os municípios que fazem parte da amostra encontram-se localizados nas seguintes microrregiões, conforme Quadro 4:

Quadro 4: Localização dos municípios por microrregião

Municípios	Quantidade	Microrregião
Alvorada, Cachoeirinha, Canoas, Gravataí, Novo Hamburgo, Porto Alegre, São Leopoldo, Sapucaia do Sul, Viamão	9	Porto Alegre
Bento Gonçalves, Caxias do Sul	2	Caxias do Sul
Bagé	1	Campanha Meridional
Passo Fundo	1	Passo Fundo
Pelotas	1	Pelotas
Rio Grande	1	Litoral Lagunar
Santa Cruz do Sul	1	Santa Cruz do Sul
Santa Maria	1	Santa Maria
Uruguaiana	1	Campanha Ocidental

Fonte: IBGE(2009)

No Quadro 4 percebe-se que a 50% dos municípios estão concentrados na microrregião de Porto Alegre.

4.2 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL

Para atender ao primeiro objetivo específico, apresentam-se na Tabela 1 os resultados das evidenciações de informações sobre capital intelectual dos municípios, partindo do pressuposto de que Porto Alegre, por ser a capital do Estado e por ter a maior população, seja o município que apresente maior evidenciação.

ReAT - FAT/UFPEL
Tabela 1 - Evidenciação de Capital Intelectual pelos Municípios

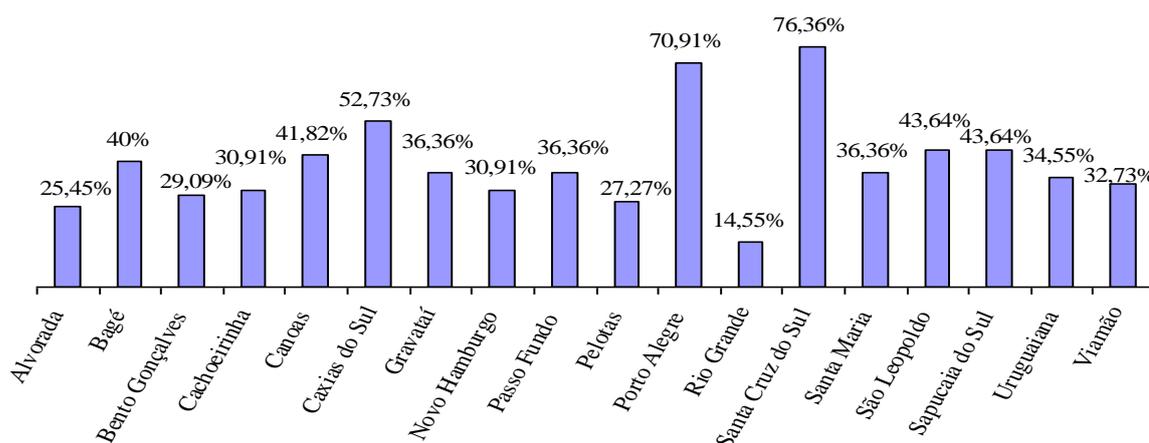
N	Município	Evidenciação		Total	Proporção Evidenciação
		Não	Sim		
1	Alvorada	41	14	55	0,2545
2	Bagé	33	22	55	0,4000
3	Bento Gonçalves	39	16	55	0,2909
4	Cachoeirinha	38	17	55	0,3091
5	Canoas	32	23	55	0,4182
6	Caxias do Sul	26	29	55	0,5273
7	Gravataí	35	20	55	0,3636
8	Novo Hamburgo	38	17	55	0,3091
9	Passo Fundo	35	20	55	0,3636
10	Pelotas	40	15	55	0,2727
11	Porto Alegre	16	39	55	0,7091
12	Rio Grande	47	8	55	0,1455
13	Santa Cruz do Sul	13	42	55	0,7636
14	Santa Maria	35	20	55	0,3636
15	São Leopoldo	31	24	55	0,4364
16	Sapucaia do Sul	31	24	55	0,4364
17	Uruguaiana	36	19	55	0,3455
18	Viamão	37	18	55	0,3273
Total		603	387	990	

Na Tabela 1, são visualizados os 18 municípios da amostra e a quantidade de evidenciação dos itens analisados, ou seja, na evidenciação “sim” significa o número de

subitens encontrados nas páginas *WEB* das prefeituras e “não” significa a quantidade dos subitens não evidenciadas, totalizando as 55 variáveis que foram definidas no Quadro 3 do método de pesquisa. A última coluna mostra a proporção de evidenciação das variáveis analisadas que foram apresentadas nos *sites* de cada município. Por exemplo, o município de Alvorada apresentou 14 subitens dos 55 analisados, representando 25,45% de evidenciação, ou seja, uma proporção de 0,2545.

O Gráfico 1 ilustra com maior clareza o quanto cada município evidenciou de capital intelectual das variáveis definidas para análise.

Gráfico 1 - Evidenciação dos Subitens de Capital Intelectual nas páginas *WEB* dos Municípios



O município de Santa Cruz do Sul apresentou maior evidenciação, com 76,36% dos subitens analisados, seguido de Porto Alegre, que evidenciou 70,91% dos subitens, e Caxias do Sul, que apresenta 52,73% de evidenciação das variáveis analisadas. Com menor evidenciação aparecem os municípios de Pelotas com 27,27%, Alvorada com 25,45% e Rio Grande com 14,55% de evidenciação de capital intelectual. A média geral de evidenciação do capital intelectual é de 39,09%. Os dados revelam que Porto Alegre, capital do Estado, em geral não apresenta o maior volume de evidenciação de capital intelectual, não se confirmando o primeiro pressuposto da pesquisa (P1).

Para verificar se a proporção de evidenciação é maior no município de Porto Alegre, aplicou-se o Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções.

Tabela 2 - Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções na evidenciação

MUNICÍPIOS COMPARADOS COM PORTO ALEGRE	TESTE TUKEY DE COMPARAÇÃO MÚLTIPLA DE PROPORÇÕES					
	Diferença	Desvio padrão	Q	QC	Decisão	
11	1	26,5433	3,8450	6,9030	4,9340	S
11	2	17,7924	3,8450	4,6270	4,9340	NS
11	3	24,2547	3,8450	6,3070	4,9340	S
11	4	23,1416	3,8450	6,0180	4,9340	S
11	5	16,7523	3,8450	4,3560	4,9340	NS
11	6	10,5916	3,8450	2,7540	4,9340	NS
11	7	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	8	23,1416	3,8450	6,0180	4,9340	S
11	9	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	10	25,3876	3,8450	6,6020	4,9340	S
11	12	34,2065	3,8450	8,8950	4,9340	S

11	13	3,4708	3,8450	0,9030	4,9340	NS
11	14	19,8971	3,8450	5,1740	4,9340	S
11	15	15,7183	3,8450	4,0880	4,9340	NS
11	16	15,7183	3,8450	4,0880	4,9340	NS
11	17	20,9651	3,8450	5,4520	4,9340	S
11	18	22,0459	3,8450	5,7330	4,9340	S

Na Tabela 2 apresenta-se a comparação do município de Porto Alegre, definido como de número 11, com os demais municípios. Na coluna “Decisão”, o resultado “S” (significativo) indica que, com a informação obtida dos dados observados, rejeita-se o pressuposto nulo (P0), afirmando que as proporções são estatisticamente diferentes. De forma análoga, o resultado do teste “NS” (não significativo) indica que não existem evidências para rejeitar o pressuposto nulo (P0) de igualdade entre as proporções dos municípios.

Observa-se na Tabela 2 que os resultados não apresentam uma diferença significativa entre o município de Porto Alegre e outros seis municípios: Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul.

A aplicação do teste de *Tukey* leva a que se rejeite o pressuposto 1 (P1) de que o município de Porto Alegre, por ser a capital do Estado e deter o maior número de habitantes, apresentaria uma maior evidência no seu *site*.

Em termos de volume físico de subitens de capital intelectual evidenciados, há um destaque para o município de Porto Alegre, porém estes elementos evidenciados aparecem de forma repetitiva, não tendo sido considerados uma vez que se adotou como critério a evidência ou não do subitem, não prevalecendo a frequência com que são divulgados.

4.3 EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CAPITAL INTELECTUAL POR ITEM

ReAT - FAT/UFPel

Para o atendimento do segundo objetivo específico, ou seja, verificar a evidência de capital intelectual pelas prefeituras por tipo de item, partiu-se do pressuposto de que o item Transparência seria o mais evidenciado por se tratar de órgãos públicos, cujo objetivo é disponibilizar suas ações a todos os cidadãos, permitindo um maior acompanhamento e controle da gestão pública.

A comparação da evidência por item é apresentada na Tabela 3.

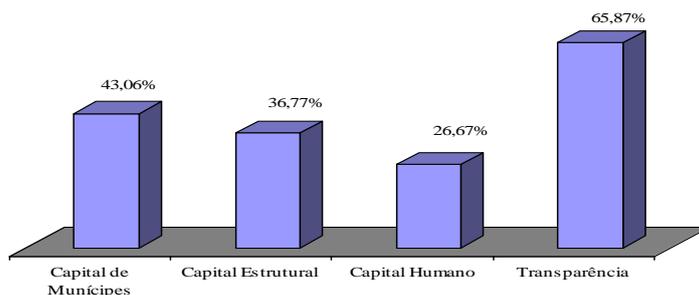
Tabela 3 - Evidenciação por item comparando a proporção de evidência

N	Item	Evidenciação		Total	Proporção Evidenciação
		Não	Sim		
1	Capital de Municípios	123	93	216	0,4306
2	Capital Estrutural	239	139	378	0,3677
3	Capital Humano	198	72	270	0,2667
4	Transparência	43	83	126	0,6587
TOTAL		603	387	990	

Na Tabela 3, a coluna “sim” significa o número de subitens que foram evidenciadas e a coluna “não”, o número de subitens que não foram encontrados nas páginas *WEB*. Por ordem de maior evidência, observa-se que o item Transparência apresenta a maior proporção (65,9%), seguida do capital dos municípios (43,1%), capital estrutural (36,8%) e capital humano (26,7%).

A representação gráfica assim se apresenta:

Gráfico 2 - Evidenciação por Item



Para uma maior consistência do resultado, de forma análoga ao item 4.2, foi realizado o teste de *Tukey*, comparando a proporção de evidenciamento por item, conforme a Tabela 4.

Tabela 4 - Teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções por itens

ITENS COMPARADOS		TESTE TUKEY DE COMPARAÇÃO MÚLTIPLA DE PROPORÇÕES				
		Diferença	Desvio padrão	Q	QC	Decisão
Transparência	C. Humano	23,0330	2,1820	10,5560	3,6330	S
Transparência	C. Estrutural	16,8290	2,0800	8,0890	3,6330	S
Transparência	C.de Municípios	13,1529	2,2670	5,8020	3,6330	S
C. Humano	C. Estrutural	6,2040	1,6130	3,8470	3,6330	S
C. Humano	C.de Municípios	9,8801	1,8470	5,3490	3,6330	S
C. Estrutural	C.de Municípios	3,6761	1,7260	2,1300	3,6330	NS

Na Tabela 4 consta a comparação do item Transparência com os demais itens de capital intelectual, assim como, de forma complementar, os demais itens entre si. O resultado “S” indica que com os dados observados rejeita-se o pressuposto nulo (H_0), uma vez que as proporções são estatisticamente diferentes. Se o resultado do teste for “NS”, não existem evidências para rejeitar o pressuposto H_0 de igualdade entre as proporções dos itens de capital intelectual. O item Transparência é significativamente distinto dos demais itens, sendo a proporção igualmente superior às demais. Portanto, se rejeita o H_0 , porque as proporções dos itens são diferentes estatisticamente. Confirma-se o pressuposto 2 (H_2), de que o item Transparência é o item de capital intelectual mais evidenciado pelos municípios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste estudo, buscou-se investigar as informações relacionadas ao capital intelectual evidenciadas em páginas *WEB* de municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

Para tanto, foram definidos 55 subitens, distribuídos em 4 itens analisados nas páginas *WEB* de 18 municípios do Estado do Rio Grande do Sul, partindo-se do pressuposto de que o município de Porto Alegre teria o maior nível de evidenciamento de informações relacionadas ao capital intelectual (H_1) e transparência seria o item mais evidenciado pelos municípios (H_2).

Dentre os municípios da amostra que mais evidenciaram informações sobre capital intelectual em suas páginas *WEB*, destacam-se Santa Cruz do Sul, com um nível de 76,36% de evidenciamento dos subitens examinados, seguido de Porto Alegre, com 70,91%, rejeitando-se, assim, H_1 . O teste de *Tukey* de comparação múltipla de proporções, por seu turno, revela que não há diferença significativa entre os municípios de Porto Alegre, Bagé, Canoas, Caxias do Sul, Santa Cruz do Sul, São Leopoldo e Sapucaia do Sul, confirmando a rejeição do Pressuposto 1 (H_1) de que o município de Porto Alegre teria uma maior proporção de evidenciamento de informações relacionadas ao capital intelectual frente aos demais.

No tocante ao item de capital intelectual mais evidenciado pelos municípios nas suas páginas *WEB*, o resultado aponta para uma proporção de evidenciação de 65,9% para o item transparência; 43,1% para capital de municípios e 26,7% referentes ao capital humano. Para uma maior consistência do resultado, realizou-se o teste de *Tukey*, comparando a proporção de evidenciação por item, resultando que o item transparência é significativamente distinto dos demais, confirmando-se o segundo pressuposto. O resultado obtido é coerente com um dos resultados apurados por Queiroz (2003), ao constatar que o capital humano é a categoria menos evidenciada na *WEB*.

Em resumo, o estudo permite concluir acerca da rejeição do pressuposto 1 (P1) e confirmação do pressuposto 2 (P2). Permite, também, considerar a necessidade de os municípios realizarem um maior esforço no sentido de divulgar, em suas páginas *WEB*, mais informações sobre capital intelectual, na medida em que possuem compromisso com a transparência e a comunicação com os cidadãos, tendo em vista a importância que vem sendo atribuída aos recursos intangíveis que podem agregar valor ao município.

Este estudo analisou o nível de evidenciação referente a informações sobre capital intelectual evidenciadas nas páginas *WEB* de prefeituras do Rio Grande do Sul, considerando os itens de capital intelectual e respectivos subitens. Como recomendações para futuras pesquisas, podem ser consideradas: (a) identificar e analisar a forma (declarativa, quantitativa não monetária, quantitativa monetária e quantitativa monetária e não monetária) das evidenciações das informações de capital intelectual; (b) ampliar a amostra do estudo, incluindo uma maior quantidade de municípios; (c) direcionar a pesquisa para regiões específicas, possibilitando conclusões também específicas.

REFERÊNCIAS

- ANERIKSEN, D.; STAM, C. *The Intellectual capital of the European Union*. Centre for research in intellectual capital, INHOLLAND, University of professional education, de Bakk, Management Centre VNO-NCW. Disponível em: <<http://www.intellectualcapital.nl/artikelen/ICofEU2004>>.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa; MARTINS, Eliseu. Capital Intelectual e seus impactos no desempenho de grandes empresas brasileiras. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos** (2002), São Leopoldo, jan/abr, p. 5-21.
- BACKES, Rosemary Gelatti. **Evidenciação do Capital Intelectual: Análise de Conteúdo dos Relatórios de Administração de Companhias Abertas Brasileiras**. 2005: UNISINOS. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2005.
- BROOKING, Annie. *Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise*. London: Thomson Learning Europe, 1996.
- CARREL, Jan. *Intellectual Capital*, In: *Inquiry Into Its Acceptance Business Renaissance Quartely*. *Pesadoria: Spring*, 2007. v. 2, iss. 1, p. 67-96 (30 pp). ABI/INFORM.
- CARVALHO, Fernando Nitz de; ENSSLIN, Sandra Rolim. A Evidenciação Voluntária do Capital Intelectual: um estudo revisionista do contexto internacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais**, Minas Gerais. v. 17, n.4, p.55-72, out/dez. 2006.
- DINIZ, Eduardo H.; BARBOSA, Alexandre F.; JUNQUEIRA, Álvaro R. B. O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.23, n.1, p. 23-48, jan./fev. 2009.
- EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital Intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron, 1998.

- FREITAS, Taiz Wazen de. **Normas e práticas de evidênciação contábil no Mercosul**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.
- IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades @**. Disponível em: <<<http://www.ibge.gov.br/cidades>>>. Acessado em: 2 maio 2008 e 4 jun. 2009.
- JAMBEIRO, Othon. Urbes contemporâneas e políticas de informação e comunicações. In: I Congresso Anual da Associação Brasileira de Pesquisadores de Comunicação e Política. 2006, Salvador. **Anais eletrônicos**. Salvador. UFBA, 2006. Disponível em: <www.fafich.ufmg.br/compolitica/anais2006/Jambeiro_2006>.
- JAYME JR., Frederico G.; REIS, Júlio C.dos; ROMERO, João P. Restrição orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo para Minas Gerais. **Revista Fundação de Economia Estatística**. Porto Alegre, v. 28, n. 2, p. 409-442, out. 2007.
- KANNAN, Gopika; AULBUR, Wilfried G. *Intellectual capital: measurement effectiveness*. **Journal of Intellectual Capital**, v. 5, n. 3, p. 389-413, 2004.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- LANZANA, Ana Paula; SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da; FAMA, Rubens. Existe Relação entre *Disclosure* e Governança Corporativa no Brasil? In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 2006, Salvador. **Anais**. Salvador: ANPAD, 2006.
- LARA, J.L. *Una política de capacitación para el INDEC basada en la gestión del conocimiento*. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CIAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 5, 2001, Buenos Aires. **Anais**. Buenos Aires, 2001.
- LOCK, Fernando do N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na Internet**. 2003. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste). Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2003.
- MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.
- MELLO, Sheyla A. B.; COHEN, Fábíola B. R. Farage; OLIVEIRA, Paula P. **Avaliação da capital intelectual das páginas WEB das Assembleias Legislativas Brasileiras**. Belo Horizonte: Instituto de Educação Continuada, 2003.
- OLSEN, Marc G.; HALLIWELL, Michael; GRAY, Robert P. *Intangible value: delineating between shades of gray*. **Journal of Accountancy**. New York, v. 203, n. 5, p. 66-68, 70-72, may 2007.
- PINHO, José Antonio Gomes de. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 42(3):471-93, maio/jun. 2008.
- PRADO, Otavio. **Governo eletrônico e transparência: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE ALVORADA. Disponível em: <www.alvorada.rs.gov.br>.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE BAGÉ. Disponível em: <www.bage.rs.gov.br>.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE BENTO GONÇALVES. Disponível em: <www.bentogoncalves.rs.gov.br>.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE CACHOEIRINHA. Disponível em: <www.cachoerinha.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CANOAS. Disponível em: <www.canoas.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL. Disponível em:
<www.caxias.rs.gov.br>

PREFEITURA MUNICIPAL DE GRAVATAÍ. Disponível em: <www.gravatai.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVO HAMBURGO. Disponível em:
<www.novohamburgo.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PASSO FUNDO. Disponível em: <www.pmpf.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PELOTAS. Disponível em: <www.pelotas.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Disponível em:
<www.portoalegre.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE RIO GRANDE. Disponível em:
<www.riogrande.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA CRUZ DO SUL. Disponível em:
<www.pmscs.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA. Disponível em:
<www.santamaria.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO LEOPOLDO. Disponível em:
<www.saoleopoldo.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPUCAIA DO SUL. Disponível em:
<www.sapucaiaodosul.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE URUGUAIANA. Disponível em:
<www.uruguaiana.rs.gov.br>.

PREFEITURA MUNICIPAL DE VIAMÃO. <www.viamao.rs.gov.br>.

OLIVEIROZ, Alexandre Bossi. *La medición del capital intelectual en el sector público*. Zaragoza, 2003. Tese (Doutorado). *Universidad de Zaragoza, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Zaragoza*, 2003.

SANTANA JR., Jorge José de Barros; LOBONATI, Jerônimo José; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Modelos de investigação dos níveis de Transparência Fiscal eletrônica dos poderes e órgãos governamentais. **XIX Congresso de Contabilidade e Controladoria**. USP: São Paulo, 2009.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Wesley M. da; MAGALHÃES FILHO, Paulo A. O. Determinantes da disseminação voluntária de informações financeiras na *Internet*. **Revista de Administração de Empresas (RAE-FGV)**, São Paulo, v. 4, n. 2, art. 19, jul./dez. 2005.

SOUZA, P. R. E. B. **Análise do atual estágio de disclosure das companhias abertas no mercado de capitais brasileiro e contribuições para seu aprimoramento**. 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1995.

STEWART, Thomas A. **Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

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

VIEDMA, J.M. *La gestión del conocimiento y del capital intelectual*. 2003. Disponível: <<http://www.gestiondelconocimiento.com>>.