

CONTABILIDADE ESTRATÉGICA DE RECURSOS HUMANOS: NO CONTEXTO DA GESTÃO DO CONHECIMENTO

João Eduardo Prudência Tinoco

Tarcísio Pedro da Silva

Isair Sell

Mirian Leopoldina Herbst de Lima

Resumo:

Este artigo elaborado no contexto da Teoria da Contabilidade evidencia e explicita a importância da Contabilidade e o Custeio de Recursos Humanos (Human Resource Costing and Accounting-HRCA) para as Entidades. Trata do reconhecimento das pessoas como recurso organizacional e estratégico, com o objetivo de serem competitivas, em busca da maximização do retorno de investimentos em recursos físicos, tecnológicos e humanos. Reporta que na atual sociedade do conhecimento, o sucesso das organizações está em reconhecer, reter e maximizar o potencial desse recurso, que se constitui num ativo por excelência, em busca da continuidade das entidades no tempo, permitindo, ademais, a divulgação de seu desempenho aos parceiros sociais. Expõe, que o capital humano não se constitui numa informação suplementar e sim, numa informação relevante, para os stakeholders, que deve ser divulgada através das Demonstrações Contábeis, para o atendimento dos pressupostos da accountability.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual*

CONTABILIDADE ESTRATÉGICA DE RECURSOS HUMANOS: NO CONTEXTO DA GESTÃO DO CONHECIMENTO

Resumo

João Eduardo Prudêncio Tinoco

Fundação Universidade Regional de Blumenau
tinocojoao@uol.com.br

Tarcísio Pedro da Silva

Fundação Universidade Regional de Blumenau

Isair Sell

Fundação Universidade Regional de Blumenau

Miriam Leopoldina Herbst de Lima

Fundação Universidade Regional de Blumenau

Este artigo elaborado no contexto da **Teoria da Contabilidade** evidencia e explicita a importância da Contabilidade e o Custeio de Recursos Humanos (*Human Resource Costing and Accounting-HRCA*) para as **Entidades**. Trata do reconhecimento das pessoas como recurso organizacional e estratégico, com o objetivo de serem competitivas, em busca da maximização do retorno de investimentos em recursos físicos, tecnológicos e humanos. Reporta que na atual sociedade do conhecimento, o sucesso das organizações está em reconhecer, reter e maximizar o potencial desse recurso, que se constitui num ativo por excelência, em busca da continuidade das entidades no tempo, permitindo, ademais, a divulgação de seu desempenho aos parceiros sociais. Expõe, que o capital humano não se constitui numa informação suplementar e sim, numa informação relevante, para os *stakeholders*, que deve ser divulgada através das Demonstrações Contábeis, para o atendimento dos pressupostos da *accountability*.

Área temática: Gestão do Conhecimento e Capital Intelectual

CONTABILIDADE ESTRATÉGICA DE RECURSOS HUMANOS: NO CONTEXTO DA GESTÃO DO CONHECIMENTO

1- Introdução

Este trabalho busca gerar informações tendo por alvo identificar e mensurar os recursos humanos, que detentores de conhecimento são utilizados pelas entidades nos seus mais variados processos e usos, buscando, ademais, procedimentos para a correta divulgação destas informações, utilizando-se da contabilidade estratégica de recursos humanos como instrumento de ação gerencial.

Segundo pesquisadores, em decorrência do processo que adotam de planejar, incorporar, manter, desenvolver e reter pessoas e, do conhecimento acumulado que essas detêm, as entidades incrementam sua qualidade, produtividade e competitividade. As entidades ao buscarem a excelência da qualidade técnica e humana de seu quadro de pessoal gerarão valor agregado, como explicita Fitz-enz (2001) e terão conseqüentemente o retorno do investimento incrementado, que, ademais, proporcionará maior garantia na sua obtenção, pois investindo em recursos humanos, a administração torna-se eficiente e moderna, tendo a sua disposição colaboradores qualificados e capacitados que se destacarão frente a seus concorrentes.

No entanto, tradicionalmente a contabilidade trata os gastos de incorporar, manter, desenvolver e reter os recursos humanos como despesas, não permitindo aos usuários da informação, seus *stakeholders*, especialmente os externos tomar conhecimento dos recursos aplicados. Contudo, para registrar a posse e o controle dos recursos humanos, algumas regras devem ser estabelecidas, quanto à forma de mensuração, legislação, amortização e divulgação dessas informações pelas demonstrações contábeis.

2. Tema e objetivos do estudo

A contabilidade estratégica de recursos humanos, no âmbito da gestão do conhecimento tem vindo a merecer estudos aprofundados nos últimos anos, de diferentes pesquisadores, especialmente contabilistas, economistas, administradores e psicólogos comportamentais.

A conscientização do conhecimento, decorrente do trabalho empreendido por pessoas, não é apenas um recurso, ao lado dos tradicionais fatores de produção – trabalho, terra e capital- como explicitam Nonaka & Takeuchi (1997), mas sim o único recurso significativo atualmente.

Na atual sociedade do conhecimento, o sucesso das organizações está em reconhecer, reter e maximizar o potencial desse recurso, que se constitui num ativo por excelência, em busca da continuidade das entidades no tempo, do retorno dos investimentos em recursos físicos, tecnológicos e humanos, permitindo, ademais, a divulgação de seu desempenho aos parceiros sociais.

Em face das pesquisas desenvolvidas, este estudo objetiva:

- Explicitar o estado da arte da Contabilidade e Custeio de Recursos Humanos

- Analisar a nova dimensão que se apresenta para a contabilidade ao contabilizar o conhecimento detido por pessoas como ativo;
- Divulgar e evidenciar aos parceiros sociais uma série de indicadores de desempenho decorrentes dos recursos utilizados, especialmente humanos.

3. Metodologia

O artigo explicita uma abordagem de caráter eminentemente conceitual, contábil e teórica, usando como instrumental de referência uma ampla pesquisa bibliográfica a partir de trabalhos desenvolvidos por pesquisadores que têm apresentado contribuições efetivas do estudo da contabilidade e custeio de recursos humanos, do estudo do conhecimento e do capital intelectual, relacionando-os como ativos humanos, destacando-se entre outros: Antunes (1999), Becker (1964), Belkaoui e Belkaoui (1995), Fiorini (1982), Fitz-enz (1994 e 2001), Flamholtz (1974 e 1999), Gröjer & Johanson (1991 e 1996), Hendriksen e Breda (1999), Hermanson (1964) Johanson (1998), Jóia (2002) Lev & Schwartz (1971 e 1989), Likert (1967), Martins e Antunes (2002), *Nabil* (1972), Nonaka & Takeuchi (1997), Schultz (1973), Sveiby (1998) e Tinoco (1996 e 2003).

4. Desenvolvimento e fundamentação teórica

A Contabilidade e o custeio de recursos humanos (*Human resource costing and accounting- HRCA*) estudada pela Ciência Contábil, trata do reconhecimento das pessoas como recurso organizacional e estratégico, visando a sobrevivência e a continuidade das entidades no tempo, com o objetivo de serem competitivas, em busca da maximização do retorno de investimentos em recursos físicos, tecnológicos e humanos.

Envolve esta Contabilidade os custos incorridos por entidades para recrutar, selecionar, contratar, treinar e desenvolver ativos humanos. Incorpora, também, em decorrência da contratação, do treinamento, da formação e da conservação dos recursos humanos o reconhecimento do valor que estes recursos proporcionam para as entidades e que precisam ser devidamente contabilizados, mensurados, analisados, avaliados e divulgados aos parceiros sociais.

Com a crescente importância do capital humano, para as empresas em particular, estudiosos tem desenvolvido conceitos e métodos de contabilidade, para reconhecer os investimentos feitos pelas empresas em pessoas como ativos.

Esta nova visão acabou sendo conhecida como contabilidade e custeio de recursos humanos, proporcionando, então, o surgimento de novos questionamentos a serem resolvidos pelos pesquisadores, tais como:

- Como determinarmos o valor de um ativo humano?
- Qual o valor de recursos humanos e como explicar a natureza do valor das pessoas para as entidades?
- Quais conceitos, modelos e técnicas para medir o valor de pessoas em termos de valores monetários e não-monetários?
- Como auditar e validar, os métodos de avaliação de recursos humanos?
- Qual a viabilidade e operacionalização dos métodos de avaliação de recursos humanos?
- Quais os efeitos da utilização da contabilidade de recursos humanos sobre as atividades empresariais e no comportamento das pessoas envolvidas no processo?

A CRH deve usar técnicas de mensuração do custo e do valor de recursos humanos, considerando como agentes principais de todas as formas de produção de

bens e riquezas, assim como a utilização de serviços, concentrando-se no fornecimento de informações sobre ativos humanos.

Verifica-se que a Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos tem duas vertentes que podem ser úteis para o gerenciamento de pessoal:

- Contabilidade de custeio de recursos humanos, que se preocupa com os processos que as organizações usam e, que consomem recursos na geração de valor, especialmente de contratação, manutenção, treinamento, formação, retenção e, que demandam mensuração e avaliação de custeio e de despesas;
- Contabilidade do valor das pessoas, que estuda e investiga o valor econômico das pessoas em relação a uma organização, especialmente aqueles referidos a produtividade, qualidade e rentabilidade, que decorrem dos processos, que Keen, *apud* Fitz-enz (2001:56) explicita: “processos que retornam mais dinheiro do que custam são ativos, e aqueles que custam mais do que retornam são passivos”.

Desta forma, esta contabilidade preocupa-se com a medição do ativo humano, e trata da medição de seus custos e do seu valor econômico. Possibilitando o gerenciamento de pessoal através de informações, facilitando assim, diversos aspectos de tomadas de decisões sobre pessoal, incluindo contratação, desenvolvimento, alocação, manutenção, utilização, retenção, desempenho, recompensa, mensuração e avaliação.

4.1 Conhecimento, Capital intelectual e Contabilidade Estratégica de Pessoas

Em um mercado competitivo, o conhecimento é fundamental para a eficiência e a eficácia organizacional, dessa forma, sua mensuração, avaliação e divulgação é importantíssima, dada ao fato de que a continuidade da organização é a base da sociedade.

Existem inúmeros segmentos da economia que dependem exclusivamente do conhecimento, para seu desenvolvimento e continuidade; citam-se, exemplificativamente, entre outros: auditoria, consultoria, assessoria, projetos arquitetônicos, desenvolvimento de processos, patentes, instituições de ensino, etc. No caso do ensino o conhecimento do docente representa uma parcela considerável do custo nos mais diversos cursos, e é fator preponderante na geração de valor. ,

O poder não está em deter o conhecimento, mas em disseminá-lo. Quanto mais informação você divide com os outros, maior o seu retorno.

Gestão do conhecimento induz orientar a entidade para produzir este que é o bem mais valioso da nova economia, descobrir formas de aproveitá-lo, difundi-lo, combiná-lo. E de lucrar com ele. Em cada caso particular, as empresas/organizações vão ter de escolher qual o tipo de gestão do conhecimento que usarão. Elencam-se a seguir os usos mais comuns na gestão do conhecimento:

- Incrementar a produtividade empresarial;
- Reduzir o custo e melhorar a qualidade dos produtos e dos serviços;
- Satisfazer o cliente, usando processos orientados a clientes que podem ser aperfeiçoados e medidos em termos de serviço;
- Reduzir o número de erros ou defeitos dos processos dos produtos e serviços;
- Reforçar e ampliar as atuais competências da Companhia pela administração do ativo intelectual;
- Melhorar e acelerar a disseminação do conhecimento por toda a empresa;
- Aplicar novos conhecimentos para melhorar os comportamentos;

- Estimular a inovação mais rápida e ainda mais lucrativa de novos produtos.

Para satisfazer os funcionários de alto desempenho, as entidades têm de lidar com as tendências emergentes, se não quiserem perder seus ativos mais importante, o seu capital humano, para tanto deve:

- Identificar claramente quem manter;
- Fazer com que eles saibam que ,quer mantê-los;
- Dar reconhecimento;
- Dar oportunidades de desenvolvimento e envolvimento;
- Adotar um plano de compensações ousado;
- Proporcionar a noção de flexibilidade, eliminando regras rígidas;
- Criar oportunidades de torná-los empreendedores.

Na avaliação e melhoria de produtos, de processos produtivos e de processo de gestão de pessoas, o aprendizado tem fundamental importância no desenvolvimento da organização. A agregação de valor ao produto final aumenta à medida que a organização adquire conhecimento sobre seus processos e atua continuamente na incorporação de melhorias.

Os principais desdobramentos diretamente ligados a esse fundamento abrangem:

- A introdução de práticas para avaliação e melhoria dos processos organizacionais, utilizando ferramentas de medição, análise crítica, determinação de problemas e desenvolvimento de soluções;
- Incentivo à formação de equipes de trabalho temporárias ou permanentes, responsáveis pelo aprendizado sobre os processos organizacionais;
- Estímulo ao entendimento e atendimento das necessidades das partes interessadas;
- A busca de referenciais externos para avaliação de processos produtivos, processos de gestão e de produtos;
- Estímulo à criatividade e inovação para introdução de melhorias;
- Acompanhamento e o aporte de tecnologia moderna para obtenção de ganhos de qualidade e de produtividade.

Treinamento e aprendizado contínuo deverão estar alinhados com as estratégias de enfrentamento do desafio da mudança. Os recursos humanos serão desenvolvidos no limite da obsessão, mediante processos cada vez mais voltados para a melhoria do desempenho, caracterizando claramente um padrão de melhoria contínua.

Atualmente o conhecimento passou a ser considerado o principal recurso econômico e a riqueza, o produto do conhecimento. E este passou a ser um componente no conjunto dos recursos, e os fatores de produção anteriormente conhecidos como a soma dos recursos naturais, mão-de-obra e capital, poderiam ser adicionados pelo conhecimento e a inteligência das pessoas para agregar valor aos produtos ou serviços.

Heneman III *at all* (1983, p, 70), entende que uma organização para ser inteligente, depende de pessoas com uma dimensão intelectual proativa. E especifica que as habilidades intelectuais devem atender as seguintes categorias: Compreensão verbal; Facilidade de conversação; Aptidão por números; Raciocínio indutivo; Memória; Rápida percepção; Habilidades.

Verifica-se então, que a contabilidade de recursos humanos formaliza o reconhecimento dos valores aplicados em especializações, experiência e conhecimentos nas pessoas, formando ativos que são denominados capital humano.

Estas reflexões reforçam-nos a idéia que investimentos em conhecimento, representam verdadeiros ativos e devem ser refletidos nas demonstrações contábeis das entidades, apropriadamente, como ativos, geradores de futuros fluxos de caixa, que trazidos a valor presente, suplantam seus desembolsos iniciais, apresentando, por conseguinte Valor Presente Líquido e Taxa Interna de Retorno positiva. Observa-se, ademais, presentemente que as organizações líderes, têm sua estratégia baseada no conhecimento. A esse respeito Belmiro João, em artigo apresentado ao Congresso ENANPAD de 2001 especificou que:

“ No mundo altamente competitivo em que vivemos, caracterizado por um progresso vertiginoso das novas tecnologias de informação, e caracterizado, também, por uma velocidade de resposta às reações do meio ambiente no qual está situada a organização (clientes, fornecedores, legislação, etc.) os ativos mais valiosos já não são os ativos tangíveis, tais como máquinas, os edifícios, as instalações, os estoques e os depósitos bancários, mas sim os ativos intangíveis que têm sua origem no conhecimento, nas habilidades, nos valores e atitudes das pessoas que formam parte do núcleo estável da organização do conhecimento. Esses ativos intangíveis são denominados *Capital Intelectual* e compreendem todos aqueles conhecimentos tácitos ou explícitos que geram valor econômico para a organização do conhecimento fazendo com que essas organizações tornem-se ágeis nas respostas aos seus clientes e parceiros”.

Antunes especifica que: “o Capital Intelectual visa evidenciar os investimentos realizados no elemento humano mais o potencial de recursos humanos existente em seu quadro, com vista na capacidade de geração futura de lucros”.

Mas como podemos identificar e mensurar realmente o capital intelectual em uma empresa? Alguns autores definem o capital intelectual como a diferença entre o valor de mercado da empresa e o seu valor contábil. No entanto, existem outros fatores, não somente o capital intelectual, para que o mercado perceba o valor da ação maior do que a do ponto de vista contábil. O grande objetivo da empresa é a maximização da riqueza do proprietário, isto é, qualquer ação empresarial com a utilização do capital intelectual precisa gerar e agregar valor à empresa, mediante o acréscimo do valor da ação validado pelo mercado.

Mas, o que vêm a ser o Capital Intelectual? Martins e Antunes (2000:09), definem que “Capital intelectual é um conjunto de benefícios intangíveis que agregam valor às empresas”.

Outra definição para o Capital Intelectual é a soma do Capital Humano com o Capital Estrutural, JÓIA(2002). O Capital Humano compreende a capacidade necessária para que os indivíduos ofereçam soluções aos seus clientes. E isso, corresponde a capacidade, habilidades, conhecimento e experiência dos funcionários de uma empresa para a realização de tarefas. Não se constitui propriedade da empresa, e sim posse. No entendimento de alguns estudiosos não deve ser ativado. Mas qual procedimento é o correto?

Infere-se que os recursos humanos devem ser registrados como ativos, pois mesmo não sendo uma propriedade da empresa e sim uma posse, possuem a característica de que o seu controle gerará benefícios futuros, conforme orientação do FASB *apud* Hendriksen e Breda (1999:389).

Ademais, Hendriksen e Breda (1999:512) dizem que:

Tem havido debate considerável nos Estados Unidos, com o passar do tempo, a respeito de conveniência da contabilidade de recursos humanos. Seus defensores argumentam que as empresas treinam seus funcionários porque, em média o treinamento assegura a elevação dos benefícios obtidos com serviços prestados pelos funcionários. Sendo esse caso, o custo de treinamento deve ser capitalizado e não tratado como despesa do exercício, como é feito atualmente. No mínimo, os custos associados a recursos humanos

devem ser informados detalhadamente, para que os usuários possam ver em que uma empresa está aplicando seus recursos.

Algumas empresas têm começado a preparar relatórios financeiros tendo especificamente em vista seus funcionários. Por exemplo, a Anglo American, a gigantesca empresa sul-africana de mineração.

Complementando, ativo humano também pode ser “os futuros resultados econômicos que se espera do agente elemento humano”, segundo (FIORINI, 1982).

O estudo da teoria sobre contabilidade de recursos humanos é fundamental para aqueles que pretendam analisar a possibilidade de sua utilização.

Iudícibus (1995, p, 22), afirma que: “Num mundo econômico com freqüentes alterações de cenário, é importante entender bem o que é teoria, bem como seus vários enfoques e metodologias, a fim de os contadores poderem dar respostas ou interpretações satisfatórias para uma série de novos eventos e fenômenos que estão a desafiar nossa profissão”.

Hendriksen e Breda (1999, p, 389) definem ativos como “benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados”. Os mesmos autores completam (1999:391) “A medida mais informativa é o valor presente de seus benefícios projetados. Tal como ocorre com todos os ativos, porém, os contadores têm preferido usar os custos da transação, por causa de sua maior precisão presumida”.

O capital humano não se constitui numa informação suplementar e sim, numa informação relevante, que deva estar subordinada às informações contábeis. A Contabilidade de Recursos Humanos é uma ferramenta inovadora de gestão de empresas, que influi diretamente na postura de grandes corporações, privadas ou governamentais, em relação à administração de seus recursos humanos, conforme (Flamholtz, 1999).

4.2 Mensuração e Avaliação dos Recursos Humanos

A mensuração sob o ponto de vista contábil, corresponde ao processo de atribuir valores monetários a objetos ou a atividades associados a uma empresa.

Conforme Hendriksen e Breda (1999:304), ao se abordar a mensuração em relação a valores monetários, “não deve ser esquecido que dados não-monetários, como capacidade de produção em toneladas ou número de operários, podem muitas vezes ser relevantes para certas predições e para a tomada de decisão”.

No que tange à avaliação de recursos (ativos) humanos antes de qualificá-los, desejaríamos tecer algumas considerações no que concerne à prática contábil do registro de recursos humanos, na contabilidade financeira tradicional, subordinada aos princípios fundamentais da contabilidade.

Esta prática, todavia, não é muito encorajadora presentemente!

De modo geral, as entidades contabilizam os gastos com recursos humanos, quase que indistintamente, como despesas do período, ao invés de os ativarem. Exceção a esse procedimento ocorre com a mão-de-obra alocada à produção, que transita antes pelo estoque de produtos acabados (observe-se, porém que a mão-de-obra agregada ao produto não é destacada nas demonstrações contábeis), para posteriormente ser baixada como despesa, quando da venda de produtos e/ou serviços.

Entretanto, quando os ativam, normalmente o fazem adotando a metodologia do “Custo Histórico” que sabidamente, não é a melhor alternativa contábil. O que nos parece ainda mais grave é que essa contabilização no que tange à divulgação, não

é feita em contas patrimoniais que revelem a existência de investimentos em ativos humanos, mas como Ativos Diferidos, do tipo de contas que se exemplifica a seguir:

- Gastos de Implantação e Pré-Operacionais
 - .Gastos de organização e administração;
 - . Estudos, projetos e detalhamentos;
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos
- Gastos de Implantação de Sistemas e Métodos
- Gastos de Reorganização

Ao contabilizarem como despesas os gastos incorridos com: seleção, recrutamento, contratação, treinamento e formação adequada de posto de trabalho, as entidades estão antecipando despesas e, portanto possíveis prejuízos, diminuindo o patrimônio líquido e o valor do ativo, provocando seqüelas, no valor da entidade e da informação que prestam ou deveriam prestar aos usuários da informação contábil.

Essa forma afeta sobremaneira, entre outros indicadores, o Retorno do Investimento, que estará enviesado. Não permitirá também uma gestão adequada de Recursos Humanos, quanto a desempenho, produtividade, qualidade, “turnover”, absenteísmo, valor agregado, etc.

Esta abordagem tem, entretanto defensores juntos aos contadores tradicionais. Alegam estes, que os recursos humanos não podem ser reconhecidos como ativos, em face desses recursos não pertencerem às entidades, podendo a qualquer momento deixar os empregos e as empresas não poderem impedir essas atitudes. Esquecem-se, porém, que os recursos humanos ajustam-se continuamente, e que devemos tratar estes recursos de forma coletiva e não individualmente.

Esse posicionamento é para nós muito pobre e traz no seu bojo uma das mazelas presentes no capitalismo ocidental, especialmente o praticado nos Estados Unidos (nos anos oitenta, atualmente estão ocorrendo mudanças) , que têm um horizonte de planejamento e de negócios muito curto, em que a incerteza é o que há de mais permanente.

Empresas que têm um horizonte de longo prazo, que têm outra prática de atuação e de gestão de seus negócios, especialmente as empresas japonesas, permite-nos um posicionamento diferente quanto ao reconhecimento dos recursos humanos. Tem-se verificado ao longo dos últimos 50 anos um adequado aproveitamento dos recursos humanos no Japão. Inclusive esse é uma das causas do sucesso japonês, que para Nelson António (1988:103) reside em dois fatores: nesse citado e na estreita ligação entre o governo, empresas e sindicatos, sobretudo através de:

a) Um sistema de planejamento de longo prazo

A essência do planejamento a longo prazo consiste em pensar de forma sistemática o futuro e tomar decisões correntes nessa base, isto é, consiste em tomar decisões atuais com o conhecimento da sua futuridade.

Pensar em termos de longo prazo liberta não somente o gestor do dia-a-dia como provoca o aparecimento de fortes laços pessoais;

b) Um sistema de emprego para toda a vida

Pensamos que este sistema e o anterior se influenciam mutuamente.

A implementação de planos de longo prazo exige uma mão-de-obra adequada. O gestor não receia investir no aperfeiçoamento da sua mão-de-obra tendo em vista a execução de tarefas a *posteriori*, pois tem a garantia de que ela

não o abandona. Por sua vez uma mão-de-obra com garantia de emprego é mais aberta a mudanças, à inovação.

Os planos aplicam-se com pessoas e se não houver uma aderência dos recursos humanos aos planos, estes acabam por engrossar o rol das boas idéias.

Por outro lado a “obrigação” de empregar um determinado número de pessoas durante muitos anos, leva o administrador a pensar em como ocupá-lo durante todo esse tempo. Decorre daí uma certa necessidade do planejamento a longo prazo. Estes são motivos mais do que suficientes para explicitar os Recursos Humanos como Ativos. Todavia, não desconhecemos, que não estamos no Japão. Mas o que nos leva a reconhecer os recursos humanos como ativos, além destes atributos específicos ao Japão e alguns países orientais é o novo ambiente em que as empresas operam, que é o da qualidade total, que está alicerçado em pessoas: clientes, fornecedores e trabalhadores.

Com a globalização da economia, em que a qualidade é um dos imperativos para o sucesso das entidades, não devemos esquecer-nos, que qualidade se pratica com recursos humanos preparados, treinados e dispostos a um aperfeiçoamento contínuo, com visão e missão do que fazer bem definidos. Isso é no nosso entender Ativo, Ativo Humano.

Mencione-se, todavia, que no processo de mensuração dos recursos humanos necessário se faz considerar, como condição objetiva e determinante a hipótese de aceitarmos que os recursos humanos representam ativos para uma entidade, no sentido de que têm potencial para **gerar valor adicionado**.

Em assim sendo, podemos então mensurá-los contabilmente, bem como geri-los como se fossem ativos.

A gestão de Ativos Humanos está organizada em torno de cinco finalidades:

Em primeiro lugar, a direção de uma entidade deve adquirir um ativo.

Em segundo lugar, deve mantê-lo.

Em terceiro lugar, no caso de que seja um Ativo Humano, existe valor em desenvolver seu potencial.

Em quarto lugar, o ativo deve aplicar-se ao trabalho para que foi designado .

Finalmente deve ser gerido.

Alinhado ao pensamento econômico que associa o valor de um objeto à sua habilidade em prestar benefícios, o valor do indivíduo é definido como o valor presente dos serviços prestados à entidade através da vida útil esperada do indivíduo.

Como então determinamos o valor de um ativo humano?

O conceito de capital (valor) humano é assumido como derivado da Teoria de Valor Macroeconômica e significa que: tal como aos ativos físicos (imobilizados), aos indivíduos ou grupos de indivíduos deve-se atribuir valor, tendo em vista que possuem capacidade de gerar bens e serviços para uma entidade. Esta teoria tem como seus expoentes os economistas Becker (1964) e Schultz (1973) que explicitaram que como todos os recursos, as pessoas possuem valor porque elas são capazes de produzir serviços futuros.

A noção de custos de recursos humanos deriva do conceito geral de custos e estes representam os custos incorridos para contratar, manter, desenvolver, repor/substituir pessoas com o intuito de gerar valor. Nesse processo, todavia, as entidades bem como os funcionários buscam ampliar os conhecimentos, tendo como âncora o treinamento e a aprendizagem, para que incrementem a produção e a produtividade, no intuito das entidades atenderem os pressupostos da missão, para as quais foram erigidas.

A figura 1 trata dos custos para contratar/adquirir e treinar um novo funcionário para uma entidade como segue:

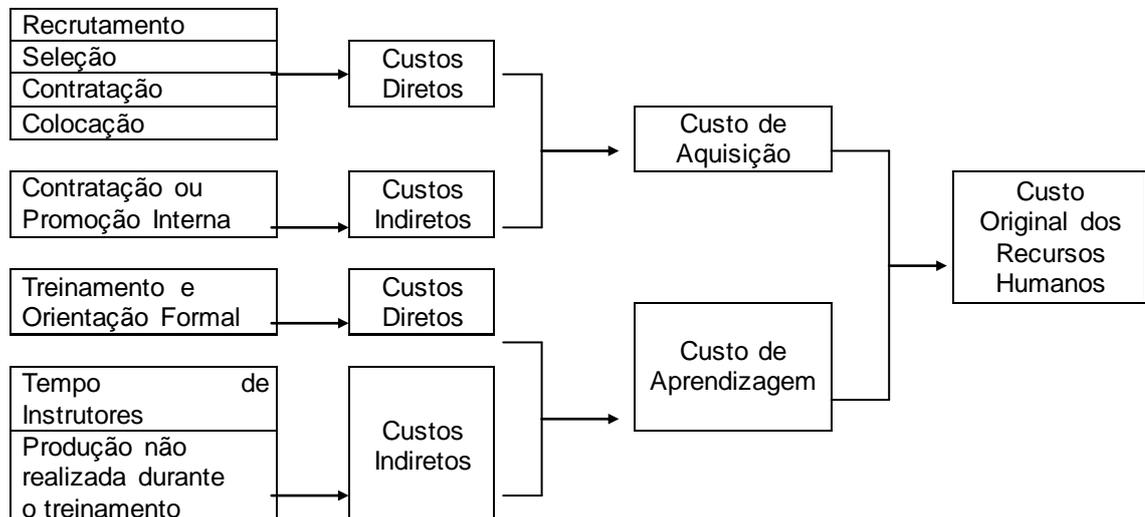


Figura 1: Modelo de medição dos custos de recursos humanos.

Fonte: FLAMHOLTZ, Eric G. 1999.

Mas qual a melhor forma de identificar, mensurar e avaliar os recursos humanos, segundo a Teoria da Contabilidade?

Pesquisas empreendidas por Tinoco (1996) revelam-nos a existência de duas abordagens: Valores de Entrada e Valores de Saída. A abordagem a valores de entrada subdivide-se em: Custo Histórico; Custo Corrente; Custo Histórico Corrigido e Custo Corrente Corrigido. A abordagem a valores de saída subdivide-se em: Preços Correntes de Saída ou Valor Realizável Líquido; Valores de Liquidação; Equivalentes Correntes de Caixa e Fluxo de Caixa Descontado. Sendo que os valores de entrada representam os obtidos no mercado de compra de uma entidade, ou então, refletem o custo ou sacrifício para obter os ativos utilizados pela empresa em suas operações. E os de saída, representam os recursos obtidos no mercado de venda.

Quanto à forma de avaliar os ativos humanos, talvez a melhor seja a de Avaliação a “Preços Correntes de Saída ou Valor Realizável Líquido”. Esta avaliação parte de uma premissa básica que é o valor pelo qual os ativos podem ser vendidos ou trocados quando deixarem a empresa, ou seja, baseia-se no preço de troca correspondente ao produto ou produção da empresa.

Entre os teóricos da contabilidade, nos últimos tempos vem ganhando força a avaliação a valores de saída. No que se refere à avaliação de ativos ludicibus (1994:107), explicita que:

“a forma que conceitualmente mais se aproxima da natureza dos ativos seria sua mensuração a valores atuais de fluxos descontados de caixa. Entretanto, esta metodologia, apesar de seus méritos conceituais e das luzes que insere na questão do ativo, apresenta algumas dificuldades de ordem prática para poder ser geralmente utilizada, na prática no estágio atual”.

4.4 Modelos de Mensuração e Avaliação do Valor de Recursos Humanos

Vários pesquisadores, entre esses: Flamholtz (1984,1999), Hermansson (1964), Lev e Schwartz (1971), Hopwood (1976), Johansson & Johrén (1989) e Spencer (1986) têm apresentado ao longo dos últimos 30 anos modelos para mensurar e avaliar os recursos humanos, no âmbito da Teoria da Contabilidade, que se constituem no estado da arte em avaliação.

Com base em Gröjer & Johanson (1991:28/32), apresenta-se classificações relativas a Mensuração e Avaliação de Pessoas, explicitadas por diversos pesquisadores contábeis:

Flamholtz (1984) e **Spencer** (1986) alternadamente descreveram diferentes modelos para calcular o valor de pessoas nas organizações:

1. Custo Histórico (Original)

Método de simples aplicação, no contexto da avaliação a valores de entrada e que está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

2. Custo Corrente ou Valor de Mercado

A avaliação corrente de mercado de um indivíduo, isto é os gastos com pessoas e as receitas estimadas em decorrência do trabalho humano. Esta avaliação pode ser usada em decisões de investimentos, bem como na avaliação geral de recursos humanos. Flamholtz e Spencer expõem que para estes usos os **custos correntes** são mais relevantes que os custos históricos, já que apresenta uma maior aderência aos valores praticados no mercado e representam uma melhor medida para a representação do valor econômico de um ativo.

3. Custo de Reposição ou Custo de Reprodução

Método similar ao custo corrente, exceto que representa um custo que uma entidade tem para repor um indivíduo que deixa o emprego.

4. O Valor corrente do futuro custo de remuneração de um empregado

5. Custo Alternativo

O valor de um empregado numa posição alternativa de uma entidade.

6. "Attitude and organization dimension methods"

Decorre de vários métodos de calcular o valor de um indivíduo, tendo por base, por exemplo, atitudes ou estimativas subjetivas de produtividade.

7. "Economic or 'unpurchased goodwill valuation methods"

O valor corrente das estimativas futuras de lucros, multiplicadas pelos ativos humanos (avaliados a custo de salários) como uma porcentagem dos ativos totais.

Hopwood (1976) apresentou sua classificação com os seguintes princípios:

1. Contabilidade de Ativos Humanos

A avaliação é feita de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade. O custo histórico atual de recrutar e desenvolver um empregado é calculado e reportado como um ativo. A depreciação é aplicada, tanto quanto o funcionário deixa o emprego, ou em bases anuais, para um período estimado de emprego.

2. Contabilidade de Capital Humano

O valor é obtido pela capitalização antecipada dos salários futuros.

3. Contabilidade de *Goodwill* Humano

O valor dos trabalhadores e dos gestores é calculado como sendo equivalente a 90% do valor do goodwill estimado para a companhia. O último item é calculado pela diferença entre o valor de mercado das ações e o valor líquido dos ativos da empresa como reportados no balanço patrimonial.

Johansson & Johrén (1989) apresentaram as seguintes possibilidades para avaliar o custo de um empregado numa organização:

1. O custo direto da posição

Consistindo inicialmente de salários, contribuições sociais obrigatórias e voluntárias aos empregados, juntamente com outros custos que podem ser diretamente atribuídos ao cargo na organização.

2. O custo atual da posição

Em adição aos custos diretos, custos indiretos incluindo alugueis, consumo de materiais e custo de capital.

3. Taxa horária por trabalhador

4. A contribuição do empregado para os negócios

Isto é, receitas menos os custos específicos relativos ao emprego.

5. Custo de Aquisição

Todos os custos diretos e indiretos históricos relativos ao recrutamento e ao treinamento.

5. Custo Alternativo

Isto é o valor do empregado na melhor alternativa possível de emprego.

Para tal classificação de avaliação de um empregado numa entidade.

Flamholtz (1984) no que tange ao método do custo alternativo descreveu os seguintes três métodos:

a. O método Preço/quantidade, que no caso de uma firma de contadores, por exemplo, poderia representar horas cobráveis multiplicadas pelo valor da taxa horária do serviço;

b. O método da receita, o qual implica que a receita futura de uma companhia poderia ser alocada entre recursos humanos e outros recursos;

c. Preços internos

Flamholtz, pesquisador emérito que tem dedicado sua vida ao estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos apresentou em continuação a suas pesquisas um modelo integrado de contabilidade de recursos humanos, desenvolvido para a Touche Ross Co., atualmente Deloitte e Touche, uma empresa internacional de auditoria, em que foi aplicada a metodologia de avaliação a valores atuais de fluxos de caixa descontados.

Esse estudo (1999) citado por Tinoco (2003) utilizou o modelo estocástico de valorização de recompensas, para avaliar os profissionais da equipe da empresa. O estudo calculou o valor presente líquido médio por pessoa que trabalhava na empresa, em cada centro de responsabilidade e da empresa como um todo.

Resumidamente, utilizou as seguintes variáveis para determinar o valor de uma pessoa para uma entidade, no horizonte de tempo estimado de trabalho, nos diversos cargos que essa pessoa ocuparia na empresa, desde *trainee* até o cargo de sócio, por exemplo, passando por analista júnior, auditor, gerente, ou seja:

- valores de nível de serviço: num ano médio, qual é a contribuição de uma pessoa, em cada nível de atividade, para a receita da empresa? Qual o valor de um ano de trabalho em cada nível de serviço?

- vida útil esperada: essa variável foi utilizada para determinar a extensão do período de trabalho e de avaliação do recurso humano no período de avaliação;

- probabilidades de mobilidade: utilizada para prever as probabilidades de que o auditor da equipe (ou outro colaborador) vai ocupar em cada posição no horizonte de tempo;

- taxa de desconto: a taxa de desconto (rendimento) foi utilizada para descontar futuros fluxos de renda esperados, para determinar o valor presente líquido da empresa.

A metodologia de avaliação proposta por Flamholtz (1999), todavia, ainda não é aceita pela contabilidade formal, subordinada aos princípios fundamentais da contabilidade. A metodologia de avaliação sugerida, é, entretanto, útil para finalidades internas, fazendo uso de modelo preditivo, para avaliar ativos, através da técnica de cenários, do conhecimento que as organizações têm de seu plantel, quanto a desempenho, contratações, treinamento e formação, rotatividade, crescimento, desenvolvimento e continuidade no tempo.

Lev e Schwartz (1971) escreveram um artigo intitulado “On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements” que tornou-se um clássico sobre o tema, gerou bastante controvérsia entre os pesquisadores da Contabilidade de Recursos Humanos e da Teoria da Contabilidade em particular.

Tratam objetivamente no artigo da medição do valor individual do elemento humano, apresentando, também, uma metodologia de avaliação do conjunto de recursos humanos à disposição de uma Entidade.

Apoiando-se em definição de economistas, entre estes Milton Friedman e Irving Fischer para expressões como valor, capital e ativo assim se expressaram (1971:103):

“A definição de riqueza como uma fonte de renda inevitavelmente leva ao reconhecimento do capital humano como uma das inúmeras formas de manutenção de riqueza, como dinheiro, títulos e capital físico (não-humano). Tal atitude perante o capital humano tem um amplo campo de aplicações em economia”.

Constatando, todavia que a contabilidade tinha uma posição diferente da sua em relação aos recursos humanos, buscam então formular um modelo que explicitasse sua posição. Com referência a diferentes atitudes de contadores, relativa a recursos humanos como capital, explicitam em seu artigo:

“Um jargão favorito da carta do presidente no relatório de administração da entidade é de que “os nossos funcionários são os nossos ativos de maior importância e de maior valor”. Deixando de lado a carta do presidente e analisando o restante do relatório, alguém poderia questionar: onde está este ativo humano nestes demonstrativos financeiros que reportam os recursos e os resultados da empresa? Quanto vale este ativo da maior importância e valor? Está ele aumentando, diminuindo, ou permanece inalterado?”

Após rápidas considerações sobre renda, capital, ativo, valor humano e incerteza na sua determinação formulam o “Modelo de Mensuração do Capital Humano”. Iniciam dizendo que “o valor do capital humano inerente a uma pessoa de idade τ “é o valor atual dos seus remanescentes ganhos futuros no emprego” (1971:105)

Esse valor, para um Fluxo de Renda distinto, seria dado pela fórmula:

$$(1) \quad V_{\tau} = \sum_{t=\tau}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-\tau}}$$

Onde:

V_{τ} = Valor do capital humano de um indivíduo de idade τ ;

$I(t)$ = Ganhos anuais do trabalhador até a aposentadoria;

r = Taxa de desconto específica para o trabalhador;

T = Idade de aposentadoria.

Os autores especificam que a expressão (1) refere-se a uma computação “ex post” do valor do capital humano para qualquer idade do trabalhador, desde que somente depois de sua aposentadoria torna-se conhecida a série $I(t)$.

Comentam que isso é de pouco uso para o caso, já que necessitam de valores “ex ante” do capital humano. Assim, os valores de $I(t)$, na expressão (1) deveriam ser substituídos por $I^*(t)$ refletindo expectativas de ganhos futuros, em função de mudanças tecnológicas, mudanças na qualificação dos trabalhadores, mudanças por intervenções governamentais e mais importante do que isso em função das habilidades e capacidades do grupo de trabalhadores.

Observam que os elementos para essas estimativas provêm de dados correntes sobre distribuições de ganhos considerados por idade, educação, habilidade, etc. Exemplificam citando o caso de um engenheiro industrial de 25 anos de idade, para o qual deveriam estimar as séries de ganhos futuros. Ter-se-iam informações correntes dos censos e outras fontes, relativas a ganhos médios de engenheiros industriais de 25 anos de idade, de 26 anos de idade, e assim por diante, até a aposentadoria. Citam, que é possível calcular os ganhos, do engenheiro de 25 anos, em função dos ganhos correntes de um engenheiro de 26 anos de idade equivalente.

O cálculo de ganhos de dois anos, logo, terá por base os ganhos médios correntes de um engenheiro de 27 anos, e assim sucessivamente.

Geralmente, o perfil de ganhos observados ao longo da carreira dos trabalhadores, que Lev e Schwartz chamam $I^{\circ}(t)$, podem ser transformados para perfil de ganhos através do tempo, em face de mudanças, levando às estimativas de ganhos futuros $I^*(t)$:

$$(2) \quad I^*(t) = f\{I^{\circ}(t)\}, \quad t = \tau, \dots, T.$$

A função f em (2), é uma transformação dos ganhos correntes para ganhos futuros, refletindo expectativas de mudanças tecnológicas futuras, mudanças na demanda face a competências específicas dos trabalhadores, intervenção governamental e, mais importante, a avaliação subjetiva do trabalhador sobre suas habilidades, relativamente aos outros, no grupo profissional. Considerando que as informações desses eventos futuros são de difícil obtenção, é prática usual, nos estudos de capital humano, assumir que a função f é dada pela alteração da igualdade, isto é:

$$(3) \quad I^*(t) = I^{\circ}(t), \quad t = \tau, \dots, T$$

A projeção dos ganhos para o próximo ano do engenheiro de 25 anos de idade será igual aos (não baseados nos) ganhos correntes do engenheiro equivalente de 26 anos de idade.

O valor do capital humano projetado de um trabalhador de idade τ é, então:

$$(4) \quad V_{\tau}^* = \sum_{t = \tau}^T \frac{I^*(t)}{(1+r)^{t-\tau}}$$

onde $I^*(t)$ é determinado por (3).

A expressão (4) ignora a possibilidade da morte ocorrer antes da idade de aposentadoria do trabalhador. Isto pode ser incorporado ao modelo pelo uso das tabelas de mortalidade que estimam as probabilidades de ocorrência de morte. A probabilidade de uma pessoa morrer na idade t é apresentada pelas taxas de mortalidade associadas a trabalhadores com as mesmas características (raça, sexo, educação, etc.) .

Quando essa probabilidade é $P_{\tau}(t)$, o valor esperado do capital humano do trabalhador é:

$$(5) \quad E(V_{\tau}^*) = \sum_{t = \tau}^T P_{\tau}(t+1) \sum_{i = \tau}^T \frac{I^* i}{(1+r)^{t-\tau}}$$

Perfil de ganhos mencionados anteriormente foram definidos como:

“ Significam uma representação gráfica ou matemática do fluxo de renda gerado por uma pessoa, isto é, por seu Capital Humano. Um perfil de ganhos primeiramente cresce com a idade, refletindo a capacidade dos seres humanos de aprenderem, no trabalho ou fora dele, e portando aumentando sua produtividade. À medida que envelhece sua produtividade declina, devido à obsolescência tecnológica e à deterioração da saúde, fato esse expressado por um decréscimo nos ganhos anuais. Desde que o perfil reflete somente ganhos pelo emprego e não por ativação de capitais, encerra-se com a aposentadoria ou com a morte do trabalhador”.

Para os autores, o explicitado, serve para apresentar os problemas envolvendo medições do valor do capital de um trabalhador ou de um grupo de trabalhadores.

Afirmam em seguida, que a determinação do **valor total da força de trabalho de uma Entidade** é uma decorrência da primeira.

A força de trabalho da entidade, segundo os autores, será dividida em grupos de trabalhadores homogêneos, tais como: trabalhadores inexperientes, semi-experientes, experientes, engenheiros de diversas qualificações, vendedores, pessoal administrativo, etc. Perfis de ganhos médios baseados nos dados do censo serão construídos para cada grupo, **e o valor presente do capital humano**

calculado. A soma do valor presente dos vários grupos de trabalhadores fornecerá o valor total do capital humano associado à entidade como um todo.

4.5 Sistema de Informações Contábeis e Indicadores de Recursos Humanos

Os objetivos de um Sistema de Informação Contábil podem ser resumidos como sendo:

1. Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis: Operacional, Tático e Estratégico da empresa, bem como para os usuários externos da Entidade.
2. Constituir-se na peça fundamental do Sistema Gerencial da Entidade

Dentre essas informações destacaríamos as informações monetárias e não monetárias, relativas a Recursos Humanos, que ainda não são fornecidas pela contabilidade, concernentes a produção física, produtividade, qualidade, não qualidade, rentabilidade e de apoio de desempenho de recursos humanos.

Para isso faz-se necessário trabalhar os dados, os eventos, as transações contábeis, enfim o metier próprio da Contabilidade, numa Abordagem Sistemática, para que a Contabilidade atenda plenamente aos pressupostos de bem evidenciar, e tornar-se principal Sistema de Informação das Entidades. Esta contabilidade envolve transações avaliadas e mensuradas monetariamente, bem como transações registradas, avaliadas e mensuradas fisicamente e em termos qualitativos.

Tem-se observado que há uma insistência quase que unânime em mensurar os recursos humanos nos demonstrativos contábeis, unicamente pela ótica financeira. Assim, os Recursos Humanos seriam avaliados exclusivamente como ativos monetariamente. O seu agregado de serviços, ou seja, sua contribuição para o resultado das entidades, no nosso entendimento não deve ser feita, exclusivamente em termos monetários (ainda que necessário, porque o denominador comum monetário é o ente harmonizador das transações contábeis das entidades), devendo também levar em consideração outras medidas de valor, tais como:

- . unidades físicas de produtos vendidos;
- . produção física, produtividade, horas trabalhadas;
- . qualidade e não qualidade dos produtos fabricados;
- . diminuição/aumento de falhas e de refugos na produção;
- . minimização de perdas e de desperdícios;
- . impacto do acréscimo/decrécimo do absentismo e do turnover, sobre:
 - . produção;
 - . rentabilidade.

Outras variáveis, inclusive comportamentais, que são necessárias ao entendimento e à continuidade das entidades que operam num contexto ambiental de qualidade total também devem ser consideradas, pois o resultado econômico e financeiro é oriundo de transações que envolvem vendas de produtos e serviços, produção, horas trabalhadas, produtividade, qualidade e não-qualidade, bem como outros recursos que contribuem para sua maximização e, nos quais o recurso humano tem uma importância capital na sua consecução.

Por quê, então não reconhecer estes eventos na Contabilidade?

E como fazê-lo?

Para melhor atender aos usuários da informação contábil essa abordagem sistêmica priorizará como saídas do sistema não somente informações financeiras, como ocorre nos sistemas de informação tradicionais, mas também indicadores de qualidade de recursos humanos.

Riccio (1989:10) explicita que: “Enfocar sistemicamente alguma coisa significa estabelecer ou definir os elementos do fenômeno que está sendo observado, usando-se os princípios da Teoria dos Sistemas, de tal maneira que, como resultado, possa-se afirmar que o dito fenômeno é um Sistema e, como tal, tem todas as características de um Sistema”.

Churchman (1972:30-31) um dos grandes teóricos de sistemas, numa de suas abordagens sobre sistemas menciona que:

os advogados do uso dos sentimentos humanos, isto é, os humanistas pretendem que os Sistemas são homens e que o enfoque fundamental dos Sistemas consiste em considerar primeiro os valores humanos: liberdade, dignidade, privatismo. Acima de tudo, dizem eles, o enfoque sistêmico deveria evitar impor planos, isto é, qualquer espécie de intervenção.

Sistema de Informação é um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com o seu produto, permitirem às Organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Estabelecer o desdobramento do Sistema de Informação Contábil em subsistemas é uma tarefa nada fácil. Essa dificuldade decorre, sobretudo, das entidades não estarem do ponto de vista sistêmico preparadas para sua implementação, nem simplesmente preparadas para atenderem em muitos casos a informações mínimas requeridas por usuários externos, quanto a clareza e especialmente transparência.

Isso nos leva a envidar esforços para abordar ainda que parcialmente o Subsistema de Recursos Humanos, especialmente no que tange aos Indicadores de Qualidade, que são as saídas previstas deste subsistema e que propiciarão para os usuários da informação tanto internos como externos informação mais ampla e de melhor qualidade. Seguramente permitir-lhes-ão suporte para tomada de melhores decisões.

Tais indicadores, segundo Tinoco (1996:165-212) são, entre outros, os a seguir relacionados:

- ◆ produção, produtividade e de qualidade
- ◆ valor adicionado bruto
- ◆ rentabilidade
- ◆ gestão de pessoas

Esses indicadores podem ser detalhados, tais como:

a) Indicadores de produção física

• **Relação produção/pessoal**

fórmula: produção/pessoal da produção

significado: indica a produção média de unidades físicas de produto, por funcionário, em determinado centro de resultado, no período de, por exemplo, março de 2004; quanto maior, melhor

b) Indicadores de produção avaliados monetariamente

• **relação produto/horas de mão-de-obra direta**

fórmula: valor da produção/horas/pessoa trabalhadas

significado: indica o valor da produção média horária realizada, em determinado período de tempo, por centro de resultado;

quanto maior, melhor

c) Indicadores de produtividade

- **produtividade do trabalho**

fórmula: $(\text{valor da produção em } t1/t0) / (\text{volume de horas consumidas em } t1/t0)$

significado: mede a relação entre o valor da produção obtida e as horas da mão-de-obra utilizada. Essa produtividade é aparente porque se refere a um só fator de produção, ou seja, o trabalho humano;

- **produtividade de valor adicionado ao trabalho**

fórmula: $(\text{valor adicionado bruto}) / (\text{quadro de pessoal médio})$

significado: mede o valor adicionado bruto, por funcionário, na empresa “acrescentada”, no período de abril/04 quanto maior, melhor;.

d) Indicadores de qualidade

- **peças defeituosas**

fórmula: $\text{peças defeituosas} / \text{peças produzidas}$

significado: especifica o número de peças defeituosas, que devem ser retrabalhadas, redesenhadas, refugadas etc., no centro de resultado “X”, em abril/04; quanto menor, melhor.

- **custos da qualidade**

fórmula: $\text{custos da qualidade} / \text{vendas incrementais}$

significado: mede os gastos realizados por uma entidade, na busca da melhoria da qualidade, com base nas vendas de produtos, em março/04; quanto menor, melhor, desde que a produção realizada, geradora das vendas, não tenha sido afetada para menos e sim acrescida.

e) Indicadores de rentabilidade

- **vendas por empregado**

fórmula: $(\text{vendas do período}) / (\text{número médio de empregados no período})$

significado: mede o total das vendas dividido pelo número médio de empregados (início e final do período dividido por 2). É uma medida de produtividade dos trabalhadores da empresa; Quanto maior, melhor;

f) Indicadores de gestão (operacionais) de pessoas

- **média dos salários por empregado**

fórmula: $\text{massa salarial anual da empresa} / \text{quadro de pessoal médio}$

significado: especifica o salário médio por funcionário. Considera o total de salários incorridos pela empresa no ano de 2003, dividido pelo número médio de funcionários no ano, multiplicado este por doze meses;

- **indicador de treinamento**

fórmula: $\text{custos de treinamento} / \text{custos de recursos humanos}$

significado: representa os gastos com treinamento e formação do pessoal da empresa, visando incrementar a produtividade.

- **indicador de desenvolvimento**

fórmula: gastos de formação/gastos de exploração

significado: relaciona os gastos investidos em treinamento e melhoria dos funcionários, em relação às despesas operacionais com o pessoal, visando melhorar a qualidade e a produtividade.

- **indicador de absenteísmo**

fórmula: horas por pessoa não trabalhadas/horas por pessoa planejadas

significado: mede a taxa de horas perdidas produtivas, por ausência ao trabalho.

Quanto maior, pior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou evidenciar que os empregados são, definitivamente, o mais importante ativo de uma empresa e que o mais valioso dos capitais é aquele investido em seres humanos.

A prática contábil atual de tratar todos os investimentos em recursos humanos como despesa, em vez de ativá-los, leva à conclusão de que os resultados das empresas são distorcidos em seus relatórios, por ignorarem o fato de que a força de trabalho está intimamente associada à empresa e pode ser considerada, em termos construtivos, como sendo possuída por ela. Essa força de trabalho representa o potencial de geração de valor agregado de serviços futuros e conseqüentemente rendimentos futuros, fato que a caracteriza como ativo.

O artigo evidenciou que a gestão do valor humano é um conceito e um processo estratégico de gestão. Explicita um modelo de como uma Entidade seleciona, recruta, contrata, mantém, desenvolve, usa, gere, mensura, avalia e divulga os resultados obtidos por seus ativos humanos.

O objetivo deste trabalho em discutir metodologias adequadas para a contabilização, mensuração, avaliação e divulgação de informações pertinentes ao uso dos recursos humanos nas Entidades, aos parceiros sociais, não tem a pretensão de esgotar o assunto, mas propiciar um melhor entendimento da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos, no intuito de permitir um aprofundamento de pesquisas.

REFERÊNCIAS

- ANTÓNIO, N. Santos. **Gestão japonesa**: características principais. Loures: Sílabo, 1988.
- ANTUNES, M. Thereza P. **Contribuição ao entendimento e mensuração do capital intelectual**. São Paulo, 1999. **Dissertação** (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- _____. **Capital intelectual**. São Paulo, Editora Atlas, 2000.
- BECKER, Gary S. **Human capital**. Columbia University Press, National Bureau of Economic Research n. 80, 1964, USA.
- BELKAOUI-MONTI, Janice e BELKAOUI-RIAH, Ahmed. **Human resource valuation**: a guide to strategies and techniques. Westport, Quorum Books, 1995.
- CHURMAN, C.W. **Introdução à teoria dos sistemas**. 2.ed. Petrópolis: Vozes, 1972.
- FITZ-ENZ, Jac. **El valor anádido por la dirección de recursos humanos** – una nueva estratégia para los 90. Ediciones Deusto, Bilbao, España, 1994.

- _____. **Retorno do investimento em capital humano**- Medindo o valor econômico do desempenho dos funcionários. São Paulo: Makron Books, 2001.
- FIORINI, Celso Vicente. **Contabilidade de recursos humanos**. Dissertação (Mestrado) Contabilidade, FEA/USP, 1982.
- Flamholtz, Eric G. **Human resource accounting** : Advances in Concepts, Methods, and Applications. Third edition, 1999, Kluwer Academic Publishers, Boston, USA.
- _____. **Human resource accounting**. Dikenson Publishing Company Inc., California, USA, 1974.
- GRÖJER, Jan-Erik ; JOHANSON Ulf. **Human resource costing and accounting**. Joint Industrial Safety Council/Sweden, 1991
- HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HENEMAN III, Herbert G., SCHWAB, Donald P., FOSSUM, John A., DYER, Lee D. **Personnel / Human resource management**. Illinois-EUA: Richard D. Irwin, Inc., 1983.
- HERMANSSON, Roger H. **Accounting for Human Assets**. Occasional Paper No. 14, Michigan State University, East Lansing Michigan, 1964.
- HOPWOOD, A. **Accounting and human behavior**. New Jersey, USA, 1976.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **O verdadeiro significado de uma teoria**. RBC nº 97, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.
- JOÃO, Belmiro do Nascimento. **Das Competências essenciais às estratégias baseadas no conhecimento**. Congresso da ANPAD, 2001.
- JOHANSON Ulf et al. **Human Resource Costing and Accounting Versus the Balanced Scorecard: a literature survey of experience with the concepts**. Stockholm University, School of Business, 1998.
- JOHANSSON, U; JOHRÉN, A. **Human resource costing and accounting**. TBV, 1989.
- JÓIA, Luiz Antonio. **Medindo o capital intelectual**. <http://www.ebape.fgv.br/academico/asp/dsp_professor.asp?cd_pro=17>, acesso em 05/11/2002.
- LEV, Baruch ; SCHWARTZ, Aba. **On the use of the economic concept of human capital in financial statements**. The Accounting Review, January 1971.
- LIKERT, Rensis. **The human organization: its management and value**. N.Y, USA: Mc Graw-Hill Book Company, 1967.
- MARTINS, Eliseu, ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **Capital intelectual: verdades e mitos**. Artigo. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. 2000.
- NABIL, ELIAS. **The effects of human asset statements on the investment decision: na experimental**. *Journal of Accounting Research*, USA, 1972.
- NONAKA, I. ; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**. Rio de Janeiro: Campus, 1997
- RICCIO, Edson Luis. Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação. 1989. **Tese** (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- SCHULTZ, Theodore W. **O Capital humano: Investimentos em Educação e Pesquisa**. Rio de Janeiro, Zahar, 1973.
- SPENCER, M. **Calculating human resource costs and benefits**. John Wiley, New York, 1986.
- SVEIBY, Karl Erik. A Nova Riqueza das Organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- TINOCO, J.E.P. **Contribuição ao estudo da contabilidade estratégica de recursos humanos**. 1996. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

TINOCO, J.E.P. **Contribuição ao estudo da mensuração, avaliação e evidenciação de recursos humanos.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, Edição Comemorativa, p.66-78, outubro/2003.