

Studiu privind percepția profesioniștilor contabili asupra activelor necorporale și a capitalului intangibil

Cristina-Ionela FĂDUR

Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
cristina.fadur@yahoo.com

Marilena MIRONIUC

Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
marilena@uaic.ro

„Răspunsul corect la o întrebare pusă greșit este lucrul cel mai inutil,
dacă nu chiar periculos!”
(Peter F. Drucker)

Rezumat. Scopul cercetării constă în obținerea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile profesioniștilor contabili relativ la activele necorporale și capitalul intangibil. Din cei 111 profesioniști contabili care au participat la studiu, 55,86% consideră că situațiile financiare tradiționale nu pot capta valoarea activelor intangibile, ceea ce duce la creșterea asimetriei informaționale, soluția constând în focalizarea, în rapoartele anuale, pe informațiile nonfinanciare. Peste 80% din respondenți consideră că, pe plan intern, evaluarea capitalului intangibil joacă un rol deosebit de important în dezvoltarea strategiilor și crearea inovației.

Cuvinte-cheie: active necorporale; capital intangibil; profesioniști contabili; chestionar; raportare financiară.

Cod JEL: M41.

Cod REL: 14 I.

1. Datele din literatura de specialitate

În noua societate bazată pe cunoaștere și inovare, succesul companiilor depinde într-o mare măsură de modul în care sunt recunoscute, evaluate și exploatate activele necorporale și capitalul intangibil.

Competitivitatea se bazează mult mai mult pe satisfacerea nevoilor clienților decât pe a realiza ceea ce știi mai bine. Iar competitivitatea – în condițiile în care competiția este în continuă schimbare – necesită imperativ disponibilitatea și abilitatea de a învăța lucruri noi, mai degrabă decât devotamentul față de sursele victoriilor trecute (Christensen, Raynor, 2003, pp. 142-143). Numai o întreprindere proactivă, adaptabilă și inteligentă, bine susținută cu resurse de toate felurile, poate avea șanse de supraviețuire și potențialul necesar de dominare a pieței în viitor (Andone et al., 2010, p. 74).

Conform Institutului Național de Statistică, întreprinderile inovatoare sunt acele întreprinderi care au lansat produse noi sau semnificativ îmbunătățite sau care au introdus procese noi sau semnificativ îmbunătățite. Inovările se bazează pe rezultatele dezvoltărilor tehnologice, pe noile combinații ale tehnologiilor existente sau pe utilizarea altor cunoștințe cerute de întreprindere. În 2010, aceste întreprinderi reprezentau 30,8% din totalul firmelor din România (în scădere cu 2,5% față de anul 2008), în timp ce ponderea în PIB a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare din sectorul întreprinderi era de 0,18%.

Arvidsson (2011) relevă importanța tot mai mare a informațiilor nonfinanciare legate de activele intangibile, concentrarea eforturilor managerilor în direcția identificării și explicării rolului activelor necorporale în procesul de creare a valorii adăugate și în strategia companiei, precum și necesitatea unor raportări voluntare cu privire la activele imateriale în vederea diminuării asimetriei informaționale din situațiile financiare tradiționale.

Alte studii recente demonstrează că între raportarea capitalului uman, respectiv capitalului intelectual și performanța unei companii există o legătură pozitivă (Lin et al., 2012, Phusavat et al., 2011).

Cu toate că literatura de specialitate abundă în studii și cercetări referitoare la percepția managerilor cu privire la rolul activelor necorporale și/sau al capitalului intangibil (ori componente ale acestuia) în asigurarea performanței întreprinderii, nu am reușit să identificăm niciun astfel de studiu la nivelul firmelor din România.

Pornind de la aceste premise, ne-am propus să inițiem o cercetare pe bază de chestionar, prin intermediul căreia am urmărit să surprindem percepția asupra activelor necorporale și a capitalului intangibil, din perspectiva celor care întocmesc sau auditează situațiile financiare. Rezultatele obținute la anumite întrebări, la nivel de România, au fost comparate cu cele obținute de

Ministerul de Științe, Tehnologie și Inovație din Danemarca, întrucât Ghidul danez, alături de proiectul Meritum, reprezintă principalele referențiale în domeniul raportării capitalului intangibil.

Prin participarea profesioniștilor contabili la realizarea acestui studiu considerăm că vom avea premisele pentru a identifica informațiile financiare și nonfinanciare disponibile la nivelul managementului, dar care, din motive diverse, nu sunt publicate/puse la dispoziția utilizatorilor.

2. Metodologia cercetării și structura eșantionului

Scopul cercetării constă în obținerea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile profesioniștilor contabili relativ la activele necorporale și capitalul intangibil. Cercetarea este una descriptivă, iar ca tehnică de culegere a datelor am utilizat chestionarul. Ca orice tehnică, chestionarul prezintă atât avantaje (se poate aplica unui număr mare de subiecți, aflați în zone geografice diferite), cât și dezavantaje: informațiile obținute sunt doar cele anticipate, nu se pot obține informații suplimentare și există posibilitatea ca unii subiecți să nu răspundă la toate întrebările. Acest din urmă dezavantaj a fost înlăturat prin anumite setări efectuate la nivelul aplicației în care a fost creat chestionarul: în cazul în care subiectul nu răspundea la toate întrebările, chestionarul nu se înregistra.

Populația țintă este formată din profesioniștii contabili din județele Iași, Bacău, Vaslui, Botoșani, Suceava și Neamț – experți contabili, contabili și auditori – care figurează în tabloul membrilor celor două organizații profesionale: Camera Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) și Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) și din profesioniștii contabili care își desfășoară activitatea în cadrul firmelor cotate la Bursa de Valori București, secțiunea BVB. La data de 15.11.2012, din cele 106 companii care figurau la secțiunea BVB, 25 erau nelistate, iar 13 erau bănci și societăți de investiții financiare, astfel încât populația finală, supusă studiului, cuprinde 68 de firme.

Eșantionarea admite totdeauna anumite marje de eroare pentru că există o probabilitate mai mică sau mai mare ca grupul unităților de observare și analiză astfel selectat să nu reproducă perfect populația de bază și/sau caracteristicile acesteia (Zaiț, Spalanzani, 2006, p. 156).

Pentru a reduce aceste erori, am trimis chestionarul tuturor celor 68 de firme listate la Bursa de Valori București, secțiunea BVB, tuturor auditorilor și stagiatorilor CAFR pentru care am găsit adrese de e-mail valide și tuturor stagiatorilor CECCAR. În ceea ce privește populația formată din membrii CECCAR Iași, am recurs la selecția aleatoare.

În tabelul de mai jos este prezentată structura eșantionului la nivelul căruia am aplicat chestionarul:

Tabelul 1

Structura eșantionului la nivelul căruia am aplicat chestionarul

Categorie	Populație	Eșantion	Procent
Membri CAFR Iași	100	98	98,00
Membri CAFR Suceava	33	30	90,91
Membri CAFR Neamț	46	44	95,65
Membri CAFR Botoșani	8	8	100,00
Membri CAFR Bacău	68	67	98,53
Membri CAFR Vaslui	14	13	92,86
Stagiari CAFR	112	108	96,43
Alți profesioniști contabili (stagiari CECCAR, contabili)	118	118	100,00
Profesioniști contabili BVB	68	68	100
Membri CECCAR Iași	590	234	39,66
Total populație	1,157	788	68,11

Notă: Conform datelor publicate pe paginile oficiale ale CECCAR și CAFR în lunile august-septembrie 2012, <http://www.cafr.ro/sectiune.php?id=26>, http://ceccar.ro/ro/?page_id=97

Chestionarul este format din trei secțiuni:

- *Secțiunea A* cuprinde informații generale referitoare la respondent și firmă, și anume: funcția deținută, domeniul de activitate al firmei din perspectiva căreia se dă răspunsul, dimensiunea companiei, structura capitalului social, dacă firma aplică IAS/IFRS la întocmirea situațiilor financiare individuale și, dacă este cazul, a celor consolidate, dacă firma este inovatoare, având în vedere definiția dată de Institutul Național de Statistică.

- *Secțiunea B*, denumită „Percepția asupra activelor necorporale”, se axează pe informațiile referitoare la activele necorporale pe care firmele le prezintă în notele explicative și pe necesitatea completării acestora cu o serie de indicatori: *Profitabilitate/client, Indicele de satisfacție a clienților, Rata clienților fideli, Frecvența/repetitivitatea comenzilor, Investițiile în IT, Ponderea personalului de suport-clienți în total angajați, Vechimea angajaților, Cheltuielile cu formarea angajaților în totalul cheltuielilor, Valoarea adăugată de angajați, Numărul de brevete.*

- *Secțiunea C*, denumită „Percepția asupra capitalului intangibil”, cuprinde întrebări referitoare la informațiile privind capitalul intangibil oportune a fi prezentate în rapoartele anuale sau pe site-urile proprii, scopurile externe și interne care determină o companie să evalueze capitalul intangibil, dar și costurile/impedimentele aferente unei asemenea decizii.

La elaborarea chestionarului am utilizat întrebările închise de însumare a scorurilor (Likert), în care subiectul interviuat bifează enunțul potrivit cu opinia sa, pe baza intensității acordului/dezacordului, întrebările închise dihotomice și întrebările închise nominale.

Pentru a elimina elementele ambigue sau inutile din întrebări, erorile/neînțelegerile legate de utilizarea soft-ului folosit în primirea răspunsurilor, precum și pentru a asigura o pregătire corespunzătoare a subiecților intervievați, am decis să parcurgem o fază experimentală, în cadrul căreia am aplicat în mod direct chestionarul la 10 profesioniști contabili ieșeni. După această fază experimentală, în perioada 25 octombrie 2012-25 ianuarie 2013, am aplicat chestionarul, în trei etape diferite, obținând, în final, 10 răspunsuri de la companiile listate la Bursă (respectiv 14,71% rată de răspuns) și 101 răspunsuri de la firmele din regiunea Moldovei, respectiv 14,03% rată de răspuns. Prin urmare, din cei 788 de profesioniști contabili cărora ne-am adresat, au răspuns la chestionar doar 111 persoane, a căror structură după funcție este redată în graficul de mai jos:

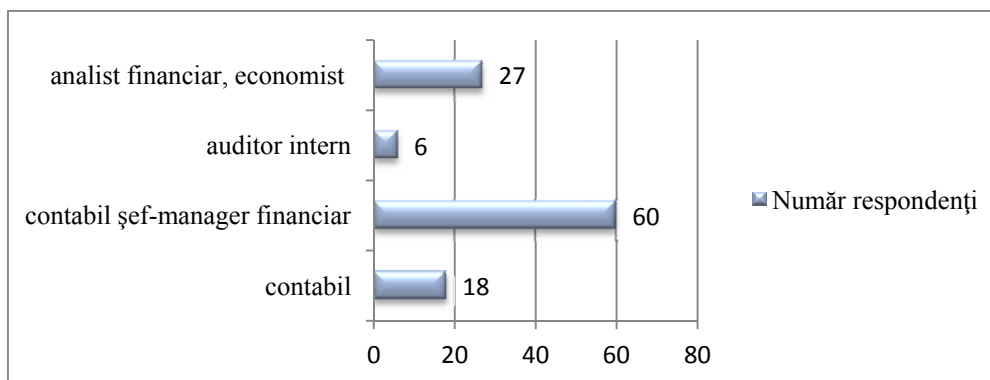


Figura 1. Structura respondenților după funcția deținută

Majoritatea profesioniștilor contabili (57%) care au răspuns la întrebările din chestionar își desfășoară activitatea în cadrul firmelor de contabilitate, audit și consultanță, 10% în industria prelucrătoare și 8% în construcții:

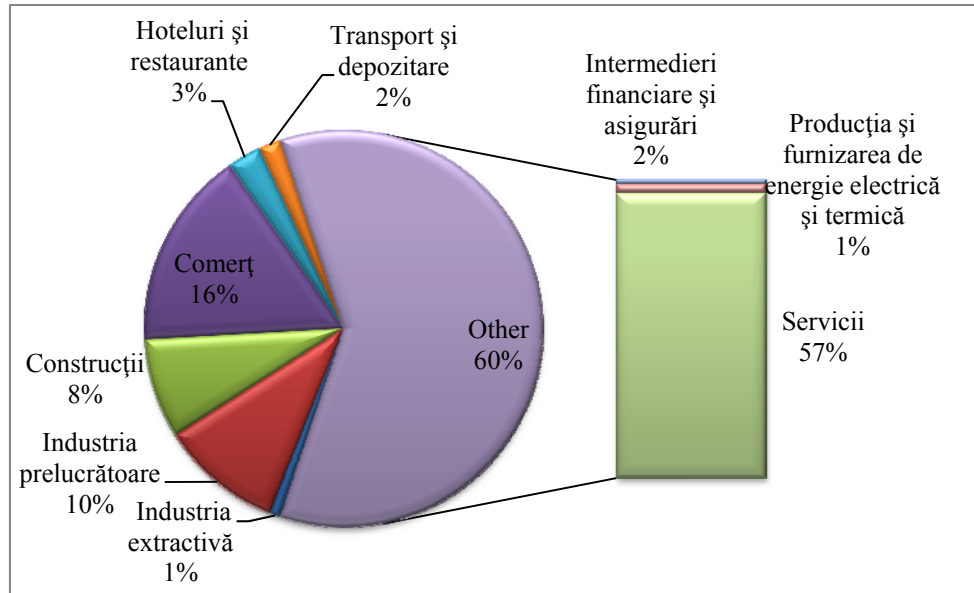


Figura 2. Structura firmelor din perspectiva cărora s-au dat unele răspunsuri după ramura de activitate

În ceea ce privește mărimea firmelor din perspectiva cărora au fost date răspunsurile, 29% sunt microîntreprinderi, 44% sunt companii mijlocii, iar 27% sunt întreprinderi mari. Din cele 111 firme din eșantion, doar 37 de companii au lansat produse noi sau semnificativ îmbunătățite ori au introdus procese noi sau semnificativ îmbunătățite:

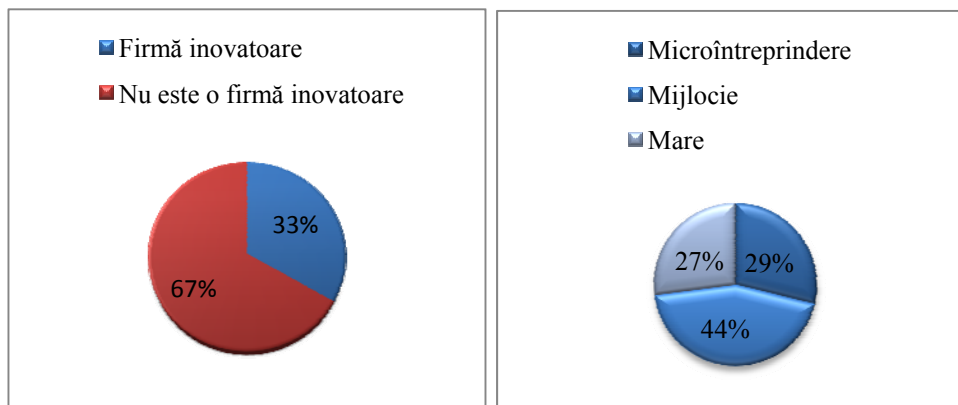


Figura 3. Structura firmelor după criteriul inovației și al mărimii

Un alt criteriu utilizat pentru clasificarea firmelor a fost structura capitalului social:

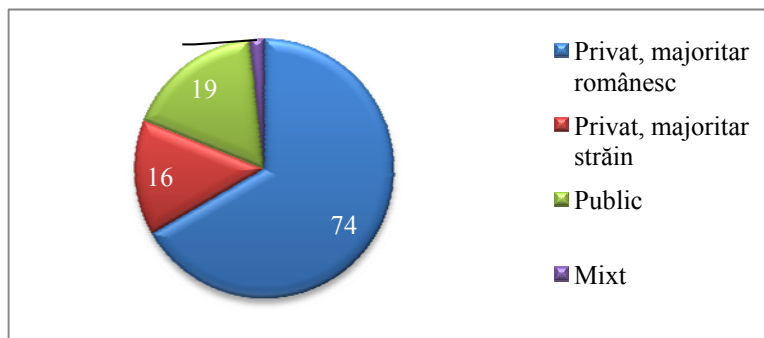


Figura 4. Structura firmelor după proveniența capitalului social

Din cele 111 companii analizate, doar 23 de firme aplică IAS/IFRS la întocmirea situațiilor financiare anuale, iar 16 întreprinderi întocmesc situații financiare consolidate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate.

Aceste din urmă criterii: mărimea companiei, structura capitalului social și prevederile contabile în baza cărora se întocmesc situațiile financiare ne permit să cunoaștem o parte din factorii subiectivi care ar putea influența răspunsurile date de profesioniștii contabili români.

3. Percepția asupra activelor necorporale

Activele necorporale s-au dezvoltat extrem de mult în ultimele decenii, de-a lungul întregului spectru de firme. Unele companiile trăiesc în prezent aproape în totalitate din active necorporale (Cohen, 2005, p. 58).

Studiile efectuate anterior ne-au permis să observăm că, în general, firmele românești publică în notele explicative informații sumare cu privire la activele necorporale (Fădur et al., 2012, Fădur, Rusu, 2012). Astfel, dincolo de urmărirea manifestării din partea respondenților a unui acord sau dezacord privind unele afirmații referitoare la rolul activelor necorporale în determinarea performanței pe termen lung, am analizat și răspunsurile date de profesioniștii contabili cu privire la informațiile pe care le includ în notele explicative ale imobilizările necorporale, răspunsuri care confirmă, în mare parte, rezultatele din cercetările anterioare (Fădur et al., 2013): informațiile frecvent prezentate în notele explicative se referă la mișcările, creșterile și reducerile activelor necorporale în cursul perioadei, la valoarea contabilă brută și amortizările cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la

sfârșitul exercițiului financiar și la duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite, precum și la metoda de amortizare utilizată pentru imobilizările necorporale cu durate de viață utilă determinate. Majoritatea respondenților nu prezintă descrierea factorilor care au avut un rol semnificativ în stabilirea faptului că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, valoarea agregată a costurilor de cercetare și dezvoltare recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei și nici informații cu privire la imobilizările necorporale amortizate complet, dar încă utilizate sau care sunt controlate de entitate, dar nu sunt recunoscute ca active.

Tabelul 2

Informații prezentate în notele explicative referitoare la activele necorporale

		DA	NU
1	Entitatea face distincție între imobilizările necorporale generate intern și cele achiziționate?	58	28
2	Se menționează dacă duratele de viață utilă sunt nedeterminate sau determinate. În cazul celor determinate, se menționează duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite, precum și metoda de amortizare utilizată pentru imobilizările necorporale?	63	23
3	În notele explicative sunt descriși factorii care au avut un rol semnificativ în determinarea faptului că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată?	29	57
4	Firma prezintă mișcările, creșterile și reducerile în cursul perioadei, oferind câteva detalii care să explice dinamica activelor necorporale?	67	19
5	Este prezentată valoarea contabilă brută și orice amortizări cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei?	79	7
6	Entitatea prezintă ajustările pentru depreciere însoțite de o scurtă explicație a cauzelor aferente?	56	30
7	Este prezentată valoarea agregată a costurilor de cercetare și dezvoltare recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei?	36	50
8	Este prezentată o descriere a oricărei imobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată și o scurtă descriere a imobilizărilor necorporale semnificative care sunt controlate de entitate, dar nu sunt recunoscute ca active?	25	61

Observație: La aceste întrebări s-a răspuns numai dacă în structura bilanțieră a firmei existau active necorporale, totalizându-se un număr de 86 de răspunsuri.

Majoritatea profesioniștilor contabili subscriu afirmațiilor conform cărora investițiile în activele necorporale sunt esențiale pentru dezvoltarea afacerii și reducerea riscurilor (84,68% din respondenți) și că activele intangibile justifică într-o mare măsură valoarea de piață a întreprinderilor, acest aspect fiind doar parțial capturat de analizele economice standard (61,26%).

În același timp, 73,87% din respondenți manifestă dezacord sau un dezacord total cu privire la faptul că activele necorporale au un rol

nesemnificativ în asigurarea performanței pe termen lung a unei companii, iar 41,44% din cei chestionați nu sunt de acord cu afirmația conform căreia utilizatorii situațiilor financiare nu sunt interesați de informațiile privind activele necorporale.

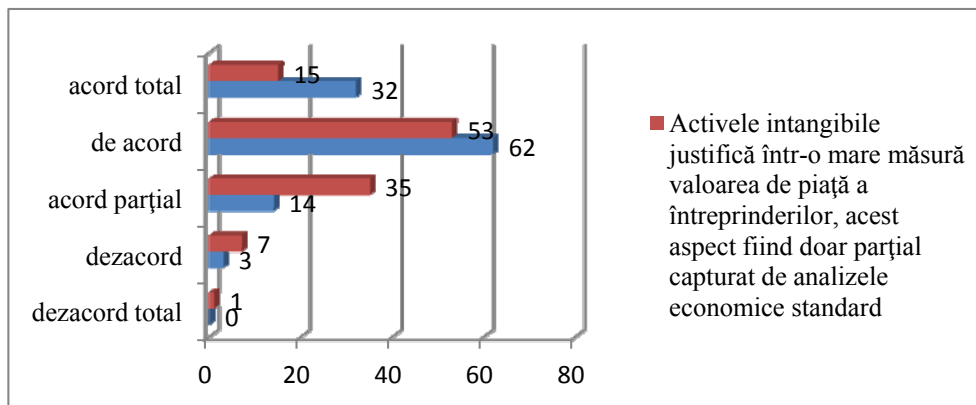


Figura 5. Opinia respondenților cu privire la legătura dintre activele necorporale și valoarea de piață a unei firme și investițiile în activele intangibile și dezvoltarea afacerilor

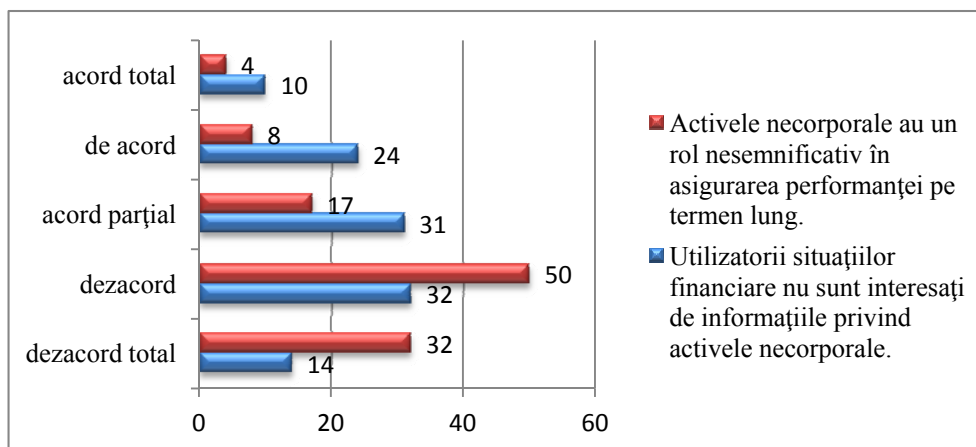


Figura 6. Opinia respondenților în legătură cu rolul activelor necorporale în asigurarea performanței pe termen lung și interesul manifestat de utilizatorii situațiilor financiare cu privire la activele necorporale

Din cei 111 profesioniști contabili care au participat la studiu, 62 consideră că situațiile financiare tradiționale nu pot capta valoarea activelor intangibile, ceea ce duce la creșterea asimetriei informaționale, soluția constând în focalizarea, în rapoartele anuale, pe informațiile nonfinanciare.

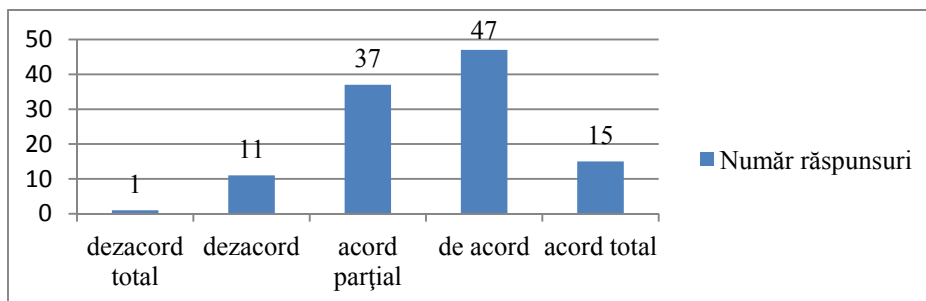


Figura 7. Opinia respondenților cu privire la necesitatea prezentării în rapoartele anuale a unor informații nonfinanciare

În strânsă legătură cu opiniile de mai sus referitoare la rolul și importanța activelor necorporale, majoritatea profesioniștilor contabili consideră necesară completarea notelor explicative cu următorii indicatori: profitabilitate/client, indicele de satisfacție a clienților, rata clienților fideli, frecvența/repetitivitatea comenzilor, investițiile în IT, ponderea personalului de suport-clienți în total angajați, cheltuielile cu formarea angajaților în totalul cheltuielilor, valoarea adăugată de angajați și numărul de brevete. Respondenții nu au manifestat un acord deplin doar cu privire la unul dintre indicatorii propuși, și anume vechimea angajaților, pentru care doar 43 % dintre profesioniștii contabili au considerat că este relevant a fi prezentat în notele explicative.

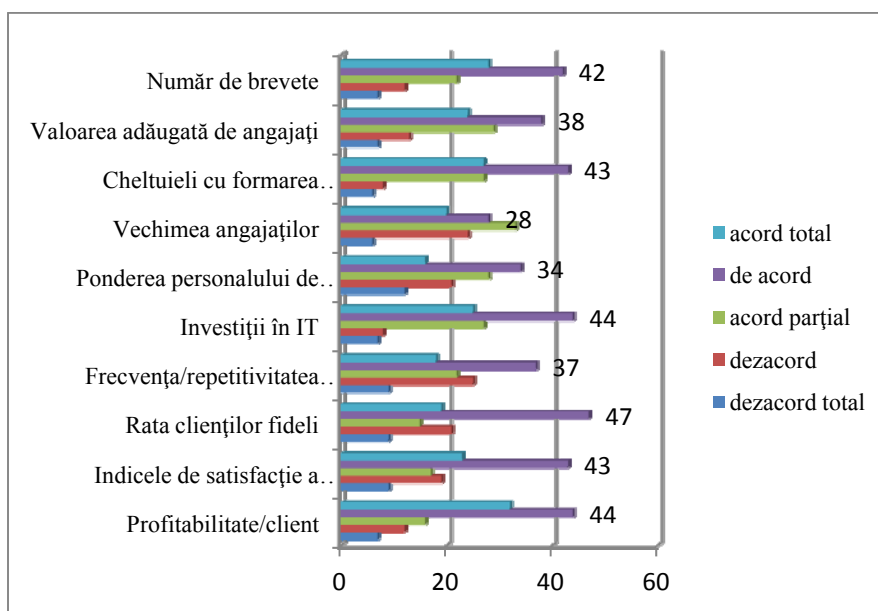


Figura 8. Opinia respondenților în legătură cu necesitatea completării notei explicative referitoare la indicatorii financiari

4. Percepția asupra capitalului intangibil

Problemele teoretice noi, de complexitate deosebită, pe care trebuie să le stăpânească un bun manager pot fi concretizate în câteva cuvinte cheie: valoarea de piață a capitalului acționarilor și a capitalului investit, capitalul intelectual/activele necorporale al/ale întreprinderii și valoarea lor, investițiile nemateriale, rentabilitatea capitalului investit în active corporale și în active necorporale, costul capitalului investit (Stan et al., 2006, p. 1).

După economistul german Horst Siebert, în condițiile actuale, cunoștințele reprezintă factorul de producție decisiv, iar funcțiile de producție din teoria economică tradițională nu corespund realității: „paradigma teoriei tradiționale a creșterii economice a fost aceea că munca, capitalul și tehnologia determină creșterea economică. Această abordare, relevantă pentru societatea industrială și, de asemenea, pentru economia bazată pe servicii, nu mai este valabilă pentru societatea bazată pe informații și cunoaștere, în care capitalul uman devine determinantul major al creșterii economice” (Arsene, 2010, p. 127).

Încă din anul 2000, Richard Thoman, director executiv al companiei Xerox Corporation, a intuit necesitatea unor strategii bazate pe inovație, declarând că: „obiectivul meu este proprietatea intelectuală. Sunt convins că managementul proprietății intelectuale reprezintă modalitatea prin care se va crea valoare adăugată la Xerox și nu numai în această companie, ci în oricare alta. Extinzând această idee, companiile care au un management bun al proprietății intelectuale vor câștiga. Celelalte vor pierde” (Rivette, Kline, 2000).

Motivațiile care stau la baza măsurării capitalului intangibil au reprezentat tema a numeroase cercetări, dintre care amintim:

Tabelul 3

Motivații care stau la baza măsurării capitalului intangibil

Scopuri interne pentru evaluarea capitalului intangibil	Scopuri externe pentru evaluarea capitalului intangibil
<p><i>Poate fi gestionat ceea ce este evaluat, măsurat</i></p> <p>Darroch, Guthrie și Van der Meer-Kooistra au arătat în studiile lor că managerii consideră că eșecul în măsurarea capitalului intangibil va duce la decizii suboptimale, însă nu dezvoltă legăturile prin care deciziile optime ar fi facilitate prin evaluarea capitalului intangibil. Un studiu asupra 30 de companii daneze elaborat de Ministerul de Științe, Tehnologie și Inovație evidențiază următoarele motivații interne ale firmelor ce stau la baza deciziilor de evaluare a capitalului intangibil:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dezvoltarea strategiilor (90%); ▪ Asigurarea distribuției și actualizării cunoașterii (90%); ▪ Implementarea sistematică a managementului cunoașterii (85%); 	<p><i>Un instrument pentru a atrage investitori</i></p> <p>Studiul asupra 30 de companii daneze elaborat de Ministerul de Științe, Tehnologie și Inovație identifică următoarele motivații externe ale firmelor ce stau la baza deciziilor de evaluare a capitalului intangibil:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pentru a arăta că resursele umane sunt cel mai important activ (90%); ▪ Pentru a arăta că organizația este inovativă (85%); ▪ Pentru a atrage noi angajați (80%); ▪ Pentru a arăta că cel mai important activ este cunoașterea (80%); ▪ Pentru a demonstra că organizația este flexibilă (75%);

Scopuri interne pentru evaluarea capitalului intangibil	Scopuri externe pentru evaluarea capitalului intangibil
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificarea indicatorilor de control (80%); ▪ Gestionarea competențelor (80%); ▪ Crearea inovației (80%). ▪ Marr a identificat în urma analizării a peste 700 de articole privind măsurarea capitalului intangibil cinci motivații interne: ▪ Suport în formularea strategiilor organizației; ▪ Evaluarea punerii în aplicare a strategiilor; ▪ Asistență în diversificarea și extinderea deciziilor firmei; ▪ Utilizarea ca bază în recompensarea managerilor; ▪ Comunicarea cu shareholders. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pentru ca produsele și serviciile firmei să fie înțelese mai bine (70%); ▪ Pentru a completa raportările financiare (70%); ▪ Pentru a se poziționa în relație cu competitorii (65%); ▪ Pentru a atrage și fideliza clienții (65%). ▪ Alte studii susțin că evaluarea și prezentarea capitalului intangibil duc la scăderea costurilor capitalului.

Sursa: Hunter L., Webster E., Wyatt A. (2005). „Forum: Intellectual Capital. Measuring Intangible Capital: a review of current practices”. Australian Accounting Review; Jul 2005; 15, 2; ProQuest Central, p. 8.

Plecând de la motivațiile identificate în literatura de specialitate, am propus profesioniștilor contabili din România să aprecieze care ar fi scopurile interne și externe care ar determina managerii români să decidă să evalueze capitalul intangibil. Astfel, scopurile interne supuse analizei sunt: o mai bună definire a viziunii companiei, o mai fină descriere a resurselor deținute de firmă și evidențierea celor care trebuie valorificate, dezvoltarea strategiilor, asigurarea distribuirii și actualizării cunoașterii, implementarea sistematică a managementului cunoașterii, identificarea indicatorilor de control, gestionarea competențelor, crearea inovației și comunicarea cu shareholders. Decizia de evaluare a capitalului intangibil ar putea viza unul din următoarele scopuri externe: pentru a arăta că resursele umane sunt cel mai important activ, pentru a arăta că organizația este inovativă, pentru a atrage noi angajați, pentru a arăta că cel mai important activ este cunoașterea, pentru a demonstra că organizația este flexibilă, pentru ca produsele și serviciile firmei să fie înțelese mai bine, pentru a completa raportările financiare, pentru a se poziționa în relație cu competitorii și pentru a atrage și fideliza clienții.

După cum se observă din figura 8, majoritatea respondenților au considerat că toate cele nouă scopuri interne propuse ca bază a deciziei de evaluare a capitalului intangibil pot constitui motivații puternice pentru manageri.

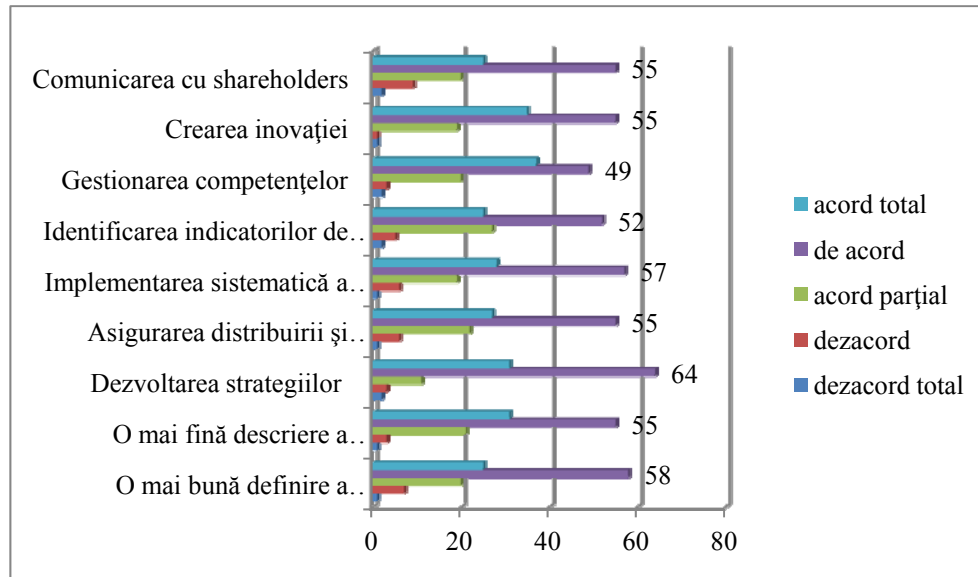


Figura 9. Opinia respondenților cu privire la scopurile interne care stau la baza deciziei de evaluare a capitalului intangibil

În ceea ce privește scopurile externe, profesioniștii contabili s-au arătat mai reticenți, considerând că dorința de a atrage noi angajați nu este esențială în fundamentarea deciziei de evaluare a capitalului intangibil.

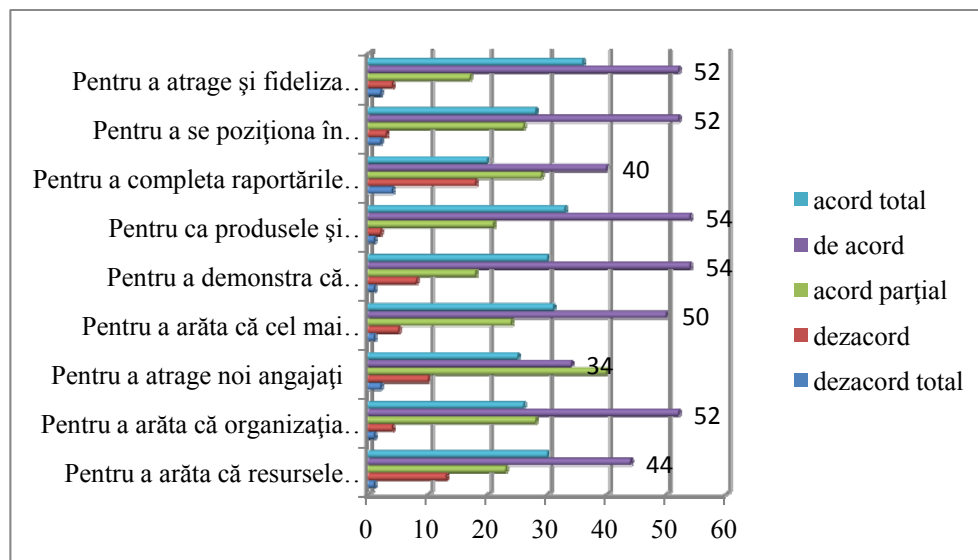


Figura 10. Opinia respondenților cu privire la scopurile externe care stau la baza deciziei de evaluare a capitalului intangibil

Tabelul 4

Percepția profesioniștilor contabili români cu privire la scopurile interne și cele externe de evaluare a capitalului intangibil

	Scopuri	% respondenți care manifestă acord sau acord total
INTERNE	O mai bună definire a viziunii companiei	74,77
	O mai fină descriere a resurselor deținute de firmă și evidențierea celor care trebuie valorificate	77,48
	Dezvoltarea strategiilor	85,59
	Asigurarea distribuirii și actualizării cunoașterii	73,87
	Implementarea sistematică a managementului cunoașterii	76,58
	Identificarea indicatorilor de control	69,37
	Gestionarea competențelor	77,48
	Crearea inovației	81,08
	Comunicarea cu shareholders	72,07
EXTERNE	Pentru a arăta că resursele umane sunt cel mai important activ	66,67
	Pentru a arăta că organizația este inovativă	70,27
	Pentru a atrage noi angajați	53,15
	Pentru a arăta că cel mai important activ este cunoașterea	72,97
	Pentru a demonstra că organizația este flexibilă	75,68
	Pentru ca produsele și serviciile firmei să fie înțelese mai bine	78,38
	Pentru a completa raportările financiare	54,05
	Pentru a se poziționa în relație cu competitorii	72,07
	Pentru a atrage și fideliza clienții	79,28

Concluziile studiului nostru sunt asemănătoare cu rezultatele obținute la nivelul firmelor daneze: dezvoltarea strategiilor și crearea inovației reprezintă cele mai puternice motivații interne care stau la baza deciziei de evaluare a capitalului intangibil, în timp ce dorința de a atrage și fideliza clienții și de a face produsele și serviciile firmei mai bine înțelese de către aceștia reprezintă cele mai importante scopuri externe. De remarcat că motivațiile externe privesc, în special, relațiile cu clienții (pentru a atrage și fideliza clienții, pentru ca produsele și serviciile firmei să fie înțelese mai bine, pentru a arăta că organizația este inovativă) și competitorii (pentru a se poziționa în relație cu competitorii) și, în secundar, cele cu angajații (pentru a atrage noi angajați, pentru a arăta că resursele umane sunt cel mai important activ) și utilizatorii situațiilor financiare anuale (pentru a completa raportările financiare).

Cu toate acestea, 63,06% din respondenți consideră că cea mai importantă componentă a capitalului intangibil este reprezentată de capitalul uman:

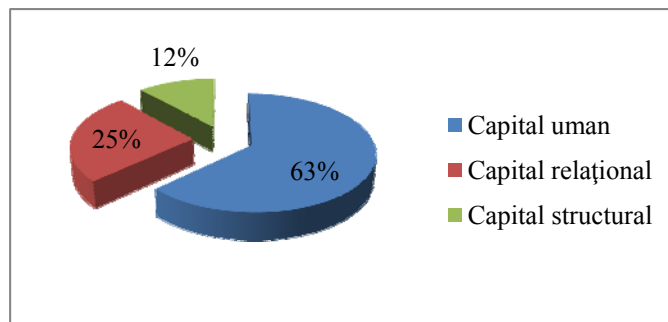


Figura 11. *Importanța componentelor capitalului intangibil în viziunea profesioniștilor contabili români*

Realitatea practică demonstrează că majoritatea companiilor românești nu publică rapoarte de responsabilitate socială și nici informații privind capitalul intangibil pe paginile lor oficiale (Fădur et al. 2013). Acest fapt este confirmat și de prelucrarea răspunsurilor primite la chestionar: 63,96% din cele 111 întreprinderi din perspectiva cărora au fost date răspunsurile nu întocmesc rapoarte de responsabilitate socială, în timp ce 27,93% întocmesc astfel de rapoarte, dar care nu sunt accesibile publicului. Doar nouă companii din cele 111 firme analizate au rapoarte de responsabilitate socială publicate pe site-urile proprii.

În acest context, am dorit să identificăm, pe de o parte, informațiile privind capitalul intangibil pe care profesioniștii contabili români le consideră oportune a fi puse la dispoziția utilizatorilor și, pe de altă parte, impedimentele sau costurile asociate culegerii și prezentării unor asemenea informații.

În opinia respondenților, cele mai utile și oportune informații a fi prezentate sunt cele referitoare la certificările naționale și internaționale obținute în domeniul calității produselor (81,98% din profesioniști), la preocuparea față de mediu (72,07%), indicele de satisfacție a clienților (71,17%), precum și cele cu privire la inovație, activități de cercetare-dezvoltare (72,97%), la polul opus situându-se informațiile cu privire la motivațiile și beneficiile acordate angajaților (9,64%) și cele legate de numărul și vârsta salariaților (38,74%).

Tabelul 5

Percepția profesioniștilor contabili cu privire la informațiile referitoare la capitalul intangibil oportune a fi prezentate

Informații oportune	dezacord	acord parțial	acord
Numărul și vârsta angajaților	29,73	31,53	38,74
Motivații/beneficii acordate salariaților	30,63	29,73	9,64
Timp alocat pregătirii angajaților	17,12	21,62	61,26
Certificări naționale și internaționale obținute în domeniul calității produselor	6,31	11,71	81,98
Preocupare față de mediul înconjurător	7,21	20,72	72,07
Indicele de satisfacție a clienților	11,71	17,12	71,17
Programe sociale, donații	18,02	26,13	55,86
Inovație, activități de cercetare-dezvoltare	6,31	20,72	72,97
Sisteme (informaționale, de gestiune, contabile etc.)	15,32	26,13	58,56
Număr de brevete	11,71	23,42	64,86

(%)

Dintre impedimentele deciziei de evaluare a capitalului intangibil și, implicit, de raportare, cei mai mulți profesioniști contabili au invocat timpul mare alocat culegerii, sintetizării și sistematizării informațiilor nonfinanciare referitoare la capitalul intangibil, urmat de valoarea cheltuielilor necesare cu formarea și specializarea unor persoane însărcinate cu prezentarea informațiilor cu privire la capitalul intangibil. De asemenea, 66,67% din respondenți consideră că există încă nelămuriri cu privire la sensurile profunde ale capitalului intangibil, cum se gestionează și cum se raportează acesta și că este extrem de dificilă trecerea de la înțelegerea importanței cunoașterii la punerea în aplicare a unor acțiuni prin care aceasta să fie valorificată. Totodată, 59,46% din respondenți nu sunt de acord cu afirmația conform căreia capitalul intangibil nu reprezintă un factor cheie în creșterea performanței pe termen lung, iar în opinia a 63,96 % din profesioniștii contabili care au participat la studiu capitalul intangibil nu reprezintă doar un subiect „la modă”, fără implicații/valențe practice.

Tabelul 6

Percepția profesioniștilor contabili cu privire la impedimentele raportării capitalului intangibil

Impedimente	dezacord	acord parțial	acord
Cheltuieli cu formarea și specializarea unor persoane însărcinate cu prezentarea informațiilor referitoare la capitalul intangibil,	16,22	31,53	52,25
Timpul mare alocat culegerii, sintetizării și sistematizării informațiilor nonfinanciare referitoare la capitalul intangibil,	11,71	25,23	63,06
Există încă nelămuriri cu privire la sensurile profunde ale capitalului intangibil, cum se gestionează și cum se raportează acesta, Este extrem de dificilă trecerea de la înțelegerea importanței cunoașterii la punerea în aplicare a unor acțiuni prin care aceasta să fie valorificată,	8,11	25,23	66,67
Ceea ce nu poate fi măsurat, nu poate fi gestionat,	32,43	29,73	37,84
Nu există cerințe legale de raportare a capitalului intangibil,	14,41	31,53	54,05
Capitalul intangibil nu reprezintă un factor cheie în creșterea performanței pe termen lung,	59,46	22,52	18,02
Capitalul intangibil reprezintă un subiect „la modă”, fără implicații/valențe practice	63,96	20,72	15,32

(%)

Pentru a obține o imagine completă cu privire la percepția profesioniștilor contabili asupra capitalului intangibil, am inclus în chestionar cele 10 principii formulate de Stewart, referitoare la gestionarea capitalului intelectual (Stewart, 1997, apud. Myles, Jackson, 2004):

P1: Organizația nu are drepturi de proprietate asupra capitalului uman și nici asupra celui relațional, dar le poate gestiona și obține valoare adăugată prin utilizarea lor.

P2: Pentru a crea capital uman, organizația trebuie să încurajeze munca în echipă, forme de învățare colectivă și de socializare.

P3: Avuția organizației se bazează pe îndemnările și abilitățile angajaților. Pentru a gestiona și dezvolta capitalul uman, firma trebuie să identifice personalul talentat și să investească în el, în timp ce pentru ceilalți angajați nu trebuie să facă cheltuieli de investiție.

P4: Capitalul structural este cel mai ușor de gestionat, dar trebuie urmărit dacă elementele sale componente sunt de interes pentru clienți.

P5: Transformarea viziunii din „acumulăm cunoaștere pentru orice eventualitate” în „trebuie să avem informații de care clienții noștri au nevoie și să le furnizăm în timp util”.

P6: Informația și cunoașterea ar trebui să înlocuiască activele fizice și financiare scumpe.

P7: Cunoștințele generează soluții inovatoare; în domeniile în care s-au dat soluții-șablon nu se pot genera randamente ridicate ale profitului.

P8: Fiecare companie trebuie să reanalizeze ramura de activitate în care își desfășoară activitatea cu scopul de a identifica informația crucială.

P9: Managerii trebuie să-și concentreze atenția asupra fluxului de informații din interiorul companiei.

P10: Capitalul uman, structural și cel relațional crează valoare doar împreună. Nu sunt suficiente investițiile separate în oameni, sisteme sau clienți.

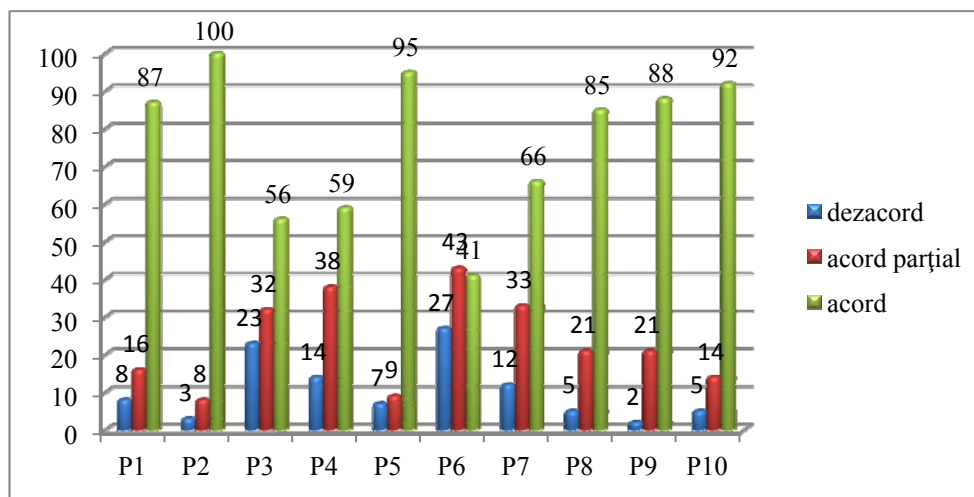


Figura 12. Principiile lui Stewart în viziunea profesioniștilor contabili români

Prelucrarea răspunsurilor primite la chestionar relevă faptul că majoritatea profesioniștilor contabili români și-au manifestat acordul sau acordul total cu privire la următoarele principii: P1: *Organizația nu are drepturi de proprietate asupra capitalului uman și nici asupra celui relațional, dar le poate gestiona și obține valoare adăugată prin utilizarea lor*; P2: *Pentru a crea capital uman, organizația trebuie să încurajeze munca în echipă, forme de învățare colectivă și de socializare*; P5: *Transformarea viziunii din „acumulăm cunoaștere pentru orice eventualitate” în „trebuie să avem informații de care clienții noștri au nevoie și să le furnizăm în timp util”*; P8: *Fiecare companie trebuie să reanalizeze ramura de activitate în care își desfășoară activitatea cu scopul de a identifica informația crucială*; P9: *Managerii trebuie să-și concentreze atenția asupra fluxului de informații din interiorul companiei și P10: Capitalul uman, structural și cel relațional crează valoare doar împreună. Nu sunt suficiente investițiile separate în oameni, sisteme sau clienți.*

Se pare că principiile P3: *Avuția organizației se bazează pe îndemânările și abilitățile angajaților. Pentru a gestiona și dezvolta capitalul uman, firma trebuie să identifice personalul talentat și să investească în el, în timp ce pentru ceilalți angajați nu trebuie să facă cheltuieli de investiții și P6: Informația și cunoașterea ar trebui să înlocuiască activele fizice și financiare scumpe se mulează într-o mai mică măsură pe realitatea mediului contabil românesc, în timp ce în cazul principiilor 4 și 7, opiniile pro și contra au un număr aproximativ egal de reprezentanți.*

5. Concluzii și discuții

Din cei 111 profesioniști contabili care au participat la studiu, 55,86% consideră că situațiile financiare tradiționale nu pot capta valoarea activelor intangibile, ceea ce duce la creșterea asimetriei informaționale, soluția constând în focalizarea, în rapoartele anuale, pe informațiile nonfinanciare. Majoritatea companiilor din perspectiva cărora au fost date răspunsurile la unele întrebări din chestionar aplică la întocmirea situațiilor financiare anuale prevederile OMFP nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, actualizat, ceea ce justifică răspunsurile date la întrebarea referitoare la informațiile prezentate în notele explicative. În general, notele explicative cuprind informații care se referă la valoarea brută, amortizarea și ajustările activelor necorporale, dinamica acestora și ratele de amortizare și metodele de amortizare utilizate. În același timp, doar nouă companii publică rapoarte de responsabilitate socială sau alte rapoarte în care să surprindă elementele capitalului intangibil. Prin urmare, deși profesioniștii contabili consideră că situațiile financiare tradiționale duc la creșterea asimetriei informaționale, realitatea practică, de raportare financiară demonstrează că există foarte puține eforturi depuse în această direcție.

În ceea ce privește completarea notelor explicative cu o serie de noi indicatori, 68,47% din respondenți consideră utilă furnizarea informațiilor referitoare la raportul profitabilitate/client, 63,06 % la numărul de brevete și la ponderea cheltuielilor cu formarea angajaților în totalul cheltuielilor, iar 62,16% la investițiile în IT. Totuși, conform opiniei a 30,63% din respondenți, utilizatorii situațiilor financiare nu sunt interesați de informațiile privind activele necorporale.

Doar 10,81% din profesioniștii contabili care au participat la studiu consideră că activele necorporale au un rol nesemnificativ în asigurarea performanței pe termen lung, în timp ce 84,69% sunt de părere că investițiile în activele necorporale sunt esențiale pentru dezvoltarea afacerii și reducerea riscurilor.

În ceea ce privește percepția profesioniștilor contabili români cu privire la capitalul intangibil, pentru 63,06% dintre aceștia capitalul uman reprezintă cea mai importantă componentă a capitalului imaterial. Cu toate acestea, doar 39,64% din subiecții participanți la studiu consideră oportună prezentarea informațiilor legate de motivațiile și beneficiile acordate salariaților, în vreme ce 81,98% afirmă că informațiile cu privire la certificările naționale și internaționale obținute în domeniul calității produselor ar trebui publicate pe site-urile proprii sau în rapoartele anuale. De asemenea, peste 70% din respondenți consideră că politica de mediu a firmei, activitățile de cercetare-

dezvoltare și indicele de satisfacție a clienților sunt informații ce ar trebui furnizate utilizatorilor.

Cel mai important impediment în realizarea unor rapoarte anuale care să conțină informații relevante despre capitalul intangibil al organizației este, în opinia profesioniștilor contabili, neînțelegerea sensurilor profunde ale capitalului intangibil, cum se gestionează și cum se raportează acesta și dificultatea trecerii de la înțelegerea importanței cunoașterii la punerea în aplicare a unor acțiuni prin care aceasta să fie valorificată. Practic, acest impediment se traduce în lipsa unor recomandări sau ghiduri practice care să îndrume profesioniștii contabili în procesul identificării, evaluării și raportării capitalului intangibil.

Peste 80% din respondenți consideră că, pe plan intern, evaluarea capitalului intangibil joacă un rol deosebit de important în dezvoltarea strategiilor și crearea inovației, în vreme ce, conform opiniei a peste 78% din subiecți, evaluarea capitalului intangibil contribuie, pe plan extern, la creșterea gradului de înțelegere a produselor și serviciilor oferite de firmă, precum și la atragerea și fidelizarea clienților.

Având în vedere rezultatele obținute în urma analizei răspunsurilor primite, conchidem că sunt necesare raportările voluntare ale informațiilor privind capitalul intangibil și completarea notelor explicative cu informații mai ample referitoare la activele necorporale.

În lipsa unor ghiduri de recomandare, profesioniștii contabili români ar putea proceda la întocmirea unor rapoarte descriptive și narative în care să furnizeze informații legate de relațiile cu clienții, angajații și comunitatea cu care firma interacționează, date privind activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate de aceasta, sistemele deținute, brevetele înregistrate etc. Un rol important în acest demers l-ar putea avea auditorii interni. Realizarea unor rapoarte referitoare la capitalul intangibil în cadrul activității de audit intern ar duce la reducerea cheltuielilor cu formarea și specializarea, precum și la timpul necesar culegerii, sintetizării și sistematizării informațiilor nonfinanciare referitoare la capitalul intangibil.

Mulțumiri

Această lucrare a fost susținută de Fondul Social European în România, sub responsabilitatea Autorității de Management pentru Programul Operațional Sectorial pentru Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013 (grant POSDRU/CPP 107/DMI 1.5/S/78342).

Bibliografie

- Andone, I., Georgescu, I., Toma, C. (2010). *Cercetarea avansată în contabilitate*. Wolters Kluwer, București
- Arsene, M. (2010). *Capitalul uman și dezvoltarea economică: influențele capitalului uman asupra dezvoltării economice*, Editura Casa editorială Demiurg, Iași
- Arvidsson, S., (2011), “Disclosure of non-financial information in the annual report: A management-team perspective”, *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 12, Iss: 2, pp. 277-300
- Christensen, C., Raynor, M. (2003). *Inovația ca soluție în afaceri: crearea și menținerea unei creșteri de succes*, trad. Liviu Mateescu, București, Editura Curtea Veche, 2010
- Cohen, J. (2005). „Intangible Assets-Valuation and Economic Benefit”, trad. Prims Grup, București: Irecson, 2008
- Fădur, C., Ciotină, D., Mironiuc, M. (2012). „Empirical study on the degree of homogeneity of financial reporting concerning intangible assets”, *Anale. Seria Științe Economice*, Timișoara, Vol. XVIII/2012, pp. 342-350
- Fădur, C., Ciotină, D., Mironiuc, M. (2013). „Do the Romanian and Spanish Accounting Environments Meet the Challenges Concerning the Acknowledgement of Intangible Elements?”, *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, Volume 2013, available at: <http://www.ibimapublishing.com/journals/JAARP/2013/567342/567342.pdf>
- Fădur, C., Rusu, A. (2012). "Financial reporting of intangible assets. Comparative study Romania – France concerning the application of IAS/IFRS", presented in the 7th International Conference of AMIS – *Accounting and Management Information Systems*, June 13-14, 2012, ASE Bucharest
- Hunter, L., Webster, E., Wyatt, A. (2005). „Forum: Intellectual Capital. Measuring Intangible Capital: a review of current practices”, *Australian Accounting Review*, July, 15, 2, ProQuest Central
- Long-Sheng, L., Ing-Chung, H., Pey-Lan, D., Tsai-Fei, L. (2012). “Human capital disclosure and organizational performance: The moderating effects of knowledge intensity and organizational size”, *Management Decision*, Vol. 50, Iss: 10, pp. 1790-1799
- Myles, J., Jackson, P., (2004). „Managing Intellectual Capital through the Balanced Scorecard”, available at http://www.sujo.com.au/_docs/We-B00280.pdf, accesat la data de 19.03.2012
- Phusavat, K., Comepa, N., Lutek, A.S., Ooi, K.B. (2011). “Interrelationships between intellectual capital and performance: Empirical examination”, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 111, Iss: 6, pp. 810-829
- Rivette, K.G, Kline, D. (2000). “Discovering New Value in Intellectual Property”, *Harvard Business Review*, available at: <http://hbr.org/2000/01/discovering-new-value-in-intellectual-property/ar/1>, accessed on 02.20.2013
- Stan, S., Anghel, I., Gruzniczki, V. (2006). *Capitalul intelectual al întreprinderii: evaluarea proprietății intelectuale și a altor active necorporale*, Editura Iroval, București, Editura Universității „Pteru Maior”, Târgu Mureș
- Zaiț, D., Spalanzani, A., (2006). *Cercetarea în economie și management: repere epistemologice și metodologice*, Editura Economică, București
<http://www.cafr.ro/sectiune.php?id=26>, accessed on 11.11.2012
http://ceccar.ro/ro/?page_id=97 accessed on 11.11.2012
http://www.insse.ro/cms/files/Web_IDD_BD_ro/index.htm, accessed on 02.20.2013