

CONTABILIDADE ESTRATÉGICA DE RECURSOS HUMANOS: NO CONTEXTO DA GESTÃO DO CONHECIMENTO¹

João Eduardo Prudêncio Tinoco ²

Isair Sell ³

Miriam Leopoldina Herbst de Lima ⁴

Tarcísio Pedro da Silva ⁵

Resumo: Este artigo, elaborado no contexto da **Teoria da Contabilidade**, evidencia e explicita a importância da Contabilidade e do 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, por excelência, num ativo em busca da continuidade das entidades no tempo, permitindo, ademais, a divulgação de seu desempenho aos parceiros sociais. Expõe, ainda, que o capital humano não se constitui numa informação suplementar, mas sim numa informação relevante para os *stakeholders*, a qual deve ser divulgada através das Demonstrações Contábeis para o atendimento dos pressupostos da *accountability*.

Palavras-chave: Contabilidade estratégica. Recursos humanos. Gestão do conhecimento.

1 INTRODUÇÃO

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

Segundo pesquisadores, as entidades incrementam a qualidade, produtividade e competitividade a partir de um processo de planejamento que envolve a incorporação, manutenção, desenvolvimento e retenção das pessoas e do conhecimento que estas acumulam. Conforme explicita Fitz-enz (2001), ao buscar a excelência da qualidade técnica e humana, as entidades agregam valor ao seu quadro de pessoal e, por conseqüência, têm o retorno do investimento incrementado, além de obterem maior garantia desse retorno, pois, investindo em recursos humanos, a administração torna-se eficiente e moderna, contando com colaboradores qualificados e capacitados que se destacarão frente aos concorrentes.

¹ Artigo foi apresentado no 17º - Congresso Brasileiro de Contabilidade em 24 a 28 de outubro de 2004 em Santos - SP.

² Programa de Mestrado em Gestão de Negócios, UNISANTOS, Santos, SP. E-mail: tinocojoao@unisantos.br

³ Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, FURB, Blumenau SC. E-mail: isaisell@hotmail.com

⁴ Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, FURB, Blumenau, SC. E-mail: hmiriam@cni.unc.br

⁵ Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. FURB, Blumenau, SC, E-mail: tarcisio@furb.br

Tradicionalmente, no entanto, a contabilidade trata os gastos de incorporação, manutenção, desenvolvimento e retenção de recursos humanos como despesas, não permitindo que os usuários da informação, em especial, os *stakeholders* externos tomem 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.

1.1 TEMA E OBJETIVOS DO ESTUDO

No âmbito da gestão do conhecimento, a contabilidade estratégica de recursos humanos vem merecendo, nos últimos anos, estudos aprofundados por parte de diferentes pesquisadores, principalmente de contabilistas, economistas, administradores e psicólogos comportamentais.

O 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 e 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, por excelência, num ativo em busca da continuidade das entidades no tempo, do retorno dos investimentos em recursos físicos, tecnológicos e humanos, permitindo 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 os humanos.

2 METODOLOGIA

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

3 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 à sobrevivência e à 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.

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

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

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

- ✓ determinar 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 servem 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 utilizados pelas organizações, os quais consomem recursos na geração de valor, especialmente de contratação, manutenção, treinamento, formação, retenção, e 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 à organização, em especial, os referentes à produtividade, qualidade e rentabilidade decorrentes dos processos. Keen (apud Fitz-enz, 2001, p. 56) explicita:

“processos que retornam mais dinheiro do que custam são ativos, e aqueles que custam mais do que retornam são passivos”.

Sendo assim, essa contabilidade preocupa-se com a medição do ativo humano, trata da medição de seus custos e do seu valor econômico, possibilitando o gerenciamento de pessoal através de informações e facilitando diversos aspectos relacionados às tomadas de decisão sobre pessoal, inclusive no que se refere à contratação, desenvolvimento, alocação, manutenção, utilização, retenção, desempenho, recompensa, mensuração e avaliação.

3.1 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, já que a continuidade da organização é a base da sociedade.

O desenvolvimento e a continuidade de inúmeros segmentos da economia dependem exclusivamente do conhecimento, dentre eles, 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, consistindo em um fator preponderante para 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 retorno.

A gestão do conhecimento leva a entidade produzi-lo, pois ele é o bem mais valioso da nova economia. Cada organização terá de escolher que tipo de gestão deverá empregar para descobrir formas de aproveitar, difundir, combinar e de lucrar com o conhecimento. A seguir estão elencados os usos mais comuns da 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 que possam ser aperfeiçoados e medidos em termos de serviço;
- ✓ reduzir o número de erros ou defeitos dos processos, 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 e
- ✓ estimular a inovação mais rápida e mais lucrativa de novos produtos.

Para não perder o capital humano - seu ativo mais importante - as entidades têm de lidar com tendências emergentes que satisfaçam funcionários de alto desempenho. 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 e
- ✓ 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:

- ✓ 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;
- ✓ busca de referenciais externos para avaliação de processos produtivos, processos de gestão e de produtos;
- ✓ estímulo à criatividade e inovação para introdução de melhorias e
- ✓ acompanhamento e 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 é considerado como principal recurso econômico e a riqueza é tida como produto desse conhecimento. Este passou a compor o conjunto dos recursos. Os fatores de produção - anteriormente conhecidos como a soma dos recursos naturais, mão-de-obra e capital - podem ser aliados ao conhecimento e à inteligência das pessoas para agregar valor aos produtos ou serviços.

Heneman III et al. (1983, p. 70) entende que, para ser inteligente, a organização depende de pessoas com uma dimensão intelectual proativa. O autor acrescenta que as habilidades intelectuais devem abranger: 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, experiências e conhecimentos das pessoas, formando ativos denominados capital humano.

Essas reflexões reforçam a idéia de que investimentos em conhecimento consistem em verdadeiros ativos que devem ser refletidos, nas demonstrações contábeis das entidades, como

geradores de futuros fluxos de caixa, os quais trazidos ao valor presente, suplantam seus desembolsos iniciais, apresentando, por conseguinte, Valor Presente Líquido e Taxa Interna de Retorno positiva. Observa-se, hoje, que as organizações líderes têm sua estratégia baseada no conhecimento. A esse respeito João (2001, p. 6), especifica 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 (2000) afirma 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 se pode realmente identificar e mensurar o capital intelectual de uma empresa? Alguns autores o definem como a diferença entre o valor de mercado da empresa e o seu valor contábil. Entretanto, além do capital intelectual, há outros fatores que contribuem 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? Para Martins; Antunes (2000, p. 9) "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 clientes, o que corresponde à capacidade, habilidade, conhecimento e experiência dos funcionários de uma empresa para a realização de tarefas. Alguns estudiosos entendem que, por não ser propriedade da empresa, esse capital humano não deve constar nos ativos da organização. Mas qual procedimento é o correto?

Infere-se que os recursos humanos devem ser registrados como ativos, pois mesmo não sendo propriedade da empresa e sim uma posse, eles possuem a característica de que o seu controle gerará benefícios futuros (HENDRIKSEN; BREDA, 1999). Ademais, estes dizem:

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. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 512)

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

O estudo da teoria sobre contabilidade de recursos humanos é fundamental para àqueles que pretendam analisar a possibilidade de sua utilização. Iudícibus (1995, p. 22) afirma:

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; 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 “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” (1999, p. 391).

O capital humano não consiste numa informação suplementar, mas sim numa informação relevante, que deve estar subordinada às informações contábeis. A Contabilidade de Recursos Humanos é uma ferramenta inovadora de gestão de empresas, influenciando diretamente na postura de grandes corporações - privadas ou governamentais - em relação à administração de seus recursos humanos (FLAMHOLTZ, 1999).

3.2 MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS

Sob o ponto de vista contábil, mensuração corresponde ao processo de atribuição de valores monetários a objetos ou a atividades associadas à empresa.

Conforme Hendriksen; Breda (1999, p. 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”.

Antes de qualificar os recursos (ativos) humanos, desejar-se-ia tecer algumas considerações no que concerne à prática contábil do registro de recursos humanos na contabilidade financeira tradicional, subordinada aos princípios fundamentais da contabilidade. Essa prática, todavia, não é muito encorajadora no contexto atual.

De modo geral, as entidades contabilizam os gastos com recursos humanos, quase que indistintamente, como despesas do período, ao invés de ativos. Uma exceção a esse procedimento se dá em relação à mão-de-obra alocada na produção, a qual 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, o fazem adotando a metodologia do “Custo Histórico”, que sabidamente não é a melhor alternativa contábil. O que parece ainda mais grave é que no que tange à divulgação, essa contabilização 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 e
- ✓ 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 desses dados contábeis.

Essa forma afeta sobremaneira, entre outros indicadores, o Retorno do Investimento que estará enviesado. Também não permitirá uma gestão adequada dos recursos humanos, quanto ao desempenho, produtividade, qualidade, *turnover*, absenteísmo, valor agregado etc.

Essa abordagem, no entanto, tem defensores entre aos contadores tradicionais. Alegam estes que os recursos humanos não podem ser reconhecidos como ativos em face de não pertencerem às entidades, podendo a qualquer momento deixar os empregos sem que as empresas possam fazer algo a respeito. Esquecem-se, porém, que os recursos humanos ajustam-se continuamente e que devemos tratá-los de forma coletiva e não individual.

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

Empresas que têm um horizonte de longo prazo, que adotam outras práticas de atuação e de gestão de negócios, em especial as empresas japonesas, permitem 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, o qual pode estar contribuindo para o sucesso japonês que, para Nelson António (1988) reside em dois fatores: no citado e na estreita ligação entre 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 o futuro de forma sistemática e tomar decisões correntes nessa base, isto é, tomar decisões atuais com o conhecimento da sua futuridade. Pensar em termos de longo prazo liberta o gestor do dia-a-dia e provoca o aparecimento de fortes laços pessoais.
- b) Um sistema de emprego para toda a vida: este sistema e o anterior influenciam-se 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 são desenvolvidos por pessoas, se não houver uma adesão dos recursos humanos aos planos, estes acabam por aumentar 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-las durante todo esse tempo. Decorre daí certa necessidade de um planejamento de longo prazo. Esses são motivos mais do que suficientes para explicitar os recursos humanos como ativos. Embora não se possa desconsiderar que aqui não é o Japão, o que leva ao reconhecimento dos recursos humanos como ativos, é o novo ambiente de qualidade total em que as empresas operam, o qual 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 se pode esquecer 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 caracteriza ativo e ativo humano.

Mencione-se, todavia, que no processo de mensuração dos recursos humanos, é necessário considerar, como condição objetiva e determinante, a aceitação dos recursos humanos como ativos capazes de **gerar valor adicionado**. Dessa forma, é possível mensurá-los contabilmente e geri-los como ativos.

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

- ✓ a direção de uma entidade deve adquirir um ativo;
- ✓ deve mantê-lo;
- ✓ no caso de ser um ativo humano, existe valor em desenvolver seu potencial;
- ✓ o ativo deve aplicar-se ao trabalho para que foi designado e
- ✓ 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.

Como, então, determinar 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, deve-se atribuir valor tendo em vista a capacidade de gerar bens e serviços para uma entidade. Essa teoria tem como expoentes os economistas Becker (1964) e Schultz (1973), os quais afirmaram que, como os demais recursos, as pessoas possuem valor porque 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 e os funcionários buscam ampliar os conhecimentos, tendo como âncora o treinamento e a aprendizagem, para incrementarem a produção e a produtividade, no intuito das entidades atenderem os pressupostos da missão para a qual foram erigidas.

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

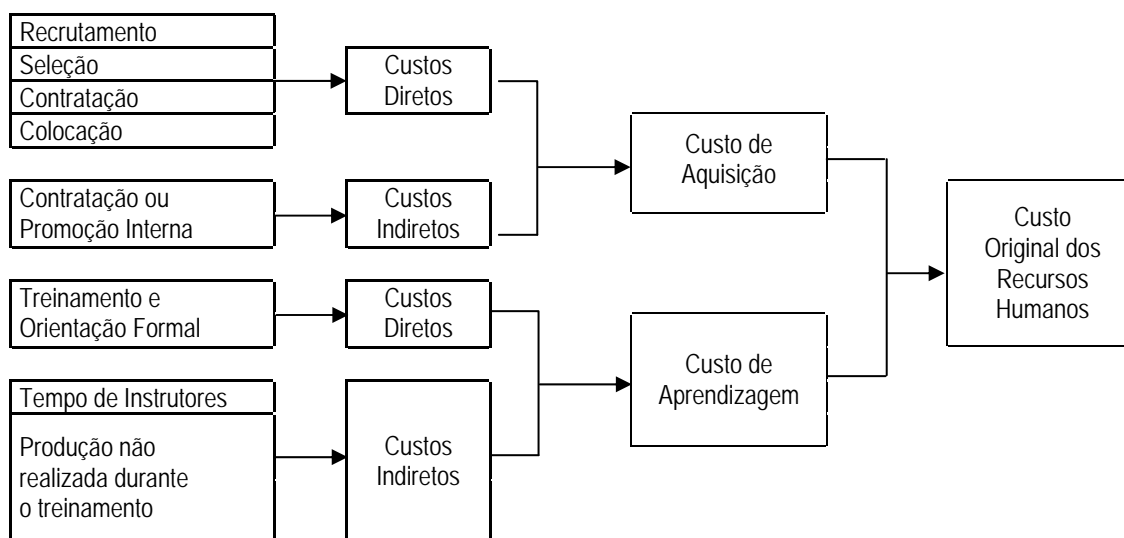


Figura 1 - Modelo de medição dos custos de recursos humanos.

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 a existência de duas abordagens: valores de entrada e valores de saída. A abordagem dos 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 o custo/sacrifício para obter os ativos utilizados pela empresa em suas operações. Os valores 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.

Nos últimos tempos, a avaliação dos valores de saída tem ganhando força entre os teóricos da Contabilidade. No que se refere à avaliação de ativos *ludicibus* (1994, p.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.

3.4 MODELOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DO VALOR DE RECURSOS HUMANOS

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

Com base em Gröjer & Johanson (1991), apresenta-se classificações relativas à 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:

- a) Custo Histórico (Original): método de simples aplicação no contexto da avaliação de valores de entrada e que está de acordo com os princípios fundamentais da Contabilidade.
- b) 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. Essa avaliação pode ser usada em decisões de investimentos, bem como na avaliação geral de recursos humanos. Flamholtz (1984) e Spencer (1986) expõem que, para tais usos, os custos correntes são mais relevantes que os custos históricos, já que apresenta uma maior adesão aos valores praticados no mercado e representam uma melhor medida para a representação do valor econômico de um ativo.
- c) Custo de Reposição ou Custo de Reprodução: método similar ao custo corrente, exceto na representação do que a entidade assume para substituir um indivíduo que deixa o emprego.
- d) O Valor corrente do futuro custo de remuneração de um empregado.
- e) Custo Alternativo: o valor de um empregado numa posição alternativa da entidade.
- f) *Attitude and organization dimension methods*: decorre de vários métodos de calcular o valor de um indivíduo, tendo como base, por exemplo, atitudes ou estimativas subjetivas de produtividade.
- g) *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:

- a) 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 ativo. A depreciação é aplicada quando o funcionário deixa o emprego ou em bases anuais para um período estimado de emprego.
- b) Contabilidade de capital humano: o valor é obtido pela capitalização antecipada dos salários futuros.

- c) 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 reportados no balanço patrimonial.

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

- a) 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.
- b) O custo atual da posição: em adição aos custos diretos e custos indiretos, incluindo alugueis, consumo de materiais e custo de capital.
- c) Taxa horária por trabalhador.
- d) A contribuição do empregado para os negócios: receitas menos os custos específicos relativos ao emprego.
- e) Custo de aquisição: todos os custos diretos e indiretos históricos relativos ao recrutamento e ao treinamento.
- f) Custo alternativo: o valor do empregado na melhor alternativa possível de emprego.

Flamholtz (1984), no que tange ao método do custo alternativo, descreveu os seguintes 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 a vida ao estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos, apresentou 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.

Nesse estudo, Flamholtz (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 em cada centro de responsabilidade e da empresa como um todo.

Resumidamente, utilizou as seguintes variáveis para determinar o valor de uma pessoa para a entidade: o tempo estimado de trabalho; os 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) 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 um modelo preditivo, para avaliar ativos por meio da técnica de cenários, do conhecimento que as organizações têm de seu plantel, quanto ao desempenho, contratações, treinamento e formação, rotatividade, crescimento, desenvolvimento e continuidade no tempo.

Lev; 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, gerando controvérsias entre os pesquisadores da Contabilidade de Recursos Humanos e os da Teoria da Contabilidade em particular. O artigo trata objetivamente da medição do valor individual do elemento humano, colocando, também, uma metodologia de avaliação do conjunto de recursos humanos à disposição de uma Entidade.

Apoiando-se em definições de economistas, como Milton Friedman e Irving Fischer, para expressões como valor, capital e ativo, Lev; Schwartz (1971, p.103) afirmam:

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, Lev; Schwartz (1971) tentaram formular um modelo que explicitasse sua posição. Com referência às diferentes atitudes de contadores em relação aos recursos humanos como capital, os autores explicitam no referido 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 de maior importância e valor? Está ele aumentando, diminuindo, ou permanece inalterado? (1971, p.104)

Após rápidas considerações sobre renda, capital, ativo, valor humano e incerteza na sua determinação, Lev; Schwartz (1971, p. 105) formulam o Modelo de Mensuração do Capital Humano, 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."

Para um Fluxo de Renda distinto, esse valor seria dado pela fórmula:

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

na qual:

- 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 e
- 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, sendo que somente depois de sua aposentadoria torna-se conhecida a série $I(t)$.

Lev; Schwartz (1971) 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 do que tudo, em função das habilidades e capacidades do grupo de trabalhadores.

Os autores observam, ainda, que os elementos para essas estimativas provêm de dados correntes sobre distribuição 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 de 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. Lev; Schwartz (1971) acrescentam 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. Logo, o cálculo de ganhos de dois anos 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; Schwartz (1971) chamam $I^{\circ}(t)$, podem ser transformados para perfil de ganhos através do tempo, em face de mudanças, levando às estimativas de ganhos futuros $I^*(t)$:

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

A função f em (2), é uma transformação dos ganhos correntes para ganhos futuros, refletindo expectativas de mudanças tecnológicas futuras, mudanças na demanda em função das competências específicas dos trabalhadores, intervenção governamental e, o mais importante, a avaliação subjetiva do trabalhador sobre as próprias 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:

$$(3) \quad I^*(t) = I^0(t), \quad t = \tau, \dots, T$$

A projeção dos ganhos para o próximo ano do engenheiro de 25 anos de idade será igual aos 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 de morte anterior à idade de aposentadoria do trabalhador. Isso pode ser incorporado ao modelo pelo uso das tabelas de mortalidade, que estimam probabilidades de ocorrência de morte. A probabilidade de uma pessoa morrer na idade t é apresentada pelas taxas de mortalidade associadas aos trabalhadores com características semelhantes (raça, sexo, educação etc.).

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

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

Sobre o perfil de ganhos mencionados, Lev; Schwartz (1971 p. 106) afirmam:

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

3.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E INDICADORES DE RECURSOS HUMANOS

Os objetivos de um sistema de informação contábil podem ser resumidos como sendo:

- a) Prover informações monetárias e não monetárias destinadas a atividades e decisões dos níveis: operacional, tático e estratégico da empresa, bem como a usuários externos da entidade.
- b) Constituir-se na peça fundamental do sistema gerencial da entidade

Dentre essas informações, destacam-se as informações monetárias e não monetárias relacionadas a recursos humanos, as quais não são ainda fornecidas pela contabilidade, no que concerne à produção física, produtividade, qualidade, não qualidade, rentabilidade e apoio de desempenho de recursos humanos.

Para isso, é necessário trabalhar os dados, os eventos, as transações contábeis, enfim o *metier* próprio da área, numa abordagem sistêmica, para que a Contabilidade atenda plenamente aos pressupostos de tornar-se o principal sistema de informação das entidades. Esse tipo de contabilidade envolve transações avaliadas e mensuradas monetariamente, bem como transações registradas, avaliadas e mensuradas fisicamente e em termos qualitativos.

Tem-se observado, nos demonstrativos contábeis, uma insistência quase unânime em mensurar os recursos humanos unicamente pela ótica financeira, avaliando-os exclusivamente como ativos monetários, ou seja, pela contribuição do indivíduo/grupo para o resultado das entidades (necessário porque o denominador comum monetário é o ente harmonizador das transações contábeis das entidades), desconsiderando 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 e

- ✓ impacto do acréscimo/decrécimo do absenteísmo e do *turnover* sobre a produção e a 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 advém 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 que, 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 em sistemas de informação tradicionais, mas também indicadores de qualidade de recursos humanos.

Riccio (1989, p.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, p. 30-31), um dos grandes teóricos de 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 não é uma tarefa fácil. Essa dificuldade decorre, sobretudo, das entidades não estarem preparadas, do ponto de vista sistêmico, para sua implementação e, em muitos casos, nem para fornecer, de forma clara e transparente, as informações mínimas requeridas por usuários externos.

Isso gera a necessidade de se envidar esforços para abordar, ainda que parcialmente, o subsistema de recursos humanos, em especial, no que tange aos indicadores de qualidade, que são as saídas previstas desse subsistema e que propiciarão informações mais amplas e de melhor qualidade, dando, aos usuários internos e externos, suporte para a tomada de melhores decisões.

Tais indicadores, segundo Tinoco (1996) são, entre outros:

- ✓ produção, produtividade e qualidade;
- ✓ valor adicionado bruto;
- ✓ rentabilidade e
- ✓ gestão de pessoas.

Esses indicadores podem ser detalhados 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: (valor da produção em t1/t0) / (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: (valor adicionado bruto) / (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: peças defeituosas / 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: custos da qualidade / 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: (vendas do período / (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: massa salarial anual da empresa/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: custos de treinamento/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.

4 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 o investido em seres humanos.

A prática contábil atual, que trata todos os investimentos em recursos humanos como despesa, ao invés de ativá-los, leva à conclusão de que os relatórios de resultados das empresas são distorcidos 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 - discutir metodologias adequadas para a contabilização, mensuração, avaliação e divulgação de informações pertinentes ao uso dos recursos humanos para os parceiros sociais da entidade - 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-RIahi, 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, Espãna, 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 Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 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**. Revista Brasileira de Contabilidade. 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**. Encontro da ANPAD, XXV., 2001, Campinas/SP. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2001. CR-ROM.

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. Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI., 2000. *Anais...* Brasília: CBC, 2000. CR-ROM

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.

STRATEGIC ACCOUNTANCY OF HUMAN RESOURCES: IN THE CONTEXT OF MANAGEMENT OF KNOWLEDGE

Abstract: This article elaborated in the context of the Theory of Accountancy gives evidence of and makes explicit the importance of Human Resource Costing and Accounting (HRCA) for the Entities. The article deals with the recognition of people as a strategic and organizational resource, with the objective of being competitive in search of maximizing the return on investments in physical, technological and human resources. It is reported that in the current society of knowledge, the success of organizations is in recognizing, retaining and maximizing this resource, which constitutes an asset par excellence, in search of continuity in entities in time, allowing, moreover, the divulging of its performance to its partners. The article explains that human capital is not supplementary information but is relevant information for the stakeholders which must be divulged through published accounts, to attend the presuppositions of accountability.

Key-words: Strategic accountancy. Human resources. Context of management of knowledge.

Submissão: maio de 2006

Aceite: outubro de 2006